**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**SECCIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA**

# "APLICACIÓN TEÓRICA-PRÁCTICA DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA FORMACIÓN ACADÉMICA DE LOS ESTUDIANTES DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, FMO. 2019"

**TRABAJO DE GRADO PRESENTADO POR:**

BONILLA SEGOVIA, SANDRA NOHEMI

CÁCERES GUTIÉRREZ, CÉSAR AUGUSTO

GUATEMALA YANES, REBECA MARÍA

**PARA OPTAR AL TITULO ACADÉMICO DE:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

**DOCENTE ASESOR:**

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA

**SAN MIGUEL, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

LIC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

**RECTOR**

DR. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

**VICERRECTOR ACADÉMICO**

ING. JUAN ROSA QUINTANILLA QUINTANILLA

**VICERRECTOR ADMINISTRATIVO**

ING. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL

**SECRETARIO GENERAL**

LICDA. BEATRIZ MELENDEZ

**FISCAL INTERNO**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**

**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

LIC. CRISTÓBAL HERNÁN RÍOS BENÍTEZ

**DECANO**

LIC. OSCAR VILLALOBOS

**VICE-DECANO**

LIC. ISRAEL LÓPEZ MIRANDA

**SECRETARIO**

LIC. RAÚL ANTONIO QUINTANILLA PALACIOS

**JEFE DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA

**COORDINADOR GENERAL DEL PROCESO DE GRADUACION**

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA

**DOCENTE ASESOR**

LIC. BALMORE ALEXIS RODRÍGUEZ

**ASESOR METODOLÓGICO**

## AGRADECIMIENTOS

**A DIOS TODO PODEROSO**

Por guiar mi camino, por sus bendiciones día a día para alcanzar las metas trazadas, porque sin Él nada sería posible, por estar conmigo siempre durante este largo camino.

**A MIS PADRES**

Antonio y Corina por haberme brindado todo su apoyo incondicional para que pudiera alcanzar todas mis metas, por los valores inculcados para que sea una mejor persona.

**A MI AMIGA**

Keily Claros por haberme ayudado en los momentos más difíciles durante el proceso de aprendizaje de la carrera.

**A MIS COMPAÑERAS DE TESIS**

Por haberme tenido la paciencia necesaria y por motivarme a seguir adelante en todas las adversidades que se nos presentaron a lo largo del proceso de aprendizaje.

**A TODOS**

Mis familiares y amigos que de una u otra manera me ayudaron a poder culminar este proceso de aprendizaje.

**César Augusto Cáceres Gutiérrez**

## AGRADECIMIENTOS

**A DIOS TODO PODEROSO**

Por haberme dado la sabiduría, salud y la fortaleza necesaria para que fuera posible alcanzar este triunfo, y por guiarme en el camino correcto durante todo este proceso de aprendizaje.

**A MIS PADRES**

Nuria Yanes y Pablo Guatemala Garay (Q.D.E.P) por ser la principal fuente de motivación y ejemplo de vida, por su sacrificio y apoyo día con día para que pudiera realizar este triunfo.

**A MI HERMANOS**

Jaime, Alfredo e Ignacio por su cariño y apoyo incondicional en el transcurso de mi aprendizaje, por siempre estar cuando más los he necesitado.

**A MIS AMIGAS**

Roxana Bonilla y Jhoana Villatoro por apoyarme al tomar una de las decisiones más grandes en el transcurso de mi carrera, y por la cual podré graduarme de esta maravillosa profesión.

**A MIS COMPAÑEROS DE TRABAJO**

William, Miguel, Rodrigo y Roberto por su paciencia, cariño y apoyo cuando más lo necesité; por ser quienes me daban sonrisas en esos días difíciles y por ayudarme con su motivación.

**A TODOS**

Mis familiares y amigos que de una u otra manera me ayudaron a poder culminar este proceso de aprendizaje.

**Rebeca María Guatemala Yanes**

## AGRADECIMIENTOS

**A DIOS** por darme vida, salud; y sabiduría, para culminar mi carrera, por ser mi fuerza y mi escudo en los momentos difíciles, y ser mi guía en todo momento.

**A MI MADRE:** Sandra Segovia por ser mi ejemplo de vida, por demostrarme que los milagros existen y que DIOS es real, porque gracias a DIOS y a tu fe inquebrantable venciste al cáncer, me enseñaste a amar la vida, lo bueno y lo malo porque todo ayuda a crecer y ser mejores, por ser mi mejor amiga, mi pedacito de cielo.

**A MI NIÑO:** Asael bonilla por ser el motor que me impulsa a seguir cada día, mi razón de superarme a mi misma cada día, por ser mi ángel.

**A MI ABUELITA Y A MI ABUELITO:** María Segovia, mi abuelita preciosa, por estar siempre conmigo, por tus consejos, por tu sabiduría, porque me enseñaste que se puede ser feliz con poco, porque la felicidad es un estado no una condición; Galileo Nuñez (Q.D.D.G.) eres un ejemplo de superación para mí, me enseñaste que no hay excusas para ser emprendedor, solo se requiere de ingenio, valentía y determinación, un abrazo hasta el cielo abuelito Gali, siempre estarás en mi corazón.

**A MI HERMANO:** Daniel bonilla por ayudarme a cuidar de mi madre, mi único hermano, más que un lazo de sangre, Gracias, hermano, por siempre estar a mi lado.

**A MIS TIAS:** Meybel y Marisol, por su apoyo incondicional.

**A TODOS MIS VECINOS:** En especial a hermana Doris y a Toñita, por su ayuda incondicional.

**Sandra Nohemí Bonilla Segovia**

**ÍNDICE**

**CONTENIDO** **PÁG**

## ÍNDICE DE FIGURAS

**CONTENIDO** **PÁG**

# INTRODUCCION

En nuestro país, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios representa uno de los mayores impuestos que generan ingresos al Estado Salvadoreño, de manera que el estudio de éste resulta de suma importancia para los futuros profesionales de la contaduría, docentes que transmiten conocimientos y profesionales que ejercen la aplicación del impuesto.

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal realizar un estudio sobre los conocimientos que poseen los estudiantes de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública al momento de aplicar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, en el año 2019.

El contenido del documento se resume de la siguiente manera:

El primer capítulo contiene el planteamiento del problema que comprende la situación problemática en la que se ven envueltos los estudiantes al momento de adquirir conocimientos; los antecedentes del trabajo de investigación donde se muestran trabajos de estudio similares realizados en años anteriores; el enunciado del problema, justificación y objetivos de la investigación que sirven como guía para realizar el trabajo de investigación.

El segundo capítulo contiene el marco referencial, el cual está compuesto en tres partes: iniciando con el marco histórico, el cual contiene todos los antecedentes de los objetivos de estudios; el marco teórico que contiene toda la teoría básica para la comprensión del trabajo de investigación; y el marco legal, el cual trata toda la normativa legal que comprende el trabajo de investigación presentado.

El tercer capítulo describe la metodología empleada para ejecutar la investigación, detallando el tipo de estudio realizado, la forma como se estableció la muestra, las unidades analizadas y las técnicas e instrumentos utilizados.

El cuarto capítulo aborda el análisis e interpretación de los resultados de los instrumentos aplicados a los estudiantes y docentes seleccionados en la muestra, añadiendo gráficos para una mejor interpretación de los resultados; además se presentan las conclusiones y recomendaciones que surgieron del trabajo de investigación.

El quinto y último capítulo desarrolla la guía de aplicación teórica y práctica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, donde contiene teoría básica para

la comprensión de ejercicios que ejemplifican operaciones necesarias en la aplicación de dicho impuesto, además de ejercicios que a juicio de los docentes y estudiantes no podían faltar en la realización de una guía, aplicando la normativa tributaria y el enfoque contable a los diferentes casos que se presentan.

En la parte final, se detalla toda la bibliografía que fue utilizada en la realización del trabajo de investigación, así como también se incluyen los anexos a que hace referencia el documento.

# 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

## 1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

En El Salvador existe un escenario precario en cuanto al sistema educativo impartido a los estudiantes de educación media, según los resultados obtenidos en la Prueba de Aprendizaje y Aptitudes para Egresados de Educación Media (PAES), los cuales muestran que el rendimiento académico de los estudiantes es deficiente en materias bases como las matemáticas y el lenguaje y literatura. Los conocimientos adquiridos en la educación media son la base fundamental y requisitos indispensables para poder optar a una educación superior, en éste sentido, nos estamos refiriendo a la Licenciatura en Contaduría Pública, donde el perfil del estudiante de nuevo ingreso debe tener sólidos conocimientos en áreas muy importantes como lo son la estructura lógica y secuencial de las matemáticas, lecto-escritura y la compresión y análisis de textos.

Al ingresar al mundo de la Educación Superior, nos encontramos con un proceso de formación un tanto alejado de la realidad, y es que, el sistema educativo parece eterno, no ha cambiado desde que se creó. Fue hecho para que sirviera a una sociedad distinta a la de ahora, pero en la actualidad sigue en pie como si nada, en caso contrario, ya hubiesen desaparecido los horarios rígidos, los contenidos casi inflexibles, las aulas como centros de la enseñanza y el aprendizaje. La Universidad de El Salvador no es la excepción. Existen planes de estudio que datan de más de 20 años de antigüedad (como lo es el de Lic. En Contaduría Pública de 1994), temáticas que deberían de abordarse no se hacen, avances tecnológicos que deben darse a conocer no se dan, entre otras cuestiones que hacen flaquear la formación académica que los estudiantes en Contaduría Pública de la Facultad Multidisciplinaria Oriental (FMO) pueden obtener.

El impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) se encuentra inmerso en casi todas las transacciones que se realizan a diario en nuestro país, desde la compra o venta de una aguja hasta la compra/venta de un vehículo, considerándose éste uno de

los impuestos más importantes que atribuye una considerable parte de los ingresos del Estado salvadoreño. En la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Universidad de El Salvador, FMO, el estudio de dicho impuesto lo podemos encontrar dentro del desarrollo programático de la asignatura Derecho Tributario II. La asignatura Derecho Tributario II se imparte durante 4 horas semanales, por 16 semanas, haciendo un total de 64 horas clase en el ciclo. Partiendo desde ese punto, podemos decir, que las horas que se ocupan para el desarrollo del impuesto IVA no son suficientes para que se explique de manera amplia y adecuada toda la temática que ayude a los estudiantes de la FMO a comprender la aplicación de éste.

El sistema educativo es parte del sistema productivo de la sociedad. El sistema educativo prepara personas para que haga caminar a todo el sistema productivo. Parte de este sistema educativo son los docentes, quienes deben de ser los guías capaces de transmitir sus conocimientos a los alumnos. Es aquí donde se encuentran distintos factores que afectan la calidad de enseñanza que los docentes deben de transmitir. El docente debe de apegarse al cumplimiento de los contenidos de la asignatura, en este caso, estamos hablando de la asignatura Derecho Tributario II, cuyo objetivo incluye el manejo de la aplicación del impuesto IVA, pero en la realidad esto no está sucediendo como debe de ser, tanto por que el tiempo para desarrollarse es muy poco, como el tiempo de las horas clases no es cien por ciento efectivo. Por ende, los guías del conocimiento deben de poseer las herramientas necesarias que los ayuden a cumplir los objetivos. Actualmente, no se están capacitando en temas tan relevantes como el impuesto IVA, se mantienen un tanto alejados de lo que sucede afuera de las aulas, explicando teóricamente y no combinándolo con la práctica.

Hay otra verdad que no podemos dejar de mencionarla, la enseñanza en las clases siempre ha sido mayor que el aprendizaje, dicho de otra manera, la cantidad de esfuerzo por enseñar del docente es mayor que el esfuerzo por aprender del estudiante. Los estudiantes de la FMO no se sumergen en los conocimientos necesarios para aplicar debidamente el impuesto del IVA, esto puede ser debido a la falta de interés que estos tienen por aprender, reflejado a través del ausentismo y el bajo rendimiento académico presentado. Por otro lado, se sabe que las leyes que tratan el impuesto IVA, no son un material elaborado para ser objeto de estudio, sino más bien

un cuerpo normativo y legal que regula y rige el orden público, por ello, las mismas leyes representan un escenario difícil de interpretar y complicado de aplicar, y en algunas ocasiones esto puede generar frustración tanto en los estudiantes como en los docentes. No poseen un material que les ayude a comprender y desarrollar ejercicios prácticos aplicables a la realidad, que esté actualizado y que contenga los conocimientos básicos y primordiales para la aplicación del impuesto IVA.

La existencia de deficiencias en los conocimientos sobre la aplicación teórica y práctica del impuesto IVA traería consigo consecuencias que no solo serían de carácter legal sino también de carácter profesional, puesto que los estudiantes de la FMO, serán aquellos que representarán a los contribuyentes en el día a día, y serán éstos quienes demostrarán tener las aptitudes necesarias para desarrollarse de la mejor manera ante la Administración Tributaria.

## 1.2 ANTECEDENTES

El estudio de la aplicación teórica práctica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en la formación académica de los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública no ha sido abordado de manera específica en ningún otro estudio realizado en nuestro país; sin embargo, se encontró un listado de diferentes estudios similares que abordan sobre la aplicación del impuesto del estudio a presentar.

Los siguientes trabajos proporcionaron una alternativa de estudio sobre el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, donde cuyo objeto de estudio fueron estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública y estudiantes de Licenciatura en Ciencias Jurídicas:

-Caneza de Argueta, Cárcamo, Ramírez Arévalo (2007). *Guía teórica-práctica para el desarrollo de las unidades I y II, de la asignatura Derecho Tributario II, de la Licenciatura en Contaduría Pública impartida en la Universidad de El Salvador, incluyendo sus aspectos contables y las reformas fiscales que entraron en vigencia en el período comprendido de*

*diciembre de 2004 a junio de 2005* (Trabajo de graduación). Universidad de El Salvador, San Vicente, El Salvador.

Este trabajo de graduación aborda la importancia de que el estudiante conozca uno de los impuestos que tiene mayor importancia en el país en materia de recaudación para el fisco; y el cual constituye un área de trabajo muy amplia para el profesional de la Contaduría Pública.

-Hernández P., Medrano G., Nerio (2012). *Manual de la Ley de IVA* (Trabajo de Graduación). Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.

El trabajo de graduación anteriormente expuesto nos dice que se debe tener claro cuáles son aquellas obligaciones que la ley exige, las cuales se han puntualizado para tener conocimiento de ello y no incurrir en una infracción y tener como consecuencia una sanción.

## 1.3 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

¿Los estudiantes de Licenciatura en Contaduría de la Universidad de El Salvador, FMO, tienen las competencias necesarias para realizar una correcta aplicación del Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios?

## 1.4 JUSTIFICACIÓN

El estudio de la aplicación teórica-práctica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en la formación académica de los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública, procede de la experiencia obtenida a través de la formación académica recibida al momento de cursar la asignatura que aborda dicho impuesto. Con el estudio y desarrollo de esta temática, se pretende mostrar las competencias que los estudiantes han adquirido para la aplicación del impuesto IVA, después de haber cursado la asignatura Derecho Tributario II, en la cual se abordan temas referidos a dicho impuesto.

La temática de investigación es de utilidad ya que ofrecerá un aporte a los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, con el cual podrán tener un documento informativo sobre la aplicación del IVA, para resolver inquietudes, reforzar y actualizar sus conocimientos. A los Docentes, para potenciar sus conocimientos y mejorar las áreas en donde los estudiantes presenten deficiencias. A los profesionales de Contaduría Pública que permanecen en la práctica, estos podrán tener a su disposición un material actualizado, práctico y de mucho apoyo para las transacciones que día a día realizan y visualizan.

La investigación se considera novedosa porque se pretende evaluar temas que son de esencial conocimiento para los estudiantes en contaduría pública, como lo es el uso de plataformas virtuales que facilitan la presentación y pago del impuesto IVA, la elaboración de formularios para la presentación del impuesto, teorías básicas para la aplicación del impuesto, entre otros. Además, para llevar a cabo la investigación se pretende apoyarse de material bibliográfico, trabajos de graduación, revistas científicas, libros, blogs informativos, leyes, entre otras fuentes de información; de las cuales se pueden obtener una vasta cantidad de información que nos ayude a llevar a cabo el estudio.

## 1.5 OBJETIVOS

### 1.5.1 Objetivo General.

Realizar un estudio sobre la aplicación teórico-práctica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en la formación académica de los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental.

### 1.5.2 Objetivos Específicos.

- ✓ Evaluar los conocimientos en la aplicación de IVA que poseen los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública, así como el grado de interés por la realización de casos teóricos prácticos de éstos.

- ✓ Elaborar una guía de orientación con ejercicios teóricos y prácticos sobre la aplicación del impuesto IVA, como apoyo a usuarios que apliquen dicho impuesto.

# 2. MARCO REFERENCIAL

## 2.1 MARCO HISTORICO

### 2.1.1 Evolución histórica de la formación académica a nivel internacional.

**“**La universidad como institución nació en la edad media como un logro del largo proceso de reorganización social y cultural de la Europa de dicha época, una vez que finalizó el ciclo de las invasiones bárbaras” (MINED, 2003, pág. 1).

Al principio de la edad media, la metodología pedagógica era oral más que literaria y se recomendaba a los aspirantes poseer habilidades matemáticas. Posteriormente, los sofistas, sostenían que la naturaleza humana, el conocimiento y la experiencia eran los principios de la educación. A esta escuela se le debe el currículum de las llamadas siete artes liberales (el *trivium* y el *cuadrivium*) que marcaron el paradigma de la educación superior (MINED, 2003, pág. 3)

También existen algunas referencias sobre los antecedentes de la universidad, que refieren a la contribución de la cultura árabe a esta extraordinaria institución creada por el hombre. Debido a la singular importancia que tuvieron los grandes centros de cultura árabe del siglo IX de Bagdad y del Califato de Córdoba, España, que poseían extensas bibliotecas y observatorios astronómicos, practicaban evaluaciones y conferían diplomas. (MINED, 2003, pág. 5)

Se puede inferir que el desarrollo de la universidad no ha sido un proceso uniforme y sin obstáculos, sino irregular, lento y hasta violento. Ella (la universidad) ha sido, como en los tiempos modernos, el reflejo de lo que sucede en la sociedad. Los siglos XIII y XIV fueron testigos de una amplia expansión de las universidades en Europa. Alemania y los Países Bajos no tuvieron universidades propias hasta la segunda mitad del siglo XIV. No sobra decir que, a finales del siglo XV, la Iglesia comenzó a disminuir su influencia en la enseñanza universitaria. En resumen, en la Europa de inicios del siglo XVI funcionaron 79

universidades. (MINED, 2003, pág. 10) .En el año 1681, año en que se erige la primera universidad en Centroamérica, que fue la Universidad de San Carlos Borromeo, de Guatemala, extendiéndose hasta 1841, año en que se funda la Universidad de El Salvador. (MINED, 2003, pág. 20)

### 2.1.2 Evolución histórica de la formación académica a nivel nacional.

La Universidad de El Salvador fue fundada por Decreto de la Asamblea Constituyente del Estado de El Salvador, el 16 de febrero de 1841. Una vez aprobada, le correspondió a un grupo de personas fundarla, entre los cuales estaba: —Juan Nepomuceno Fernández Lindo y Zelaya, conocido en la historia simplemente como Juan Lindo desde el momento que fue él quien firmó el decreto respectivo que la estableció, sin embargo, es de recalcar que desde el punto de vista legal, la Universidad existió desde el momento en que se firmó el decreto; pero desde el punto de vista real y efectivo comenzó a funcionar en el año 1846, ya que fue hasta esa fecha que ingresaron los primeros alumnos. (Caneza De Argueta, Cárcamo, & Ramírez Arévalo, 2007, pág. 1)

### 2.1.3 Evolución de la Licenciatura en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador.

Antes de hablar del surgimiento de la Licenciatura en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador, es necesario conocer el origen de la Facultad de Ciencias Económicas; el cual es atribuible a un grupo de personas e instituciones, entre los cuales se encuentra la Corporación de Contadores Públicos de El Salvador, quienes fueron los precursores del surgimiento de la facultad. Por consiguiente, el 7 de febrero de 1946, por iniciativa de la Corporación de Contadores de El Salvador, naciera la Facultad de Economía y Finanzas, 105 años después de haberse fundado la Universidad de El Salvador. Luego de ser fundada la Facultad en el año de 1959, el estudio de la Economía y Administración de Empresas se dividió con el objeto de convertirse en la Facultad de Ciencias Económicas y desde entonces albergó en sus senos las Escuelas de Administración de Empresas y Economía. Fue a partir del año 1968, que se funda en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador (UES); el Departamento de Contaduría, ahora mejor conocido

como Escuela de Contaduría. Con la creación de esta escuela se inicia la formación universitaria de profesionales en Contaduría, es así como nace la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública. Esto fue posible con el esfuerzo de diferentes personalidades, entre ellos, profesionales peruanos, mexicanos, colombianos y guatemaltecos que pusieron en común sus conocimientos, tomando como base la experiencia en la técnica, lo novedoso y el material bibliográfico existente en esa época. (Caneza et al., 2007, pág. 2)

***Facultad Multidisciplinaria Oriental.***

El 17 de junio de 1966, en Sesión No. 304. El Consejo Superior Universitario fundó el Centro Universitario de Oriente (CUO), en la Ciudad de San Miguel, como una extensión de los estudios universitarios de la Universidad de El Salvador hacia la Zona Oriental.

Los Objetivos principales que motivaron su creación fueron:

- Ampliar la capacidad de servicio docente de la Unidad.
- Satisfacer las necesidades educativas y culturales de la Zona Oriental.
- Contribuir con el desarrollo y progreso.
- Crear los instrumentos técnicos y culturales a sectores de la población que no tienen acceso a la Educación Universitaria.
- Descentralizar los servicios de Educación Superior.

En abril de 1967, se adquirió un terreno de 108 manzanas de extensión en el Cantón el Jute a 6.5 km. Al sur oriente de la Ciudad de San Miguel, donde se pretendía construir el Campus Universitario del CUO. Las actividades académicas se iniciaron el 17 de mayo de 1969, El Centro Universitario de Oriente con sede en la Ciudad de San Miguel, el cual también se convertiría en Facultad Multidisciplinaria Oriental en 1992 según acuerdo N°39-91-95-IX del Consejo Superior Universitario.(Salvador, 2012, pág. 1)

Cuando se inició la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Facultad Multidisciplinaria Oriental solamente se impartían las clases de los primeros dos años para áreas básicas (áreas comunes ofrecidas en la Facultad), los tres años restantes (para áreas

especializadas) se terminaban en la Sede Central de la Universidad, por lo cual era difícil para algunos alumnos el trasladarse a San Salvador a culminar sus estudios, de tal necesidad surgió la iniciativa de uno de los docentes y de la promoción de 1999, de impulsar los tres años restantes de la carrera en la Facultad Multidisciplinaria Oriental.

***Planes de estudio.***

Desde la implementación de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador, se han creado varios planes de estudio; los cuales han sido modificados a través del tiempo. El primero denominado Plan de Estudios de 1967, fue con el que se inició la carrera en el año de 1968. Posteriormente fueron elaborados los programas de estudio por un grupo de profesionales que se habían especializado fuera del país, con el propósito de crear un documento que les facilitara la educación posterior. El segundo plan de estudios es el plan 1970, el cual vinculó los planes de 1967 y 1970 reformado, pero no se puso en práctica debido a que en este plan no se dieron cambios sustanciales en su estructura; únicamente fueron sustituidas algunas materias por otras. El plan 1970 reformado, es el tercer plan que se constituye. Este plan tenía como objetivo que los alumnos cursaran en los primeros seis semestres de estudio, asignaturas comunes (para los administradores de empresas, contadores públicos y economistas) y en los cuatro semestres restantes asignaturas de su especialidad. Luego surge el plan de estudios 1973, el cual fue aprobado por el Consejo Superior Universitario en septiembre de 1974; y fue estructurado para: Formar en el educando un perfil profesional que lo identificara en la solución de problemas del medio en que se desenvolviera. El plan de estudios de 1973, fue sustituido por el plan de estudios de 1994 según acuerdo de Consejo Superior Universitario #65-95-99 (VI-2), de fecha 6 de marzo de 1997, con el objetivo de modificar la formación y calidad profesional de la contaduría Pública. Este plan de estudios (vigente actualmente), consta de 44 asignaturas distribuidas en diez ciclos de estudios. (Caneza et al., 2007, pág. 4)

En el ciclo VII, la asignatura Derecho Tributario II es de gran importancia ya que se abordan diversas temáticas sobre el impuesto IVA que en esta investigación es el objeto de estudio.

***Programa de estudios de la asignatura derecho tributario ll.***

El programa de la asignatura Derecho Tributario II, comprende el estudio de la Ley del IVA, las obligaciones y régimen de infracciones de la misma. Por tanto, con esta asignatura, se pretende que el estudiante conozca uno de los impuestos que tiene mayor importancia en el país en materia de recaudación para el fisco; y el cual constituye un área de trabajo muy amplia para el profesional de la Contaduría Pública.

Las temáticas de la unidad I es de mucha especialización técnica y proporcionan al estudiante de Contaduría Pública, conocimientos necesarios que utilizará en el desempeño de su profesión y son parte fundamental de casi todas las asignaturas restantes del plan de estudios.

El programa de estudios, está estructurado de la siguiente manera:

*Unidad I:* Ley del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; cuyo objetivo es dar a conocer conceptos básicos, ventajas, métodos de aplicación y considerandos para establecer el tributo; identificar entre las actividades económicas, que eventos constituyen hechos generadores del impuesto, momento en que se causa el impuesto y la situación territorial del objeto de impuesto. (Caneza et al., 2007, pág. 5)

### 2.1.4 Evolución histórica de la tributación a nivel mundial.

Las primeras manifestaciones de tributación se remontan a la época de los indígenas, en donde éstos pagaban a los caciques y principales varios tipos según la ocasión y podían darse de dos formas: En especie o mercancía o en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos; había tributos de guerra, religiosos, de tiempo, de flores, animales, etc. A cambio de ellos, los indígenas recibían beneficios en su comunidad, posteriormente los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas.

Luego en la época de la conquista que se llevó a cabo con el descubrimiento de América por Cristóbal Colón, vinieron los conquistadores y se les concedieron licencias para el cobro de tributos que serían entregados a la corona española; de tal forma que muchos indios

fueron esclavizados y obligados a trabajar para los dueños de esclavos y los encomenderos quienes en muchas ocasiones eran la misma persona. (Argueta Iglesias, 2017, p. 3)

Wortman (como se citó en Caneza, Cárcamo y Ramírez, 2007) comenta que "En Centroamérica el indio cultivaba, y fabricaba la mayor parte de los productos básicos y los funcionarios de gobierno o encomenderos se los cobraban en impuesto o como comercio obligado" (p. 8); todo indio varón sano entre las edades de dieciocho y cincuenta años, estaba obligado a pagar productos básicos por un valor de dos pesos como tributo anual al Rey.

En el año de 1518 se creó la Real Cédula de doña Juana y don Carlos, en donde: "Se les concedió libertad a los indios capaces de vivir políticamente como los españoles y señala el tributo que han de pagar al Rey como reconocimiento del vasallaje debido" (de Solano, 1983, p.495).

En la edad media, fue la era de las cruzadas y se caracterizó por la explotación del fuerte al débil, ya que el poderoso lo representaba el señor feudal porque tenía abundancia de propiedades; pero que por otra parte necesitaba de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para protegerse de los ataques de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece condiciones para que le sirvieran; entre estas estaban que los esclavos estaban obligados a deberles respeto, agradecimiento y además debían cumplir con otras obligaciones como: cultivar las tierras del feudo, acompañarlo a la guerra, contribuir con vino, proporcionarle granos, cabezas de ganado, el diezmo, etc. (Argueta Iglesias, 2017, p. 3 y 4)

Flores Zavala (como se citó en Caneza, et al., 2017) en su libro Elementos de finanzas públicas mexicanas, establece que, en el año de 1342, existieron los impuestos alcabalatorios que consistían en pagar el 10% sobre el valor de las cosas que se vendían o se permutaban; los cuales gravaban al vendedor en el primer caso y en la permuta a los distintos permutantes. (p. 9)

### 2.1.5 Evolución histórica de la tributación a nivel nacional.

En la época colonial que se remonta a 1530-1821, la conquista del territorio salvadoreño significo el fin de una época de población indígena que perduro por varios años. Después de miles de años de aislamiento el territorio fue incorporado por las fuerzas de España y convertido en colonia. En los años que siguió la conquista los españoles introdujeron animales, y cultivos europeos al territorio salvadoreño, incluso su cultura y religión. Posteriormente se estableció el sistema de la encomienda para controlar a la población nativa, este sistema fue recompensado con el servicio brindado a la corona. La encomienda consistía en la asignación de un número de indígenas adultos quienes debían pagar al encomendado un tributo en productos o trabajo. (Guerrero, Pérez, Urías, 2011, p. 1)

Después de la conquista e independencia de El Salvador, éste se empieza a constituir como un estado libre y en 1824, es promulgada la primera Constitución de la República y se crea la Hacienda Pública. El Salvador fue uno de los primeros países Latinoamericanos que puso en práctica la recaudación de ingresos a través de impuestos por parte del Estado. Con el paso de los años el sistema tributario salvadoreño ha experimentado una serie de cambios por la necesidad de modernizar la legislación tributaria, que permitiría al Estado una recaudación más eficiente en concepto de impuestos; siendo las principales fuentes de ingreso en materia de impuestos la constituida por el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como también el Impuesto sobre la Renta. (Guerrero, et al., 2011, p. 2)

Es necesario mencionar el surgimiento y evolución de la principal ley que rige los tributos dentro del país, la cual es el Código Tributario. El Código Tributario fue aprobado por la Asamblea Legislativa, mediante el Decreto Legislativo No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año, entrando en vigencia el uno de enero del año 2001.

### 2.1.6 Evolución histórica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Antes de hablar del origen del impuesto del IVA en El Salvador, es necesario hacer referencia que el primer impuesto en las ventas fue la alcabala, posteriormente en el año 1915 fue establecida la Ley del papel sellado y timbres; la cual gravaba muchas transacciones comerciales, pero la más importante era la que se refería al gravamen sobre la venta de bienes y servicios.

A nivel mundial, el IVA, fue adquirido por distintos países europeos, así lo dice Villegas (1992):

> Este moderno impuesto al valor agregado ha sido adoptado a nivel mayorista en Francia desde 1955, y en su forma actual desde 1968, en Dinamarca desde 1967, en Alemania desde 1968, en Suecia desde 1969, en Holanda desde 1969, en Luxemburgo desde 1970, en Noruega desde 1970, en Bélgica desde 1971, en Italia y en Inglaterra desde 1973, en Turquía desde 1985; en Portugal, Nueva Zelandia y España desde 1986, en Grecia desde 1987, en Hungría desde 1988, etc. (p. 666)

> En El Salvador con la Ley de papel sellado y timbre fiscales de 1915 obtenía menos ingresos de lo que se gastaba, lo que generaba un déficit fiscal, en consecuencia, se vio en la necesidad de promulgar en 1986, mediante Decreto Legislativo Número 284 del 31 de enero de 1986 publicado en el Diario Oficial número 33, tomo 290 de fecha 19 del mismo mes y año una nueva Ley de papel sellado y timbre que derogó la de 1915 y que incrementaba el porcentaje del 1% al 5%. A pesar del incremento del 5% los ingresos no respondían a las necesidades del estado como era el de obtener mayores ingresos para satisfacer las demandas de salud, educación, trabajo, vivienda y otras consideradas esenciales para la sociedad salvadoreña. (Gutiérrez, 1994, p. 1)

> Entre los años 1990 y 1991 el Gobierno implementa una serie de reformas, una de ellas consistió en derogar la Ley de Papel Sellado y Timbres y sustituirla por la Ley del Impuesto

a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que en adelante se denominará Ley del IVA. Esto se dio respondiendo a las políticas económicas emanadas de Organismos Financieros Internacional como: El Banco Mundial, El Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, etc.; los cuales, para hacer préstamos al país, exigían una serie de cambios económicos; una de ellas era reformar el sistema tributario nacional, lo que condujo a fortalecer el modelo económico neoliberal. (Caneza, et al., 2007, p.19)

Por medio de Decreto Legislativo número 296 de fecha 24 de junio de 1992 publicado en el Diario Oficial número 143, tomo 316 del 31 de julio de 1992 se decreta la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que en lo sucesivo denominaremos ley de IVA, la cual entró en vigencia el 1 de Septiembre de 1992 sustituyendo a la Ley de Papel Sellado y Timbre que estaba vigente en esa época y estableció una tasa de impuesto de 10% sobre la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios con el objetivo de recaudar más impuesto. Posteriormente, el día 8 de junio de 1995 por Decreto Legislativo 370, publicado en el Diario Oficial 114, tomo 327, del día 21 del mismo mes y año, fue aumentada la tasa al 13%, la cual se encuentra vigente en la actualidad. (Argueta Iglesias, 2017, p. 26)

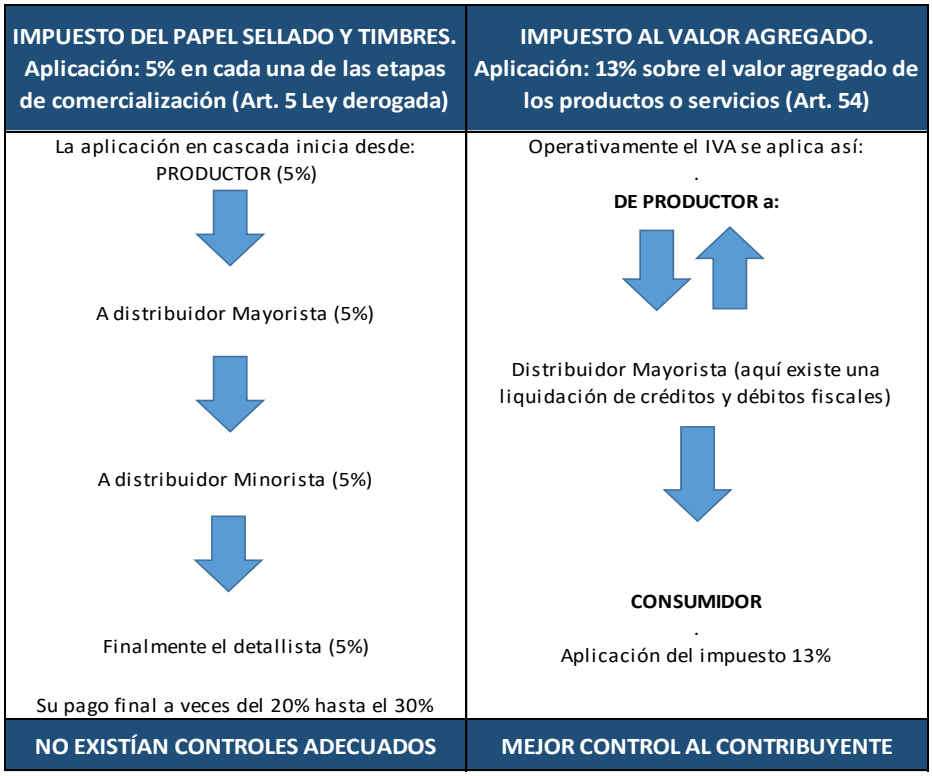
En el año 2009, la Asamblea Legislativa de El Salvador aprobó reformas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios según Decreto Legislativo No. 224 publicado en el Diario Oficial No. 237 tomo No. 385, del 17 de diciembre de 2009 (…) y dentro de sus considerandos establecen que se realizan estas reformas con el fin de contrarrestar eficazmente la evasión, la elusión fiscal y facilitar a los contribuyentes la forma de reportar sus operaciones. Lógicamente buscan también hacer llegar más recursos al Estado que le permitan hacer frente al incremento de los gastos públicos. (Argueta Iglesias, 2017, p. 26)

Los cambios ocurridos se resumen en el aumento del IVA del 10 al 13% en 1995, la eliminación de las exenciones al IVA y al impuesto sobre la renta en 1999, y la retención del

1% del IVA en 2005. Sin embargo, la médula de la estructura permaneció intacta: el eje lo constituían únicamente dos impuestos, el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto a la renta. (Quiñonez, 2009)

A continuación, se presenta un cuadro comparativo del impuesto de Papel Sellado y Timbres y el Impuesto al Valor Agregado IVA, para conocer de mejor manera cómo funciona cada uno de ellos:

*Figura I.* "Ley de papel sellado y timbres, y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)"




Fuente: Argueta Iglesias, 2017, p. 26 y 27

## 2.2 MARCO TEORICO

### 2.2.1 Formación académica: Proceso enseñanza-aprendizaje.

El rendimiento académico se define como el nivel de conocimiento expresado en una nota numérica que obtienen los estudiantes a modo de resultado de una evaluación sumativa del proceso de enseñanza-aprendizaje; es por lo tanto un indicador que se asocia a diferentes factores relacionados con la aptitud, la actitud y la metodología docentes; ello permite que al pensar y asumir que el rendimiento en los resultados de la PAES es bajo en gran parte de los centros educativos públicos, será fácil entender por qué el resultado derivado de la aplicación de dicha prueba es siempre motivo de preocupación de los docentes, autoridades educativas y padres y madres de familia de los estudiantes. Aunque la nota estándar de la PAES sea 5.3, según datos oficiales, es necesario entender que esta calificación representativa de la media nacional, no es del todo satisfactoria; también es cierto que no todo el déficit de aprendizaje de los estudiantes es atribuible principalmente a problemas en el sistema educativo. (Joao, 2014, pág. 3)

Muchas de las deficiencias manifestadas en los estudiantes de educación superior provienen de la educación media, una de ella es la poca capacidad de análisis e interpretación de textos la cual es necesaria para la comprensión del área legal que rige y es utilizada en la profesión contable, así como la lógica matemática utilizada en la aplicación de los diferentes impuestos entre ellos se puede mencionar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA). Estas deficiencias se deben a diversas causantes entre una de ellas está, el poco interés de los alumnos por aprender, así como de los docentes por enseñar, poca planificación del tiempo asignado para la clase, muchos contenidos y poco tiempo, etc.

Las situaciones de aprendizaje van más allá de la memorización de conceptos, teorías, hechos o fórmulas y se centran en la búsqueda o construcción de métodos o estrategias que faciliten las labores de recordar, identificar, aplicar, comparar, evaluar, juzgar y crear; sin perder de vista que los contenidos curriculares apenas representan el punto de partida en esta

labor compleja y permanente de educarse con y para la vida. (Ministerio de Educacion, 2018, pág. 14)

Entre los aspectos más críticos de la educación nacional destaca la falta de articulación entre los diferentes niveles del sistema educativo, incluida la Educación Superior con respecto a los restantes niveles de la educación nacional. Esto se manifiesta en la ausencia de coordinación y de continuidad que, a su vez, conlleva que la enseñanza de la Educación Media resulte poco pertinente con respecto a la Superior, así como que la Educación Superior no se adecue a las necesidades de desarrollo socioeconómico de los salvadoreños. (Flores, 2017, pág. 46)

Es de gran importancia que la educación media en los estudiantes sea visto como los cimientos a la educación superior para poder mejorar la calidad educativa y forjar unos mejores profesionales.

### 2.2.2 Formación académica: Modelo educativo.

El desarrollo académico de la Universidad de El Salvador se estructura con base en su Ley Orgánica (LOUES), su Reglamento (RGLOUES) respectivo y el Reglamento General de la Gestión Académico-Administrativa (RGAA); esto es válido también en materia de diseño y gestión curricular, cuya estructura y procesos fundamentales son ejecutados con base en la Ley de Educación Superior, que además de brindar aspectos generales de orden filosófico –objetivos- y social –funciones- (Arts. 2 y 3), orienta en aspectos curriculares de tipo organizativo, funcional y metodológico –grados académicos, unidades valorativas y de mérito, ingreso, equivalencias, graduaciones, incorporaciones- (Arts. del 4 al 21).

En buena parte del articulado respectivo, la LOUES, el RGLOUES y el RGAA desarrollan los lineamientos generales que prescribe la Ley de Educación Superior. No obstante, las especificidades de la normativa universitaria perfilan los rasgos y características propias de la UES, entre ellas lo que tiene que ver con su forma de impartir educación y formación profesional, así como la de organizar los procesos de diseño y gestión curricular;

dicho de otro modo, la definición del modelo educativo y desarrollo curricular se encuentra en la normativa institucional universitaria. Al desarrollar el sistema de evaluación se menciona que éste debe verificar el logro de los objetivos de aprendizaje, haciendo alusión a un paradigma educativo centrado en objetivos más que en resultados o competencias logradas por los estudiantes. (Flores, 2017, pág. 38)

Toda institución educativa debe contar con un modelo educativo explícito que sirva de orientación para fundamentar la misión académica tanto de la praxis docente, como de la investigación científica y la proyección social. Si bien, como se ha afirmado anteriormente, muchos componentes del modelo educativo propio de la UES se encuentran dispersos en su Ley Orgánica, es necesario sistematizarlos para generar una propuesta coherente que sirva como instrumento de gestión pedagógica y curricular. (Flores, 2017, pág. 38)

### 2.2.3 Formación académica: Planificación del desarrollo curricular.

Al igual que sucede con el modelo educativo, la planificación curricular aparece reglamentada en diversos cuerpos normativos universitarios. De forma global, se puede iniciar afirmando que hay unidades obligadas por el estatuto normativo de la UES a hacerlo coordinadamente (RAA, arts. 7, literal “c”; 14, literal “c”; 20, 26 y 32).

La planificación curricular que resulta ser un área muy sensible como es la de diseñar y gestionar los planes y programas de estudio, queda concentrada fundamentalmente en dos unidades de trabajo: la Comisión Curricular de cada Facultad y la Unidad de Desarrollo Curricular de la Secretaría de Asuntos Académicos. (RGAA, art. 90 y 99). (Flores, 2017, pág. 40).

### 2.2.4 Planes de estudio y oferta académica de pregrado.

La UES tiene una oferta académica de 119 titulaciones; 75 corresponden al nivel de pregrado. Para un diagnóstico global de esta dimensión institucional se presenta información ya sistematizada sobre las carreras de pregrado que tienen planes de estudios anteriores al año 2000. Desde lo fáctico, la pertinencia de un plan de estudio es necesario establecerla con periodicidad pues es dable esperar que, a vuelta de 10 años, por tomar una cifra

promedio, los campos de la ciencia y la tecnología produzcan avances significativos en el orden teórico y práctico. Por las consideraciones anteriores, que la UES mantenga vigentes planes de estudio anteriores al año 2000, se interpreta como un déficit en la gestión curricular (Flores, 2017, pág. 44)

El proceso de creación o actualización de los planes y programas de estudio, regulado en el RGAA, se puede describir en tres etapas:

- *Etapa 1:* inicia en la Facultad (Escuela, Comisión Curricular, Asamblea de personal Académico y Junta Directiva)
- *Etapa 2:* comprende revisión y aprobación por parte de Secretaría de Asuntos académicos y CSU respectivamente.
- *Etapa 3:* publicación en el Diario Oficial y registro ante el MINED. (Flores, 2017, pág. 46)

### 2.2.5 Teorías del aprendizaje.

Aunque existen diversas teorías del aprendizaje, se puede decir que todas ellas hacen referencia a tres variables esenciales: 1) Los resultados (cuáles son los cambios en la conducta o los procesos mentales que deben ser explicados por la teoría), 2) Los medios (los procesos mediante los cuales se dan los cambios), y 3) Los factores que potencian o desencadenan el aprendizaje. (Driscoll como se citó en García, 2006, pag. 18).

Las teorías del aprendizaje forman parte del campo de la psicología, y es de suma importancia para lograr comprender la forma en que el ser humano logra adquirir los conocimientos y ponerlos en práctica a través del tiempo. Hay diversidad de opiniones por parte de los expertos a cerca del aprendizaje, unos opinan que es un proceso interno propio del ser humano y otros creen que se debe a factores externos. Existen tres orientaciones de la psicología del aprendizaje: el conductismo, el cognoscitivismo y el constructivismo.

***Conductismo.***

El conductismo, no es en sí una ciencia de la conducta, sino la "filosofía de esa ciencia". (B.F. Skinner como se citó en García, 2006, pag. 19)

El conductismo supone que existen factores del contexto que influyen, de manera sistemática, sobre la conducta. Es decir, que existe un mundo fuera del sujeto, y que ciertas variables de ese mundo (estímulos) inciden sobre la conducta de acuerdo con ciertos principios y leyes. Para el conductismo, hay un principio determinista; es decir, la conducta humana se encuentra determinada por las circunstancias de su contexto. (García, 2006, pág. 19)

La unidad de análisis de la conducta humana, en esta corriente, es la *triple relación de contingencia*. Esta se compone de tres elementos: los antecedentes de la conducta, la conducta misma (o respuesta) y las consecuencias. Las consecuencias pueden ya sea fortalecer (reforzar) o debilitar la conducta que las generó. A las consecuencias que fortalecen una conducta se les denomina *reforzadores*. Al contrario, a las consecuencias que debilitan la conducta que las produce, se le llama *estímulos aversivos.* Si una conducta ha sido reforzada y de pronto deja de serlo, la conducta tiende a disminuir. A ese proceso se le denomina *extinción.* (García, 2006, pág. 19)

En conclusión, de acuerdo con el conductismo, aprendemos de la experiencia, a partir del influjo de eventos o estímulos externos, que, de una forma sistemática, van dando forma a nuestro comportamiento. (García, 2006, pág. 19)

***Cognoscitivismo.***

El cognoscitivismo enfatiza el papel de la *mente*, como un concepto teórico, en la percepción y el procesamiento de la información. El término "cognoscitivismo" proviene del latín *cognoscere*, que significa precisamente, conocer. El biólogo suizo Jean Piaget se interesó por el desarrollo cognoscitivo; es decir, el desarrollo del intelecto. Más que estudiarla como un producto o resultado, Piaget pensaba que la inteligencia se debía estudiar como un proceso.

Basándose en los principios evolucionistas de adaptación, y en las nociones fisiológicas de homeostasis o equilibrio, Piaget propuso que el desarrollo del conocimiento se da a partir de dos procesos básicos: la *asimilación* y la *acomodación*. La asimilación se refiere a cómo la persona ajusta la información nueva a sus estructuras mentales, mientras que la acomodación se refiere a cómo la persona modifica sus estructuras mentales existentes, para así acomodar la nueva información. (García, 2006, pág. 20)

***Constructivismo.***

Se presentan una clasificación de tres tipos de constructivismo (Schunk como se citó en García, 2006):

- El endógeno, caracterizado por nociones de estructuras mentales, que siguen un impulso maduracional (Piaget es uno de sus fundadores).
- El exógeno, el cual enfatiza el medio externo como la fuente del aprendizaje (aunque el sujeto participa activamente en la interpretación del medio).

- El dialéctico, que postula la interacción entre la estructura mental y la social como el medio de construcción del conocimiento. (p. 20)

El conductismo como una orientación de la psicología del aprendizaje tiene como finalidad la conducta del ser humano en el que el aprendizaje es un Cambio en la probabilidad de ocurrencia de una conducta en un contexto dado, por otra parte en el cognoscitivismo se cree son prioritario los procesos mentales en el aprendizaje en el que Cambia el conocimiento almacenado en la memoria y en el constructivismo la construcción de conocimientos es imperante ya que hay Cambios en los significados, construidos a partir de la experiencia.

### 2.2.6 Estrategias, modelos, métodos y técnicas de enseñanza.

***Estrategias de enseñanza***.

Partiendo de los diferentes enfoques teóricos sobre el aprendizaje, los educadores, psicólogos educativos y psicopedagogos han desarrollado estrategias de enseñanza, las cuales reflejan la orientación epistemológica de cada uno y sus conceptos centrales sobre el aprendizaje. (García, 2006, pág. 27)

***Estrategias conductuales.***

Para la adquisición de conductas, se utiliza el *moldeamiento*. Este consiste en reforzar aproximaciones sucesivas hacia la conducta meta que se espera que exhiba el alumno. (García, 2006, pág. 27)

También se puede utilizar el aprendizaje por modelos, el cual consiste en que el profesor modela la conducta que desea que el estudiante adquiera. Cuando la conducta va siendo aprendida por el alumno, el profesor poco a poco va disminuyendo la intensidad de las ayudas. A este proceso se le llama en análisis conductual *desvanecimiento* (García, 2006, pág. 28).

Para adquirir fluidez y mantener la ejecución de las conductas, se utilizan los *programas de reforzamiento*, los cuales incluyen la administración de consecuencias (reforzadores) de forma espaciada. Se ha demostrado que el *reforzamiento intermitente* de una conducta la hace más persistente. De esta forma, una vez que el estudiante ha adquirido una conducta, esta no se refuerza todas las veces que ocurre, sino cada cierto número de conductas o cada cierto tiempo. (García, 2006, pág. 28).

Según (García, 2006) Algunas estrategias conductuales de enseñanza son (pág. 29):

- Objetivos de aprendizaje
- Aprendizaje de dominio
- Instrucción directa

- Instrucción programada

***Estrategias cognoscitivas.***

Debido a que se basan en el estudio del procesamiento de la información, las estrategias cognoscitivas están encaminadas a propiciar la recepción, la codificación, la asimilación, la incorporación de la información a la memoria, así como la recuperación o recuerdo de la información. Algunas estrategias cognoscitivas se encuentran a medio camino entre el cognoscitivismo y el constructivismo. Dentro del cognoscitivismo, es muy importante el desarrollo de destrezas para la memoria, También se utilizan técnicas para mejorar la codificación de información, sobre todo en los libros de texto y otros materiales didácticos. (García, 2006, pág. 29)

Según (García, 2006) algunas estrategias cognoscitivas de enseñanza son (pág. 29):

- Señalamientos
- Estrategias mnemónicas
- Aprendizaje por descubrimiento
- Aprendizaje significativo por recepción

***Estrategias constructivistas.***

Desde el constructivismo, las estrategias están basadas en actividades auténticas (de la vida real), no "artificiales". En este sentido, las estrategias constructivistas intentan desarrollar el pensamiento y la solución de problemas en ambientes complejos. Se le otorga una gran importancia a la construcción colectiva de conocimientos (el aprendizaje colaborativo), sobre todo en la vertiente del *constructivismo dialéctico* o *socio constructivismo*. (García, 2006, pág. 30)

El objetivo de las estrategias constructivistas es lograr la *comprensión*, no solamente la repetición de la información. Por ello, intenta desarrollar la *metacognición*, o sea, la consciencia en el alumno acerca de sus propios métodos para pensar y solucionar problemas. De esta manera,

se pretende que el estudiante vaya generando sus propias estrategias de auto-regulación para el aprendizaje. (García, 2006, pág. 30)

Según (García, 2006) algunas estrategias constructivistas de enseñanza son (pág. 30):

- Aprendizaje por indagación y basado en problemas
- Aprendizaje colaborativo
- Conversaciones instruccionales.

Según (García, 2006) los modelos de enseñanza – aprendizaje son (pág. 65):

- Modelo tradicional.
- Modelo constructivista.

Adicional a estos en la actualidad se encuentra el modelo de competencias.

***El modelo tradicional de enseñanza.***

Según (García, 2006) el modelo tradicional se caracteriza por:

- Asumir una relación asimétrica entre docente y alumno, en donde el profesor se ve como el poseedor de los conocimientos y el alumno como una especie de "tábula rasa", o mente en blanco, que el profesor debe llenar con sus conocimientos.

- Utilizar el llamado "modelo de transmisión", en el sentido de concebir la enseñanza y el aprendizaje como la transferencia de los conocimientos en un sentido unidireccional, partiendo del profesor y teniendo como destino el estudiante.

- Creer que el mejor estudiante es el que se "porta bien" en clase; es decir, que no habla ni cuestiona lo dicho por el profesor, quien es considerado una autoridad.

- Suponer que hay información correcta, incuestionable, que todos los estudiantes deben ser capaces de identificar y recitar de manera uniforme. No se genera discusión, no se pone en duda el sustento lógico o empírico de los conceptos (es

decir, el pensamiento crítico), ni se da un intercambio de puntos de vista. La epistemología subyacente es objetivista (existe un mundo objetivo independiente de las personas y entre más nos acerquemos a él, más verdadero será el conocimiento; hay una respuesta única y correcta a los problemas).

- No fomentar la interacción entre los estudiantes, pues estos "no saben de lo que se está hablando en la clase". El que sabe es el profesor, de modo que la clase se centra en lo que él dice y hace.

- Promover la memorización de conceptos, a través del tradicional "dictado" de definiciones en clase, que los estudiantes deben copiar al pie de la letra, para más tarde reproducir esa misma información en las pruebas.

- Enseñar "fuera de contexto". En otras palabras, la educación se basa en contenidos teóricos, fórmulas y conceptos que el estudiante memoriza, pero que no se aplican a la solución de problemas reales, como los que enfrentará la persona en su vida cotidiana y en el mundo laboral.

- Evaluar mediante pruebas en donde el estudiante simplemente debe repetir conceptos o identificarlos, sin requerir la aplicación, el análisis, la síntesis o la evaluación por parte del alumno. Son los típicos exámenes de completar, marcar con una equis la respuesta correcta, etc. Es una evaluación con respuestas convergentes, no divergentes. (p. 67)

***El modelo constructivista de enseñanza.***

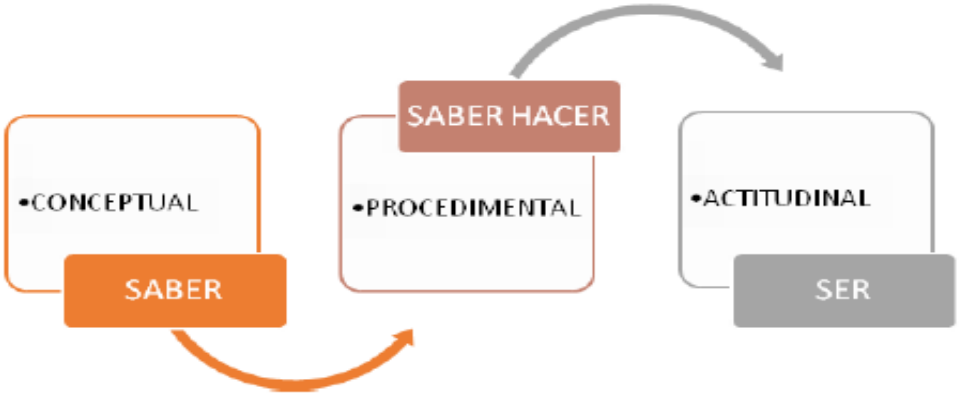
Según (García, 2006) el modelo constructivista se caracteriza por:

- Fomentar una relación más horizontal entre profesor y alumno, la interacción entre los estudiantes, el pensamiento crítico, la discusión, el intercambio de opiniones y construcciones sobre los fenómenos, la participación activa, las experiencias de aprendizaje y las evaluaciones auténticas, basadas en tareas reales. (pág. 68)

***Modelo de competencias.***

La habilidad para proceder con eficiencia, eficacia y satisfacción ante las distintas situaciones y realidades de la vida en los aspectos social, natural, laboral, o significativa es conocida como competencia. Se lleva a cabo por medio del desarrollo de experiencias de aprendizaje en donde se integran tres tipos de saberes:

*Figura II:* "Los tres tipos de saberes del modelo de competencia"




Fuente: González de Cornejo, 2016, pág. 18

Esto involucra la composición entre los conocimientos, las actitudes y habilidades en momentos específicos, que dan el punto de partida para que el profesional elija y adapte acertadamente los aprendizajes alcanzados a escenarios actuales en proporción a los quehaceres en entorno personal, social y laboral.

*Figura III:* "Fórmula de competencia"


Fuente: González de Cornejo, 2016, pág. 19

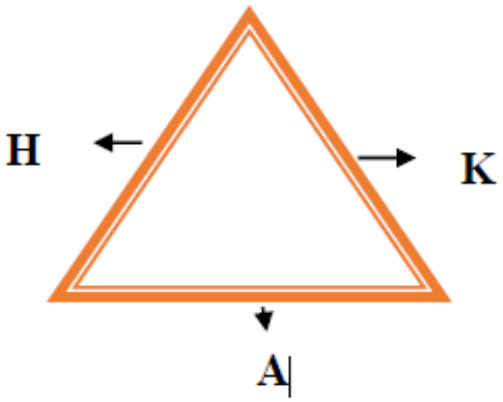
Una definición más precisa es que “permite la comprensión, transmisión y transformación de una tarea” (Pinto, L., 1999)

- CONOCIMIENTO **K**: contenidos proposicionales aceptados como verdaderos mediante algún tipo de justificación teórica.
- HABILIDAD **H**: manifestación objetiva de una capacidad individual cuyo nivel de destreza produce eficiencia en una tarea.
- ACTITUD **A**: conducta postural y/ o situacional que manifiesta la ponderación de un valor.

Competencia en la profesión contable es el proceso por el cual se obtienen conocimientos y se estimulan, cultivan y afinan habilidades (desarrollo y aplicación de metodologías de trabajo) además se promueven actitudes, fundadas en la práctica y elección de valores. (Pinto, L., 1999)

Esto pone de manifiesto visiblemente el papel que debe de ejercer el contador es completamente diferente al contador habitual de escritorio y que priorizaba la parte meramente financiera. Las funciones van a variar y no se limitan al registro de operaciones y a la revisión de cifras de los estados financieros. Como se ha venido mencionando hoy en día el profesional en esta área debe ser una persona que cuente con la formación integral fundamentado en el modelo de competencias para que tenga la capacidad de establecer conocimientos, habilidades y actitudes. Con ello forjara vínculos entre el conocimiento y el entorno en el cual actúa. (Delor, 1996)

*Figura IV:* “El triángulo de competencia”



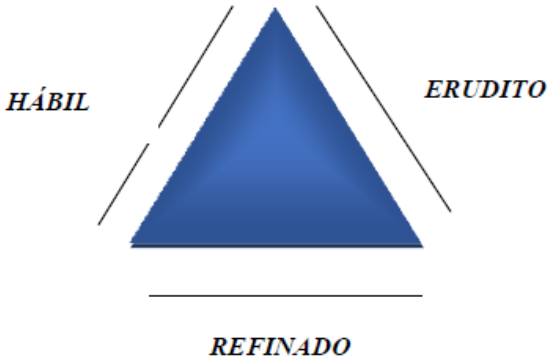

Fuente: González de Cornejo, 2016, pág. 19

Una manera básica de simbolizar las tres dimensiones de las competencias es a través de un triángulo equilátero, que posee la particularidad como su nombre lo indica son sus tres lados iguales, para que alguien pueda ser competente debe cuidar el equilibrio entre estos tres elementos. (Delor, 1996)

En el entorno laboral es y serán constantes los cambios en las competencias, los perfiles requeridos para los cargos a desempeñar en las empresas cada vez son más exigentes, el clima laboral requiere mayor integración de los empleados, los clientes se vuelven cada vez menos comprometidos y frecuentemente los procesos de trabajo no son actualizados.

Los constantes cambios ocasionados por reformas de leyes y actualizaciones de normas y la necesidad de adoptar nuevas herramientas de trabajo, acordes a las exigencias de la modernidad podrían hipotéticamente romper el equilibrio del triángulo y resultar personal improductivo, y por lo tanto incompetente (Delor, 1996)

*Figura V:* "Resultado personal de mucho conocimiento"

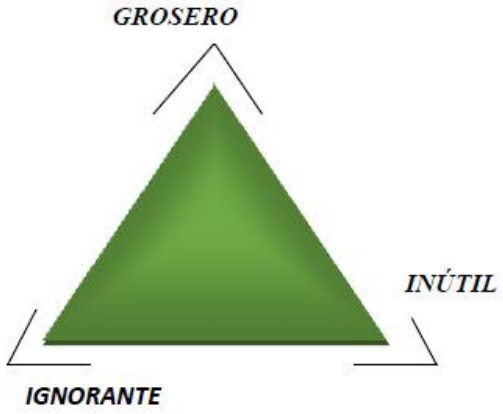



Fuente: González de Cornejo, 2016, pág. 21

De tal modo que, si la tendencia es el adquirir conocimientos únicamente y descuidar los otros elementos, se observará como resultado personal con mucho conocimiento (K) pero tendrá deficiencias en aplicarlos (H) y en su comportamiento (A) se obtendrá un "Erudito" incompetente. Por otro lado, si se pretende poner énfasis en hacer las cosas (H) descuidando los otros dos elementos (K, A) tendremos un "Hábil" incompetente, no sabría porque se

hacen las cosas, por último, el “Refinado” personal incompetente que no sabe ni hace nada (K, H), pero que tiene muy buenas relaciones interpersonales, es decir una buena actitud (A). (González de Cornejo, 2016, pág. 22)

*Figura VI: “*Resultado personal incompetente”




Fuente: González de Cornejo, 2016, pág. 22

Por otro lado cuando se atienden dos de los elementos y descuida uno; el personal se vuelve incapaz de desenvolver bien su trabajo en el campo laboral, de tal modo que si se procura que el personal se capacite (k) y obtenga la habilidad (h) para desarrollar su labor sin procurar del desarrollo humano (A) obtendrá a una persona descortés, si descuida el conocimiento (k) y la habilidad (h) a desempeñar las cosas con actitud positiva (A), surgirá una persona ingenua de saber mucho en la práctica y por ultimo si se procura el conocimiento (k) y la actitud (A) del individuo para trabajar y deja de lado la habilidad (h) para hacer las cosas se hallara un persona improductiva en su función. (Sánchez, 1999)

De tal modo que la competencia con la que se lleva a cabo exitosamente una actividad laboral plenamente identificada considerando el equilibrio de los tres elementos, y que las personas se desempeñen productivamente en una situación de trabajo, depende de la formación definida en los planes y estrategias de formación integral para sus conocimientos e implemente un seguimiento continuo a través de la evaluación del desempeño de profesional.

La evaluación del desempeño requiere la definición de las normas de competencia que constituye un estándar de productividad que permite establecer si un profesional contable es competente o no, independientemente de la forma en que la competencia haya sido adquirida.

***Propósito del enfoqué de competencias en contaduría pública.***

La necesidad de relacionar de una manera más efectiva al experto profesional óptimo del recurso contable con las necesidades del usuario, conduce a las áreas de contabilidad a promover la implementación de las opciones basadas en los denominados modelos por competencias.

El propósito de la formación profesional basada en normas de competencia es promover el uso eficiente de los recursos contables a través de la permanente capacitación tanto a los contadores profesionales como a los auxiliares, así como combinar la formación y el trabajo. Este tipo de técnico contable, además de reconocer el resultado de los procesos de capacitación formal, también reconoce los conocimientos, habilidades y destrezas adquiridos con la experiencia laboral.

Sin embargo, este modelo de trabajo cuestiona la suficiencia de los títulos universitarios y plantea como más importante poseer competencias para la solución de problemas específicos que tener una preparación en lo abstracto sin la posibilidad de contar con expectativas para solucionarlos.

> Competencia requiere la relación entre teoría y práctica. En esta relación la práctica delimita la teoría necesaria; la relación entre las condiciones y demandas de las situaciones concretas en el trabajo (la práctica) con las necesidades de sistematización del conocimiento (la teoría), es más significativa para el profesional contable si la teoría cobra sentido a partir de la práctica”; es decir, si los conocimientos teóricos se abordan en función de las condiciones concretas del trabajo y si se pueden identificar como situaciones originales (González de Cornejo, 2016, pág. 24)

***Métodos de enseñanzas.***

Según (Larios Cross, 2000) los métodos de enseñanza, de un modo general y según la naturaleza de los fines que procuran alcanzar, pueden ser agrupados en tres tipos (pag.58):

- *Método de Investigación:* se destinan a descubrir nuevas verdades, a esclarecer hechos desconocidos o a enriquecer el patrimonio de conocimientos.

- *Métodos de Organización:* trabajan sobre hechos conocidos y procuran ordenar y disciplinar esfuerzos para que haya eficiencia en lo que se desea realizar.

- *Métodos de Transmisión:* son aquellos destinados a transmitir conocimientos, actitudes o ideales, es decir, los organizados para conducir hacia objetivos ya conocidos para quien los transmite y desconocidos para quien los recibe.

***Técnicas de enseñanza.***

Según (Larios Cross, 2000) las técnicas de enseñanza más comunes se detallan a continuación (pág. 58):

- *Técnica expositiva:* consiste en exposición oral, por parte del profesor, del asunto de la clase. El régimen de estudio es tomar apuntes y saber de memoria todo lo que dice el profesor. La exposición debe ser adoptada de manera activa, de manera que estimule la participación del alumno en los trabajos de la clase.

- *Técnica del dictado:* el docente habla pausadamente en tanto los alumnos van tomando nota de lo que éste dice. El dictado constituye una marcada pérdida de tiempo, ya que mientras el alumno escribe no puede reflexionar sobre lo que registra en sus notas.

- *Técnica biográfica*: consiste en exponer los hechos o problemas a través del relato de las vidas que participan en ellos o que contribuyen para su estudio. Son presentadas las biografías de las principales figuras relacionadas con los asuntos de los programas.

- *Técnica exegética:* consiste en la lectura comentada de textos relacionados con el asunto en estudio; tiende a aprehender lo que un texto pretende comunicar, y que muchas veces se encuentra encubierto por la dificultad de interpretación.

- *Técnica de los círculos concéntricos:* consiste en examinar varias veces toda la esfera de un asunto o de una disciplina y, en cada vez ampliar y profundizar el estudio anterior. Se ofrece así, una visión general del problema, luego el estudio más atento de sus características importantes y después la profundización en los detalles más significativos.

- *Técnica del interrogatorio:* es uno de los mejores instrumentos del campo didáctico como auxiliar en la acción de educar. Permite conocer al alumno y resaltar sus aspectos positivos, también se presta para diagnosticar sus dificultades y deficiencias. El docente debe apoyarse en las preguntas que exigen reflexión.

- *Técnica de la argumentación*: es una forma de interrogatorio destinada a comprobar lo que el alumno debería saber. Está encaminada a diagnosticar conocimientos, y se constituye en un tipo de interrogatorio de verificación del aprendizaje.

- *Técnica del diálogo:* también es una forma de interrogatorio, cuya finalidad no consiste en exigir conocimientos sino en llevar a la reflexión. Tiene un carácter más constructivo, amplio y educativo que la argumentación, ya que lleva a reflexionar acerca de los temas que se están tratando, hace que el alumno se sienta capaz de pensar e investigar valiéndose del razonamiento.

- *Técnica de la discusión*: exige el máximo de participación de los alumnos en la elaboración de conceptos y en la realización de la clase. Es un procedimiento didáctico activo que consiste en la discusión de un tema por parte de los alumnos, bajo la dirección del docente.

- *Técnica del debate:* se lleva a cabo cuando se presentan posiciones contrarias alrededor de un tema, debiendo cada estudiante, o grupo de ellos, defender sus puntos de vista, equivale a una competición intelectual.

- *Técnica del seminario:* es más amplia que la discusión y el debate, su duración puede variar desde algunos días hasta un año. Favorece y desenvuelve la capacidad de razonar del alumno; es la reunión del docente y sus alumnos con el objeto de hacer investigaciones propias sobre temas concretos.

- *Técnica del estudio de casos:* consiste en la presentación de un caso o problema para que la clase sugiera o presente soluciones, según convenga.

- *Técnica de la demostración:* es el procedimiento más deductivo, utilizado para comprobar afirmaciones estudiadas teóricamente, es decir para comprobar la veracidad de afirmaciones verbales.

- *Técnica de la experiencia:* es eminentemente activa, debe tener sentido de vivencia, de ubicación del educando en las situaciones de vida más diversas, de suerte que puedan estimular todas sus reacciones y le permitan formar un acervo de datos para comprender mejor el medio y la vida, para actuar de forma más eficiente y consiente.

- *Técnica de la investigación:* propone demostrar y no convencer a los alumnos; sirve principalmente en el campo universitario para inculcar en los alumnos el espíritu de investigación. Es un proceso que implica una dirección planificada de los trabajos.

- *Técnica del redescubrimiento:* técnica activa por excelencia aconsejable para el aprendizaje de asuntos acerca de los cuales el alumno tenga pocos informes.

- *Técnica de la tarea dirigida:* puede hacerse sobre la base de instrucciones precisas del docente. Los objetivos son habituar al alumno a interpretar indicaciones escritas y textos,

que adquiera habilidades o aprenda técnicas de ejecución de experiencias y aplicaciones prácticas de lo que ya fue estudiado teóricamente, y encomendarle trabajos individuales y en grupos.

- *Técnica del estudio supervisado:* Es una forma de llevar al alumno a estudiar solo, pero con la asistencia del docente. En el estudio supervisado solamente se da el tema, sin indicaciones, el esquema de desarrollo es suministrado por el alumno. Esta técnica es principalmente para suplir deficiencias por atender las preferencias del educando.

### 2.2.7 Los Tributos: definición

Existen muchas definiciones atribuidas a la palabra "Tributo", hechas por diferentes autores en sus obras o trabajos donde han desarrollado conceptos basados en la utilidad de éste, en cómo funciona y cómo se utiliza. La legislación salvadoreña no es la excepción. El Código Tributario (2015) define los tributos como "las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (art. 11, p. 6).

Entre la diversidad de autores que han definido el concepto de tributo, se han elegido algunos para conocer sus ideas y puntos de vista de éste. Entre ellos los siguientes:

> Los tributos son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su potestad, los cuales nacen en virtud de una ley y los utiliza para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. Por medio de los tributos, el Estado obtiene ingresos para satisfacer las necesidades públicas. (Argueta Iglesias, 2017, p. 4)

> El tributo es la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece. (Kuri de Mendoza, 1993, p.298)

### 2.2.8. Generalidades de los tributos

***Características.***

Los tributos presentan una serie de características, las cuales según Kuri de Mendoza (1993) sostiene que son:

- Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria pero susceptible de valoración económica.

- Tienen carácter coactivo, ya que son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.

- Existen en virtud de una Ley. Los tributos nacen y deben ser impuestos por medio de Ley.

- Tienen carácter contributivo. Su destino es cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. (p. 208)

***Fines.***

Caneza, et al. (2007) mencionan que muchos tratadistas del área tributaria, coinciden en que los tributos tienen sus fines, como principales los siguientes:

- Proporcionar ingresos o rentas al Estado para financiar sus egresos; lo que significa que el Estado a través de los tributos, obtiene ingresos en concepto de impuestos, tasas y contribuciones especiales que le ayudarán a financiar el gasto público.

- Proteger la industria nacional a través de impuestos o aranceles aduaneros de protección. Busca proteger a los productores nacionales, con la implementación de normativas que regulen la competencia desleal y el contrabando de mercancías sin haber pagado los impuestos correspondientes.

- Pueden emplearse con finalidades sociales. En la mayoría de casos, los tributos que pagan los contribuyentes son para el beneficio público; ya que éstos se transforman en seguridad, educación, salud, vivienda, etc. (p. 11 y 12)

***Clasificación de los tributos.***

El Código Tributario (2015) nos dice que "Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales" (art. 12, p. 6) los cuales se explican a continuación:

***A- Impuesto.***

El Código Tributario (2015) establece la siguiente definición: "Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo" (art. 13, p. 6). Nitti (como se citó en Argueta Iglesias, 2017) en su obra nos dice que el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer la satisfacción de las necesidades colectivas.

Los impuestos se clasifican en Directos e Indirectos.

- *Impuestos Directos.*

Los impuestos directos son los que dependen de la capacidad contributiva y recaen específicamente sobre la persona, empresa, sociedad, etc. Se consideran impuestos directos, los impuestos sobre la renta, las donaciones, el patrimonio y las sucesiones (Caneza, et al., 2007).

Sainz de Bujanda (como se citó en Ayala Guevara, 1978) propone que el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta, facultades legales para resarcirse.

Los impuestos directos se pueden dividir en impuestos reales e impuestos personales, según lo detalla Caneza et al. (2007):

*a) Impuestos Reales:* Son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto. Estos se subdividen en:

- *Impuestos sobre las Cosas:* Son aquellos que van orientados exclusivamente a los bienes o las cosas que gravan, sin tomar en cuenta la situación de la persona que es dueña de ellos.

- *Impuestos sobre las Personas:* Grava los ingresos de las personas, atendiendo a la actividad o fuente que los produce.

*b) Impuestos Personales:* Son aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva.

- *Impuestos Indirectos.*

Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente, sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo (Alas, Juárez y Ortiz, 2010, p.174).

Los impuestos indirectos, son los que se imponen a la transferencia de bienes, prestación de servicios y a la producción; es decir, las personas a través de la compra de bienes y

servicios pagan el impuesto, aun cuando el Estado no les está cobrando directamente. (Caneza, et al., 2007, p. 15)

Este impuesto puede considerarse como impuesto "injusto", puesto que no importa la condición personal de cada uno, por ser un impuesto independiente que grava el consumo y los actos. Las definiciones anteriores nos hablan sobre actos y consumo, los cuales los podemos definir de la siguiente manera:

a) Actos

Caneza, et al. (2007) nos dice que "Los actos son aquellos que nacen estrictamente por la voluntad humana y se ejecutan para producir uno o varios efectos jurídicos o de derecho" (p.15)

b) Consumo

Consideran en forma exclusiva la riqueza gravada sin importar la situación personal del contribuyente. Esta figura es un poco más amplia, ya que, por un lado, busca gravar la transferencia de bienes muebles corporales, y por el otro, gravar la producción de bienes, ya sean éstos de primera necesidad o no; también grava todos aquellos productos de consumo necesarios para el ser humano como los bienes de la canasta básica y aquellos bienes considerado suntuarios por ser artículos de lujo; los cuales, son adquiridos solo por un sector de la sociedad; lo que significa que los impuestos más productivos en materia de recaudación de impuestos sean los de consumo. (Caneza, et al., 2007, p. 15,16)

Como ejemplo de impuesto indirecto en nuestro país tenemos el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios mejor conocido como IVA, el cuál como su nombre lo indica, grava la transferencia de bienes muebles y la adquisición de servicios.

***B- Tasas.***

Nuestra legislación nos dice que tasa "es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no

inherentes al Estado" (C.T., 2015, p. 6). Dicha definición nos dice que la tasa tiene menos significación que el impuesto, ya que la tasa es un tributo que se encuentra directamente relacionado con el contribuyente, así como nos dice Kuri de Mendoza (1993): "La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente" (p. 258).

Entre los tipos de tasas tenemos las estatales y las municipales. Así nos explica Argueta Iglesias (2017) de la siguiente manera:

- *Estatales*: Son aquellas tarifas que el Estado cobra por la prestación de un servicio en particular; un ejemplo que se puede mencionar en este caso, es lo que se cancela en el registro de la propiedad por cualquier trámite que se haga referente a escrituraciones, pagos en el registro de las personas naturales, registro de comercio, etc.

- *Municipales:* Son aquellas que cobran las municipalidades en concepto de iluminación, tren de aseo, asentamientos, certificaciones de defunción, vigilancia, emisión de partidas de nacimiento, cartas de venta etc.; los cuales se encuentran dentro de la jurisdicción de los municipios. (p. 8)

***C- Contribuciones especiales.***

El Código Tributario (2015) define contribución especial de la siguiente manera:

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. (p. 6)

Fonrouge (como se citó en Villegas, 1992) nos dice que este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo,

una pavimentación) se produce –o así lo supone el legislador– una valorización de ciertos bienes inmuebles o un beneficio personal de otra índole. Lo mismo en caso de crear entes de regulación económica o para fomento de determinada actividad. En todos estos casos, y como hace notar Valdés Costa la actividad estatal satisface intereses generales que simultáneamente proporcionan ventajas a personas determinadas. (p. 104 y 105).

Son ejemplos de contribuciones especiales:

- Contribución Especial para la Promoción Turística
- Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para el plan de Seguridad Ciudadana.
- Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia
- Fondo de Conservación Vial (FOVIAL)
- Contribución Especial para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros (COTRANS)

### 2.2.9. Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)

El impuesto al Valor Agregado, es un tributo indirecto que grava las ventas y demás transferencia de bienes muebles corporales (mercancías y productos), y a la prestación de algunos servicios. Este impuesto asume el nombre de Valor Agregado, porque grava exclusivamente el valor que añade al precio de determinado bien o servicio, en cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien mueble corporal. (Caneza, et al., 2007).

Vásquez (como se citó en Argueta Iglesias, 2017) menciona que es “Un tributo que grava solamente el mayor valor, o valor agregado del bien, en cada etapa de la producción o comercialización que el industrial o comerciante aplica a un bien que produce o revende”

### 2.2.10. Generalidades del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)

***Naturaleza del IVA.***

Caneza, et al. (2007) hablan sobre la naturaleza del IVA de la siguiente manera:

El pago del IVA recae mayoritariamente sobre las personas naturales en calidad de consumidores finales o usuarios de los servicios que utilicen.

Las empresas y negocios que producen o comercializan bienes gravados con IVA, tienen el beneficio del crédito fiscal, esto es, la compensación del IVA pagado sobre bienes insumos y servicios, en bienes adquiridos y necesarios para la producción y/o comercialización de los bienes y servicios gravados con el 13%. Las demás, aun cuando no gocen de crédito fiscal, el IVA pagado es trasladado al precio de venta, confirmándose que el impuesto pesa sobre la población en general y con fuerte incidencia en los estratos más pobres; ya que en realidad no es un impuesto a la transferencia, sino un impuesto al consumo. (p. 24)

***Características del IVA.***

Argueta Iglesias (2017) menciona que el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, con base a lo establecido a la Ley que lo regula, presenta las siguientes características:

- Es un impuesto de tipo valor agregado y grava la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios.
- Grava actos que gravan otros impuestos.
- Son mínimas las exenciones que contempla la Ley en caso de los bienes muebles.
- Además de las ventas de bienes muebles, grava una gran variedad de actos y contratos que implican transferencia.
- El impuesto es soportado por el consumidor final.
- El período fiscal es un mes calendario.
- Tiene 2 tasas vigentes: la del 13% para operaciones internas y el 0% para exportaciones.
- Se paga el impuesto al comprar y se recupera al vender, además, tiene ciertas bases imponibles diferenciadas para ciertos contratos específicos.
- Se controla a través de documentación y libros legalizados u hojas sueltas. (p. 28 y 29)

## 2.3 MARCO LEGAL

### 2.3.1. Formación académica

***Constitución de la República y la Ley de Educación Superior.***

La Universidad de El Salvador, en cuanto al derecho público, funciona en términos de procesos, procedimientos, y cumple sus fines, atribuciones y deberes teniendo como bases normas externas e internas. Las dos normas externas de mayor importancia son la Constitución de la República y la Ley de Educación Superior. La Constitución, en su Artículo 61, establece que:

"… La Universidad de El Salvador y las demás del Estado gozarán de autonomía en los aspectos docente, administrativo y económico. Deberán prestar un servicio social (…) Se regirán por estatutos enmarcados dentro de dicha ley, la cual sentará los principios generales para su organización y funcionamiento." (Legislativa de la republica de el salvador, 1983, pág. 14)

***Ley Orgánica de la UES.***

Es la que determina cómo se va a organizar, qué unidades académicas, administrativas y financieras serán necesarias para cumplir los fines de la misma. En su artículo 32, literales a y b, ordena a las Facultades emitir su Reglamento Interno y elaborar el Reglamento General de Facultad, respectivamente; gracias a la verificación hecha al compendio jurídico de la UES se logró establecer que la única que cuenta con Reglamento General es la Facultad de Economía, y que ninguna cuenta con Reglamento de Junta Directiva. (legislativa de la republica de el salvador, 1999, pág. 11)

***Reglamento de la Gestión Académico-Administrativa.***

En el artículo 14 literal f) hace hincapié en la creación de Manuales de Evaluación y Certificación de Planes y Programas de Estudio. (UES, 2013, pág. 5)

### 2.3.2 Tributación

***Constitución de la Republica de El Salvador.***

La Constitución de la Republica de El Salvador, como norma fundamental, es la base de todo el ordenamiento jurídico de Estado Salvadoreño, mediante el cual, toda norma que se produzca deberá de reconocer que ni en su forma, ni contenido, podrá estar por encima de las normas constitucionales. Por tanto, se debe enfatizar que la Constitución es un conjunto integral que no se puede interpretar de manera aislada o separada de las otras leyes de la República y, en este caso, de las leyes tributarias. (Constitución de la República, D.L. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., 234, tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.)

De lo anterior se parte que la investigación se fundamenta en el Titulo VII, Capitulo II del Art. 223 de nuestra Constitución en la que establece lo concerniente a la Hacienda Pública, la cual reza de la siguiente manera:

"Forman la Hacienda Pública:

1. Sus fondos y valores líquidos;
2. Sus créditos activos;
3. Sus bienes muebles raíces;
4. Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

Asimismo, son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen de gastos públicos debidamente autorizados."

Con respecto a lo mencionado anteriormente se puede decir que se define consolidadamente, que es Hacienda Pública, es decir, aquel conjunto de bienes que forman parte de toda una masa, del cual el Estado es Propietario.

El Art. 230 Cn., hace mención a quien les corresponde la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos, el cual es el Ministerio de Hacienda y sus respectivas dependencias llamadas Direcciones Generales (DGII, DGT, DGA), en cuanto a este art., nos centraremos en el tema de la percepción, ya que es por ese medio que el Estado puede suplir las necesidades de la población en general. Además, la Constitución en su Art. 131 enlista las atribuciones de la Asamblea Legislativa, el cual, en su numeral sexto, expresa: "Decretar Impuestos y demás Contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa"

En el Art. 231 Cn: ratifica lo anterior, en el sentido que establece que no se puede imponer contribuciones, que no esté establecida en una Ley, en ese caso, corresponde únicamente a la Asamblea Legislativa la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes que determinen Impuestos a favor de la Hacienda Pública, por lo que todas las personas ya sean naturales o jurídicas que tengan la calidad de comerciantes y que además reúnan los requisitos que la Ley establece, deben de cumplir con sus Obligaciones Tributarias. (Constitución de la República, D.L. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., 234, tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.)

***Código Civil.***

El Código Civil es un cuerpo normativo que regula todo lo relacionado a la Persona Natural y Jurídica, tomando en cuenta sus atributos como la capacidad, patrimonio, domicilio y todas las facultades y obligaciones de carácter privado que poseen.

***Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.***

La Dirección General de Impuestos Internos nació como un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda en lugar de las desaparecidas Direcciones Generales de contribuciones Directas e Indirectas, con competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con todos los impuestos y gravámenes que las respectivas leyes le confieren, como, por ejemplo: impuestos sobre la renta, el patrimonio, gravamen de las sucesiones, entre muchas más.

De conformidad en su artículo 1 esta ley regula las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos, las cuales son: Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los Impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones en su caso; el Registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados. (Recopilación de Leyes Tributarias, Lic. Luis Vásquez López, p. 9).

***Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco***

Para lograr los objetivos de la Administración Tributaria es necesario adoptar un control de los contribuyentes, ya que, para el funcionamiento de este sistema, es necesario asignar un

número permanente a cada uno de los contribuyentes al Fisco para facilitar el registro de todas las personas naturales o jurídicas obligadas a tributar.

El Artículo 1 de ésta Ley establece que todas las personas naturales y jurídicas están obligadas al pago de impuestos, deben estar inscritas en el Registro y control especial de contribuyentes al fisco, por lo tanto, cada persona ya sea natural o jurídica debe tener un Número de Identificación Tributaria (NIT), por lo tanto, es un requisito para inscribirse como contribuyente del IVA, es indispensable estar inscrito en el Registro antes mencionado. (Recopilación de Leyes Tributarias, Lic. Luis Vásquez López, pp. 15 y 16).

***Código Tributario.***

El cual contiene los principios y normas jurídicas que se aplican a los tributos de carácter internos, ya sean directos o indirectos, es decir que es aplicable a las relaciones jurídico-tributarias que generan tributos estatales, exceptuando las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones Aduaneras y municipales.

Además, con el Código Tributario se hace un esfuerzo por crear un marco legal unificado que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrollar los derechos de la administración mejorar las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado. (Recopilación de Leyes Tributarias, Lic. Luis Vásquez López).

***Reglamento de Aplicación del Código Tributario.***

En él se establecen los alcances de aplicación del Código Tributario, a efecto de facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones reguladas en dicho código. Así el primer artículo de tal instrumento nos dice lo siguiente: "*El presente Reglamento desarrolla con carácter general y obligatorio los alcances del Código Tributario, así como el desarrollo y ejecución del mismo para su correcta aplicación.*"

De acuerdo al artículo 3 del mismo reglamento, la Administración Tributaria y sus dependencias cumplen una doble función a saber: 1) Orientar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, 2) verificar dicho cumplimiento. En cuanto a los deberes y obligaciones tributarias, estos se encuentran regulados en el artículo 24 y siguientes del mismo reglamento, como lo determina el encabezado del Capítulo I del Título III, el cual se

refiere de una manera clara al deber de los contribuyentes de registrarse, para ser sujetos ante la Administración Tributaria, respecto a la relación de este reglamento con nuestro tema podemos decir que es aquí donde nos dan los lineamientos a seguir respecto a la formación de un registro contable (Art.88 del Reglamento). (Recopilación de Leyes Tributarias, Lic. Luis Vásquez López).

***Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.***

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios o también conocida como Ley de IVA es aquella que regula uno de los principales tipos de tributos que tiene el Estado para recaudar fondos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos, dicho tributo es el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En su artículo 1 establece que el impuesto se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

También esta ley se aplicará a otros impuestos que graven los mismos actos o hechos, tales como: la producción, distribución, transferencia, comercialización, importación e internación de determinados bienes y la prestación, importación e internación de ciertos servicios, tal como lo establece su artículo 2. (Recopilación de Leyes Tributarias, Lic. Luis Vásquez López, p. 448.)

***Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.***

El Reglamento de La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es una norma donde se desarrollan ciertas cuestiones que no se encuentran detalladas en la Ley principal las cuales son de vital importancia para algunos sectores empresariales.

El Reglamento de la Ley de IVA establece que regula con carácter general y obligatorio, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para la correcta aplicación de la misma. (Recopilación de Leyes Tributarias, Lic. Luis Vásquez López, p. 489.)

# 3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

## 3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación se desarrolló bajo el método de investigación con enfoque mixto, porque es la unión de los métodos cualitativo y cuantitativo que busca utilizar las fortalezas de ambos métodos, así lo define Chen (como se citó en Sampieri, 2015) los define como "la integración sistemática de los métodos cuantitativo y cualitativo en un solo estudio con el fin de obtener una "fotografía" más completa del fenómeno, y señala que éstos pueden ser conjuntados de tal manera que las aproximaciones cuantitativa y cualitativa conserven sus estructuras y procedimientos originales ("forma pura de los métodos mixtos"); o bien, que dichos métodos pueden ser adaptados, alterados o sintetizados para efectuar la investigación y lidiar con los costos del estudio ("forma modificada de los métodos mixtos")." (p. 534). De esa manera, se desarrollará el método cuali-cuantitativo.

Con el enfoque cualitativo en la investigación se desarrolló el diseño de Investigación-acción, el cual, según Sampieri (2015) "La finalidad de la investigación-acción es comprender y resolver problemáticas específicas de una colectividad vinculadas a un ambiente (grupo, programa, organización o comunidad) … Asimismo, se centra en aportar información que guíe la toma de decisiones para proyectos, procesos y reformas estructurales." (p. 496). Sadín (como se citó en Sampieri 2015) señala que la investigación-acción pretende, esencialmente, propiciar el cambio social, transformar la realidad (social, educativa, económica, administrativa, etc.) y que las personas tomen conciencia de su papel en ese proceso de transformación. Por ello, implica la total colaboración de los participantes en: la detección de necesidades (ya que ellos conocen mejor que nadie la problemática a resolver), el involucramiento con la estructura a modificar, el proceso a mejorar, las prácticas que requieren cambiarse y la implementación de los resultados del estudio. (p. 497-498)

Mediante el enfoque cuantitativo de tipo descriptivo, se "busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier

otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a las que se refieren, esto es, su objetivo no es indicar cómo se relacionan éstas." (Sampieri, 2015, p. 92). De esta forma, no se busca la relación entre una variable u otra, sino conocer las competencias que posee el objeto de estudio (estudiantes y docentes), analizarlas y reforzarlas.

## 3.2 DEFINICIÓN DE LA POBLACIÓN Y MUESTRA

### 3.2.1 Población de estudio.

***a) Población de estudiantes.***

El universo para esta investigación son 35 estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública, que se encuentran cursando la asignatura de Auditoría II de 5to año 2019, de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental.

***b) Población de docentes.***

Como población sujeta de estudio, se consideraron también, los docentes del Departamento de Ciencias Económicas, sección de Contaduría Pública, de la Universidad de El Salvador, FMO; siendo un total de 7 docentes que a través de las distintas asignaturas que imparten, logran conocer las fortalezas y debilidades de sus estudiantes, siendo así una base importante para la obtención de información clave en la presente investigación.

### 3.2.2 Tamaño de la muestra.

***a) Tamaño de la muestra de estudiantes.***

Para efectos de la investigación, se decidió estudiar y evaluar al total de la población de estudiantes de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública, de la UES, FMO.

***b) Selección de docentes***

Para recolectar información de los docentes, se decidió tomar el total de la población de docentes que laboran dentro del Departamento de Ciencias Económicas, sección de Contaduría Pública, de la UES, FMO.

## 3.3 RECOPILACIÓN DE DATOS

Para la recolección de información se aplicó las siguientes técnicas:

***a) Técnicas Documentales***

La técnica documental permite la recopilación de la información para enunciar las teorías que sustentan el estudio de los fenómenos y los procesos e incluye el uso de instrumentos definidos según la fuente documental a que hacen referencia.

- *Revisión de la literatura:*

Sampieri (2015) dice que "es útil para detectar conceptos claves y nutrirnos de ideas sobre métodos de recolección de datos y análisis, así como entender mejor los resultados, evaluar las categorías relevantes y profundizar en las interpretaciones." (p. 365)

Por medio de la revisión de la literatura, se establecieron las bases del tema a investigar. Esta investigación se hará con base a libros de texto, trabajos de graduación, revistas, y direcciones de páginas web relacionadas con el tema a investigar.

***b) Técnicas de investigación de campo***

Este tipo de técnica permite la observación y el contacto directo con el objeto de estudio y el acopio de testimonios. Las técnicas de campo que se utilizarán son:

- *Entrevista:*

Consistió en una serie de preguntas dirigidas a docentes de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública, que imparten las diferentes asignaturas en la Universidad de El Salvador, FMO; para conocer las debilidades y fortalezas que han identificado en los estudiantes al momento de abordar temáticas para el desarrollo del IVA o temáticas que relacionen dicho impuesto.

- *Cuestionario*

Este instrumento fue dirigido a los estudiantes, para conocer cuáles han sido las dificultades con las que se han enfrentado al momento de aplicar y cursar temáticas relacionadas al

tratamiento del impuesto IVA, la metodología con que se tratarán esas dificultades y deficiencias, su capacidad para desarrollarse con el impuesto, etc.

## 3.4 PLAN DE ANÁLISIS.

### 3.4.1 Procesamiento de la Información.

Para el procesamiento de la información obtenida mediante los instrumentos y técnicas de investigación seleccionados se utilizó el software de hoja de cálculo de Microsoft Excel, el cual facilitó la tabulación de los datos recopilados lo cuales servirán como insumo para realizar el respectivo análisis e interpretación de la información por medio de gráficos circulares.

También se utilizó como herramienta tecnológica el programa de Microsoft Word para la elaboración de esquemas de análisis para procesar la información obtenida mediante respuestas de las interrogantes abiertas implantadas en el instrumento de investigación. (Metodología de la Investigación, Roberto Sampieri)

### 3.4.2 Análisis e Interpretación de los Resultados.

Una vez realizado el procesamiento de la información, y obteniendo el consolidado de las preguntas plasmadas en el instrumento de investigación suministrados, se procedió a concluir sobre el comportamiento de los resultados, los cuales se organizaron en tablas resumen considerando frecuencias relativas y absolutas de los datos con sus correspondientes datos.

Para el procesamiento de la información obtenida mediante las interrogantes abiertas se plasmaron las respuestas en cuadros, que posteriormente re realizó la respectiva interpretación. (Metodología de la Investigación, Roberto Sampieri).

# 4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

## 4.1 CUESTIONARIO DIRIGIDO A LOS ESTUDIANTES

### I. GENERALIDADES

**A- Pregunta No. 1:** Edad

**B- Objetivo:** Conocer la edad que más se frecuenta en los alumnos de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública.

**C- Presentación de resultados:**

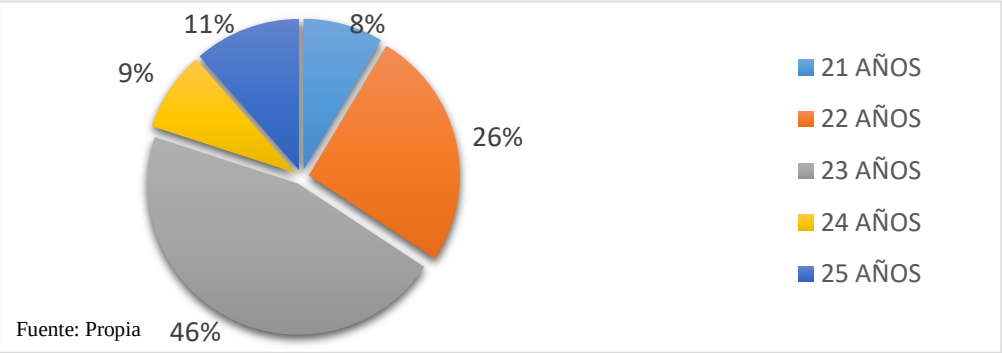
CUADRO No. 1

| Edades | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| 21 AÑOS | 3 | 8.50% |
| 22 AÑOS | 9 | 26.00% |
| 23 AÑOS | 16 | 46.00% |
| 24 AÑOS | 3 | 8.50% |
| 25 AÑOS | 4 | 11.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 1




**E- Análisis:** del cuestionario dirigido a los alumnos de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública se logró conocer que el 46% de ellos posee una edad de veintitrés años, siendo esta edad la que más se frecuenta, y un 8.5% tiene una edad de veintiuno y veinticuatro años de edad, siendo las edades que menos se frecuentan.

**A- Pregunta No. 2:** Género

**B- Objetivo:** Indagar el género que poseen los alumnos.

**C- Presentación de resultados:**

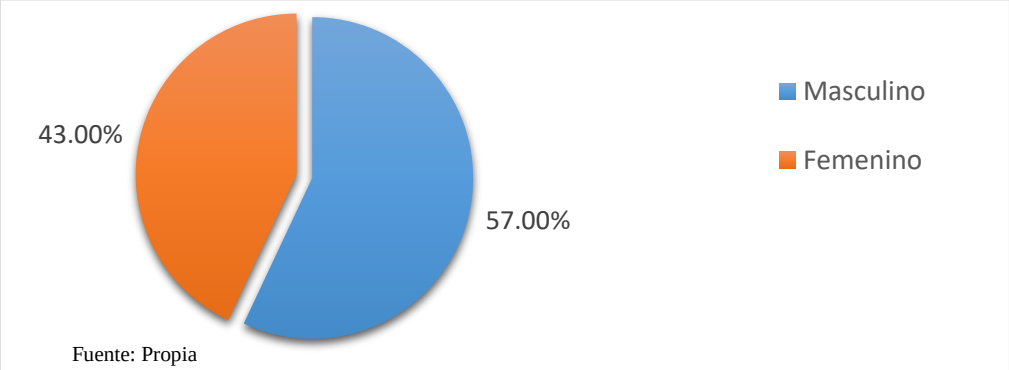
CUADRO No. 2

| Género | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Masculino | 20 | 57.00% |
| Femenino | 15 | 43.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 2




Fuente: Propia

**E- Análisis:** con base a los resultados obtenidos, se indagó que el 57% de los alumnos son de género masculino, siendo la mayoría, mientras que un 43% son de género femenino.

**A- Pregunta No. 3:** ¿Se encuentra realizando pasantías o servicio social en el área contable?

**B- Objetivo:** Determinar la posibilidad de la obtención de conocimiento sobre el impuesto IVA a través de prácticas contables.

**C- Presentación de resultados:**

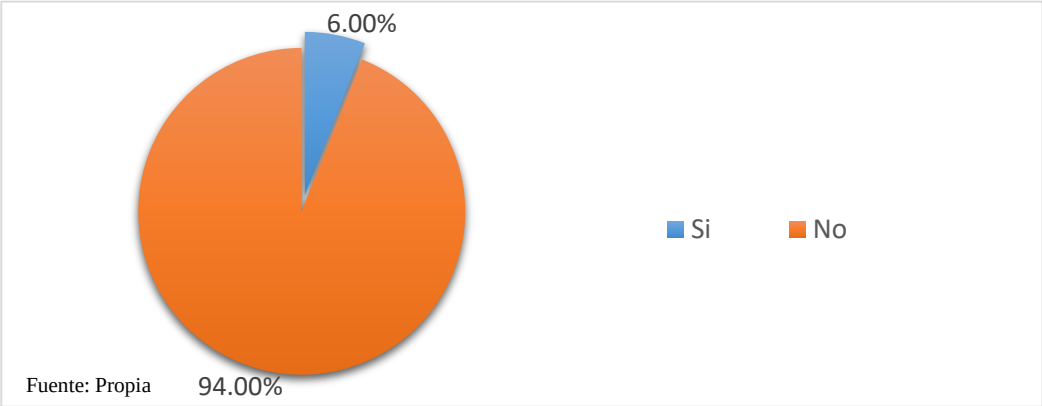
CUADRO No. 3

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 2 | 6.00% |
| No | 33 | 94.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 3




Fuente: Propia

**E- Análisis:** según los resultados obtenidos, únicamente un 6% del total de estudiantes se encuentran realizando pasantías u horas sociales en el área contable, lo que hace que tengan ventaja sobre el resto al tener acceso a conocimiento de la práctica del impuesto IVA, mientras que un 94% no posee dicha ventaja.

**A- Pregunta No. 4:** ¿Trabaja en el área contable?

**B- Objetivo:** Determinar la posibilidad de la obtención de conocimiento sobre el impuesto IVA a través de prácticas contables.

**C- Presentación de resultados:**

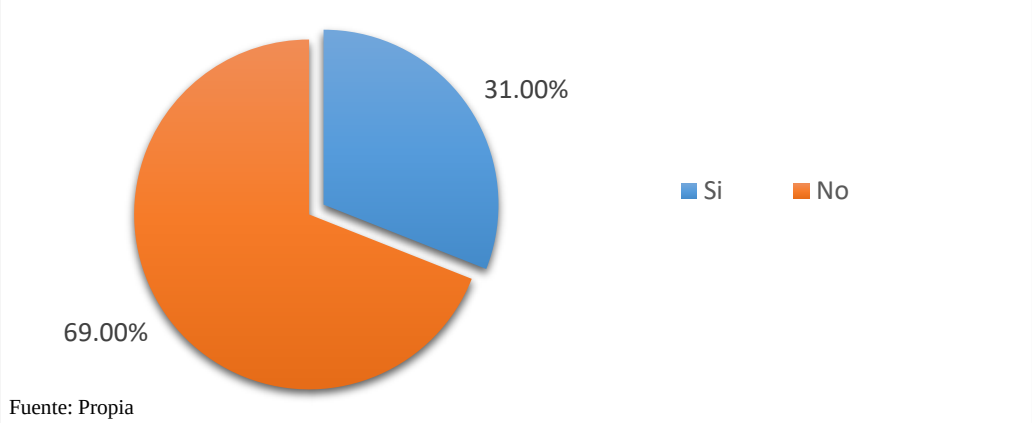
CUADRO No. 4

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 11 | 31.00% |
| No | 24 | 69.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 4




Fuente: Propia

**E- Análisis:** con base en los resultados obtenidos, se logró determinar que un 31% del total de estudiantes sometidos al instrumento (equivalente a 11 estudiantes), trabajan en el área contable, siendo así, una oportunidad para la obtención de conocimiento del impuesto IVA, además, 2 estudiantes más realizan pasantías u horas sociales en el área contable, lo que hace un total de 13 estudiantes que tienen ventaja para obtener conocimientos del impuesto IVA, mientras que 22 estudiantes únicamente se quedan con las clases impartidas sobre el impuesto.

## II. DESARROLLO:

### DERECHO TRIBUTARIO II

**A- Pregunta No. 5:** ¿Se cubrieron todas las temáticas del programa de estudios?

**B- Objetivo:** Conocer el nivel de abordaje del programa de estudios de la asignatura Derecho Tributario II.

**C- Presentación de resultados:**

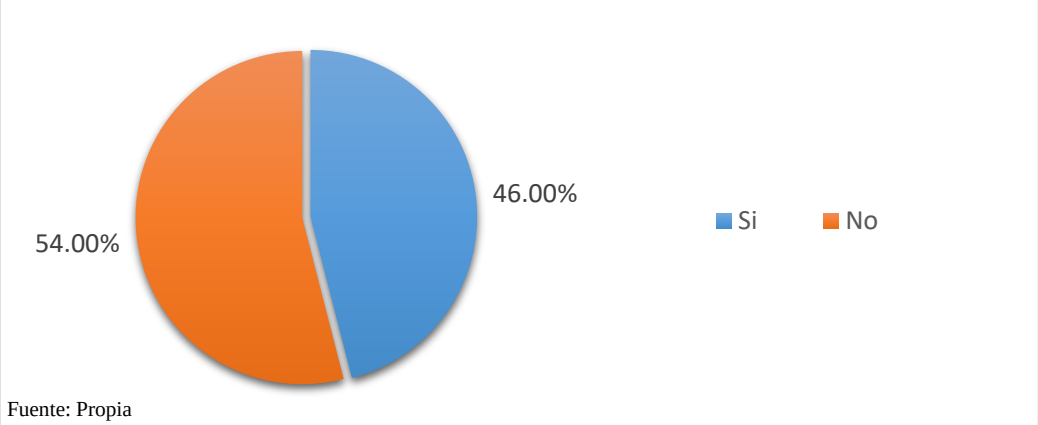
CUADRO No. 5

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 16 | 46.00% |
| No | 19 | 54.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 5




Fuente: Propia

**E- Análisis:** como resultado de la información obtenida, se conoció que un 46% de los estudiantes afirma que se cubrieron todas las temáticas del programa de estudios de la asignatura Derecho Tributario II, mientras que el 54% dice lo contrario, por tanto, esto indica que las temáticas del impuesto no se abordan en su totalidad, de manera que la información que reciben los estudiantes no es completa, dejando la posibilidad de vacíos en sus conocimientos respecto al impuesto. Por otro lado, se tiene tomar en cuenta que los estudiantes al momento que se les proporciona el programa de estudios, lo leen y luego lo dejan en el olvido.

**A- Pregunta No. 6:** Si su respuesta anterior fue negativa, señale con una "x" las temáticas que NO se cubrieron de la asignatura Derecho Tributario II, en lo referente al impuesto IVA.

**B- Objetivo:** Determinar las temáticas del impuesto IVA que no fueron abordadas en la asignatura.

**C- Presentación de resultados:**

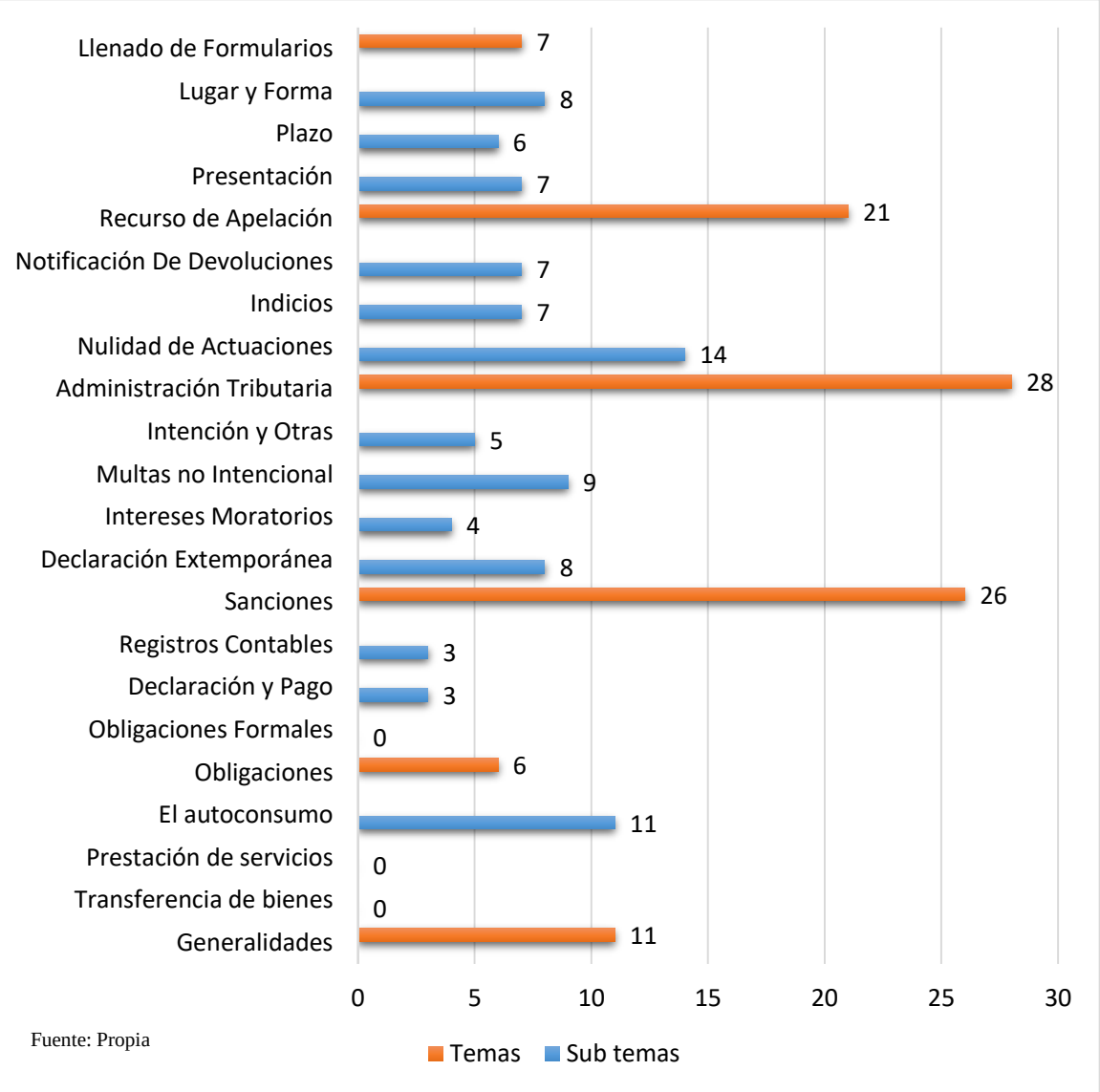
CUADRO No. 6

| Opción | Sub temas | Temas |
|---|---|---|
| **Generalidades** | | **11** |
| Transferencia de bienes | 0 | |
| Prestación de servicios | 0 | |
| El autoconsumo | 11 | |
| **Obligaciones** | | **6** |
| Obligaciones Formales | 0 | |
| Declaración y Pago | 3 | |
| Registros Contables | 3 | |
| **Sanciones** | | **26** |
| Declaración Extemporánea | 8 | |
| Intereses Moratorios | 4 | |
| Multas no Intencional | 9 | |
| Intención y Otras | 5 | |
| **Administración Tributaria** | | **28** |
| Nulidad de Actuaciones | 14 | |
| Indicios | 7 | |
| Notificación De Devoluciones | 7 | |
| **Recurso de Apelación** | | **21** |
| Presentación | 7 | |
| Plazo | 6 | |
| Lugar y Forma | 8 | |
| **Llenado de Formularios** | | **7** |
| **Total** | | **99** |

Fuente: Propia

## D- Presentación gráfica:

GRAFICO No. 6




Fuente: Propia

**E- Análisis:** gracias a los datos obtenidos, se logró determinar que entre las temáticas que no fueron abordadas en la asignatura Derecho Tributario II se encuentran las relacionadas a la Administración Tributaria con un total de 28 estudiantes que lo indican, ésta incluye lo relacionado a la nulidad de actuaciones, notificación de devoluciones, entre otras; Sanciones, con un total de 26 estudiantes que afirman que no se abordó, incluyéndose las multas no intencionales, declaraciones extemporáneas, y los intereses moratorios; Recurso de Apelación y algunas Generalidades como el autoconsumo fueron afirmadas por 21 y 11 estudiantes respectivamente, siendo todas de muchísima importancia en la obtención de conocimientos sólidos en materia de impuesto IVA, pero que aun así, no se abordan en la asignatura correspondiente.

**A- Pregunta No. 7:** Cuando cursó la asignatura Derecho Tributario II, ¿Se le dificultó la comprensión, interpretación y análisis del Impuesto IVA del programa de estudios?

**B- Objetivo:** Identificar el porcentaje de estudiantes que tuvieron dificultades en la comprensión, interpretación y análisis del impuesto IVA.

**C- Presentación de resultados:**

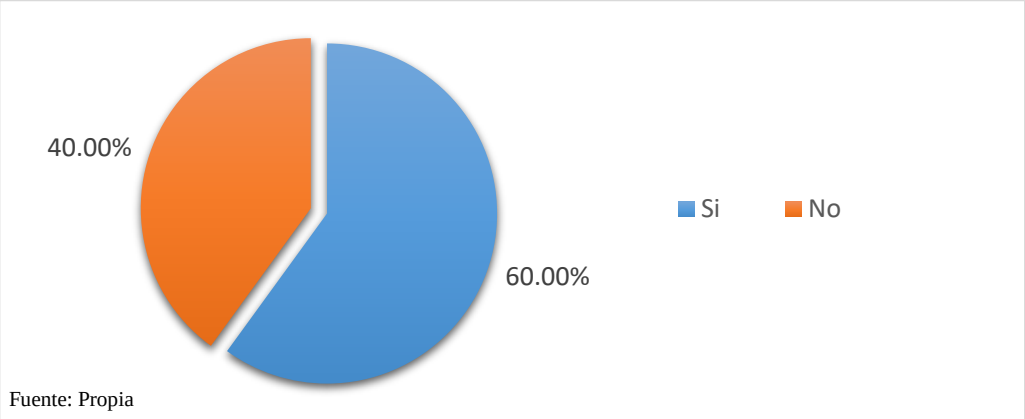
CUADRO No. 7

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 21 | 60.00% |
| No | 14 | 40.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 7




Fuente: Propia

**E- Análisis:** de los resultados obtenidos, se logró identificar que un 60% de los estudiantes tuvo dificultades al momento de recibir las temáticas que incluye el programa de estudios de la asignatura Derecho Tributario II, y únicamente un 40% niega haber tenido dificultades para comprender, interpretar y analizar las temáticas de impuesto, por tanto, la mayoría de estudiantes se le dificultó la asignatura al momento de cursarla.

## III. ASIGNATURAS EN LAS QUE ES IMPRESCINDIBLE LA TEMÁTICA DEL IMPUESTO IVA

**A- Pregunta No. 8:** Según su experiencia, después de haber cursado toda la gama de contabilidades, Señale con una "x" las temáticas que a la fecha le generaran mayor dificultad para la comprensión, interpretación y análisis del impuesto IVA.

**B- Objetivo:** Determinar todas las temáticas del impuesto IVA que aún generan dificultades para su comprensión, interpretación y análisis en los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

CUADRO No. 8

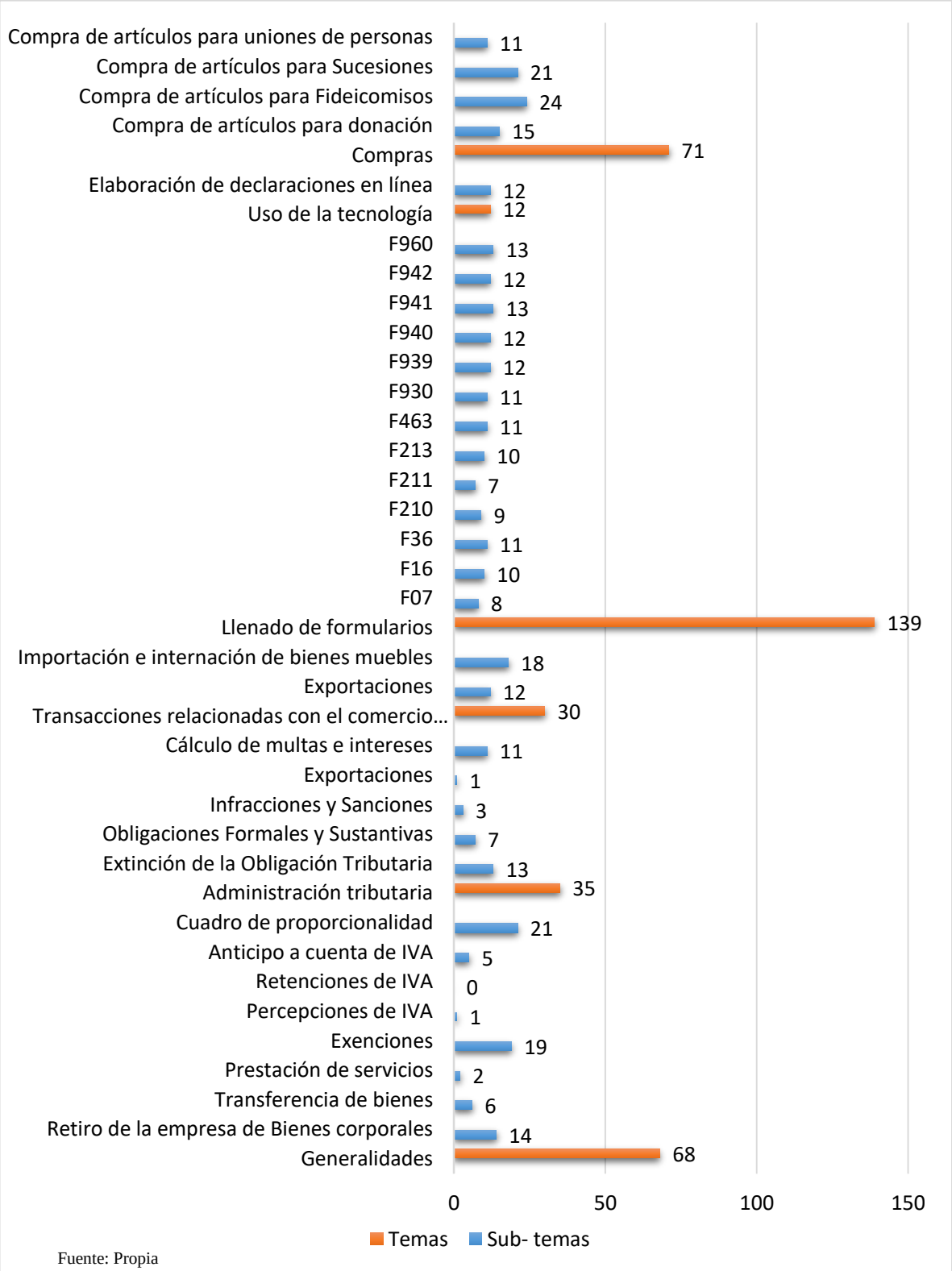
| Opción | Sub- temas | Temas |
|---|---|---|
| **Generalidades** | | **68** |
| Retiro de la empresa de Bienes corporales | 14 | |
| Transferencia de bienes | 6 | |
| Prestación de servicios | 2 | |
| Exenciones | 19 | |
| Percepciones de IVA | 1 | |
| Retenciones de IVA | 0 | |
| Anticipo a cuenta de IVA | 5 | |
| Cuadro de proporcionalidad | 21 | |
| **Administración tributaria** | | **35** |
| Extinción de la Obligación Tributaria | 13 | |
| Obligaciones Formales y Sustantivas | 7 | |
| Infracciones y Sanciones | 3 | |
| Exportaciones | 1 | |
| Cálculo de multas e intereses | 11 | |
| **Transacciones relacionadas con el comercio exterior** | | **30** |

| | | |
|---|---|---|
| Exportaciones | 12 | |
| Importación e internación de bienes muebles | 18 | |
| **Llenado de formularios** | | **139** |
| F07 | 8 | |
| F16 | 10 | |
| F36 | 11 | |
| F210 | 9 | |
| F211 | 7 | |
| F213 | 10 | |
| F463 | 11 | |
| F930 | 11 | |
| F939 | 12 | |
| F940 | 12 | |
| F941 | 13 | |
| F942 | 12 | |
| F960 | 13 | |
| **Uso de la tecnología** | | **12** |
| Elaboración de declaraciones en línea | 12 | |
| **Compras** | | **71** |
| Compra de artículos para donación | 15 | |
| Compra de artículos para Fideicomisos | 24 | |
| Compra de artículos para Sucesiones | 21 | |
| Compra de artículos para uniones de personas | 11 | |
| **Total** | | **355** |

Fuente: Propia

## D- Presentación gráfica:

GRAFICO No. 8




Fuente: Propia

**E- Análisis:** según los datos obtenidos, el llenado de formularios, transacciones relacionadas con compras y las generalidades del impuesto como las exenciones y el cuadro de proporcionalidad, son las temáticas que más se frecuentan con respecto a su dificultad entre los estudiantes actualmente, sin embargo, entre las menos difíciles para los estudiantes actualmente solo podemos determinar las retenciones y percepciones de IVA, mientras que el resto de temáticas aún siguen siendo de difícil compresión e interpretación, demostrándonos así, la necesidad de una guía que les oriente en cada uno de esos temas que a su nivel, siguen siendo de difícil comprensión.

**A- Pregunta No. 9:** ¿A qué factores le atribuye las dificultades?

**B- Objetivo:** Identificar los factores a los cuales se les atribuye la causa por la cual los estudiantes tienen dificultades al momento de comprender las temáticas del impuesto IVA.

**C- Presentación de resultados:**

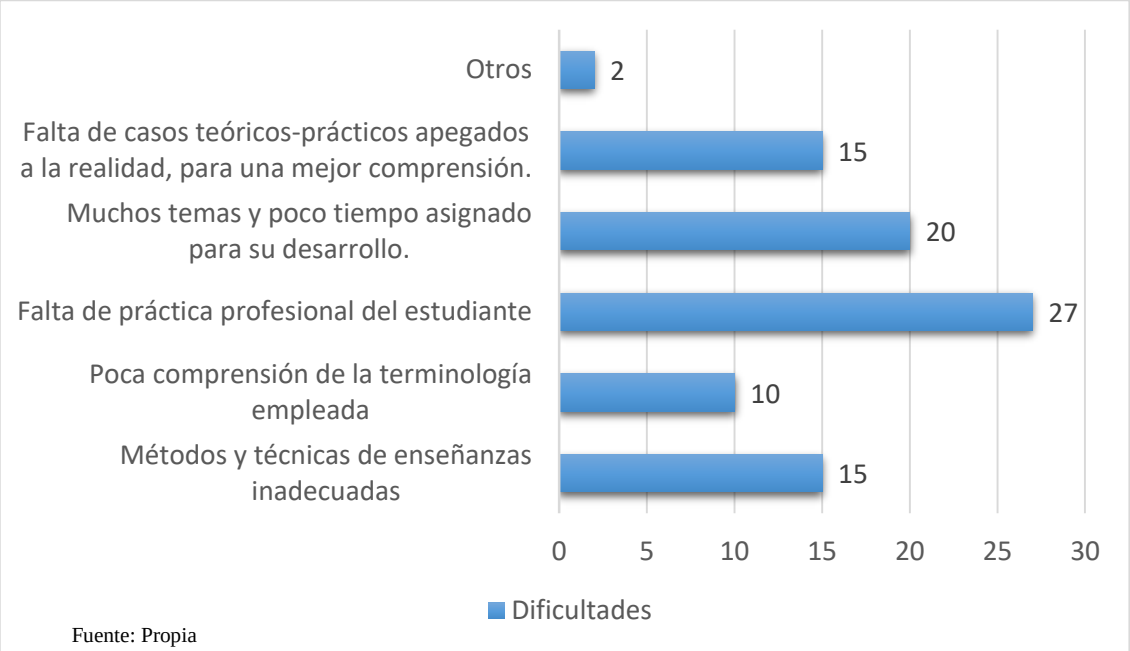
CUADRO No. 9

| Dificultades | Frecuencia |
|---|---|
| Métodos y técnicas de enseñanzas inadecuadas | 15 |
| Poca comprensión de la terminología empleada | 10 |
| Falta de práctica profesional del estudiante | 27 |
| Muchos temas y poco tiempo asignado para su desarrollo. | 20 |
| Falta de casos teóricos-prácticos apegados a la realidad, para una mejor comprensión. | 15 |
| Otros | 2 |
| **Total** | **89** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 9




Fuente: Propia

**E- Análisis:** con los resultados procesados, se puede identificar que uno de los factores a los cuales se le atribuye las dificultades de los estudiantes es la “falta de práctica profesional del estudiante”, con un total de 27 estudiantes que lo afirman, mientras que otros 20 dicen que es porque existen muchos temas y poco tiempo para su desarrollo, una realidad que está presente al momento de impartir la asignatura que aborda dicho impuesto. Por otra parte, 15 estudiantes mencionaron que es por falta de casos teóricos-prácticos apegados a la realidad, esto nos dice que lo que se trata de enseñar en el salón de clases no está acorde a lo que se está viviendo en la práctica.

**A- Pregunta 10:** ¿Cómo considera su conocimiento adquirido referente al impuesto IVA?

**B- Objetivo:** Conocer la manera en que consideran los estudiantes sus conocimientos adquiridos en materia de IVA hasta la fecha.

**C- Presentación de resultados:**

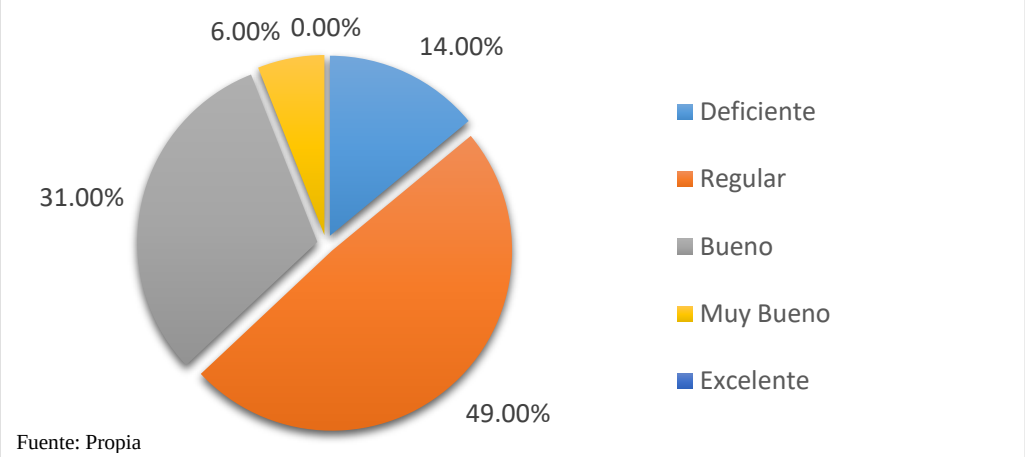
CUADRO No. 10

| Nivel de conocimiento adquirido | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Deficiente | 5 | 14.00% |
| Regular | 17 | 49.00% |
| Bueno | 11 | 31.00% |
| Muy Bueno | 2 | 6.00% |
| Excelente | 0 | 0.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 10




Fuente: Propia

**E- Análisis:** como resultado, se conoció que el 49% de los estudiantes considera su conocimiento adquirido en materia de IVA como regular, siendo la mayoría, mientras que un 31% afirma que sus conocimientos son buenos, y de manera alarmante, un 14% menciona que sus conocimientos son deficientes, mostrando así, que más del 50% de estudiantes tienen un conocimiento bajo, y haciendo obvia la necesidad de una guía que ayude a reforzar todo lo referido al impuesto IVA.

**A- Pregunta No. 11:** ¿Se siente la capacidad profesional para realizar una correcta aplicación del impuesto IVA?

**B- Objetivo:** Determinar el número de estudiantes que se considera capaz de realizar una correcta aplicación del impuesto IVA.

**C- Presentación de resultados:**

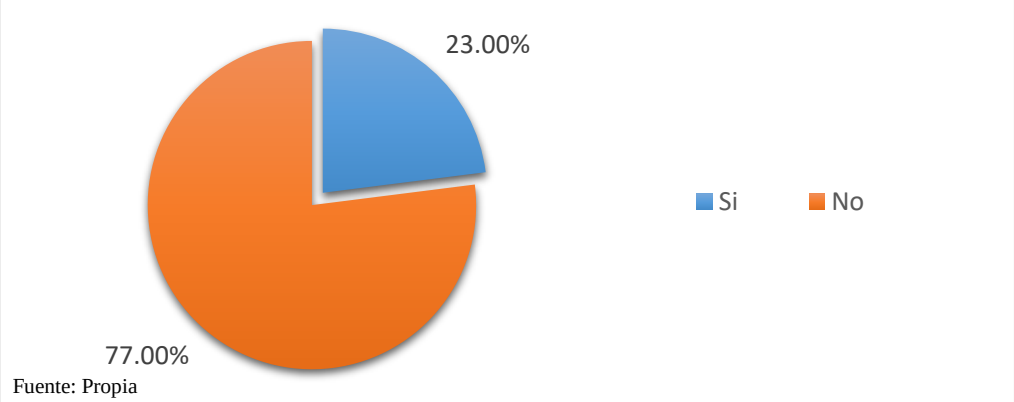
CUADRO No. 11

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 8 | 23.00% |
| No | 27 | 77.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 11




Fuente: Propia

**E- Análisis:** del total de estudiantes sometidos al instrumento realizado, sólo 6 de 35 (23%) se considera capaz de realizar una correcta aplicación del impuesto IVA, siendo esto una realidad alarmante para los futuros profesionales. Es evidente que los otros 27 (77%) tienen muy poco conocimiento y por eso niegan sentirse capaces de realizar una correcta aplicación de dicho impuesto.

**A- Pregunta No. 12:** ¿Cómo evalúa el articulado de la Ley de IVA y el Código Tributario en cuanto a la claridad en que están redactados?

**B- Objetivo:** Descubrir cómo evalúan los estudiantes el articulado de las leyes relacionadas al impuesto con respecto a la claridad de su redacción.

**C- Presentación de resultados:**

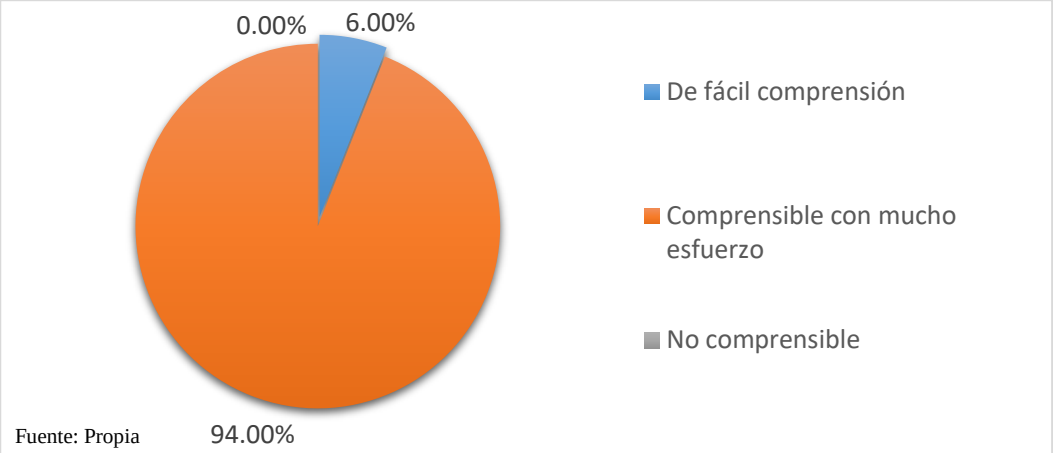
CUADRO No. 12

| Evaluación | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| De fácil comprensión | 2 | 6.00% |
| Comprensible con mucho esfuerzo | 33 | 94.00% |
| No comprensible | 0 | 0.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 12




Fuente: Propia

**E- Análisis:** de los resultados conocidos, el 94% de los estudiantes encuestados contestó que el articulado de la Ley de IVA y del Código Tributario son comprensibles con mucho esfuerzo, lo que hace un poco más difícil la comprensión del impuesto IVA, puesto que ambas leyes tratan sobre la aplicación del impuesto de estudio. Únicamente un 6% indicó que el articulado de dichas leyes es de fácil comprensión.

**A- Pregunta No. 13:** ¿Qué factores le generaron dificultades al momento de interpretar y aplicar artículos de las Leyes relacionados con el Impuesto IVA?

**B- Objetivo:** Identificar los factores que incidieron en la interpretación y aplicación de los artículos relacionado al impuesto IVA de los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

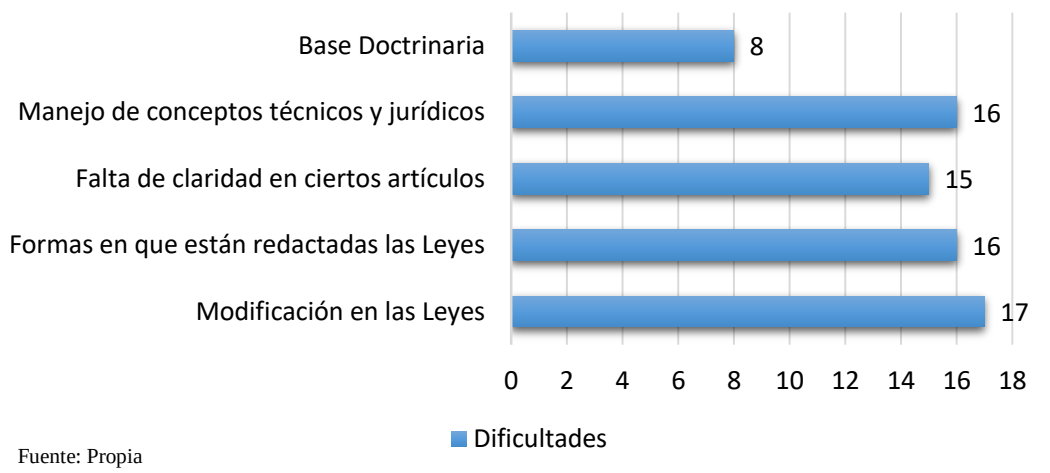
CUADRO No. 13

| Dificultades | Frecuencia |
|---|---|
| Modificación en las Leyes | 17 |
| Formas en que están redactadas las Leyes | 16 |
| Falta de claridad en ciertos artículos | 15 |
| Manejo de conceptos técnicos y jurídicos | 16 |
| Base Doctrinaria | 8 |
| **Total** | **72** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 13




Fuente: Propia

**E- Análisis:** los resultados mostraron que la mayor dificultad que presentaron los estudiantes al momento de interpretar y analizar todos los artículos relacionados al impuesto IVA fueron las modificaciones en las leyes, luego de ello se encuentra el manejo de conceptos técnicos y jurídicos y la forma en que están redactadas las leyes, de manera que es indispensable para ellos tener un documento actualizado y con lenguaje comprensible.

## IV. GUÍA TEÓRICA PRÁCTICA

**A- Pregunta No. 14:** ¿Ha elaborado declaraciones en línea?

**B- Objetivo:** Conocer las prácticas tecnológicas que poseen los estudiantes con respecto al impuesto IVA.

**C- Presentación de resultados:**

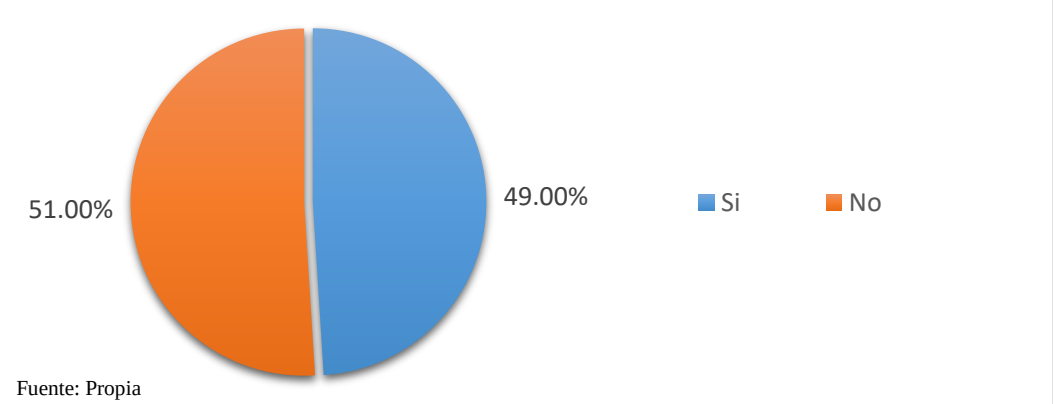
CUADRO No. 14

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 17 | 49.00% |
| No | 18 | 51.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 14




Fuente: Propia

**E- Análisis:** según los resultados recolectados, más de la mitad de estudiantes niega haber realizado declaraciones de IVA en línea, equivalente al 51%, mientras que un 49% afirma haber realizado declaraciones en línea. Esto indica parte de la poca práctica que han tenido los alumnos, puesto que las realizaciones de declaraciones en línea son de vital importancia actualmente, ya que es de las únicas maneras en que se pueden presentar las declaraciones ante la Administración Tributaria.

**A- Pregunta No. 15:** ¿Cómo considera la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórica- práctica, que aborde temáticas sustanciales y contemporáneas referentes al Impuesto IVA, para que sirva de apoyo a los estudiantes?

**B- Objetivo:** Indagar el grado de utilidad e importancia que tendría la elaboración de una guía teórica-práctica del impuesto IVA.

**C- Presentación de resultados:**

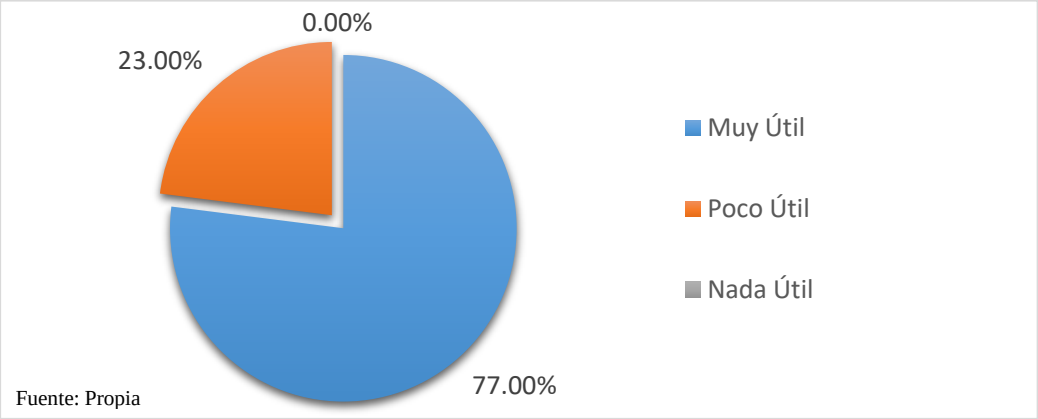
CUADRO No. 15

| Opción | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Muy Útil | 27 | 77.00% |
| Poco Útil | 8 | 23.00% |
| Nada Útil | 0 | 0.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 15




Fuente: Propia

**E- Análisis:** del total de estudiantes sometidos al instrumento, un 77% afirmó que la realización de un documento en forma de guía teórica-práctica que aborde temáticas sustanciales y contemporáneas referentes al impuesto IVA será muy útil, caso contrario, el 23% afirmó que será poco útil. Dicho de otro modo, la realización de dicho documento será de mucha utilidad para todo aquel que busque apoyo en él.

**A- Pregunta No. 16.1:** ¿La transferencia de un vehículo después de dos años y medio, por un contribuyente cuyo giro es la venta de vehículos, genera IVA?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

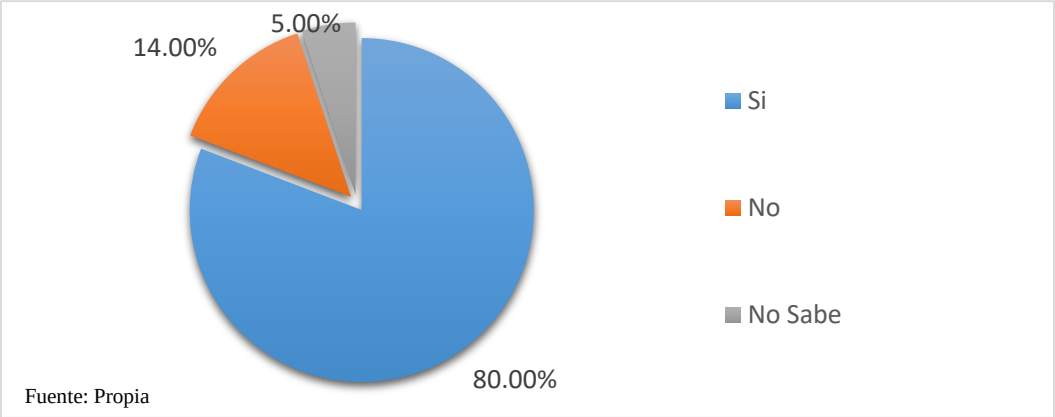
CUADRO No. 16.1

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 28 | 80.00% |
| No | 5 | 14.00% |
| No Sabe | 2 | 5.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.1




Fuente: Propia

**E- Análisis:** Según los cuestionarios suministrados a la población seleccionada, el 80% sostuvo que las transferencias de vehículos generan IVA después de dos años y medio de uso, sin embargo, el 14% de los estudiantes manifestaron que No y el 5% no sabe. Esto conlleva que gran parte de los estudiantes de quinto año de contaduría tienen conocimiento de la aplicación del IVA en la transferencia de vehículos cuando el contribuyente se dedica a ello.

**A- Pregunta No 16.2:** ¿La base imponible en una importación es igual al valor FOB + DAI + Impuestos específicos?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

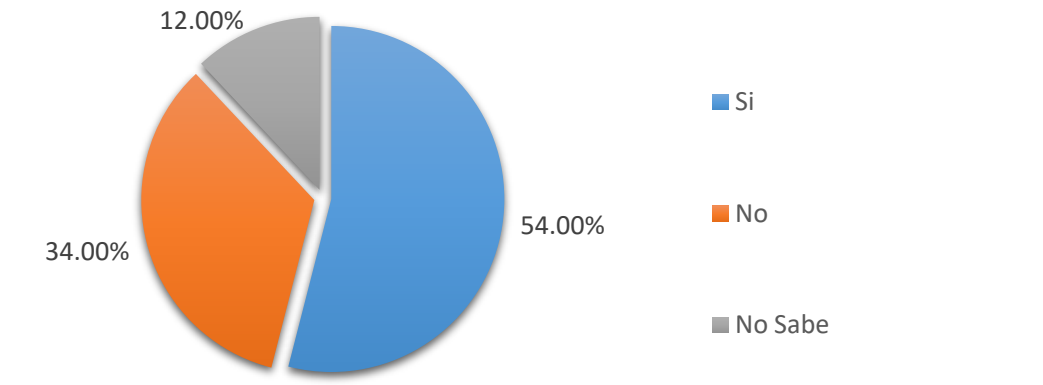
CUADRO No. 16.2

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 19 | 54.00% |
| No | 12 | 34.00% |
| No Sabe | 4 | 12.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.2




Fuente: Propia

**E- Análisis:** De los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la UES-FMO, se puede deducir que un 54% afirmo que la base imponible en una importación es igual al valor FOB+DAI+Impuestos Específicos, un 34% afirmo que No y un 12% afirmaron que no saben. Esta información indica que es urgente que se elabora una guía teoría-practica donde se incluya tal temática, ya que un 66% de los estudiantes reflejan un conocimiento erróneo.

**A- Pregunta No 16.3:** ¿La prestación de un servicio a una zona franca, constituye exportación?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

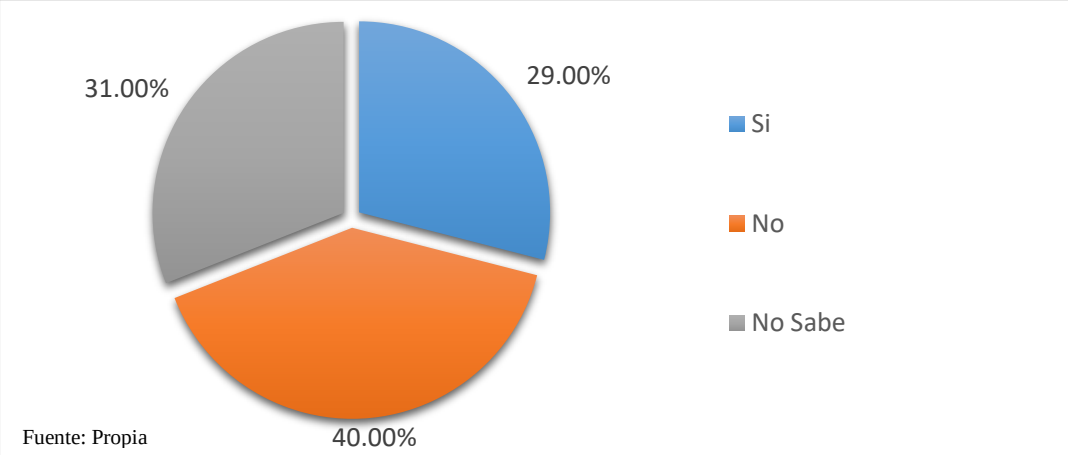
CUADRO No. 16.3

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 10 | 29.00% |
| No | 14 | 40.00% |
| No Sabe | 11 | 31.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.3




Fuente: Propia

**E- Análisis:** Según la información obtenida de los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Contaduría Pública de la UES-FMO, un 29% afirma que la prestación de un servicio en una Zona Franca constituye exportación, mientras que un 40% de ellos dijeron que No y un 31% manifestó que No Sabe. Con estos datos se deduce que los estudiantes no profundizaron en tal temática, por lo tanto, tienen deficiencias en el tratamiento fiscal de las Exportaciones.

**A- Pregunta No 16.4:** ¿Una donación de un Vehículo realizada por la empresa DIDEA, S.A. a La Cruz Roja Salvadoreña, es una transferencia de bienes no sujetos?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

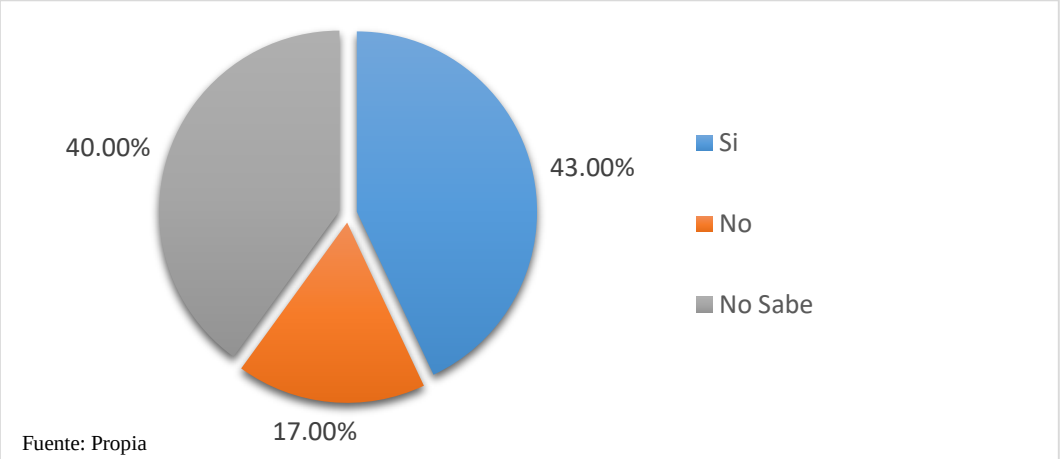
CUADRO No. 16.4

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 15 | 43.00% |
| No | 6 | 17.00% |
| No Sabe | 14 | 40.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.4




Fuente: Propia

**E- Análisis:** De acuerdo a la información obtenida mediante los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Licenciatura de Contaduría Pública de la UES-FMO, un 43% afirmo que una donación de un vehículo de una Empresa a una Institución Gubernamental es una transferencia de bienes no sujetos, mientras que un 17% de ellos dijeron que No y un 40% fundamentaron que No Saben. En total un 57% de estudiantes hacen evidentes el desconocimiento sobre dicha temática, destacando la necesidad del abordaje de ella.

**A- Pregunta No. 16.5:** ¿La introducción de mercadería al país comprada en Guatemala (IVA 12%) genera un pago de IVA de 1%?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

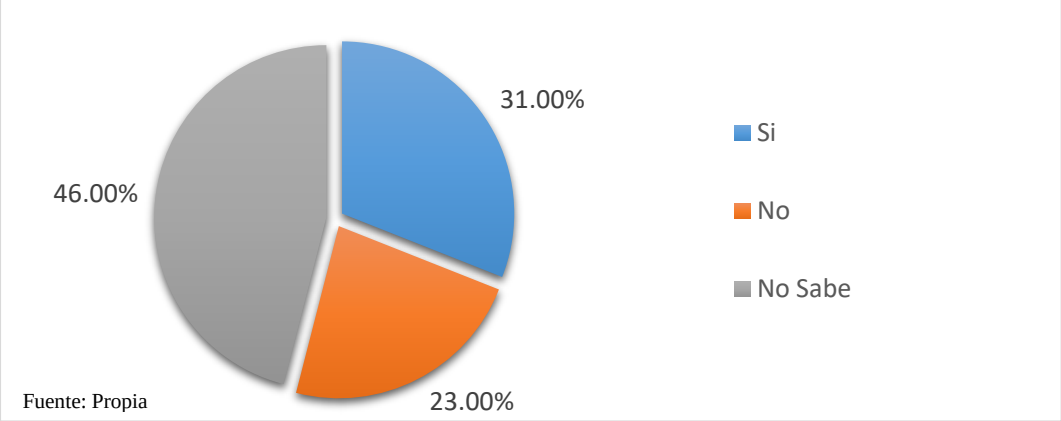
CUADRO No. 16.5

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 11 | 31.00% |
| No | 8 | 23.00% |
| No Sabe | 16 | 46.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.5




Fuente: Propia

**E- Análisis:** Según la información obtenida de los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la UES-FMO, un 31% de los estudiantes afirmaron que la introducción de mercadería al país comprada en Guatemala con un IVA de 12% genera un IVA de 1%, mientas que un 23% dijeron que No y un 46% manifestaron que No Saben, por tanto, se puede apreciar que entre los temas menos conocidos por los estudiantes se encuentran los de Exportaciones e Importaciones, y el tratamiento de éstas.

**A- Pregunta No 16.6:** Para el caso que a un pequeño o mediano contribuyente le hubiesen efectuado una percepción, ¿Qué efectos tiene en el impuesto a liquidar?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

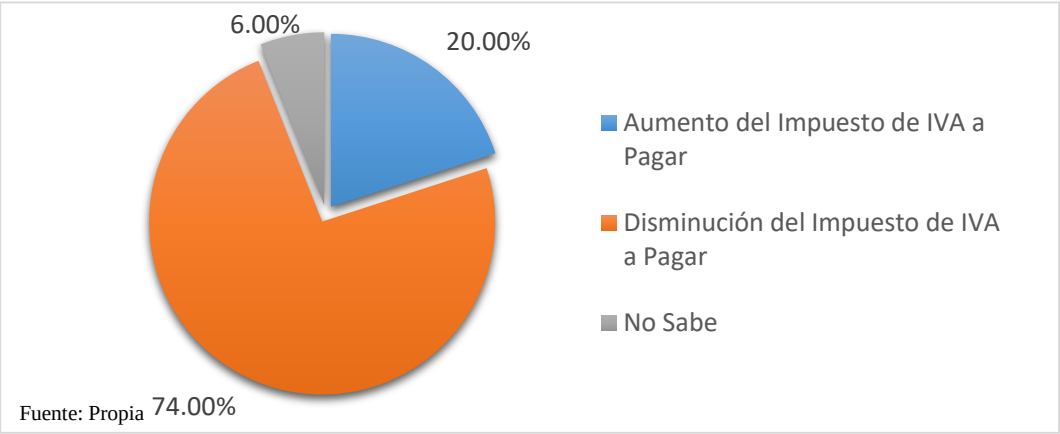
CUADRO No. 16.6

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Aumento del Impuesto de IVA a Pagar | 7 | 20.00% |
| Disminución del Impuesto de IVA a Pagar | 26 | 74.00% |
| No Sabe | 2 | 6.00% |
| **Total** | **35** | **100.00%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.6




Fuente: Propia

**E- Análisis:** De acuerdo a la información obtenida mediante los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Licenciatura de Contaduría Pública de la UES-FMO, se puede deducir que un 20% de los estudiantes afirma que una percepción efectuada a un mediano o pequeño contribuyente aumenta el impuesto a pagar, un 74% afirma que constituye una disminución del impuesto a pagar y un 6% de ellos No Saben.

**A- Pregunta No. 16.7:** Si se alquila una casa para habitación ¿Se grava con IVA tal operación?

**B- Objetivo:** Conocer el grado de conocimientos básicos del impuesto IVA que poseen los estudiantes.

**C- Presentación de resultados:**

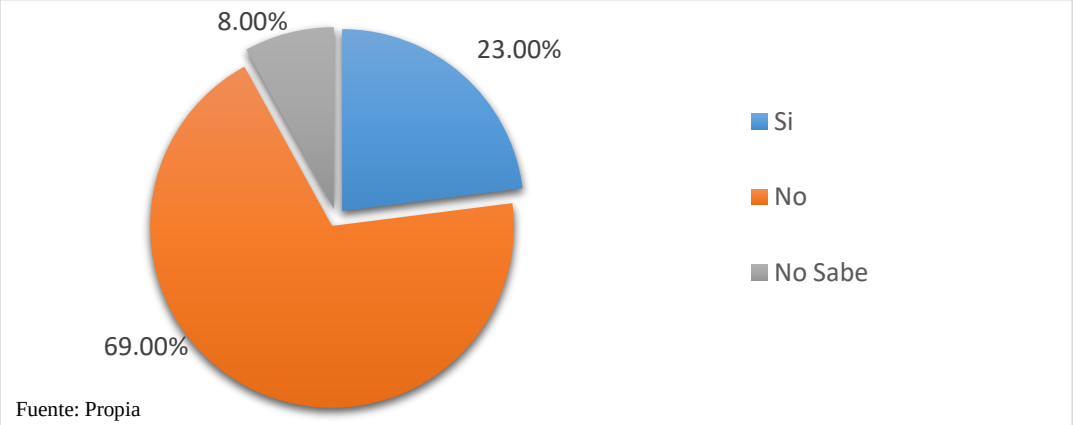
CUADRO No. 16.7

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Si | 8 | 23.00% |
| No | 24 | 69.00% |
| No Sabe | 3 | 8.00% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 16.7




Fuente: Propia

**E- Análisis:** Según la información obtenida de los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la UES-FMO, un 23% de los estudiantes afirma que, si se grava con IVA el alquiler de una casa para habitación, mientras que un 69% dijo que No y solo un 8% de ellos fundamentaron que No Saben, dicho de otro modo, la mayoría de estudiantes tienen conocimiento sobre el tema ya que dicha transacción no se gravaría con el impuesto.

**A- Pregunta No. 17:** ¿Considera importante la actualización del plan de estudio de la carrera de la licenciatura en contaduría pública?

**B- Objetivo:** Conocer la importancia de la actualización del plan de estudio de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

**C- Presentación de resultados:**

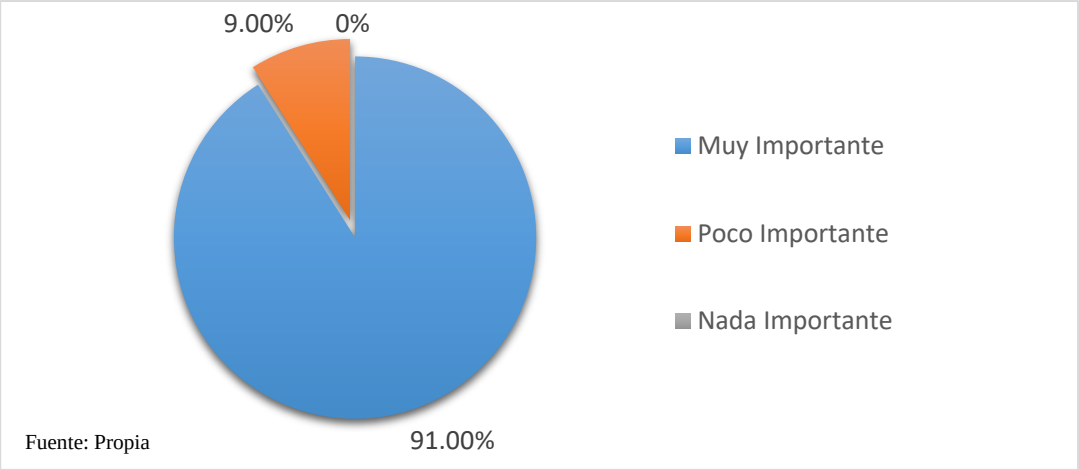
CUADRO No. 17

| Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Muy Importante | 32 | 91.00% |
| Poco Importante | 3 | 9.00% |
| Nada Importante | 0 | 0% |
| **Total** | **35** | **100%** |

Fuente: Propia

**D- Presentación gráfica:**

GRAFICO No. 17




Fuente: Propia

**E- Análisis:** De acuerdo a la información obtenida mediante los cuestionarios suministrados a los estudiantes de quinto año de la carrera de Licenciatura de Contaduría Pública de la UES-FMO, un 91% de los estudiantes fundamenta que es Muy Importante la actualización del plan de estudio de la carrera, un 9% afirma que es poco importante. Es por ello que es necesario que se tomen las medidas pertinentes para gestionar la actualización del plan de estudio de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

## 4.2 ENTREVISTA DIRIGIDA A DOCENTES

### II. CRITERIOS PARA EL DESARROLLO DE UNA GUÍA TEÓRICA PRÁCTICA

1. ¿Qué temáticas del impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), considera que son más complejas y requieren de mayor análisis al momento de impartirlas?

CUADRO No. 1

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| Emisión de Títulos Valores que no son negociados en el Mercado de Valores. | Retenciones y percepciones, Ventas Exentas | La Territorialidad relacionada con la prestación de servicios y el Reintegro de IVA a los exportadores. | Las Retenciones y Percepciones de IVA. | Retenciones y Percepciones, Proporcionalidad de IVA, Ventas Exentas, El Autoconsumo. | Hechos generadores, Territorialidad, Créditos Fiscales deducibles y no deducibles, Ventas Exentas, Precios de Transferencia, Fiscalización. |
| **Análisis:** De acuerdo con la información obtenida de los Docentes entrevistados, se puede decir que en las Retenciones y Percepciones de IVA, Proporcionalidad, Ventas Exentas y Territorialidad son unas de las temáticas que se vuelven más complejas al momento de impartirlas, por lo tanto, es necesario incluir casos prácticos de dichos temas en una guía que oriente a los estudiantes la aplicación en el campo laboral. | | | | | |

Fuente: Propia

2. El lenguaje con el que están redactadas las Leyes relacionadas al impuesto IVA, ¿Considera que le dificulta al alumno en la interpretación y aplicación de casos concretos? ¿Qué sugiere para resolver esa dificultad en los alumnos?

CUADRO No. 2

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| Si. Mi sugerencia es que el Ministerio de Hacienda imparta capacitaciones para una mejor comprensión de los artículos contemplados en la Legislación Tributaria. | Si. Que el Legislador encargado ejemplifique los artículos con más complejidad. | No respondio. | Si. Sugiero que las temáticas más complejas se aborden en clases y no se dejen como y trabajo de Investigación. | Si afecta. Sugiero la elaboración de guías con casos prácticos. | Si afecta. Se sugiere incorporar una unidad sobre Derecho Civil. |
| **Análisis:** Según la información obtenida de los Docentes entrevistados se puede deducir que el lenguaje con el cual están redactadas las leyes relacionadas con el Impuesto IVA, es una de las grandes dificultades que poseen los estudiantes al momento de la interpretación y aplicación a casos de extrema complejidad. Por lo tanto la sugerencia que se hace es que el Ministerio de Hacienda imparta capacitaciones desarrollando casos prácticos relacionados en el campo laboral. | | | | | |

Fuente: Propia

3. ¿Considera que las temáticas desarrolladas en las distintas materias que usted imparte con relación a la aplicación del impuesto IVA, responden a las exigencias tributarias actuales para la formación académica de los estudiantes de la Contaduría Pública? ¿Por qué?

CUADRO No. 3

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| Si. | Si. | Si. | Si. Porque son necesarias para poder desarrollar la catedra de acuerdo a la Legislación Tributaria. | Si. Porque solamente la utilizo en una materia que esta conlleva a aplicación sencilla en los casos prácticos. | No. Porque los programas son amplios por lo que se reduce el tiempo para abordar con más detalle los temas relacionados con el IVA. |
| **Análisis:** Con la información que se obtuvo de los Docentes entrevistados se puede concluir que las mayorías de las temáticas que se imparten relacionadas al Impuesto IVA son de gran importancia ya que se desarrollan para que la formación académica de los estudiantes sea suficiente para defenderse en el campo laboral. | | | | | |

Fuente: Propia

4. Según su criterio, ¿Qué temáticas sobre la aplicación del impuesto del IVA, son imprescindibles que aparezcan en el desarrollo de una guía teórica práctica?

CUADRO No. 4

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| La Proporcionalidad, Importaciones y Exportaciones. | Determinación del IVA, Hechos Generadores y Ventas Exentas. | La Territorialidad, Principios tributarios aplicables al IVA, Hechos generadores que gravan IVA, Retenciones y Percepciones, Anticipo a Cuenta. | Retenciones y Percepciones, Importaciones y Exportaciones. | Retenciones y Percepciones y la Proporcionalidad de IVA. | Hechos generadores, Territorialidad, Créditos Fiscales deducibles y no deducibles, Ventas Exentas, Precios de Transferencia, Fiscalización. |
| **Análisis:** De acuerdo con la información que se obtuvo de las entrevistas suministradas a los Docentes se puede concluir que es necesario incluir en una guía práctica temáticas como Retenciones y Percepciones de IVA, Proporcionalidad, Ventas Exentas, Territorialidad y Créditos Fiscales Deducibles y no Deducibles para contribuir a una excelente formación académica de los estudiantes de Contaduría Pública de la UES-FMO. | | | | | |

Fuente: Propia

5. ¿Considera de gran importancia que los alumnos se encuentren actualizados con los avances tecnológicos que se están implementando, como la realización de declaraciones de IVA en línea? ¿Cómo abordan estos temas en clase? ¿Qué metodología de enseñanza utilizan para este tema?

CUADRO No. 5

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| Si es Importante. | Si es importante, pero en clases es difícil abordarlo. | Si es importante. La Universidad tendría que hacer un cambio radical en cuanto a la tecnología, es decir, se tendría que disponer de equipo de cómputo para poder practicar con los estudiantes los aplicativos del IVA. | Si es importante. Se abordan con discusiones siempre respetando opiniones y que posteriormente realizar casos prácticos. | Si es necesario la actualización con la actualización deben hacer alianzas con el Ministerio de Hacienda para que ellos expliquen con casos prácticos. | Si es importante. |
| **Análisis:** Según las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas, Sección de Contaduría Pública de la UES-FMO, se puede concluir que es de gran importancia que los estudiantes de Contaduría Pública estén actualizados en la elaboración y presentación de declaraciones de IVA en el Ministerio de Hacienda. Es por ello que se implementara en la guía práctica cómo se elabora y presenta en el Ministerio de Hacienda la Declaración de IVA en línea ya que por limitaciones de tecnología en la Universidad no se aborda tal temática. | | | | | |

Fuente: Propia

## III. CRITERIOS PARA LA COMPRENSIÓN DEL MÉTODO DE ENSEÑANZA APRENDIZAJE

6. Al momento de impartir la asignatura, ¿Desarrolla las temáticas conforme al orden del programa o busca otras maneras de abordaje? ¿Cuáles?

CUADRO No. 6

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| En mi caso desarrollo las temáticas conforme al orden del Programa. | Si. Pero además me auxilio de otros programas para abordar más a profundidad los temas. | No. Porque mis Asignaturas las desarrollo en base a las necesidades de aprendizaje del estudiante. | No. Porque cuando el programa inicia con algo complejo se adicionan temas introductorios para facilitar la comprensión. | Desarrollo mis asignaturas de acuerdo al programa. | Generalmente se sigue el orden del programa, sin embargo se utiliza la secuencia de la Ley de IVA, planteando casos que se consideran de difícil aplicación, además estudio de jurisprudencia. |
| **Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, el desarrollo de las temáticas relacionadas al Impuesto IVA es conforme al orden del programa. | | | | | |

Fuente: Propia

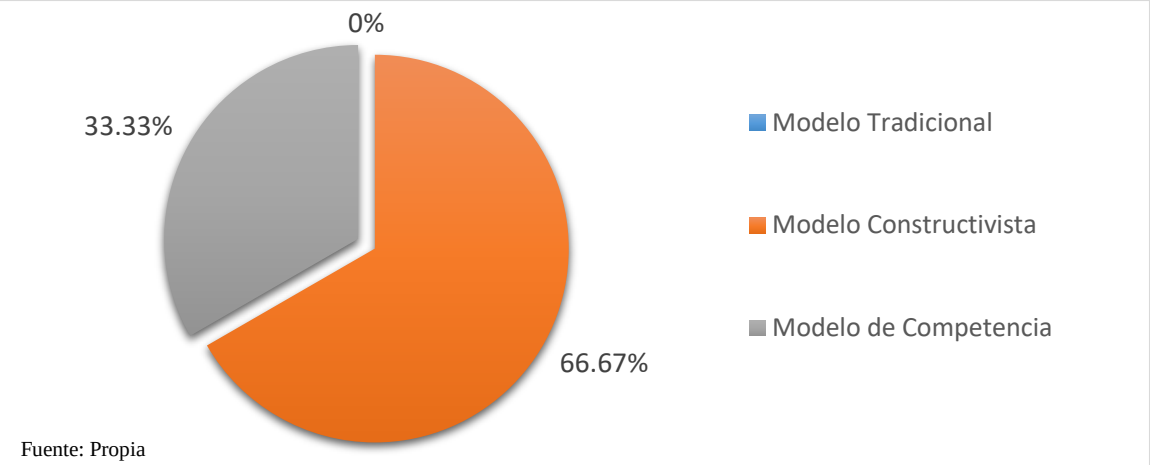
7. Según su experiencia, ¿Cuál es el modelo de enseñanza más efectivo para la transmisión de conocimientos?

CUADRO No. 7

| Modelo de Enseñanza | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Modelo Tradicional | 0 | 0% |
| Modelo Constructivista | 4 | 66.67% |
| Modelo de Competencia | 2 | 33.33% |
| **Totales** | **6** | **100%** |

Fuente: Propia

GRAFICO No. 1




Fuente: Propia

**Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, se deduce que un 66.67% de los docentes tiene preferencia con el Modelo Constructivista, un 33.33% se inclinó por el Modelo de Competencia y ni un solo Docente prefiere el Modelo Tradicional.

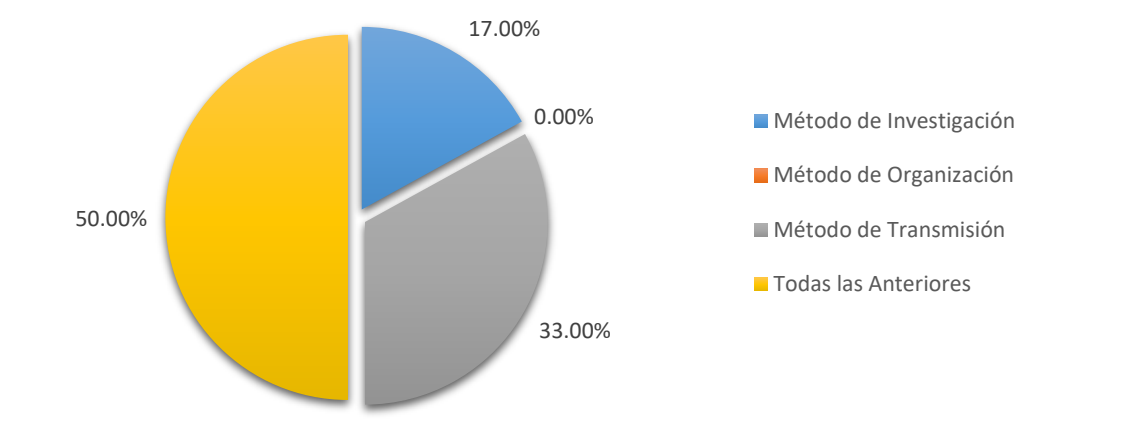
8. En el Ejercicio de la Docencia, ¿Cuál método de enseñanza utiliza?

CUADRO No. 8

| Modelo de Enseñanza | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Método de Investigación | 1 | 17.00% |
| Método de Organización | 0 | 0.00% |
| Método de Transmisión | 2 | 33.00% |
| Todas las Anteriores | 3 | 50.00% |
| **Totales** | **6** | **100%** |

Fuente: Propia

GRAFICO No. 2




Fuente: Propia

**Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, se concluye que los docentes con un 50% utilizan los tres Modelos de Enseñanza, un 16.67% utilizan el Modelo de Investigación, un 33.33% utilizan el Modelo de Transmisión, y que ningún Docente utiliza solamente el Modelo de Organización.

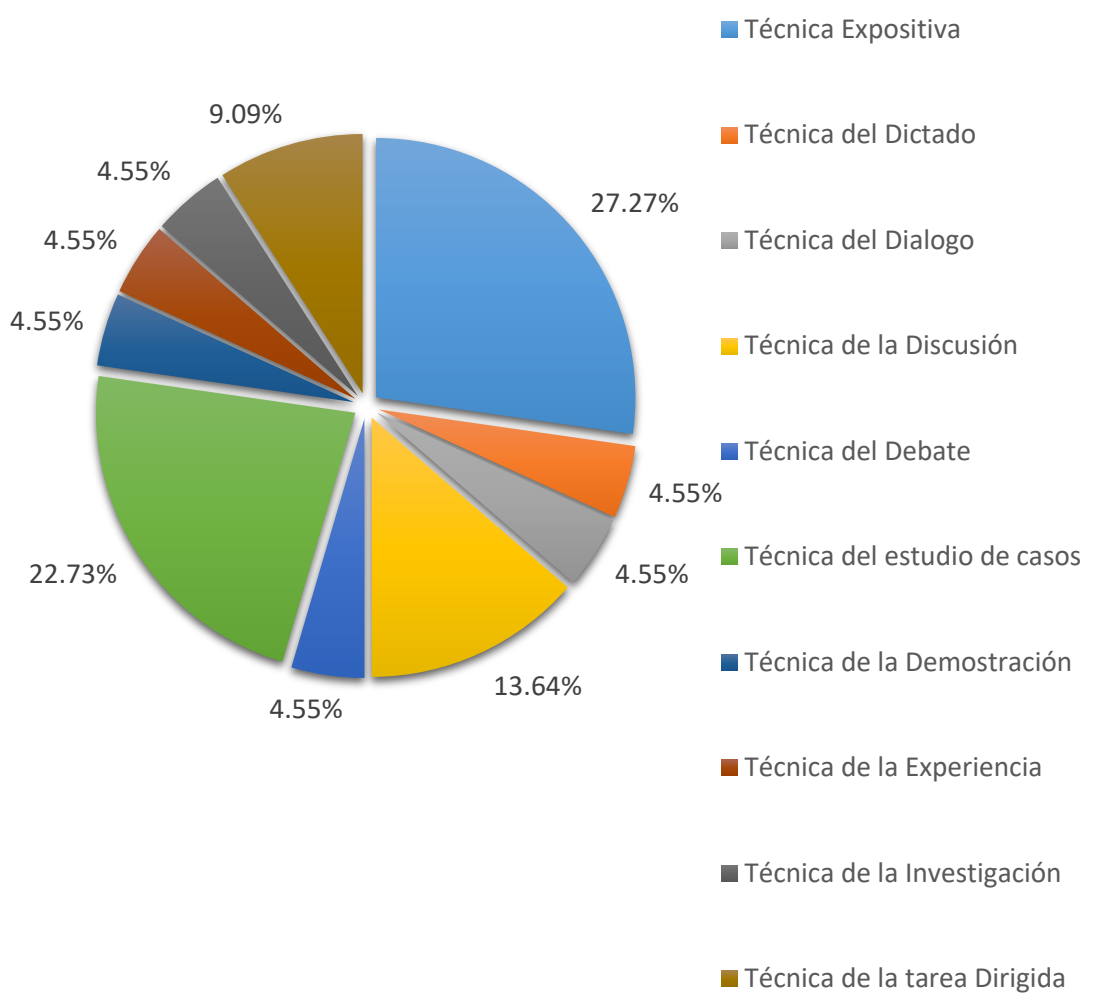
9. ¿Cuáles técnicas de enseñanza utiliza?

CUADRO No. 9

| Modelo de Enseñanza | Frecuencia | Porcentaje |
|---|---|---|
| Técnica Expositiva | 6 | 27.27% |
| Técnica del Dictado | 1 | 4.55% |
| Técnica del Dialogo | 1 | 4.55% |
| Técnica de la Discusión | 3 | 13.64% |
| Técnica del Debate | 1 | 4.55% |
| Técnica del estudio de casos | 5 | 22.73% |
| Técnica de la Demostración | 1 | 4.55% |
| Técnica de la Experiencia | 1 | 4.55% |
| Técnica de la Investigación | 1 | 4.55% |
| Técnica de la tarea Dirigida | 2 | 9.09% |
| **Totales** | **22** | **100%** |

Fuente: Propia

GRAFICO No. 3




Fuente: Propia

**Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, se concluye que los docentes con un 27 % prefieren la técnica expositiva, un 22.73% prefieren la técnica del estudio de casos , un 13.64% prefiere la técnica de la discusión , un 9.09% prefiere la técnica de la tarea dirigida, con un 4.55% tienen preferencia por las técnicas del Dictado, del Debate, del Dialogo, de la Demostración, de la Experiencia y de la Investigación, y las técnicas por las cuales no tienen preferencia son las técnicas del Interrogatorio , de la Argumentación, la Biográfica, del Seminario, del Redescubrimiento y del Estudio Supervisado.

10. Según su experiencia profesional, ¿el tiempo establecido para desarrollo de los contenidos de las asignaturas que imparte es suficiente? Si su respuesta es no, ¿Por qué?

CUADRO No. 10

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| No. Porque en el programa de estudio actual incorporaron temáticas de otras asignaturas lo cual hace muy extenso el desarrollo del programa. | No. Porque los estudiantes muestran deficiencias en asimilar las temáticas y hay que detenerse a buscar otras formas de enseñanza de aprendizaje. | Si. | Si. | No. Porque la carrera de Contaduría Pública se debe desarrollar con casos prácticos y eso conlleva al consume mucho tiempo. | Si solo se diera la materia desde el enfoque de las Ciencias Jurídicas es suficiente, sin embargo si se mezclan con el enfoque práctico de la contabilidad resulta totalmente insuficiente. |
| **Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, se puede concluir que el tiempo asignado para desarrollar las asignaturas es muy poco ya que se tienen que implementar casos prácticos para que los estudiantes puedan asimilar más fácilmente algunos temas de mayor complejidad. | | | | | |

Fuente: Propia

11. Según su experiencia ¿Qué porcentaje del tiempo programado es realmente el aprovechado para el desarrollo de la asignatura? si su respuesta es menor al 50% ¿Por qué cree que se da esta situación?

CUADRO No. 11

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| 90%. | 80%. | 80%. | 60%. | 60%. | 80%. |
| **Análisis:** Según las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas, UES-FMO, se puede deducir que el tiempo aprovechado en el desarrollo de las asignaturas tiene una media del 75%, porcentaje aceptable, pero aun no es suficiente para desarrollar todas las temáticas de mayor complejidad. | | | | | |

Fuente: Propia

12. ¿Cuándo fue su última capacitación en: ¿Impuesto IVA y Métodos de enseñanza aprendizaje?

CUADRO No. 12

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| En Impuesto IVA fue en Septiembre de 2018 y en Método de Enseñanza Aprendizaje ninguna. | En Impuesto IVA fue en Octubre de 2018 y en Método de Enseñanza Aprendizaje ninguna. | En Impuesto IVA fue en el año de 2018 y en Método de Enseñanza Aprendizaje ninguna. | En Impuesto IVA ninguna y en Método de Enseñanza Aprendizaje fue en 2018. | En impuesto IVA fue en Septiembre de 2018 y en Métodos de Enseñanza aprendizaje ninguna. | En Impuesto IVA fue en el año 2018, y en Métodos de Enseñanza Aprendizaje en el año 2005. |
| **Análisis:** Según las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas, UES-FMO, se puede concluir que los Docentes están suficientemente capacitados en Impuesto IVA, caso contrario es en las capacitaciones de Metodología de Enseñanzas que según los resultados existen deficiencias en tal área. | | | | | |

Fuente: Propia

13. ¿Cómo percibe el interés de los alumnos en clase, a la hora de impartir sus asignaturas?

CUADRO No. 13

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| Muy Poco es el interés de los estudiantes ya que cada vez hay más deficiencias. En términos porcentuales supondría que un 65% no muestran interés a las asignaturas. | Es poco el interés, casi por obligación asisten a clases. Los Estudiantes no conciben lo importancia de prestar atención en clases. | Es Poco el interés. En términos porcentuales un 50% de los estudiantes muestran interés por la clase. | Es poco el interés. En términos porcentuales un 60% no prestan atención en clases. | Es poco el interés, ya que el objetivo del alumno es pasar la materia sin aprender. | Es muy bajo, pues solo quieren pasar la metería y no aprender. En términos porcentuales un 35% de los estudiantes si desean aprender, el resto solo pasar la materia. |
| **Análisis:** Según las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas, UES-FMO, se concluye que el interés de los estudiantes en el aprendizaje es muy poco ya que los estudiantes su finalidad es solo pasar la asignatura sin aprender lo necesario para poderse defender en el campo laboral. | | | | | |

Fuente: Propia

14. ¿Considera importante la actualización del plan de estudio de la carrera de la licenciatura en contaduría pública? ¿Qué sugiere para que esto se lleve a cabo?

CUADRO No. 14

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| Si. Debe haber una actualización al plan de estudio, por lo cual habrá modificaciones en los programas, pero para que se ejecute esto se deben realizar reuniones de todas las Facultades. | Si se debe actualizar y sugiero que se debe hacer un estudio en todas las universidades para saber en qué se debe enfatizar de acuerdo a las deficiencias encontradas en los estudiantes. | Si es necesario la actualización del plan de estudio ya que las nuevas reformas en las leyes del país lo requieren. | Si es Necesario. | Si es necesario. Sugiero formar equipos de trabajo con docentes, profesionales en práctica y estudiantes. | Si es necesario ya que el plan de estudio data de 1994, por lo cual requiere urgentemente una actualización. |
| **Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, se concluye que se debe de actualizar con urgencia el plan de estudio, ya que algunas temáticas están quedando desactualizadas de acuerdo a las exigencias del campo laboral. | | | | | |

Fuente: Propia

15. ¿Desarrolla usted una planificación académica?

CUADRO No. 15

| DOCENTE A | DOCENTE B | DOCENTE C | DOCENTE D | DOCENTE E | DOCENTE F |
|---|---|---|---|---|---|
| No. Porque el programa es mi planificación. | Si. Porque se involucra fecha de evaluación, tiempo de cada tema a evaluar de todo el programa. | No. Porque mi planificación es de acuerdo a las necesidades de los estudiantes. | Si. | Si. Toda mi planificación la elaboro para que exista un proceso sistemático en la enseñanza. | Si. Partiendo del programa de la materia y considerando el poco tiempo que se tiene junto con las evaluaciones. |
| **Análisis:** De acuerdo a la información obtenida de las entrevistas suministradas a los Docentes del Departamento de Ciencias Económicas UES-FMO, se concluye que todos los docentes elaboran una planificación académica para poder desarrollar las temáticas con un grado mayor de complejidad abordando casos prácticos que ayuden a los estudiantes a prepararse para el campo laboral. | | | | | |

Fuente: Propia

## 4.3 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### 4.3.1 Conclusiones.

De la investigación realizada, utilizando las técnicas de investigación de campo con los estudiantes y docentes involucrados en el aprendizaje del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se obtuvo información con la cual podemos concluir lo siguiente:

1. Se determinó que las temáticas sobre el impuesto IVA que generaron más dificultades a los estudiantes a la hora de su interpretación y análisis son: retenciones y percepciones del impuesto, el llenado de todos los formularios que se relacionan con el impuesto, las compras de artículos para sucesiones, fideicomisos y donaciones, generalidades como el cuadro de proporcionalidad, territorialidad, exenciones y el retiro de una empresa, y por último, la extinción de la obligación tributaria y la importación, internación y exportaciones.

2. La falta de práctica profesional por parte del estudiante, muchos temas y poco tiempo asignado para su desarrollo, la falta de casos teóricos prácticos apegados a la realidad y las reformas en las distintas leyes que tratan el impuesto, son parte de las dificultades a las cuales se les atribuye el difícil aprendizaje en los estudiantes al momento de cursar las asignaturas que relacionan el impuesto IVA.

3. Los estudiantes al nivel de quinto año de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública no se sienten aptos para realizar una correcta aplicación del impuesto IVA.

4. Se descubrió un interés y necesidad alto en los estudiantes por el desarrollo de casos teóricos y prácticos desarrollados en forma de guía como consulta y apoyo para el desarrollo de temáticas que traten el impuesto IVA.

### 4.3.2 Recomendaciones.

Respecto a las temáticas que generaron mayor dificultad a los estudiantes es de recomendar que se desarrolle de manera amplia la doctrina tributaria, la base legal y la ejecución de casos prácticos relevantes: también es necesario tener vivencias prácticas en empresas e instituciones vinculadas a las operaciones contables tributarias: logrando con ello, la profundización de dichos temas y un mejor desarrollo profesional del estudiante. No Obstante, por ser el contenido de estos temas muy amplios, se sugiere además que cada uno sea objeto de un proceso de investigación por los estudiantes que egresaran en años venideros.

Es necesario hacer una reestructuración del pensum de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, así como también los docentes que imparten temas relacionados con el impuesto de IVA implementen metodologías innovadoras que faciliten la comprensión del estudiante de dichas temáticas, auxiliándose de recursos tecnológicos que proporciona la Universidad.

Es recomendable hacer una revisión y actualización del programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario II, tomando en cuenta el criterio de los docentes que imparten esta asignatura para plasmar temáticas basadas con el acontecer diario del campo laboral, esto para que los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública cuando egresen estén suficientemente facultados para ejercer en el campo laboral.

# 5. GUÍA TEÓRICA-PRÁCTICA DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

## INTRODUCCIÓN

Debido al sistema político económico imperante en el país, la legislación tributaria ha sido reformada en varias ocasiones a través del tiempo, afectando no solo a los pequeños, medianos y grandes empresarios, sino también a los profesionales en Contaduría Pública y a los futuros profesionales que se encuentran en formación, lo cual amerita una actualización permanente por parte de estos, para hacerle frente a los problemas que conllevan dichos cambios.

La presente guía es una herramienta de consulta y apoyo a los diferentes escenarios básicos que se pueden encontrar al momento de aplicar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; la cual, a través de teoría, fundamento legal y pequeños casos prácticos pretende explicar de una forma sencilla la aplicación de dicho impuesto, de manera que estudiantes, docentes, profesionales de la Contaduría, contribuyentes y demás lectores comprendan y conozcan sobre uno de los impuestos más importantes en la recaudación de ingresos del Estado salvadoreño.

El desarrollo de la guía se inicia explicando los Principios Generales aplicados por la Administración Tributaria en sus actuaciones; los tributos y sus clasificaciones ya que son una parte fundamental para la comprensión de la clasificación que ocupa el impuesto IVA dentro del sistema tributario de El Salvador. Posterior a eso, se muestran los diferentes tipos de obligaciones que todo contribuyente del impuesto debe cumplir.

Para iniciar con el desarrollo del impuesto IVA se presenta la historia que ha tenido nuestro país a través del tiempo, con la creación de una ley que logre recaudar lo suficiente como para mantener a un país entero: Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; la cual llegó para sustituir la Ley de Papel Sellado y Timbres. Se explica las características del impuesto y los sujetos que intervienen en él.

El desarrollo de casos prácticos inicia con la ejemplificación de los diferentes tipos de retenciones que se pueden realizar con el impuesto, las percepciones y el anticipo a cuenta de IVA, para luego explicar los diferentes tipos de hechos generadores que se encuentran

contemplados en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; el retiro o desafectación de bienes muebles corporales; importación e internación al país; los diferentes hechos generadores que contempla la prestación de servicios; el autoconsumo y las exportaciones de bienes y servicios. Además de ello, la guía contiene la base imponible del impuesto IVA, las exenciones, la realización de una declaración tributaria y culminando con las diferentes infracciones y sanciones a los que los contribuyentes se ven inmersos por diferentes motivos.

## I. OBJETO

Proporcionar una herramienta que facilite la comprensión de la aplicación teórica-práctica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a estudiantes, docentes y profesionales de la Contaduría Pública.

## II. FUNDAMENTO LEGAL

La presente guía tiene su fundamento legal en las siguientes leyes:

- Constitución de la República de El Salvador.
- Código Civil.
- Código Tributario.
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
- Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
- Reglamento de Aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

## III. ÁMBITO DE APLICACIÓN

La presente guía está dirigida a estudiantes, docentes, contribuyentes, profesionales de la Contaduría Pública y demás lectores que deseen adquirir conocimientos básicos sobre la aplicación teórico-práctica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

## IV. ABREVIATURAS

Cn. Constitución de la Republica

CV. Código Civil

CC. Código de Comercio.

CT. Código Tributario.

CAUCA. Código Aduanero Uniforme Centroamericano

RECAUCA. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

RACT. Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

LIVA. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

RLIVA. Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

# V. CONTENIDO

## 1. ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

### 1.1 PRINCIPIOS GENERALES APLICABLES A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los Principios Tributarios son los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones al Estado. Los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se deben de coexistir, y estos derechos fundamentales están preferentemente en, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

Según la nuestra Legislación Tributaria, específicamente en el Art.- 3 del Código Tributario menciona que los principios a los que debe ajustarse las actuaciones de la Administración Tributaria son:

a) Justicia
b) Igualdad
c) Legalidad
d) Celeridad
e) Proporcionalidad
f) Economía
g) Eficacia, y;
h) Verdad Material.

#### 1.1.1 Justicia

El principio de Justicia se basa en un razonamiento de orden social, colectivo. Establece que todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen la obligación y el deber de contribuir al sostenimiento del Estado, esto mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud de sus capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen, es decir, que la carga tributaria debe ser en forma equitativa.

Nuestra constitución menciona en su artículo 131 inciso 6 que le *corresponde a la Asamblea Legislativa Decretar Impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas publicas ordinarias.*

Tomando como referencia lo que menciona nuestra Carta Magna que las contribuciones al Estado deber ser distribuidas en forma Equitativa, es por ello que se han creado divisiones de los tributos que regulan o intentan regular este tipo de equilibrio pretendido. La clasificación es como sabemos impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En Derecho Tributario se trata de ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo a la capacidad contributiva de cada persona. La justicia en derecho tributario es vista desde la óptica de la distribución o justicia distributiva. Todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo a ciertas condiciones, a sus condiciones contributivas y de acuerdo a su capacidad de generar, poseer, tener riqueza, patrimonio etc. Por ejemplo, las empresas que tienen ingresos anuales menores o iguales a $150,000.00 tributan con impuesto menor a las empresas que tienen ingresos anuales mayores a $150,000.00.

### 1.1.2 Igualdad

El principio de Igualdad consiste, en términos generales, en que se debe gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo que la norma señala como hecho generador del tributo.

La igualdad tributaria significa que los individuos han de tener el mismo trato fiscal, siempre que sus circunstancias relevantes a efectos jurídicos-fiscales sean las mismas o al menos aproximadamente las mismas.

### 1.1.3 Legalidad

El principio de Legalidad consiste en que no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley.

En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones

tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdos de particulares, ni entre estos y el Estado.

El principio de legalidad se aplica para establecer las atribuciones del ente (nacional, provincial o municipal) que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia.

### 1.1.4 Celeridad

Se refiere a que la administración tributaria buscará la manera de agilizar los procesos de recaudación de los tributos con acciones eficaces y eficientes para el contribuyente.

Se puede afirmar que el principio de celeridad se traduce en la rapidez, agilidad, velocidad y prontitud que se debe observar en un determinado proceso, sea judicial, administrativo o de cualquier otro tipo, que implique el reconocimiento o negación de un derecho en cabeza del ciudadano o el Estado. En otras palabras, en virtud del principio de celeridad la resolución de la actuación administrativa se debe resolver de forma oportuna, ágil, y en tiempos razonables, los cuales están determinados en la ley.

### 1.1.5 Proporcionalidad

Es entendido como aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que el sujeto pasivo posee más hechos generadores de tributos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la misma.

Este principio rige que los tributos deben ser proporcionados a la riqueza de la población, es decir, que los impuestos a los sujetos pasivos dependerán de la riqueza que ostentan.

### 1.1.6 Economía

Se busca que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

### 1.1.7 Eficacia

La administración tributaria buscara siempre recaudar los tributos.

### 1.1.8 Verdad Material

Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos previamente, es decir que la Administración Tributaria solo actuara mediante el conocimiento previo.

## 1.2 FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho.

El Art. 173 del Código Tributario menciona que la Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios.

El proceso de fiscalización inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina: Auto Designación de Auditor y finaliza con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso.

En el Auto Designación de auditor se identifica al sujeto pasivo (Contribuyente), al que se le va a efectuar la fiscalización, en el que se indican los periodos (meses) o ejercicios (años), impuesto, y obligaciones (formales y sustantivas) que serán objeto de investigación, así como también el nombre del auditor o auditores que realizarán el estudio.

Es importante mencionar que además del "Auto de Designación" la Administración Tributaria puede utilizar como medio de entrada a los negocios de los contribuyentes, otro tipo de documento para dar inicio a una revisión fiscal, y cada uno de ellos conlleva una finalidad diferente, entre ellos tenemos:

a) Credencial: Utilizada para realizar estudios de verificación.

b) Auto de Gestión: Utilizado para verificar obligaciones formales y operatividad del contribuyente en la marcha de su negocio, es decir, en periodos actuales y futuros.

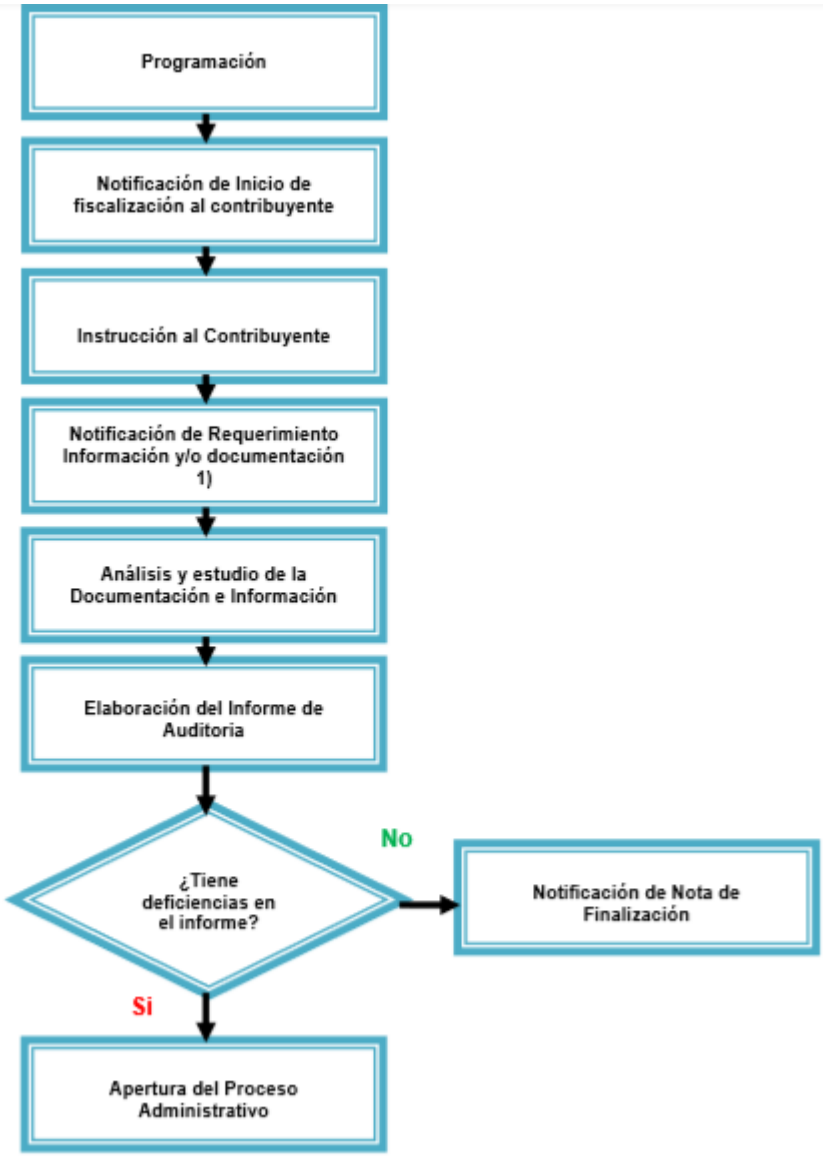
**c)** Auto de Comisión: Verificación puntual sobre el cumplimiento de la obligación formal de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes autorizados, en operaciones con consumidores finales.

### 1.2.1 Etapas del proceso de fiscalización.

Como en toda auditoria, en las fiscalizaciones de naturaleza tributaria pueden identificarse las tres grandes etapas principales: Planeación de la Auditoria, Ejecución de la Auditoria e Informe; No obstante desde que inicia el proceso de fiscalizar e investigar si un contribuyente ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario y demás Leyes Tributarias, hasta la emisión del Informe de Auditoria y posterior liquidación oficiosa del impuesto, se desarrollan un conjunto de procedimientos y actos administrativos, los cuales pueden agruparse en diferentes etapas, las cuales se detallan a continuación:

a) Notificación del Auto de Designación del Auditor.
b) Investigación Preliminar y Planeación de la Auditoria.
c) Requerimiento de Exhibición de Información.
d) Ejecución de la Auditoria
e) Requerimientos de Información Probatoria
f) Informe de Auditoria
g) Audiencia y Apertura de Pruebas.

**Flujograma del Proceso de Fiscalización**




*Fuente: Ministerio de Hacienda DGA, 2019, pag. 14*

***Notificación***

La notificación es el medio establecido en el Código Tributario a través del cual la Autoridad Fiscal da a conocer a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros, el contenido de un acto administrativo a efecto de que estén en posibilidad de cumplirlo o de impugnarlo.

De lo anterior se deriva que todo acto administrativo debe ser notificado, tal como lo establece el inciso primero del Artículo 165 del Código Tributario y principalmente las notificaciones pueden efectuarse de las siguientes formas:

a) Personalmente: Es cuando el funcionario designado por la Administración Tributaria, efectúa la notificación al sujeto pasivo en la dirección señalada para recibir notificaciones.

b) Por Esquela: Se utiliza este medio cuando no se encuentra ninguna persona en el lugar señalado para recibir notificaciones, o aun encontrándose se nieguen a recibirla, a identificarse o a firmar, por lo que dicha circunstancia se hará constar en el acta de notificación y se fijara la esquela en la puerta de la casa.

c) Por Edicto: Cuando se hace imposible localizar al sujeto pasivo, la administración fijará en su tablero, o sus dependencias en los departamentos de la Republica un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por un término de setenta y dos horas, pasadas las cuales se tendrá por hecho la notificación.

d) Por medio de correo electrónico o Correo Certificado;

e) Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible;

f) Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional.

La Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, realiza diferentes actuaciones de cara al contribuyente, dichas actuaciones de acuerdo a lo establecido en el Artículo 165 del Código Tributario deben ser notificadas. El Ministerio de Hacienda cuenta con un Departamento de Notificaciones, cuya función principal es encargarse de realizar los actos de comunicación a los contribuyentes, no obstante, cualquier delegado de la Administración Tributaria puede efectuar una notificación.

El acto administrativo es la “Declaración de voluntad de un órgano de la Administración pública, de naturaleza reglada o discrecional, susceptible de crear, con eficacia particular o general, obligaciones, facultades, o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa.

Comúnmente, en los procesos de fiscalización, es el Auditor designado quien realiza la notificación del Auto que da inicio a la fiscalización y de las posteriores diligencias que hayan de realizarse, por ejemplo, requerimientos de información, citatorios, respuestas a solicitudes de plazo u otro tipo de peticiones efectuadas por el contribuyente, etc., todas ellas deben ser legalmente notificadas al contribuyente.

## AUTO DESIGNACIÓN DEL AUDITOR

**Dirección General de Impuestos Internos**
Oficina Regional de Oriente

MINISTERIO DE HACIENDA
GOBIERNO DE EL SALVADOR

**30200-NEX-00034-2019**

**NIT: 1123-210949-001-5**

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, OFICINA REGIONAL DE ORIENTE**; San Miguel, a las ocho horas del día veintitrés de enero de dos mil diecinueve.

**DESÍGNASE** a **LUIS MARIO PÉREZ SUAREZ, DELMY ARACELY SEGOVIA MARROQUIN** y **ALFREDO HERIBERTO HENRIQUEZ PIMENTEL**, miembros del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, para que en sus calidades de Auditor, Supervisora de Auditores y Coordinador de Grupos de Fiscalización, respectivamente, en atención a las facultades conferidas a esta Dirección General, en virtud de lo dispuesto en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, fiscalicen e investiguen si la contribuyente , ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario, su respectivo Reglamento de Aplicación y demás disposiciones legales, relacionadas con el Impuesto referido, incluyendo a su vez las concernientes en materia de Retenciones y Pago a Cuenta del mismo impuesto, durante el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diecisiete. Asimismo, **FACÚLTASE** a **LUIS MARIO PÉREZ SUAREZ**, para que notifique el presente auto. **NOTIFÍQUESE.**

Por delegación de la Subdirección General.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS — JEFE DE LA OFICINA REGIONAL DE ORIENTE

**LICDA. EVELISA DE JESUS RAMOS RAMIREZ**
**JEFE DE LA OFICINA REGIONAL DE ORIENTE**
**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

Rev.
Rev.

Conmutador: 2600-6100
Teléfonos directos: 2600-6115, 2600-6111
2600-6112.

6ª. Avenida Norte entre 2ª. Calle Oriente y Calle Siramá Nº. 103, Ministerio de Hacienda, San Miguel, El Salvador, C.A.

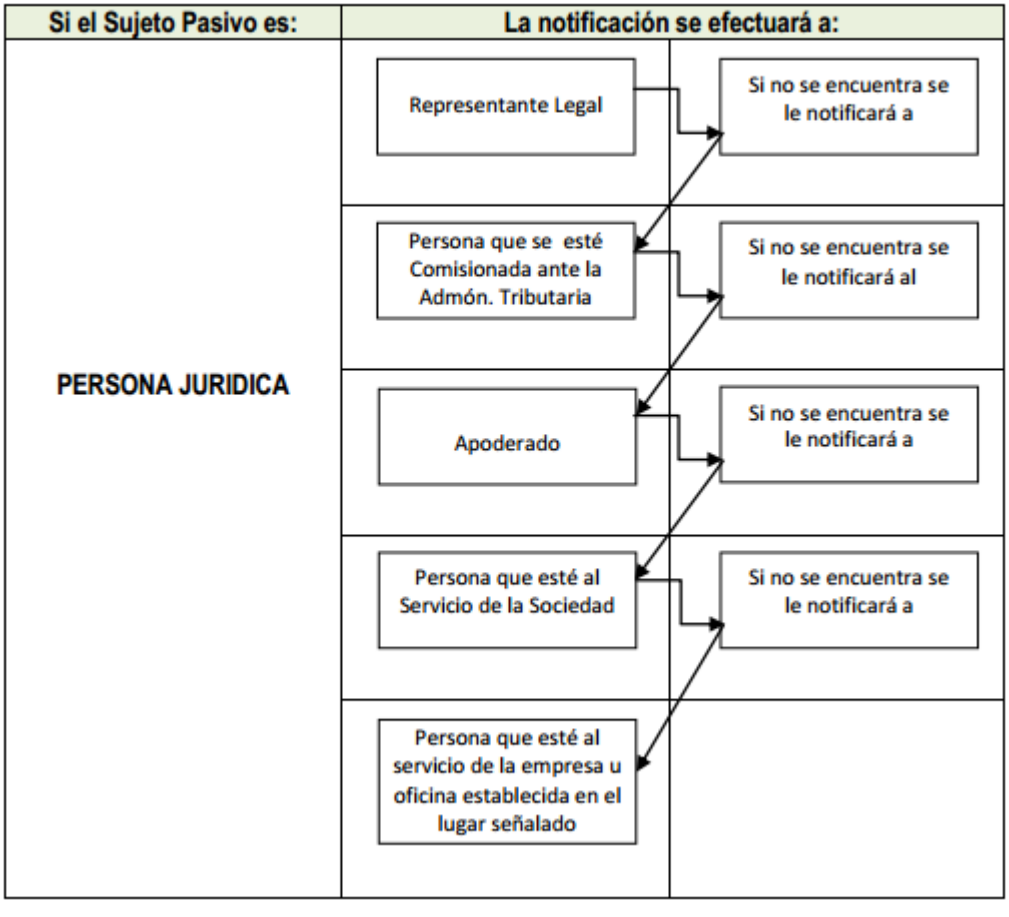
CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN

Fuente: propia.

***Facultad para recibir una notificación***

Para que el acto administrativo tenga validez, deben observarse ciertas reglas en cuanto a su notificación, ya que no cualquier persona puede recibir un acto de comunicación de tal naturaleza para que surta los efectos legales correspondientes. Así tenemos pues, que el Artículo 165 del Código Tributario, establece un orden de prelación para efectuar las notificaciones, es decir un orden prioritario de personas a quienes notificarles, las cuales deben buscarse en el orden ahí establecido, ya sea que se trate de persona natural o jurídica, de la siguiente manera:

**ORDEN DE PRELACIÓN PREVISTO PARA NOTIFICAR A UNA PERSONA JURIDICA**




Fuente: propia

**ORDEN DE PRELACIÓN PREVISTO PARA NOTIFICAR A UNA PERSONA NATURAL**

| Si el Sujeto Pasivo es: | La notificación se efectuará a: | |
|---|---|---|
| PERSONA NATURAL | Sujeto Pasivo | Si no se encuentra se le notificará a |
| | Persona que esté Comisionada ante la Admón. Tributaria | Si no se encuentra se le notificará al |
| | Apoderado | Si no se encuentra se le notificará al |
| | Cónyuge | Si no tiene, se le notificará al |
| | Compañero o Compañera de vida | Si no se encuentra se le notificará a los |
| | Hijos Mayores de Edad | Si no se encuentran se le notificará al |
| | Socio | Si no se encuentra se le notificará al |
| | Dependiente | Si no se encuentra se le notificará al |
| | Sirviente Doméstico | Si no se encuentra se le notificará a |
| | Persona Mayor que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado | |

Fuente: propia.

***Requerimiento de Exhibición de Información***

Un requerimiento es el acto mediante el cual se solicita documentación o información al contribuyente y esta etapa consiste en la solicitud que efectúa la Administración Tributaria al contribuyente fiscalizado para que ponga a disposición del equipo de auditores nombrados para realizar el estudio, toda aquella documentación relacionada con las operaciones de la empresa, que han sido realizadas durante los períodos tributarios o ejercicio de imposición sujeto de estudio.

La documentación solicitada para ser exhibida, no necesariamente debe ser información contable y documentos de soporte, sino que también la oficina fiscalizadora puede requerir la información de registros extracontables, contratos de naturaleza mercantil, laboral o de otra naturaleza, correspondencia comercial, entre otros; y generalmente se requiere su exhibición inmediata o a partir del día hábil siguiente al de la notificación de dicho requerimiento.

Es de hacer notar la obligación que tiene el contribuyente de cumplir con lo dispuesto en el Artículo 139 del Código Tributario, para lo cual debe contar con la documentación de respaldo de sus operaciones en el debido orden y a la disponibilidad para ser exhibidos o presentados cuando la Administración Tributaria lo requiera, y esto es así ya que la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculados con actividades mercantiles, por lo que el legislador enfoca el proceso de fiscalización a la investigación de los libros de contabilidad y la documentación de soporte relacionada, entre otros.

## REQUERIMIENTO DE EXHIBICIÓN DE INFORMACIÓN

Dirección General de Impuestos Internos
Oficina Regional de Oriente

MINISTERIO DE HACIENDA
GOBIERNO DE EL SALVADOR

**30205-NEX-00213-2019**

**NIT: 1123-210949-001-5**

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, OFICINA REGIONAL DE ORIENTE, COORDINACIÓN DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN**, San Miguel, a las catorce horas del día veintitrés de enero de dos mil diecinueve.

**REQUIÉRESE** de conformidad a lo establecido en los artículos 126 literales a) y d) y 173 literales a) y e) del Código Tributario, relacionados con el artículo 120 de su Reglamento de Aplicación y a las facultades de fiscalización e investigación otorgadas mediante auto de designación de auditores, emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección General de Impuestos Internos, Oficina Regional de Oriente, a las ocho horas del día veintitrés de enero de dos mil diecinueve, con referencia **30200-NEX-00034-2019**, a la contribuyente para que dentro del plazo de **CINCO DÍAS HÁBILES** contados a partir del día siguiente al de la notificación del presente auto, exhiba los registros y documentos correspondientes al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diecisiete, que se detallan a continuación:

1. Libros de Contabilidad Legalizados y registros auxiliares impresos y en medio magnéticos (CD), en formato Excel.
2. Balanzas de Comprobación mensuales y de saldos ajustados impresos y en medio magnético, en formato Excel.
3. Libros utilizados para el registro de las operaciones afectas al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Libro de Ventas a Consumidor Final, a Contribuyentes y Compra), impresos y en medio magnético en formato Excel.
4. Comprobantes de Crédito Fiscal, Notas de Crédito y Notas de Débito recibidos; así como los registros de costos y retaceos de la Importación y/o Internación (Declaración de Mercancías o FAUCA) con sus respectivos anexos, todos relacionados con las Compras de Bienes Muebles y/o Prestación de Servicios.
5. Comprobantes de Crédito Fiscal, Facturas de Consumidor Final, Comprobantes de Liquidación, Notas de Remisión, Notas de Débito y Notas de Crédito.
6. Partidas de Diario o Asientos Contables con su respectiva documentación de soporte.
7. Detalle mensual de las Retenciones efectuadas y enteradas a personas naturales y jurídicas sean domiciliadas o no, conforme a lo reportado en el Formulario del Informe Anual de Retenciones (F-910), presentado ante esta Dirección General.
8. Comprobantes de Retención emitidos por pagos efectuados a personas naturales o jurídicas no domiciliadas.
9. Cuadro de Recalculo de Retenciones de Impuesto sobre la Renta del mes de junio y diciembre de dos mil diecisiete, impreso y en medio magnético (CD), en formato Excel.
10. Planillas de salarios, comisiones, gratificaciones o bonificaciones, impresos y en medio magnético, en formato Excel.
11. Detalles de Transferencias Bancarias, Cartas de Crédito u otras formas de pago efectuadas a proveedores, por compras de producto importado, durante el ejercicio impositivo en estudio.
12. Detalle del inventario físico inicial y final, con sus respectivas Actas debidamente firmadas por la contribuyente y el Contador en el que conste el detalle del inventario físico inicial y final correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil diecisiete, efectuado conforme a lo establecido en el artículo 142 del Código Tributario, impresos y en medio magnético (CD), en formato Excel.
13. Registros de Control de Inventarios correspondiente al ejercicio impositivo en estudio, impresos y en medios magnéticos, en formato Excel.
14. Cuadro de Depreciación de la propiedad, planta y equipo impreso y en medio magnético, en formato Excel, en el cual indique: detalle del bien, fecha de adquisición, base depreciable, cuota anual establecida de depreciación, depreciación acumulada, enajenación, bajas, retiros, adiciones, etc.
15. Resolución de Autorización del Sistema Contable, Catálogo de Cuentas y Manual de Aplicación de Cuentas.
16. Contratos o convenios vigentes por transferencias de bienes muebles corporales y/o prestaciones de servicios suscritos, ya sean prestados o recibidos por la contribuyente, con personas naturales o jurídicas, sean domiciliadas o no; que tengan incidencia en las operaciones del ejercicio examinado; en caso que dichos contratos se encontraren suscritos en idioma diferente al castellano estos deberán ser exhibidos con las respectivas traducciones al idioma Castellano.
17. Conciliaciones Bancarias de las diferentes cuentas a nombre de la contribuyente.
18. Archivo de contratos (pólizas) de seguros y fianzas, vigentes para el ejercicio impositivo examinado.
19. Detalle de cada uno de los establecimientos comerciales que posee la contribuyente, el cual debe incluir nombre y dirección exacta.
20. Detalle de empresas afiliadas o de las cuales la contribuyente sea accionista9 o tenga alguna participación.
21. Facilitar el acceso para realizar inspecciones y verificaciones en oficinas, establecimientos comerciales, bodegas y cualquier otro lugar donde realice su actividad económica.

AENOR Empresa Registrada ER-0159/1999

6ª Avenida Norte entre 2ª Calle Oriente y Calle Sirama, San Miguel, San Miguel.
Conmutador 2600-6100, Teléfonos Directos: 2600-6104, 2600-6112, 2600-6115, 2600-6116, 2600-6122.

CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION

CERTIFIED IQNet MANAGEMENT SYSTEM

Fuente: propia.

**30205-NEX-00213-2019**

En general toda la información necesaria para el desarrollo de la fiscalización, para el ejercicio impositivo antes mencionado.

Todos los documentos deberán ser organizados en estricto orden cronológico y correlativo, según sea el caso, de manera que puedan examinarse fácilmente.

Se hace saber a la contribuyente, que la información y documentación antes detallada no constituye su totalidad, en caso de necesitar datos adicionales se le requerirán oportunamente. Asimismo, **FACÚLTASE** a **LUIS MARIO PÉREZ SUAREZ** para que notifique el presente Auto. **NOTIFÍQUESE**.

Por Delegación de la Subdirección General.

**LIC. ALFREDO HERIBERTO HENRIQUEZ PIMENTEL**
**COORDINADOR DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN**
**OFICINA REGIONAL DE ORIENTE**

Rev.____

***Investigación Preliminar y Planeación de la Auditoria***

En esta etapa la Administración Tributaria realiza procedimientos de verificación de la información contenida en sus archivos y en las bases de datos de su sistema informático, para obtener un panorama general respecto de la situación tributaria del contribuyente a fiscalizar, así como antecedentes históricos del contribuyente en relación al pago de impuestos o fiscalizaciones previas que se hayan efectuado.

Así mismo, pueden realizarse visitas a la empresa con el fin de evaluar el control interno y realizar entrevistas con personal clave de la entidad, lo cual servirá de base para realizar todas las actividades que conlleva la planeación de la auditoría y principalmente a la determinación de áreas de riesgo y el respectivo Programa de Auditoría que contendrá los procedimientos a ejecutar para evaluar dichas áreas críticas.

***Ejecución de la Auditoría***

En esta etapa, el equipo de auditores designados, lleva a cabo la parte más dinámica del trabajo de cara al contribuyente, ya que el auditor se dedica a ejecutar de una forma técnica y en apego a las regulaciones legales existentes, los procedimientos de auditoría básicos y complementarios que le conlleven a establecer y pronunciarse sobre la auténtica situación tributaria de un contribuyente, auxiliándose para ello de métodos, técnicas, y de otras opciones procedimentales que le permitan llevar a cabo su trabajo de una forma eficiente y con la calidad debida.

Es aquí donde el profesional de la Contaduría Pública juega un rol importantísimo, ya que es a él a quien principalmente se le harán consultas, se le pedirán documentos de soporte, explicaciones de operaciones contables realizadas, ajustes, diferencias, etc., por lo que su participación debe ser eficiente para no afectar el desarrollo de sus labores diarias normales.

La información, documentación o explicaciones proporcionadas por el contador a los auditores de la Administración Tributaria, puede desvirtuar o confirmar un posible hallazgo de auditoría, no obstante para que dicha información, documentación o explicaciones, se constituyan en prueba, deben ser requeridas por escrito y de igual forma su respuesta debe ser mediante un escrito firmado por el Contribuyente, por el Representante Legal o Apoderado del mismo; no obstante el Contador Público puede en la etapa de ejecución de la auditoría, proporcionar alguna documentación, siempre teniendo el cuidado de hacer constar dicha

situación mediante el levantamiento de un acta donde se especifique detalladamente qué es lo que se está entregado y para qué será utilizado.

***Requerimiento de Información Probatoria***

Una vez efectuada la revisión documental, la oficina fiscalizadora necesita recopilar documentación probatoria para soportar los procedimientos efectuados y en su caso para documentar cualquier incumplimiento formal o sustantivo que haya sido detectado en el proceso de fiscalización, por lo que normalmente se efectúan solicitudes de información mediante Autos de Requerimientos, en los cuales se listan detalladamente la información, documentación o explicaciones requeridas, el plazo otorgado para dar cumplimiento a dicho requerimiento y el lugar donde debe ser proporcionada al información requerida.

Dicha información debe ser proporcionada por los contribuyentes mediante un escrito de respuesta, donde se haga referencia al auto de requerimiento en cuestión y se detalle lo que se está proporcionando; dicho escrito debe ser firmado por el propio contribuyente, por el Representante Legal o Apoderado legalmente acreditado para tal efecto.

Generalmente, la documentación solicitada es de carácter contable, por lo que nuevamente la importancia del profesional de la Contaduría Pública en atender dichos requerimientos de manera concreta, ya que la información en exceso o no solicitada puede acarrear costos innecesarios al contribuyente.

Los plazos que la Administración Tributaria otorga para dar cumplimiento a los Requerimientos de Información, son discrecionales, es decir, son fijados en atención al tipo de información solicitada (fotocopia de documentos, explicaciones, cuadros de detalle, etc.), al volumen o cantidad de documentos solicitados, al ejercicio o períodos fiscalizados, etc., pero regularmente no exceden de 7 días hábiles. Dicha situación no deja de causar inconvenientes en los contribuyentes, ya que generalmente como se ha explicado en párrafos anteriores, la información solicitada es de carácter contable, y el personal del área contable de la empresa además de cumplir con su rol normal de trabajo, debe dedicar tiempo adicional para recopilar, ordenar y preparar los documentos y explicaciones solicitadas, por lo que es importante una vez recibido un requerimiento de información, evaluar qué es lo que se está solicitando en función del tiempo otorgado en el mismo para dar cumplimiento a dicha obligación, y si materialmente no es posible cumplir a satisfacción el referido requerimiento, diligente y oportunamente,

solicitar una extensión del plazo, con argumentos de hecho que sean una verdadera justificante ante la Administración Tributaria; de lo contrario, el contribuyente puede ser sujeto de requerimientos de información efectuados por segunda vez, y en algunas ocasiones la oficina fiscalizadora puede girar un Citatorio al contribuyente para que explique las razones por las cuales no ha proporcionado la información solicitada reiteradamente y exigirle su inmediato cumplimiento, esto también provoca costos adicionales para la empresa tanto en tiempo como en dinero y deja de manifiesto la ineficiencia del personal contable para solventar los requerimientos de información generados por la Administración Tributaria.

***Informe de Auditoría***

Al concluir el proceso de fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el auditor debe formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, según lo establecido en el Artículo 174 del Código Tributario, el cual constituye la base de una tasación o de la imposición de sanciones y deberá contener todos los elementos necesarios que instruyan suficientemente a la Administración Tributaria, para una justa tasación, debiendo estar siempre apegados a la realidad de la investigación que se practique. Este informe debe cumplir entre otros con el objetivo de ser ilustrativo y comprensible para el contribuyente, ya que, de lo contrario, el contribuyente puede calificarlos de diminutos o poco ilustrativos de acuerdo al Artículo 174 inciso cuarto del Código Tributario.

En algunos casos, el contribuyente puede tener a bien reunirse con el equipo fiscalizador, para conocer en qué consisten los señalamientos determinados o los hallazgos de auditoría, y en el caso de que sea evidente el incumplimiento ya sea formal o sustantivo, tomar la decisión de subsanar voluntariamente el incumplimiento determinado y modificar la declaración de que se trate y pagar el impuesto complementario de manera voluntaria, para evitarse todo el proceso jurídico que conlleva la etapa de audiencia y apertura a pruebas, esto cuando se conoce de antemano que la Administración Tributaria tiene la razón en lo señalado.

***Contenido del Informe de Auditoría***

El informe de auditoría deberá contener los siguientes apartados:

- Generalidades de la Fiscalización.
- Actividad Económica del contribuyente
- De la investigación
- De los procedimientos.
- Resultados Obtenidos.
- Conclusión.

***Audiencia y Aperturas de Pruebas***

Es la etapa en la cual se hace del conocimiento de los contribuyentes el resultado que consta en el informe de auditoría, producto del ejercicio de las facultades de la Dirección General de Impuestos Internos, otorgándole el plazo legal correspondiente para ejercer su derecho de audiencia y para aportar las pruebas respectivas, con el fin de garantizarle el ejercicio de los derechos constitucionales establecidos en los Artículos 11 y 14 de la constitución de la república, los plazos se encuentran en el Artículo 186 del Código Tributario, siendo estos hábiles y perentorios.

# 2. LOS TRIBUTOS

## 2.1 DEFINICIONES

Los tributos son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su potestad, los cuales nacen en virtud de una ley y los utiliza para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. Por medio de los tributos, el Estado obtiene ingresos para satisfacer las necesidades públicas.

El Código Tributario, en el Art. 11.- define los tributos como: Las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recurso para el cumplimiento de sus fines.

Los tributos son decretados por la Asamblea Legislativa, según el Art. 131 numeral 6 de la Constitución de la República de El Salvador ¨Corresponde a la Asamblea Legislativa: Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa…¨.

También cuando la ley lo determine la Corte de Cuentas de la República tendrá la atribución de la liquidación de los tributos, según el Art. 195 de la Constitución de la República de El Salvador, ¨la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República, y que tendrá las siguientes atribuciones: 10- Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine¨.

Los tributos deben de ser impuestos por medio de ley, según el Art. 231 de la Constitución de la República de El Salvador, que hace referencia que ¨no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público¨.

## 2.2 CARACTERÍSTICAS

Los tributos presentan una serie de características, las cuales según Kuri de Mendoza (1993) sostiene que son:

¬ Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria pero susceptible de valoración económica.

¬ Tienen carácter coactivo, ya que son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.

¬ Existen en virtud de una Ley. Los tributos nacen y deben ser impuestos por medio de Ley.

¬ Tienen carácter contributivo. Su destino es cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. (p. 208)

## 2.3 FINES

Proporcionar ingresos o rentas al Estado para financiar sus egresos; lo que significa que el Estado a través de los tributos, obtiene ingresos en concepto de impuestos, tasas y contribuciones especiales que le ayudarán a financiar el gasto público.

Proteger la industria nacional a través de impuestos o aranceles aduaneros de protección. Busca proteger a los productores nacionales, con la implementación de normativas que regulen la competencia desleal y el contrabando de mercancías sin haber pagado los impuestos correspondientes.

Pueden emplearse con finalidades sociales. En la mayoría de casos, los tributos que pagan los contribuyentes son para el beneficio público; ya que éstos se transforman en seguridad, educación, salud, vivienda, etc. (p. 11 y 12)

## 2.4 CLASIFICACIÓN

El Código Tributario (2015) nos dice que “Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales” (art. 12, p. 6)

### 2.4.1 Impuestos

***Concepto y característica***

Según el Artículo 13 del código Tributario, ¨Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de

naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. ¨

Las características fundamentales del impuesto, las siguientes:

1- Es un tributo, es decir, una presentación contributiva, generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.

2- El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal al Contribuyente. Esta es la nota característica del impuesto en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, como las tasas y las contribuciones especiales, no aparece contemplado ningún servicio o actividad administrativa. Esto es lo que, en definitiva, ha querido indicar el legislador, al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación.

***Clasificación***

*Ordinario y extraordinario*

Esta distinción se refiere a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del Sistema Tributario. Los que se producen todos los años con periodicidad regular, o rigen hasta su derogación con las características de habérselos establecido con miras en su permanencia, son ordinarios. En cambio, los impuestos que surgen en periodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos, son extraordinarios. (Vizcaino, 1996, pág. 70)

*Personales o subjetivos y reales u objetivos*

Se denomina personales a los impuestos en el que el contribuyente colabora con el Fisco desarrollando una actividad que se manifiesta en Declaraciones juradas, inscripción en registros o padrones, en tanto que los impuestos reales, son los que prescinden de esta colaboración administrativa. (Vizcaino, 1996, pág. 71)

Son personales los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo del hecho imponible, y reales aquellos en que la ley no define, ni habla del sujeto pasivo, que surge en virtud del carácter y el concepto del hecho imponible objetivo. Son personales el impuesto a las ganancias de personas de existencia visible y sociedades de capital;

el impuesto sobre los bienes personales. Son reales los impuestos a la propiedad de inmuebles. (Vizcaino, 1996, pág. 71)

Son reales los impuestos cuyas obligaciones están dotadas de una garantía sobre los bienes comprendidos en el objeto de los hechos imponibles y personales los impuestos que carecen de esta garantía. (Vizcaino, 1996, pág. 71)

*Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos*

Son impuestos fijos aquellos en los cuales se establece una suma invariable por cada hecho imponible, cualquiera que sea el monto de la riqueza involucrada. (Vizcaino, 1996, pág. 72)

Son impuestos proporcionales aquellos en los cuales las alícuota aplicable a la base imponible permanece constante. (Vizcaino, 1996, pág. 72)

Se llama impuestos progresivos a los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias. Y regresivos aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible. (Vizcaino, 1996, pág. 72)

*Directos e indirectos*

Los impuestos se clasifican en Directos e Indirectos.

- *Impuestos Directos.*

Los impuestos directos son los que dependen de la capacidad contributiva y recaen específicamente sobre la persona, empresa, sociedad, etc. Se consideran impuestos directos, los impuestos sobre la renta, las donaciones, el patrimonio y las sucesiones (Caneza, et al., 2007).

Sainz de Bujanda (como se citó en Ayala Guevara, 1978) propone que el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta, facultades legales para resarcirse.

Los impuestos directos se pueden dividir en impuestos reales e impuestos personales, según lo detalla Caneza et al. (2007):

*a) Impuestos Reales:* Son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto. Estos se subdividen en:

- *Impuestos sobre las Cosas:* Son aquellos que van orientados exclusivamente a los bienes o las cosas que gravan, sin tomar en cuenta la situación de la persona que es dueña de ellos.

- *Impuestos sobre las Personas:* Grava los ingresos de las personas, atendiendo a la actividad o fuente que los produce.

*b) Impuestos Personales:* Son aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva.

- *Impuestos Indirectos.*

Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente, sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo (Alas, Juárez y Ortiz, 2010, p.174).

Los impuestos indirectos, son los que se imponen a la transferencia de bienes, prestación de servicios y a la producción; es decir, las personas a través de la compra de bienes y servicios pagan el impuesto, aun cuando el Estado no les está cobrando directamente. (Caneza, et al., 2007, p. 15)

Este impuesto puede considerarse como impuesto "injusto", puesto que no importa la condición personal de cada uno, por ser un impuesto independiente que grava el consumo y los actos. Las definiciones anteriores nos hablan sobre actos y consumo, los cuales los podemos definir de la siguiente manera:

c) Actos

Caneza, et al. (2007) nos dice que "Los actos son aquellos que nacen estrictamente por la voluntad humana y se ejecutan para producir uno o varios efectos jurídicos o de derecho" (p.15).

d) Consumo

Consideran en forma exclusiva la riqueza gravada sin importar la situación personal del contribuyente. Esta figura es un poco más amplia, ya que, por un lado, busca gravar la transferencia de bienes muebles corporales, y por el otro, gravar la producción de bienes, ya sean éstos de primera necesidad o no; también grava todos aquellos productos de consumo necesarios para el ser humano como los bienes de la canasta básica y aquellos bienes considerado suntuarios por ser artículos de lujo; los cuales, son adquiridos solo por un sector de la sociedad; lo que significa que los impuestos más productivos en materia de recaudación de impuestos sean los de consumo. (Caneza, et al., 2007, p. 15,16)

Como ejemplo de impuesto indirecto en nuestro país tenemos el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios mejor conocido como IVA, el cuál como su nombre lo indica, grava la transferencia de bienes muebles y la adquisición de servicios.

*Otras clasificaciones*

En moneda y en especie. Esta es otra clasificación conocida de los impuestos, aunque carezca de actualidad; y también la de internos y externos según se los perciba dentro un país, o se los cobre en ocasión de la entrada y salida de bienes del territorio aduanero. (Vizcaino, 1996, pág. 78)

Sobre la renta, los consumos y el patrimonio. Esta clasificación se basa en las formas de exteriorización de la capacidad contributiva (Vizcaino, 1996, pág. 79).

### 2.4.2 Tasas

***Concepto y característica***

Nuestra legislación nos dice que tasa "es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado" (C.T., 2015, p. 6). Dicha definición nos dice que la tasa tiene menos significación que el impuesto, ya que la tasa es un tributo que se encuentra directamente relacionado con el contribuyente, así como nos dice Kuri de Mendoza (1993): "La tasa es el

tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente" (p. 258).

***Diferencias con los impuestos***

Las tasas se distinguen de los impuestos, en cuanto aquellas responden a un servicio público divisible, en cuanto que los impuestos financian servicios públicos indivisibles, ya que respecto de estos últimos, pese a que son útiles para toda la comunidad, no hay posibilidad fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas. (Vizcaino, 1996, pág. 106)

***Clasificación***

Entre los tipos de tasas tenemos las estatales y las municipales. Así nos explica Argueta Iglesias (2017) de la siguiente manera:

- *Estatales*: Son aquellas tarifas que el Estado cobra por la prestación de un servicio en particular; un ejemplo que se puede mencionar en este caso, es lo que se cancela en el registro de la propiedad por cualquier trámite que se haga referente a escrituraciones, pagos en el registro de las personas naturales, registro de comercio, etc.

- *Municipales:* Son aquellas que cobran las municipalidades en concepto de iluminación, tren de aseo, asentamientos, certificaciones de defunción, vigilancia, emisión de partidas de nacimiento, cartas de venta etc.; los cuales se encuentran dentro de la jurisdicción de los municipios. (p. 8)

### 2.4.3 Contribuciones especiales

***Conceptos y características***

El Código Tributario (2015) define contribución especial de la siguiente manera:

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. (p. 6)

Fonrouge (como se citó en Villegas, 1992) nos dice que este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo, una pavimentación) se produce –o así lo supone el legislador– una valorización de ciertos bienes inmuebles o un beneficio personal de otra índole. Lo mismo en caso de crear entes de regulación económica o para fomento de determinada actividad. En todos estos casos, y como hace notar Valdés Costa la actividad estatal satisface intereses generales que simultáneamente proporcionan ventajas a personas determinadas. (p. 104 y 105).

***Clasificaciones***

Son ejemplos de contribuciones especiales:

- Contribución Especial para la Promoción Turística
- Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para el plan de Seguridad Ciudadana.
- Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia
- Fondo de Conservación Vial (FOVIAL)
- Contribución Especial para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros (COTRANS)

### 2.4.4 El Impuesto IVA

Como su nombre lo indica, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios dentro de los tributos se encuentra clasificado como un impuesto de tipo indirecto, puesto que es un impuesto que grava la transferencia de bienes o servicios, y no afecta de manera directa los ingresos de las personas dentro del Estado, sino que afecta el costo de determinado producto. Éste impuesto se diferencia de una tasa porque no está destinado a ser aplicado a un determinado sector de la población, sino a todos en general. Se diferencia de las contribuciones especiales porque la obligación de pagarlo no es derivada de la realización de obras públicas (como la reparación o construcción de una carretera) sino, es derivada de la realización de un acto de compra/venta.

# 3. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

## 3.1 DEFINICIONES

Las obligaciones tributarias son aquellas que surgen como consecuencia de la necesidad de pagar tributos para el sostenimiento de los gastos del Estado. Bayona y Soler (como se citó en Kuri de Mendoza, 1993) consideran que la obligación tributaria es un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Este concepto nos hace ver la relación que existe entre dos partes: el deudor que es el obligado a contribuir a la sostenibilidad del estado y sus gastos, y la Hacienda Pública, quien se encarga de recibir los ingresos y administrarlos entre los gastos. Aun así, dicho concepto no muestra otra parte importante dentro del vínculo jurídico como lo es el hecho o el acto que origina la obligación de rendir cuentas ante la Hacienda Pública.

En El Salvador, el Código Tributario en su Art. 16 nos presenta un concepto de obligación más completo y nos dice que "la obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen" (p. 7).

### 3.1.1 La relación jurídica tributaria

En el sentido del Derecho Tributario Material, la relación jurídica tributaria se determina a partir del contenido de la obligación tributaria. De tal modo, se tiene que distinguir: la relación jurídica tributaria en sentido amplio, que comprende todos los vínculos jurídicos que produce la aplicación de normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos, y la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, que únicamente comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago.

La relación jurídica tributaria en su sentido amplio, tiene un contenido complejo y está integrada por:

1° La obligación tributaria, que se caracteriza por el contenido patrimonial de la prestación que constituye su objeto, así como por hacer llegar al acreedor los ingresos necesarios para su funcionamiento.

2˚ Las obligaciones reguladas por las leyes tributarias de contenido patrimonial, que no tienen por finalidad producir ingresos tributarios, por ejemplo, las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de multas.

3˚ Los derechos y deberes que derivan directamente del ordenamiento jurídico financiero y que carecen de contenido patrimonial.

## 3.2 CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

### 3.2.1 Clasificación según la doctrina tributaria.

Argueta Iglesias (2017) menciona las siguientes clasificaciones de las obligaciones tributarias según la doctrina tributaria:

- *Obligación de dar:* es la obligación que tiene el sujeto pasivo de pagar los tributos.
- *Obligación de hacer:* son aquellos deberes administrativos a los que está obligado el contribuyente, por ejemplo: presentar declaraciones, emitir facturas, inscribirse como contribuyente, etc.
- *Obligación de no hacer:* consiste en la obligación que tiene el contribuyente de no hacer aquello que va encaminado a defraudar al fisco, por ejemplo: la obligación de no evadir impuestos.
- *Obligación de permitir:* se refiere a que el contribuyente debe permitir al fisco el debido control del pago de sus impuestos, por ejemplo: permitir que realice auditorías, soportar puntos fijos, soportar al fedatario, etc.

### 3.2.2 Clasificación desde el punto de vista legal

Desde el punto de vista legal, la Legislación Tributaria de El Salvador divide las obligaciones tributarias en obligaciones sustantivas y obligaciones formales.

- *Obligaciones Tributarias Sustantivas:* son todas aquellas que se encuentran en la legislación tributaria que implican un desembolso de dinero, básicamente, constituye una prestación de carácter patrimonial donde el contribuyente está obligado a dar una suma de dinero, especies o inclusive servicios al fisco. Esta obligación es una tarea propia del contribuyente. Entre las obligaciones sustantivas se encuentran el pago de los tributos y

la obligación del pago de multas e intereses a que haya lugar como lo menciona el Art. 39 del CT.

- *Obligaciones Tributarias Formales:* son todas aquellas que se encuentran inmersas en la legislación tributaria y que NO implican un desembolso de dinero. El CT en el Art. 85 define las obligaciones formales como aquellas obligaciones administrativas encaminadas a asegurar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas, es decir, el pago del impuesto.

## 3.3 LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### 3.3.1 Sujeto activo

El CT en su Art. 19 define al Estado como el sujeto activo de la obligación tributaria, asignándole la calidad de ser el ente público acreedor del tributo. El sujeto activo es la parte que dispone de legitimidad para exigir que la otra parte cumpla con la obligación que contrajo, en este caso la otra parte sería el sujeto pasivo.

### 3.3.2 Sujeto pasivo

Retomando un concepto de la legislación salvadoreña contenida en el CT en el Art. 30, el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. Dicho de otra forma, es el encargado de rendirle cuentas al sujeto activo, en este caso el Estado salvadoreño.

***Clasificación de sujetos pasivos.***

Analizando el concepto de sujeto pasivo podemos ver que existen 2 calidades de sujetos pasivos en la legislación salvadoreña:

- ***Contribuyentes:***

El Art. 38 del CT dice que son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el

fin de financiar al Estado. Éstos pueden ser: productores, comerciantes y mayoristas y al por menor que realicen de forma habitual transferencia onerosa de dominio (Art. 22.- L.IVA); quienes realicen de forma habitual o no, importaciones definitivas de BMC y servicios (Art. 23.- L. IVA); sujetos que, en forma habitual y onerosa, presten servicios (Art. 24.- L.IVA).

Productos Alimenticios S.A. de C.V. es una empresa inscrita en el registro de contribuyentes de IVA y la obligada del pago de todas las obligaciones.

Juan Gabriel Ramírez se encuentra inscrito en el registro de contribuyentes de la Administración Tributaria por tanto es el que tiene que cumplir con todas las obligaciones que esto le conlleva.

- ***Responsable:***

Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste, esto según el Art. 43 del CT. Son otras personas o entidades a los que la ley extiende la responsabilidad del pago del tributo. También puede llamárseles "Obligados por deuda ajena" o "Responsables solidarios", como su nombre lo indica, éstos deben asumir el pago de deudas u obligaciones ya sea de propietarios anteriores o que éstos hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión de impuestos.

A continuación se presentan las clases de responsabilidades de acuerdo a la legislación salvadoreña:

- *Solidaridad por representación:*

Se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo entre éste y el contribuyente. Al respecto, el Art. 32 CT, señala que las personas naturales pueden actuar ante la Administración Tributaria, personalmente o por medio de sus representantes o apoderados debidamente acreditados. Las personas

jurídicas actúan por medio de sus representantes legales, quienes a su vez pueden nombrar suplentes de dichos representantes, los cuales para actuar deben demostrar la ausencia temporal o definitiva del titular y la comprobación de su acreditamiento; estas personas, son responsables solidarios respecto de la obligación del contribuyente siempre y cuando hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión del impuesto. Por otra parte, el Art. 43.CT. y 546.- CCV, señalan entre las personas que pueden ser consideradas en esta categoría a los padres, los tutores o administradores de los menores de edad, los representantes de los incapaces, los mandatarios, los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores, el fiduciario y los herederos entre otros.

- *Solidaridad por deudas u obligaciones pendientes de cumplir por anteriores propietarios:*

Según el Art. 44.- C. TB, este tipo de responsabilidad se origina cuando se adquiere un bien por el cual se deben impuestos al Estado, motivo por el cual se transmite la deuda al nuevo adquirente quien tiene la obligación de pagar lo que se debe. Un ejemplo de este caso son las sucesiones (Art. 40 C. TB); respecto de la solidaridad, esto se regula en el Art. 31.- C. TB. y en los Art. 1382-1385.- C.CV.


- *Responsabilidad subsidiaria por cuenta de terceros:*

Es la responsabilidad que recae sobre los comisionistas, consignatarios o demás sujetos al que se refiere el Art. 41.- C. Tb, cuando los representados o mandantes no hayan pagado el impuesto proveniente de la transferencia de bienes o prestación de servicios.

- *Responsabilidad por retención y percepción:*

Según el Art. 47.- C. Tb., son responsables directos del pago de impuestos ante el Fisco, los agentes de retención y percepción que cumplan con lo dispuesto en los Art. 162.- y 163.- del mismo código. El agente de retención es aquella persona que por disposición legal tiene la obligación de retener una parte correspondiente al impuesto cuando hace algún pago al sujeto del impuesto y el agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función,

está en una situación tal, que le permite recibir del contribuyente al realizar una transacción onerosa, un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco.

- *Otros responsables solidarios:*

El Art. 49.- C. Tb, menciona como otros responsables solidarios a los socios, copartícipes o cotitulares de sociedades de personas (excepto los de las sociedades de Responsabilidad Limitada), de otras personas jurídicas no societarias, sociedades nulas, irregulares o de hecho, en los casos de disolución, liquidación, quiebra o insolvencia de éstas; y los integrantes de los entes colectivos sin personalidad jurídica que sean contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

### 3.4 EL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible también es llamado "presupuesto de hecho", "hecho generador" o "soporte fáctico", sin importar de qué manera le llamemos, éste siempre es un hecho jurídico, aunque en su sustancia se podría afirmar que constituye, en principio, un hecho económico. Puede consistir en un hecho, acto, actividad, o conjunto de hechos, actos o actividades, de los particulares.

El Art. 58 del CT (2015) nos dice que el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. La misma legislación salvadoreña menciona que éste se considera realizado en todos sus efectos cuando:

a) Cuando la ley tributaria respectiva contempla preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las *circunstancias materiales o temporales* necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas; y
b) Cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

Para ejemplificar lo anterior, es necesario acudir a las distintas leyes vigentes en la legislación salvadoreña:

La Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces, cuyo hecho generador está formulado bajo conceptos cuya naturaleza previa e intrínseca, es jurídica, así en el Art. 1 nos dice que "Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos…". En este caso, el cambio producido solo se aprecia en cuanto a la rama del ordenamiento jurídico: "la transferencia de bienes raíces" es un concepto de Derecho Civil y, para los efectos de la Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces, se transforma en un supuesto jurídico de naturaleza tributaria.

Ahora bien, en el caso del impuesto sobre la renta, la naturaleza radica del supuesto que la ley transforma el hecho imponible, de manera más evidente, pues, en este caso, el supuesto es de índole económica y, por efecto de la ley, se convierte en un supuesto de naturaleza jurídico tributaria, ya que en esta ley, el hecho imponible está constituido por la obtención de renta de una persona, en un tiempo determinado hecho que, aunque inicialmente tiene una naturaleza intrínsecamente económica, se transforma, al ser contemplado por la ley tributaria, en un concepto de naturaleza jurídica.


En el caso de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conocida más bien como IVA, el hecho generador está constituido no por un supuesto, sino por varios: algunos cuya naturaleza previa a la normalización era jurídica, y otros de origen económico. Para el caso, el supuesto contenido en el Art. 4 de dicha ley el cual dice que "constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales", éste tiene una naturaleza jurídica previa; en cambio, los supuestos contenidos en el Art. 14 de la ley de referencia, son de naturaleza intrínsecamente económica: "constituye hecho generador del impuesto, la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios", y, por efectos de la ley, se han juridificado.

### 3.4.1 Elementos del hecho imponible

Para que se configure el hecho imponible en la realidad, deben verificarse dos elementos fundamentales constitutivos: el objetivo y el subjetivo.

- *Aspecto objetivo o presupuesto objetivo:* es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde diversos puntos de vista. El análisis del elemento objetivo del hecho imponible puede desglosarse en cuatro aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo.
    - *a) Material:* es el que indica la capacidad económica tipificada por la norma tributaria. Consiste en la descripción objetiva del hecho o situación previstos en forma abstracta por las normas jurídicas, cuya clave es el verbo utilizado o implícito en el texto.
    - *b) Personal:* refiere al sujeto que realizará la presunción establecida en la Ley. Un ejemplo de este tipo son los contribuyentes establecidos en el Art. 20.- L. IVA.
    - *c) Espacial:* es el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita como hecho imponible.
    - *d) Temporal:* indica el exacto momento en que se configura, o en que la norma tiene por configurada, la descripción objetiva. Si el hecho o la situación descrita en forma abstracta acontece en la realidad durante la vigencia de la norma tributaria, da lugar a la configuración del hecho imponible. Cuando sucede después de la derogación de ésta, no se puede dar lugar a la generación del hecho imponible.

- *Aspecto subjetivo:* es la relación, preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo respecto de aquel primer elemento objetivo. Este elemento subjetivo del presupuesto de hecho cumple la función primordial de determinar qué persona está obligada al pago del impuesto.

### 3.4.2 El hecho imponible en el IVA

En relación a la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conocida como IVA se establecen diversos hechos generadores que causan el pago del IVA, y los cuales detallamos a continuación:

**a- La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.** Ejemplo: Cuando venden una licuadora, el vendedor le debe sumar al precio Neto del producto la

cantidad que corresponde al IVA; es decir, el consumidor final debe pagar además del precio del producto el IVA. (Leer artículos 4, 5, 6 y 7 LIVA).

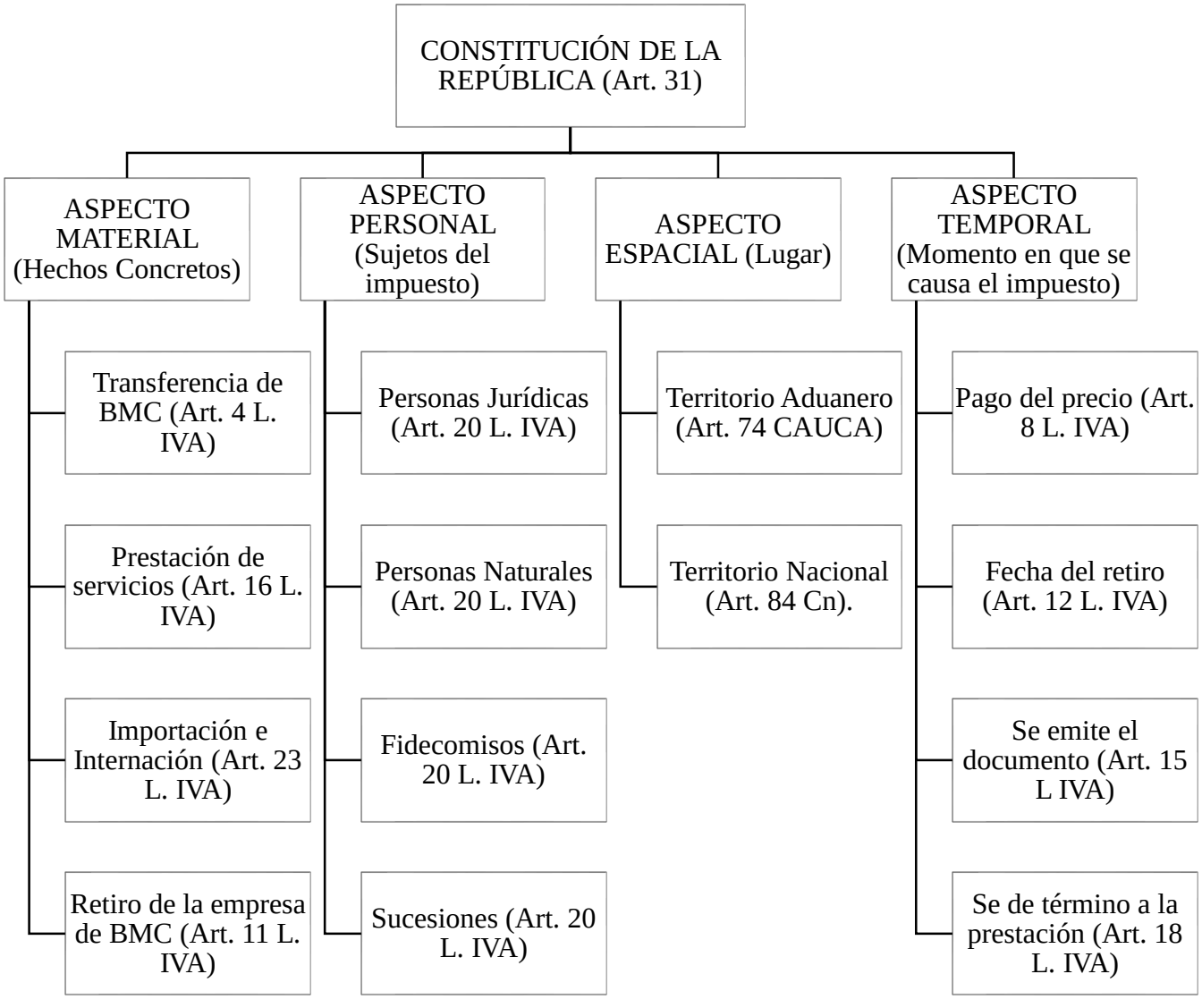
b- **El retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa.** Es más conocido como autoconsumo de las empresas, Ejemplo: Una empresa decide regalar para promocionar su nuevo producto en el mercado cierta cantidad del mismo. La empresa debe facturar y gravar con IVA esa operación, aunque no la venda al público, pues la empresa está consumiendo su propio producto; (Leer artículos 22, 12 y 13 todos de la Ley de IVA).

c- **La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.** El importar bienes o servicios al país es una operación gravada con IVA, ahora si el bien o servicio proviene de los demás países centroamericanos se le conoce como internación y también está gravada con IVA (Leer artículo 14 y 15 ambos de la ley de IVA)

d- **Las prestaciones de servicios.** Cuando vamos a comer a un restaurante, vamos a un médico o a donde un abogado, ellos nos están prestando un servicio y esa actividad está gravada con IVA (Leer artículos del 16 al 19, LIVA).

e- **Las exportaciones.** Las exportaciones también están gravadas con IVA; ahora bien, a diferencia de los anteriores, la tasa o alícuota del IVA únicamente para el caso de la exportación es el cero por ciento (0%) y no del trece (13%) que hemos venido mencionando. Ejemplo: Si yo tengo una empresa que envía fuera del país queso, esa actividad está gravada con IVA, pero con la tasa 0% (Leer art. 74 y 75 de LIVA).

MAPA CONCEPTUAL DEL HECHO IMPONIBLE




Fuente: Caneza, et al., 2007, p. 58

## 3.5 OBLIGACIONES FORMALES

### 3.5.1 Obligaciones relacionadas con la inscripción en registro de Contribuyentes.

*a- Obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes.*

Esta obligación está regulada en el Art. 86 del CT y debe realizarse a más tardar quince días de iniciadas las actividades o desde su constitución si son personas jurídicas, fideicomisos, sucesiones y los entes colectivos sin personalidad jurídica.

*b- Obligación de informar cambios en los datos básicos.*

Esta obligación está establecida en el Art. 86 del CT, en su inciso quinto, y establece "Los contribuyentes deberán informar a la AT todo cambio que ocurra en los datos básicos proporcionados en el registro, dentro de los cinco días hábiles siguientes de realizado el cambio".

*c- Obligación de informar cambios en sociedades.*

Las sociedades según el Art. 86, inciso sexto del CT que se encuentren en proceso de disolución, liquidación, fusión y transformación deben dar aviso a la AT, dentro de los quince días siguientes a la fecha que ocurra cualquiera de los casos previstos, acompañando la documentación correspondiente.

*d- Obligación de acreditar inscripción.*

Según el Art. 88 del CT establece que "los contribuyentes inscritos deberán indicar en todo escrito o documento que presenten ante la AT o en toda actuación que ante ella realicen, el Número de Identificación Tributaria y el Número de Registro de Contribuyente, cuando proceda".

### 3.5.2 Obligaciones relacionadas con notificaciones.

*a- Obligación de fijar e informar domicilio para recibir notificaciones.*

Según el Art. 90 inciso primero del CT todo sujeto pasivo está obligado a fijar un lugar dentro de la República de El Salvador para recibir notificaciones.

*b- Obligación de informar cambio en lugar para recibir notificaciones.*

Según el Art. 90 inciso cuarto del CT establece: "los sujetos pasivos, también se encuentran obligados a informar cualquier cambio en el lugar para recibir notificaciones mediante el formulario correspondiente, dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes de suscitado el cambio".

### 3.5.3 Obligaciones relacionadas con la elaboración y presentación de declaraciones tributarias.

*a- Obligación de presentar declaraciones.*

Según el Art. 91 del CT establece la obligación de presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la AT, sea en calidad de contribuyente o de responsable, aun cuando ella no dé lugar al pago de impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos señalados por las leyes tributarias respectivas.

*b- Declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.*

El Art. 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establece que la declaración jurada se presentará dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente.

### 3.5.4 Obligaciones de emitir y entregar documentos legales.

*a- Obligación de emitir y entregar documentos que amparan operaciones de IVA.*

En los Art. 107 al 112 del CT regulan en materia a la emisión y entrega de diferentes documentos utilizados en las operaciones de un contribuyente de IVA como, por ejemplo: créditos fiscales, facturas, facturas simplificadas, notas de débito y crédito, entre otros.

*b- Emitir los documentos que amparan las operaciones de IVA sin cumplir los requisitos formales.*

Esta obligación la regula el Art. 114 del CT en el cual se establece los requisitos y formalidades que deben cumplir los documentos al ser emitidos.

*c- Obligación relacionada con la impresión de documentos.*

El Art. 116 del CT establece que todos los documentos legales de IVA deben imprimirse en imprentas autorizadas por la AT cumpliendo con los requisitos exigidos por el CT.

*d- Obligación de solicitar autorización del uso de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados para la emisión de tiquetes.*

El Art. 115 del CT establece que cuando por la naturaleza del negocio no se pueda emitir u otorgar factura de consumidor final, el contribuyente solicitará por escrito a la AT la autorización para utilizar máquina registradora u otro sistema computarizado para la emisión de tiquetes.

### 3.5.5 Obligación de proporcionar información.

*a- Obligación de remitir informe sobre accionistas y utilidades distribuidas.*

La obligación la establece el Art. 124 del CT: "Las personas jurídicas que distribuyan dividendos, excedentes o utilidades, deberán informar en el formulario respectivo a la AT dentro del mes de enero, todas las distribuciones efectuadas en el año inmediato anterior, debiendo proporcionar el valor de las acciones, aportes o derechos, al igual que el valor de los dividendos excedentes o utilidades de cualquier tipo o denominación que haya sido distribuida".

*b- Obligación de redimir informe de retenciones, anticipos o percepciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.*

La obligación la establece el Art. 123-A del CT: "los agentes de retención y percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a que se refiere los Art. 162 y 163 de este código, así como los perceptores del anticipo a cuenta de dicho impuesto a que se refiere el Art. 162-A de éste código, tienen la obligación de remitir dentro de los quince primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario en el cual se efectuaron las retenciones, anticipo o percepciones, un informe por medios manuales, magnéticos o electrónicos de los contribuyentes a quienes se les efectuó retenciones, anticipos o percepciones, bajo las especificaciones técnicas y en los formularios que la AT proporcione".

### 3.5.6 Obligaciones relacionadas al nombramiento de auditor fiscal.

*a- Obligación de nombrar auditor fiscal.*

La obligación la establece el Art. 131 del CT: "están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, todos aquellos contribuyentes que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

**a.** Haber poseído un activo total al 31 de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a ¢10,000,000.00 ($1,142,857.14);

**b.** Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superior a ¢5,000,000.00 ($571,428.57);

**c.** Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente; y,

**d.** Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los periodos o ejercicios de imposición, según sea el caso comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los tramites de la liquidación y previo a su inscripción".

**NOTA:** A partir del año 2020 por dictamen N° 139, publicado el 08 de abril de 2019, se reforma el Art. 131 del CT en el cuál se establecen los nuevos montos para nombrar auditor fiscal:

**"b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a 4,817 salarios mínimos del Sector Comercio y Servicios, calculados en dólares de los Estados Unidos de América."**

Esto es equivalente a $1,465,186.89 tomando en cuenta que el salario mínimo mensual vigente de dicho sector es de $304.17.

*b- Obligación de suministrar información para el Dictamen.*

La obligación la establece el Art. 133 del CT y se cita: "Los contribuyentes que nombren auditor, deberán suministrarles los estados financieros con sus respectivas notas, las condiciones tributarias e información suplementaria que establezca el reglamento de este código, así como toda la información, registros y demás documentos que el auditor requiera para la emisión del dictamen e informe fiscal".

### 3.5.7 Obligaciones relacionadas con los registros contables e inventarios.

*a- Obligación de llevar contabilidad.*

La obligación de llevar contabilidad formal las establece el Art. 139 inciso segundo y tercero del CT y dice "están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el CC o en las leyes especiales están obligados a ello.

La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustenten los registros, que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria".

*b- Obligación de llevar libros de control de IVA.*

El Art. 141 inciso primero del CT establece la obligación: "Los contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberán llevar libros o registros de Compras y Ventas relativos al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto".

*c- Obligación de llevar control y registro de inventarios.*

El Art. 142 inciso primero del CT establece la obligación: "Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registro de control de inventarios de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente".

*d- Obligación de adoptar un método de valuación de inventarios.*

El Art. 143 del CT describe los métodos para la valuación de los inventarios y el contribuyente debe seleccionar el más apropiado para la actividad económica que se dedique.

### 3.5.8 Otras obligaciones.

*a- Obligación de informar cese definitivo de actividades.*

El Art. 144 inciso primero del CT establece la obligación: "Los sujetos pasivos que cesen definitivamente en la realización de actividades o pongan termino a su negocio por venta, liquidación, permuta, disolución de sociedad u otra causa, deberán informar por escrito de tal circunstancia a la AT dentro de los quince días siguientes a su ocurrencia debiendo presentar los comprobantes de pago del impuesto respectivo".

*b- Obligación de informar extravío de documentos y registros.*

El Art. 149 inciso primero y segundo del CT establece la obligación: "En caso de pérdida de los registros de contabilidad, archivos y documentos legales, el contribuyente deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

- Informar a la AT dentro de los cinco días siguientes;
- Reconstruir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije la AT que no podrá ser inferior a diez días."

## 3.6 OBLIGACIONES SUSTANTIVAS

### 3.6.1 Obligación de pagar impuestos.

Los contribuyentes deben pagar el impuesto computado en las declaraciones de IVA y otros impuestos según las leyes tributarias.

## 3.7 EVASIÓN.

### 3.7.1 Evasión Intencional.

En el Art. 254 inciso segundo del Código Tributario detalla las circunstancias que pueden considerarse como evasión intencional y establece "Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;
b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;
c) Declaraciones que contengan datos falsos;

d) No suministrar o suministrar falsos los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;
e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;
f) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;
g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;
h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización;
i) Ocultación o destrucción de documentos."

### 3.7.2 Evasión No Intencional.

Toda evasión del tributo no prevista en el Art. 254 del CT, en que se incurra por no presentar la declaración o por que la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria procesa a determinar la base imponible del tributo de contribuyente de conformidad a las disposiciones del Código.

## 3.8 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los modos de extinción de la Obligación Tributaria se encuentran contenidos en los Art. del 68 al 82 y 150 del CT.

Según el Art. 68 del CT, la obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos:

a) Pago;
b) Compensación;
c) Confusión; y,
d) Prescripción.

En ningún caso, el impuesto pagado al fisco o autoridad tributaria de otros países, estados o territorios, constituirá crédito contra el impuesto a pagar en El Salvador.

### 3.8.1 Pago

El pago es la prestación efectiva de la obligación tributaria sustantiva y es el principal modo de extinción de dicha obligación. (Art. 69, CT)

El pago deberá efectuarse por los medios siguientes:

a) En dinero efectivo;
b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto;
c) Mediante cheque certificado; y,
d) Por acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto por este Código.

El pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. (…) El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado. (Art. 70, CT)

También existe pago de impuesto en los siguientes casos:

*a) Por pago de retención o percepción:* es cuando el contribuyente ha efectuado retenciones o percepciones y está obligado al pago al fisco hasta por el monto de la cantidad efectivamente retenida o percibida.

*b) Pago por terceros:* el Art. 72 del CT regula este aspecto: "El pago de la obligación tributaria puede ser realizado por un tercero que no tenga relación directa con la misma.

El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos.

En éstos casos, sólo podrá pagarse tributos legalmente exigibles.

En el recibo que acredite el pago por terceros se hará constar quien lo efectuó."

NO PODRÁN CONCEDERSE PRÓRROGAS NI FACILIDADES O PLAZOS DIFERIDOS PARA EL PAGO DE TRIBUTOS, SALVO EN EL CASO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, (…). (Art. 74, CT)

### 3.8.2 Compensación.

Compensación no es más que la imposición de dos saldos: uno de carácter deudor (por parte de la AT) y otro de carácter acreedor (por parte del contribuyente), los cuales al interponerse se compensan uno con el otro y pueden generar un saldo a favor (mayores créditos) o en contra del contribuyente (mayores débitos).

El CT en su Art. 77 menciona que "La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por ésta, respetando el orden de imputación señalado en este Código".

En caso de existir saldos a favor del contribuyente, éste puede solicitar la compensación de los tributos. En el caso del impuesto IVA la compensación toma la forma de un *remanente de crédito fiscal*, el cual puede ser utilizado por parte del contribuyente para la compensación de saldos futuros, haciendo uso de éste mediante la declaración de IVA correspondiente al mes posterior de haber sido generado.

### 3.8.3 Confusión.

El término confusión es explicado en el Art. 81 del CT, el cual dice: "La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación sólo en esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente."

Giauliani Fonrouge dice que "no son pocos los casos en que ella puede producirse (la confusión). No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstanciada determinante del tributo. En el primer supuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor; en el segundo, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto. Esto se pone de manifiesto, especialmente, con

respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó al tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión de dominio."

Ejemplo: El caso en que un contribuyente decidiera donar la empresa mercantil al Ministerio de Hacienda y dentro de sus obligaciones, aparece IVA por pagar, Retenciones de IVA, Percepciones de IVA, etc.

### 3.8.4 Prescripción.

La prescripción o caducidad, es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Sergio de la Garza considera que "ésta opera tanto a favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso de un plazo de 5 años, como opera también a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más (compensación de la obligación) o indebidamente por conceptos tributarios".

En El Salvador el CT habla de la prescripción de la siguiente manera:

El Art. 82. "Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código.

La prescripción a que se refiere este artículo no opera en los casos de agentes de retención y de percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas.

La prescripción se interrumpirá con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria, de conformidad a las disposiciones de este código.

Se suspende el plazo de la prescripción al interponerse recurso, proceso o acción por el obligado o deudor tributario en los órganos administrativos o judiciales, hasta que la resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa juzgada.

Son aplicables las causales de interrupción del plazo de la prescripción reguladas en materia civil."

Cabe detallar que para que la prescripción se haga efectiva en nuestro país deben de transcurrir diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden. Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años. (Art. 84 CT)

## 3.9 LA EXENCIÓN, LA SUJECIÓN Y LA NO SUJECIÓN

### 3.9.1 La Exención

***Concepto***

La exención consiste en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago. Dicho de una manera más comprensible: "se debe el tributo por que la obligación existe, pero la ley dispensa su pago".

Por otro lado, en un sentido extraordinariamente amplio cabe hablar de exención cuando alguna actividad o alguna persona no soportan realmente la carga económica que, por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles. En este sentido amplio, el beneficio de la exención puede producirse por tres vías:

1. Porque no nace la obligación tributaria, a pesar de que se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.
2. Porque, habiendo nacido la obligación, su pago se ha condonado.
3. Porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizo el pago obtiene con posterioridad, en virtud, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

***Clasificación de las Exenciones***

Las exenciones atendiendo a diversos puntos de vista, como lo son su naturaleza, contenido, alcances de tiempo, lugar, modo, se clasifican en:

Atendiendo al objeto o bienes y a las personas sobre las que recaen, las exenciones pueden ser objetivas o reales y subjetivas o personales. Atendiendo a su permanencia, las exenciones pueden ser fijas y transitorias. Atendiendo a su alcance, las exenciones pueden ser absolutas y relativas. Atendiendo al ordenamiento legal en el cual se establecen, las exenciones pueden ser

constitucionales, generales y especiales. Atendiendo al monto, las exenciones pueden ser totales y parciales. Atendiendo a su finalidad, las exenciones pueden ser económicas de fomento o desarrollo, distributivas y con fines sociales o culturales.

- *Las exenciones objetivas o reales:* Son las que se otorgan en atención a ciertas calidades o características de los objetos que generan el gravamen, por las razones antes mencionadas, motivo por el cual se exime al sujeto pasivo de la obligación de pagar la contribución respectiva.

Un ejemplo de esta clase de exención lo constituye las otorgadas a maquinaria destinada al activo fijo de la empresa, para ser utilizada directamente en la producción de bienes y servicios, la cual es otorgada por la Ley del IVA, que también dispone sobre la exención del IVA a la importación de autobuses, microbuses y vehículos de alquiler dedicados al transporte público de pasajeros.

- *Las exenciones subjetivas o personales:* Son las que se conceden en función de las personas, atendiendo a ciertas cualidades atribuibles al contribuyente.

Un ejemplo de este tipo es en el caso de la exención de IVA para la importación de bienes efectuados por pasajeros, cuando estén bajo régimen de equipaje de viajero y tales especies se encuentren exoneradas de derechos de aduanas, exención del DAI a los efectos usados, personales y deportivos de los viajeros procedentes del exterior y la exención del DAI a los efectos nuevos importados por viajeros (excepto transportistas) hasta un monto de Un Mil Dólares ($1,000.00) de los Estados Unidos de América.

- *Las exenciones son fijas:* En función de que el beneficiario gozará de las mismas, mientras prevalezca la exención en el ordenamiento fiscal que la otorgue.

- *Las exenciones son transitorias*: Cuando se establecen para gozarse por un periodo previamente determinado por la ley, por periodos fijos o por lograrse el objetivo para el cual fue creada; ejemplo de esta clase de exención es la que la Asamblea Legislativa aprobó el 8 de Noviembre de 2017 el Decreto Legislativo No. 831, el cual contiene las Disposiciones Transitorias que permiten que para el presente año (2017) no se haga efectivo la Retención de Impuesto sobre la Renta (ISR) sobre el pago de aguinaldo, que dispone el Código

Tributario y la Ley sobre Compensación Adicional en Efectivo, hasta un límite de 2 Salarios Mínimos Mensuales del Sector Comercio y Servicios.

- *Las exenciones son absolutas:* Cuando eximen al contribuyente, tanto de la obligación principal o sea de la contributiva (dar), la de pagar la contribución respectiva, como de las accesorias o secundarias, derivadas de la relación fiscal (hacer, no hacer y tolerar).

- *Las exenciones son relativas*: Cuando eximen al contribuyente de la obligación principal, pagar la contribución correspondiente, pero no de las secundarias o accesorias derivadas de la relación fiscal.

- *Las exenciones son constitucionales:* Son las que se encuentran establecidas en la Constitución de la República.

- *Las exenciones son especiales:* Cuando son establecidas en la ley fiscal respectiva, como lo son las concedidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a determinados entes o actividades.

- *Las exenciones son totales:* Cuando eximen al sujeto pasivo de la totalidad del pago de la contribución causada.

- *Las exenciones parciales*: Son aquellas que como su nombre lo indica, eximen o liberan parcialmente al sujeto pasivo del pago de una contribución.

- *Exenciones económicas de fomento o desarrollo:* Las que se establecen con el fin de fomentar el desarrollo económico del país, entidad federativa o región, así como una rama de actividad económica.

- *Las exenciones distributivas:* son las que se crean con el fin de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran los ingresos de personas que carecen de capacidad contributiva, o a una determinada actividad o bienes.

- *Las exenciones confines sociales o culturales:* son las que se otorgan con el objeto de fomentar el desarrollo de determinadas actividades de carácter político, social, cultural, deportivo.

### 3.9.2 La Sujeción y la No Sujeción.

El término exención debe de distinguirse de otros términos similares como la sujeción y no sujeción.

Las operaciones sujetas son aquellas contempladas en los hechos generadores del impuesto, debido a que en la sujeción es necesario que el hecho generador se encuentre previamente establecido en la norma y cuando éste realiza, nace la obligación tributaria; ya que la persona que realizó el hecho queda sujeta al pago del tributo.

La no sujeción consiste en la ausencia del gravamen, ya sea por circunstancias que la Ley contempla o por ayudar a aquellas personas excluidas como contribuyentes por no cumplir con los requisitos que la norma establece para ello. Por tanto, las operaciones no sujetas son aquellas que no se pueden calificar como transferencias de bienes muebles corporales o prestación de servicios, sino excluidas; entre algunos casos podríamos citar los siguientes ejemplos:

a) Venta de acciones: Es una actividad no sujeta o excluida, porque las acciones son bienes muebles incorporales y no cumplen con la condición del hecho generador.
b) Venta de cartera de cuentas por cobrar: se da en el caso en que una empresa decide vender su cartera de cuentas por cobrar, las cuentas por cobrar representan un derecho o un bien mueble incorporal; por lo que no son incluidas en la definición del hecho generador.
c) Compra y venta fuera del país: un salvadoreño compra mercadería en Estados Unidos y la vende en México, esta actividad se encuentra excluida por no realizarse en el territorio nacional, ya que la Ley de IVA no tiene jurisdicción en esos países.
d) Las transferencias de dominio de bienes del activo fijo o de capital de los contribuyentes, efectuada después de los 4 años de posesión (y que dichos bienes no sean del giro o actividad del contribuyente). Esto tiene su fundamento legal en el Art. 71.- L. IVA, el cual establece que no constituye hecho generador del impuesto este tipo de operación, siempre que cumpla con dos condiciones: Que no sea del giro del contribuyente y que tenga más de cuatro años de estar afectados a dicho activo.

e) La venta de inmuebles es una actividad no sujeta, ya que no está considerada en la configuración del hecho generador la ley de IVA.

### 3.9.3 Diferencia entre Exención y No Sujeción.

Ambos vocablos tienen una parte de significado común, puesto que implican que una operación determinada no tiene que pagar un tributo. Sin embargo, conviene detenerse a analizar los matices que los diferencian.

El término no sujeto significa que el impuesto no es aplicable a la operación que se realiza. Vamos a verlo con un ejemplo: la venta de un vehículo entre particulares es una operación no sujeta a IVA, ya que el IVA tan sólo se da cuando el que la promueve es un profesional o empresario.

El término exento significa que la operación de que se trate sí está incluida en el ámbito de aplicación del impuesto, pero, por un motivo legal, se le exime de su pago. Si seguimos en el ámbito del IVA, veremos que esto se cumple en determinadas prestaciones de servicios, como las de carácter educativo.

Las operaciones o transacciones exentas se encuentran incluidas en las diferentes leyes a las que corresponden. Las no sujetas no se incluyen.

# 4. LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS (IVA)

## 4.1 ANTECEDENTES

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), inicia con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 296, de fecha veinticuatro de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial N° 143, Tomo N° 316, de fecha treinta y uno del mismo mes y año, es decir, a partir del día uno de septiembre del mismo año citado.

Para saber las causas que lo originaron, es pertinente señalar que los considerandos de una ley, constituyen las razones que apoyan o sirven de fundamento para el texto de la misma; de ahí que para conocer las causas que dieron lugar al IVA, habrá que acudir a los considerandos de su ley, siendo estos:

"I- Que el impuesto de timbres fiscales sobre facturas de venta de mercadería y la prestación de servicios, contenido en el artículo 5 No 1 de la Ley de Papel Sellado y Timbre, constituye en realidad una especie de impuesto general sobre ventas y servicios, que afecta de manera acumulativa todas las etapas de comercialización, de suerte que el monto de impuesto finalmente pagado depende del número de ventas de que ha sido objeto un producto, por lo que la tasa real y efectiva de tal impuesto es, en muchos de los casos, superior a la tasa nominal del cinco por ciento (5%);

II- Que el carácter dinámico y cambiante propio de la actividad comercial, determina que los tributos que recaen sobre la misma, deben poseer estructuras flexibles y ágiles que permitan su pronta adecuación técnica, a fin de evitar distorsiones sobre la actividad productiva, características que no presenta el impuesto de timbres, el cual, desde sus orígenes, ha sido un impuesto que versa sobre documentos, por lo que no constituye un instrumento adecuado para las necesidades del país ni para la realidad económica de nuestros días;

III- Que las sucesivas reformas que se han efectuado al impuesto de timbres sobrefacturas, han tenido como propósito transformar esta figura a fin de adecuarla a las necesidades emergentes, lo que ha provocado que a la fecha este impuesto haya alcanzado un alto grado de complejidad que justifica su desvinculación total de la Ley de Papel Sellado y Timbres para lo cual debe constituirse en una figura autónoma, contemplada en un cuerpo legal orgánico, acorde a su importancia y naturaleza;

IV- Que en su actual estado y debido a su evolución, el impuesto de timbres sobrefacturas puede ser sustituido por un impuesto sobre la transferencia de bienes muebles corporales y sobre prestación de servicios, cuya estructura evite la acumulación de la tasa aplicable, sin incrementar su actual magnitud y manteniendo los mismos niveles de recaudación; y

V- Que en atención a una sana política integracionista y con el objeto de armonizar el régimen fiscal salvadoreño, tanto a nivel del área centroamericana como a nivel del resto de países que integran la región latinoamericana, es necesario un impuesto que ofrezca transparencia en relación a su incidencia económica sobre los bienes y servicios, con miras al establecimiento del principio de imposición en el país de destino, lo que representa ofrecer las mismas condiciones de competitividad para nuestros productos en relación al comercio internacional.".

## 4.2 DEFINICIONES

El impuesto al Valor Agregado, es un tributo indirecto que grava las ventas y demás transferencia de bienes muebles corporales (mercancías y productos), y a la prestación de algunos servicios. Este impuesto asume el nombre de Valor Agregado, porque grava exclusivamente el valor que añade al precio de determinado bien o servicio, en cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien mueble corporal. (Caneza, et al., 2007).

Vásquez (como se citó en Argueta Iglesias, 2017) menciona que es "Un tributo que grava solamente el mayor valor, o valor agregado del bien, en cada etapa de la producción o comercialización que el industrial o comerciante aplica a un bien que produce o revende"

## 4.3 NATURALEZA DEL IVA

Caneza, et al. (2007) hablan sobre la naturaleza del IVA de la siguiente manera:

El pago del IVA recae mayoritariamente sobre las personas naturales en calidad de consumidores finales o usuarios de los servicios que utilicen.

Las empresas y negocios que producen o comercializan bienes gravados con IVA, tienen el beneficio del crédito fiscal, esto es, la compensación del IVA pagado sobre bienes insumos y servicios, en bienes adquiridos y necesarios para la producción y/o comercialización de los bienes y servicios gravados con el 13%. Las demás, aun cuando no gocen de crédito fiscal, el IVA pagado es trasladado al precio de venta, confirmándose que el impuesto pesa sobre la población en general y con fuerte incidencia en los estratos más pobres; ya que en realidad no es un impuesto a la transferencia, sino un impuesto al consumo. (p. 24)

## 4.4 CARACTERÍSTICAS DEL IVA

Entre las principales características que identifican al IVA son:

- Es un impuesto indirecto en la medida que no afecta directamente la renta obtenida por una persona, puesto que para este caso la calidad de la persona o sus características no son determinantes,
- Es de aplicación sobre diversidad de bienes y/o servicios,

- Es plurifásico no acumulativo al poder transitar en distintas fases de procesos de producción o comercialización sin formar parte del costo de los bienes o servicios, lo que evita percusión del impuesto.

## 4.5 SUJETOS DEL IMPUESTO

### 4.5.1 Sujeto activo

El Código Tributario en su Artículo 19 dice que "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo", por lo tanto, es el sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria; ya que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la ley.

### 4.5.2 Sujeto pasivo

Por Decreto Legislativo Nº 451, del 22 de febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial Nº 56, Tomo Nº 306, del 7 de marzo del mismo año, se creó la Dirección General de Impuestos Internos, en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, por lo que es la nueva Dirección General, la encargada de la Administración del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco. El Código Tributario en su Artículo 23 literales a) y b), expresa que "Son funciones básicas de la Administración Tributaria: **a)** El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la administración cumplir eficazmente con su gestión; y **b)** Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva.", para una mejor comprensión del artículo antes mencionado, es necesario tener claro que es un sujeto pasivo, el Código Tributario en su Artículo 30, menciona que "…sujeto pasivo para los efectos del presente Código, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.".

***Capacidad Tributaria***

La capacidad contributiva se entiende como la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del estado. Ello implica que no se puede gravar allí donde no existe tal aptitud. Lo cual sucede, por ejemplo, cuando el contribuyente no posee bienes para sus gastos vitales o cuando se grava un hecho imponible que no revela la mencionada aptitud.

El Ministerio de hacienda como encargado de la clasificación de los sujetos pasivos, en su portal oficial dieron a conocer el comunicado sobre clasificación de contribuyentes por categoría de grandes, medianos y otros. (Hacienda, 2018).

El Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos, comunicó a sus administrados que se había iniciado la actualización de carteras de contribuyentes, en ese sentido se había reclasificado algunos contribuyentes como Grandes, Medianos y Otros, (no aplica a los contribuyentes con actividades económicas consistentes en Venta de Combustibles, Lubricantes y otros (gasolineras); y Corredores de Bolsa, ya clasificados a la fecha del comunicado-diciembre/2018) que se detalla:

### 1-Criterios para ser categorizado como Gran Contribuyente

Un Gran contribuyente debe cumplir por lo menos con uno de los siguientes criterios:

| Nº | Criterios | Montos Anuales |
|---|---|---|
| 1 | Pagos en DGT[1/] | Mayores o iguales a US$1,000,000.01 |
| 2 | Ventas Totales IVA | Mayores o iguales a US$14,000,000.01 |
| 3 | Compras Totales IVA | Mayores o iguales a US$12,000,000.01 |
| 4 | Total Rentas Gravadas | Mayores o iguales a US$10,000,000.01 |
| 5 | Total de Costos y Gastos Operativos en Renta | Mayores o iguales a US$9,000,000.01 |
| 6 | Retenciones y/o Percepciones efectuadas | Mayores o iguales a US$50,000.01 |
| 7 | Ganancia Neta | Igual o Mayor a US$500,000 |

1/ La variable relacionada a los pagos de impuestos realizados en las diferentes colecturías de bancos y en la Dirección General de Tesorería incluye, la sumatoria de: IVA Interno, IVA Importación, Renta Declaración, Retenciones de Renta, Pago a Cuenta e Impuestos Específicos.

### 2- Criterios para ser categorizado como Mediano Contribuyente

Un mediano contribuyente debe de cumplir por lo menos con uno de los siguientes criterios:

| Nº | Criterios | Montos Anuales |
|---|---|---|
| 1 | Pagos en DGT[1/] | Desde US$100,000.01 hasta US$1,000,000 |
| 2 | Ventas Totales IVA | Desde US$4,000,000.01 hasta US$14,000,000 |
| 3 | Compras Totales IVA | Desde US$3,000,000.01 hasta US$12,000,000 |
| 4 | Total Rentas Gravadas | Desde US$1,500,000.01 hasta US$10,000,000 |
| 5 | Total de Costos y Gastos Operativos en Renta | Desde US$1,500,000.01 hasta US$9,000,000 |
| 6 | Retenciones y/o Percepciones efectuadas | Desde US$25,000.01 hasta US$50,000 |

1/ La variable relacionada a los pagos de impuestos realizados en las diferentes colecturías de bancos y en la Dirección General de Tesorería incluye, la sumatoria de: IVA Interno, IVA Importación, Renta Declaración, Retenciones de Renta, Pago a Cuenta e Impuestos Específicos.

En el Artículo 20 la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, menciona que "serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables:

a) Las personas naturales o jurídicas;

b) Las sucesiones;

c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho;

d) Los fideicomisos; y

e) Las asociaciones cooperativas.

f) La unión de personas, asocios, consorcios o cualquiera que fuere su denominación.

Igual calidad tendrá las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas, cuando realicen los hechos previstos en esta ley, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o impuestos; salvo cuando realicen actividades bursátiles. Asume la calidad de sujeto pasivo, quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero. Cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante. Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores o representantes, sin perjuicio de lo dispuesto en la ley."

También existe otra clasificación de sujetos pasivos, que es el sujeto pasivo de derecho y el sujeto pasivo de hecho; el primero es el sujeto inscrito como contribuyente, es el recaudador del impuesto; para el caso de IVA, es el vendedor o el que presta el servicio, ya que está obligado a enterar el impuesto recaudado al Estado y el sujeto pasivo de hecho es el consumidor final o beneficiario del servicio, quien es el que sufre el recargo o inclusión del impuesto. (Caneza De Argueta, Cárcamo, & Ramírez Arévalo, 2007, pág. 59)

***Sujetos excluidos como contribuyentes del impuesto***

La Ley de IVA en su Artículo 28. Menciona que estarán excluidos de la calidad de contribuyentes, quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones ($5,714.28) y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones ($2,285.71). Si en el transcurso de cualquier año, las transferencias de bienes o

prestaciones de servicios o el total del activo de estos sujetos superan los montos señalados, asumirán la calidad de contribuyentes del impuesto, a partir del mes subsiguiente a aquel en que ello ocurra. La Dirección General, en este caso, procederá a petición del interesado o de oficio a inscribirlo como contribuyente; lo dispuesto en este artículo no tiene aplicación respecto de sociedades e importadores, ni tampoco cuando un contribuyente tenga más de un local que en conjunto excedan los límites señalados en el inciso primero.

El 28 de noviembre de 2018, la Asamblea Legislativa aprobó el Decreto Legislativo No. 191, que contiene la reforma al Art. 119 del Código Tributario (CT); el cual ha sido publicado en el Diario Oficial No. 233, Tomo No. 421 de fecha 12 de diciembre del mismo año. En la reforma al Art. 119 del CT, se establece que los contribuyentes del IVA, cuando adquieran bienes y/o servicios a sujetos excluidos (personas naturales) de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, deberán respaldar tales operaciones, mediante la emisión de una factura que se denominará "Factura de Sujeto Excluido".

El Contribuyente inscrito al IVA, por disposición de Ley, será el responsable de emitir la "Factura de Sujeto Excluido". Por lo anterior, el Contribuyente deberá solicitar ante la Administración Tributaria la autorización del número de correlativo de dichas Facturas; y luego solicitar a cualquier imprenta autorizada, la impresión de tales documentos.

La "Factura de Sujeto Excluido" debe contener una serie de requisitos formales, según lo dispuesto en el Art. 119 CT, los cuales fueron incluidos en la reforma aprobada.

El documento original de la "Factura de Sujeto Excluido" quedará en poder del adquirente de los bienes y/o servicios (Contribuyente); y la copia o duplicado del documento en poder del sujeto excluido; la referida Factura constituirá único y suficiente documento de respaldo para la deducción de los costos y gastos del contribuyente adquirente, toda vez que se cumplan con los requisitos de deducibilidad regulados en la Ley de ISR y el CT., con base lo anterior, se vuelve relevante para aquellos Contribuyentes de IVA que posean habitualmente operaciones con sujetos excluidos (personas naturales) de tal impuesto, que soliciten ante la Autoridad Tributaria la asignación de número de correlativos para emitir "Factura de Sujeto Excluido", cumpliendo las disposiciones fiscales de la reforma al Art. 119 del CT. Asimismo, el formato que la Administración Tributaria publica en su sitio web será el modelo de la "Factura de Sujeto Excluido", el cual servirá de referencia al momento de solicitar la impresión por parte de la imprenta autorizada. De igual forma, los Contribuyentes que realicen el trámite de solicitud de autorización de correlativos de documentos de IVA, lo podrán hacer también por medio de los

servicios en línea del Ministerio de Hacienda, en la opción de “Registro/Emisión de correlativos y Control de Imprentas”.

Según el Art. 86 del C.T. No estarán obligados a inscribirse en el Registro los sujetos excluidos como contribuyentes de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, a menos que hagan uso de la opción para asumir la calidad de contribuyentes que establece el artículo 30 de la referida ley.

***Obligados por deuda ajena o responsables***

Según el Código Tributario en su Artículo 42 “se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste.” y también en el Artículo 85, menciona que “son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto.” Es decir, que es aquel, que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir solidariamente con la obligación atribuida a éste.

La responsabilidad solidaria, es la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la Ley Tributaria). Es una relación obligatoria común que obliga a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor.

Además de la responsabilidad solidaria, existe la responsabilidad subsidiaria, que consiste en: La responsabilidad que entra en juego en defecto de la directa y principal de otra persona. Por ejemplo: el consignatario para el caso de IVA.

Los obligados solidarios son aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, éstos son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria (Art. 31.- C. T.); también, el Código Civil regula en los Art. 1382.- al 1385.-, los aspectos relacionados con la solidaridad.

La responsabilidad Subsidiaria por Transferencias de Bienes y Prestaciones de Servicios Efectuadas por Cuenta de Terceros, es mencionada en el Código Tributario en su Artículo 45, que dice que “en materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuando los terceros representados o mandantes, a que se refiere el artículo 41 de este Código no hayan pagado el impuesto proveniente de la transferencia de bienes o de la prestación

del servicio, serán responsables del pago los comisionistas, consignatarios y demás sujetos a que se refiere dicho artículo, teniendo éstos acción para repetir lo pagado."

De acuerdo a lo dispuesto en el código tributario, se mencionan las siguientes clases de responsabilidades:

Solidaridad por representación. Se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo entre éste y el contribuyente. Al respecto, el Art. 32.- C.T. señala que las personas naturales pueden actuar ante la Administración Tributaria, personalmente o por medio de sus representantes o apoderados debidamente acreditados. Las personas jurídicas actúan por medio de sus representantes legales, quienes a su vez pueden nombrar suplentes de dichos representantes, los cuales para actuar deben demostrar la ausencia temporal o definitiva del titular y la comprobación de su acreditamiento; estas personas, son responsables solidarios respecto de la obligación del contribuyente siempre y cuando hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión del impuesto. Por otra parte, el Art. 43.- C. Tb. y 546.- C.CV, señalan entre las personas que pueden ser consideradas en esta categoría a los padres, los tutores o administradores de los menores de edad, los representantes de los incapaces, los mandatarios, los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores, el fiduciario y los herederos entre otros. Solidaridad por deudas u obligaciones pendientes de cumplir por anteriores propietarios. Según el Art. 44.- C. TB, este tipo de responsabilidad se origina cuando se adquiere un bien por el cual se deben impuestos al Estado, motivo por el cual se transmite la deuda al nuevo adquirente quien tiene la obligación de pagar lo que se debe. Un ejemplo de este caso son las sucesiones (Art. 40 C. TB); respecto de la solidaridad, esto se regula en el Art. 31.- C. TB. y en los Art. 1382-1385.- C.CV.

Responsabilidad subsidiaria por cuenta de terceros: Es la responsabilidad que recae sobre los comisionistas, consignatarios o demás sujetos al que se refiere el Art. 41.- C. Tb, cuando los representados o mandantes no hayan pagado el impuesto proveniente de la transferencia de bienes o prestación de servicios.

## 4.8 HECHOS GENERADORES CONTEMPLADOS EN LA LEY DE IVA

### 4.8.1 De los bienes en general

***Concepto y clasificaciones.***

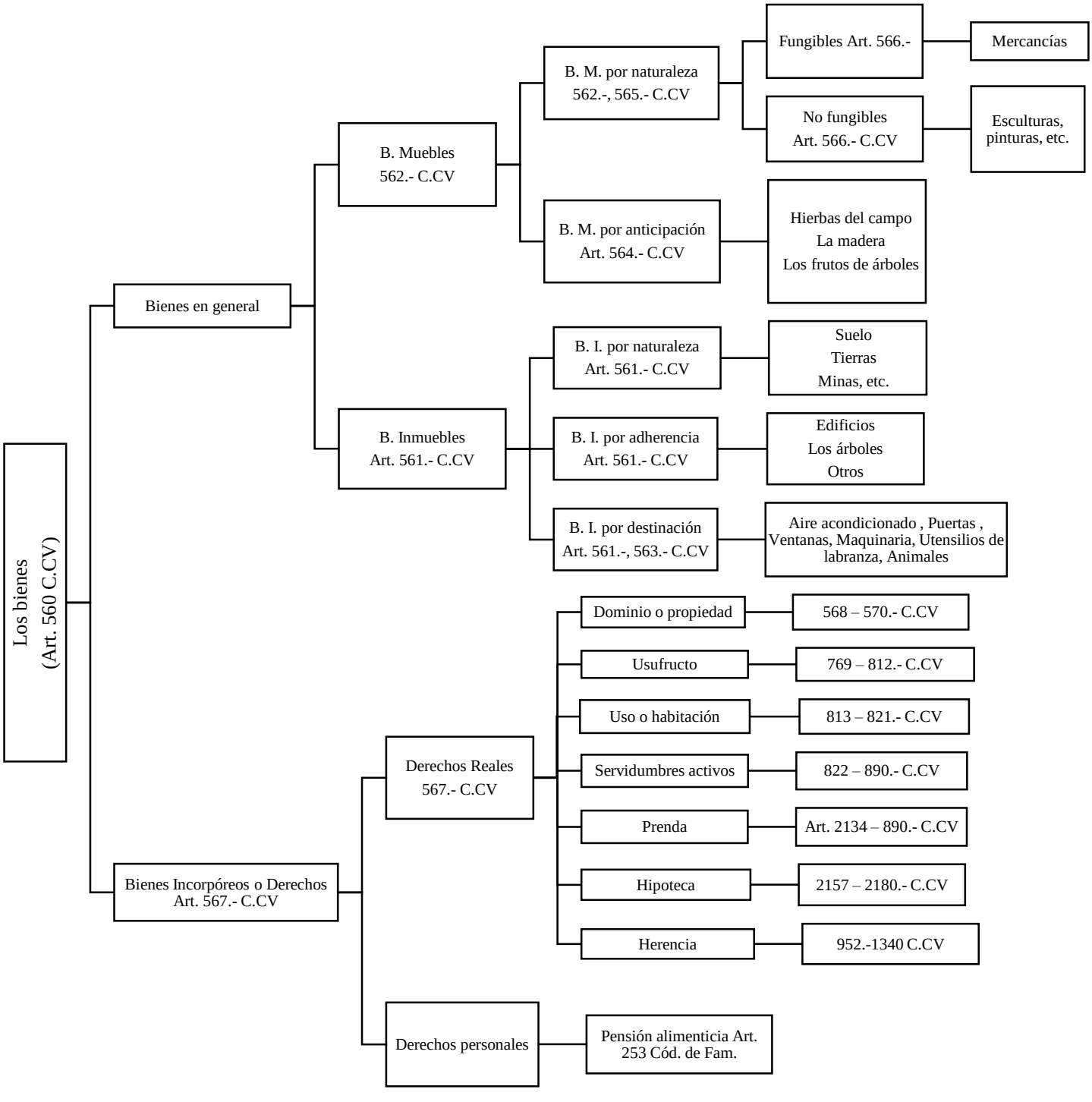
Antes de explicar el concepto de bienes es necesario hacer una sinopsis de las cosas, con el propósito de diferenciarlas de los bienes.

Las cosas, en sentido general es todo lo que existe en la naturaleza, excepto el hombre; ya sea perceptible o no por los sentidos, ocupe o no un espacio físico en la naturaleza, todo lo que no puede considerarse como una persona, será una cosa. Según el Doctor Adolfo Miranda "las cosas pueden ser comerciables o incomerciables".

Una cosa es comerciable cuando es susceptible de propiedad privada o posesión, es decir que pueden ser propiedad de alguien, por ejemplo, un mueble, pudiendo ser éste un libro, mercancías, un automóvil; o bien, un inmueble, como un terreno, un edificio y se consideran incomerciables aquellas que por disposición de la ley o por su naturaleza, no pueden ser objeto de apropiación y, por lo tanto, se encuentran fuera del comercio. Ejemplo: Los lagos, ríos, el mar, la luz solar, etc.

Como se explicó anteriormente, de todas las cosas existentes hay algunas que por su naturaleza pueden ser objeto de apropiación; por tanto, desde el punto de vista jurídico los bienes son todas las cosas que pueden ser objeto de apropiación efectiva como una casa, un teléfono, un terreno, una cama, etc.; (Art. 560. del C.CV). De lo anterior, se establece que la diferencia principal entre cosa y bien radica en que todos los bienes son cosas, pero no todas las cosas son bienes; ya que el concepto de bienes abarca solo las cosas comerciables; mientras que las cosas abarcan tanto las cosas comerciables como las incomerciables.

## MAPA CONCEPTUAL SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE LOS BIENES




Fuente: Caneza, et al, 2007, pag. 66

***Clasificación de los bienes:***

El Art. 560.- C.CV, clasifica los bienes de la siguiente manera:

*a) Bienes Inmuebles:*

Son aquellos que no pueden trasladarse de un lugar a otro; por ejemplo, los terrenos rústicos y urbanos, edificios, locales comerciales, etc. La transferencia de este tipo de bienes, no constituye hecho generador del impuesto de IVA; pero existen algunos bienes inmuebles por naturaleza que el Legislador estableció que se pueden considerar como bienes muebles corporales; tal es el caso de los bienes muebles por anticipación; por ejemplo: las hierbas de un campo, la madera, etc.; dichos bienes, constituyen hecho generador del impuesto aun siendo inmuebles por naturaleza.

Según el Código Civil, los bienes inmuebles se clasifican en:

- *Bienes inmuebles por naturaleza:* Los inmuebles por naturaleza son el suelo o las tierras y todas las partes sólidas o fluidas que forman su superficie y profundidad, como por ejemplo las minas (Art. 561.- C. CV)

- *Bienes inmuebles por adherencia:* Se consideran de este tipo los edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo, los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieran unidos a la tierra o formaran parte integrante de un inmueble (Art. 561.- C. CV)

- *Bienes inmuebles por destinación:* Son aquellas cosas muebles que se destinan como accesorias de un inmueble y que estarán unidas permanentemente a dicho bien, de manera que no puedan separarse sin causar deterioro al inmueble o al objeto adherido. Dentro de este grupo se considerarán inmuebles las máquinas, herramientas, utensilios abonos, aperos y demás objetos destinados inmediatamente al cultivo de una finca o a las operaciones de un establecimiento industrial, cuando el propietario los haya instalado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca de forma permanente (Art. 561.- y 563.- C. CV)

*b) Bienes muebles:*

Los bienes muebles son aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro; por ejemplo, una nave, un vehículo, una mesa, etc. Al respecto, el Código Civil en el Art. 562.- establece que los bienes muebles son todas las cosas corporales y los derechos no comprendidos como bienes inmuebles. Los bienes muebles se clasifican en:

- *Bienes muebles por naturaleza:*

Son todas aquellas cosas corporales que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismo o movidos por una fuerza exterior (Art. 562.-565.- C.CV). Según el Art. 566.- C.CV, los bienes muebles por naturaleza pueden ser fungibles y no fungibles. Son bienes muebles fungibles aquellos que pueden ser substituidos por otros de la misma especie, calidad y cantidad, tales como el dinero, las mercancías y otros. Los bienes muebles no fungibles son los que no pueden ser substituidos por otros de la misma especie, cantidad y calidad, como son una escultura, una pintura o cualquier otro bien al que no se le reconozca un valor estimativo o como obra de arte.

- *Bienes muebles por anticipación:*

Son aquellos derechos que se constituyen sobre los bienes inmuebles a favor de una persona determinada distinta del dueño, aún antes de su separación del inmueble de que forman parte. El Art. 564.- C. CV, establece como ejemplos de este caso, los productos de los inmuebles como las hierbas de un campo, la madera y los frutos de los árboles, los metales o las piedras de las minas o canteras, etc.

La ley de IVA en el Art. 5.-, señala que los bienes muebles corporales comprenden cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

- *Bienes muebles incorpóreos:*

Además de la clasificación anterior, la Ley de IVA en el Art. 5.- hace mención de otro tipo de bienes: *los bienes muebles incorpóreos*; los cuales son aquellos que no tienen existencia física y, por ende, no pueden apreciarse por los sentidos sino por la inteligencia; ya que se trata de cosas inmateriales.

Según el Art. 567.- C.CV, las cosas incorporales o de derecho se dividen en: *Derechos reales y personales*. Los derechos reales son el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca; y los derechos personales son los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo, o por disposición de la Ley, están sujetas a las obligaciones correlativas. Por ejemplo: La pensión alimenticia (Art. 253.- Código de Familia).

Para una mejor comprensión de los derechos reales a continuación se define cada uno de ellos.

- *Dominio o propiedad:* Es el derecho de gozar y disponer de un bien, sin otras limitaciones que las establecidas por las leyes; además, es el derecho real por excelencia e implica un poder directo e inmediato sobre las cosas. Algunos atributos del dominio son: derecho de servirse de la cosa, percibir sus rentas o frutos, disponer de la cosa (donarla, destruirla, conservarla, etc.) Art. 568-570.- C.CV; Art. 6.- 7.- L.IVA

- *Usufructo (Art. 779-812.- C. CV):* El usufructo es un derecho real y temporal de disfrutar los bienes ajenos con cargo de conservar su forma y substancia y de restituirla a su dueño. Este derecho puede darse sobre bienes inmuebles, bienes muebles e incluso sobre bienes intangibles; y significa que el usufructuario tiene derecho a gozar de la cosa, lo que indica que puede disponer del uso y de los frutos que produzca. Al hablar de uso se refiere a la facultad de gozar de una parte de las utilidades y productos de una cosa y con respecto a los frutos, pueden ser naturales y civiles; son naturales, los frutos que se producen en una finca; y civiles, las cuotas o cánones de un arrendamiento.

  El usufructo puede ser gratuito y oneroso. Es gratuito cuando el dueño de los bienes no cobra al usufructuario por la cesión de este derecho y es oneroso cuando en el contrato de usufructo se establece la cantidad que el usufructuario tendrá que pagar por el goce de este derecho, por ejemplo, el caso del usufructo de la explotación de una cantera, minas, bosques, etc. (Art. 769-812.- C.CV; Art. 7 lit. j L.IVA).

  El Código Civil en el Art. 771.- señala que el usufructo se puede constituir por ley, por testamento, por donación, por actos entre vivos y por prescripción; si se constituye por un acto entre vivos, por medio del usufructo se transfiere el dominio de usar y gozar de los

frutos del bien; pero si se constituye por testamento, el difunto transmite los derechos de gozar de los bienes.

- *Uso y habitación:* El uso es la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa y cuando se refiere a una casa y a la utilidad de morar en ella se le llama derecho de habitación. Los derechos de uso y habitación se constituyen y pierden de la misma manera que el usufructo y la extensión en que se conceden, se determina por el título que lo constituye. Además, estos derechos, son intransmisibles a los herederos y no pueden cederse a ningún título, prestarse ni arrendarse (Art. 813-821.- C.CV).

Según Flores Zavala, se entiende por uso o goce temporal de los bienes: "El arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra gozar temporalmente de bienes tangibles a cambio de una contraprestación"

- *Servidumbres activas:* El derecho de servidumbre representa un gravamen real impuesto sobre un inmueble en beneficio de otro perteneciente a distinto dueño. El derecho de servidumbre se constituye cuando existen dos predios de distintos dueños, y el propietario de uno de ellos se beneficia con este derecho. Las servidumbres pueden ser onerosas o gratuitas; en las onerosas, el predio beneficiado se llama predio dominante o servidumbre activa y aquél que tiene que soportar o tolerar el gravamen se denomina predio sirviente o servidumbre pasiva. (Art. 822-890.- C.CV).
- *Prenda:* Es el contrato por medio del cual se entrega una cosa mueble a un acreedor para la seguridad de su crédito; dicho contrato se perfecciona con la entrega de la prenda al acreedor (Art. 2134-2156 C.CV)
- *Hipoteca:* Es un derecho constituido sobre inmuebles a favor de un acreedor para la seguridad de su crédito, sin que por eso dejen aquellos de permanecer en poder del deudor. La hipoteca es indivisible y deberá entregarse por escritura pública (Art. 2157-2180.- C.CV)

### 4.8.2 Transferencia de Dominio a Título Oneroso de Bienes Muebles Corporales.

#### *4.8.2.1 Conceptos.*

Antes de iniciar con este tipo de hecho generador, hay que definir el concepto de transferencia:

Según el Art. 6 de L. IVA se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

Del concepto anterior podemos especificar lo siguiente:

- ✓ *Actos:*

Los actos son aquellos que nacen estrictamente por la voluntad humana y se ejecutan para producir uno o varios efectos jurídicos o de derecho. En nuestra legislación, están regulados en los Art. 1316.- al 1340.- C.CV. Los actos tienen realización por la voluntad de quien los ejecuta, y los efectos se producen bien porque esa voluntad tenga intención de que así sea, o bien porque la intención del ejecutante sea suplida por una Ley.

Para una mejor comprensión de lo que significa un acto, se debe diferenciar de lo que son los hechos: un hecho jurídico es un acto o fenómeno que, al producirse, genera un efecto de tipo jurídico, previsto y tipificado en las normas vigentes. En los hechos no interviene la voluntad humana, pero también producen efectos y consecuencias en el campo del derecho; con la diferencia que en el hecho las consecuencias se generan por una voluntad superior que así lo determina, la del legislador manifestada a través de una Ley.

*Clasificación de los hechos*

a) *Actos unilaterales y bilaterales:* son unilaterales los actos que para crearlos basta con la voluntad de una sola parte. Por ejemplo: La donación y el testamento. Son bilaterales cuando requieren el consentimiento de dos o más partes, como en el contrato de compra venta, donde se expresa la voluntad del vendedor al decir que

vende y que recibe el precio fijado y la del comprador que expresa que quiere comprar y que entrega o paga el precio.

b) *Actos entre vivos y de última voluntad.* Los actos jurídicos que se celebran con la libre disposición de la voluntad y capacidad de las partes, se llaman actos entre vivos, como son el contrato de compra venta, el contrato laboral, etc. y se denominan actos de última voluntad, cuando no deben producir efectos sino después del fallecimiento de aquellos de cuya voluntad se manifiestan, ejemplo: La sucesión o herencia es un acto que expresa la última voluntad del causante y se perfecciona con el fallecimiento de quien a redactado el testamento que es el documento en el que consta la expresión de última voluntad.

c) *Actos gratuitos y onerosos.* Actos a título gratuito son aquellos en los cuales no existe precio pactado a pagar, por ejemplo: La donación de un inmueble; en cambio en los actos onerosos, para que se perfeccionen, tiene que existir un precio a pagar y una cosa a entregar; ejemplo: La compraventa, la permuta, etc.

d) *Actos formales y no formales.* Actos formales son aquellos cuya validez depende del cumplimiento de las formas ordenadas por la ley y tienen fuerza ejecutiva; por ejemplo: El contrato de compra venta, contratos de arrendamiento, etc. Los actos no formales son aquellos cuya validez no depende del cumplimiento de solemnidad alguna, como ejemplo podemos mencionar: Los servicios que prestan los jornaleros, los cortadores de café y los que se dedican a la corta de caña.

- ✓ *Convención:*

Es el acuerdo de voluntades que tenga por objeto crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones; es decir, arreglar los derechos de las partes. La convención es un negocio bilateral o multilateral, por cuanto requiere la intervención de dos o más voluntades. Ejemplo: Dación en pago.

- ✓ *Contrato:*

Es un acuerdo, generalmente escrito, por el que dos o más partes se comprometen recíprocamente a respetar y cumplir una serie de condiciones. El Código Civil en los Art. 1308-1315.-, define el contrato como una convención en virtud de la cual una o más personas se obligan para con otra u otras, o recíprocamente a dar, hacer, o no hacer alguna cosa y señala que

pueden ser unilaterales o bilaterales. Los contratos generalmente son siempre actos jurídicos bilaterales, desde que no existen sin el concurso de voluntades; pero en orden a sus efectos, se llama unilaterales a los que crean obligaciones a cargo de una sola de las partes, tales como el depósito, la donación; y bilaterales a aquellos que las crean para ambas partes, como la compraventa y el contrato de trabajo.

- ✓ *A título oneroso:*

El impuesto se va a aplicar solo cuando el que adquiere los bienes o derechos queda obligado a pagar mediante una contraprestación actual o futura a favor de la persona que transfiere el dominio de la cosa entregada; dicha contraprestación no es necesario que sea estrictamente en dinero, sino que puede consistir en una obligación de hacer o no hacer o dar una cosa distinta al dinero como en el caso de la permuta (Art. 1312.- C.CV). Merece especial atención en el caso de la Ley de IVA, las donaciones efectuadas a personas no consideradas en el Art. 6.- LISR; ya que a pesar que esta operación no cumpla con el concepto de oneroso, siempre está afecta a IVA.

- ✓ *Dominio:*

Como ya se mencionó anteriormente, dominio es el derecho de gozar y disponer de un bien, sin otras limitaciones que las establecidas por las leyes; además, es el derecho real por excelencia e implica un poder directo e inmediato sobre las cosas. Algunos atributos del dominio son: derecho de servirse de la cosa, percibir sus rentas o frutos, disponer de la cosa (donarla, destruirla, conservarla, etc.) Art. 568-570.- C.CV; Art. 6. Y 7.- L. IVA

#### *4.8.2.2 Hecho Generador.*

Según el Art. 4 de la L. IVA constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.

***Actos y hechos comprendidos en el concepto de transferencia de bienes muebles.***

- *Pública Subasta de Bienes Muebles Corporales:*

Con estas figuras los acreedores buscan resarcir el pago que han dejado de percibir por parte de los deudores; para el caso de la pública subasta puede ser realizada por una institución privada o una pública, tal es el caso de las efectuadas por el Estado a través de las Aduanas; ya que éste

busca recuperar los impuestos dejados de percibir por aquellas mercancías que han sido decomisadas por ingresar al país como contrabando y por aquellas que caen en abandono por parte de los propietarios (Art. 95.- CAUCA y Art. 34.- RECAUCA)

- *Adjudicación en pago:*

Esta figura busca atribuir el dominio de un bien a una persona en concepto de pago por falta de solvencia que tienen sus deudores; por ejemplo: cuando una persona solicita un préstamo a un banco y deja como garantía una maquinaria, al no pagar este préstamo, el banco pone la demanda ante el juez de lo mercantil, en el caso de no haber juzgado de lo mercantil se da la prórroga de competencia que consiste en pasar al juzgado de lo civil y si no existe juez de lo civil lo hace primera instancia. Cualquiera de éstos, tiene la facultad de subastar el bien, sino fuere así, puede adjudicarlo en pago, en este caso, al banco.

- *Permuta:*

Es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro, o sea que hay un intercambio de bienes entre las partes. Además, se considera permuta el contrato de compra venta cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, si la cosa entregada vale más que el dinero. (Art. 1598.- y 1687-1690.- C.CV).

**Planteamiento de caso práctico:**

El 17 de marzo de 2019, la sociedad "Suministros San Esteban", S.A. de C.V., compra mercadería por valor de $26,000.00 más IVA a "Operadora del Sur", S.A. de C.V. con la cual acuerdan que pagará $8,380.00 en efectivo y por el resto entregará lo siguiente:

- Un camión KIA valuado en $20,000.00, que fue adquirido el 19 de junio de 2017 a un costo de adquisición de $25,000.00 y tiene una depreciación acumulada a la fecha de $7,500.00
- Mobiliario y equipo valuado en $1,000.00, que fue adquirido hace 49 meses a un costo de adquisición de $4,500.00 y tiene una depreciación acumulada de $3,750.00.

Nota: La mercadería tiene un costo de ventas de $13,000.00 para "Operadora del Sur", S.A. de C.V.

**Desarrollo de caso práctico:**

*Cálculos para la sociedad "Suministros San Esteban", S.A. de C.V.*

A la sociedad "Suministros San Esteban", S.A. de C.V., se le genera débito fiscal por la entrega del camión, ya que tiene menos de cuatro años de estar afecto al activo fijo; por tanto, tiene que emitir el comprobante de crédito fiscal respectivo a "Operadora del Sur", S.A. de C.V.

Cálculo del IVA débito en la transacción del camión

Valor total de la transacción del camión $20,000.00/1.13=$17,699.12 Valor neto

Valor neto de la transacción =$17,699.12 X 13% = $2,300.88 IVA débito fiscal

Cálculo de la utilidad o pérdida en la transferencia del camión:

Valor total de la transacción del camión $20,000.00/1.13=$17,699.12 Valor neto

Valor neto de la transacción =$17,699.12 x 13% = $2,300.88 IVA débito fiscal

Cálculo de la utilidad o pérdida en la transferencia del camión:

| | | |
|---|---|---|
| Valor total de la transacción del camión: | | $ 20,000.00 |
| (-) Débito fiscal IVA | | $ 2,300.88 |
| (=) Valor neto de la transacción | | $ 17,699.12 |
| (-) Valor en libros del camión | | $ 17,500.00 |
| Costo de adquisición | $ 25,000.00 | |
| (-) Depreciación Acumulada | $ 7,500.00 | |
| (=) Utilidad en la transferencia del camión | | $ 199.12 |

La transferencia de mobiliario y equipo no genera débito fiscal, puesto que tiene más de cuatro años de estar afecto al activo fijo.

Cálculo del crédito fiscal IVA por la compra de mercadería:

Valor de la mercadería comprada $26,000.00 X 13% = $3,380.00

Cálculo de la utilidad o pérdida en la transferencia del mobiliario:

| | | |
|---|---|---|
| Valor total de transacción del mobiliario | | $ 1,000.00 |
| (-) Valor en libros del mobiliario | | $ 750.00 |
| Costo de adquisición | $ 4,500.00 | |
| (-) Depreciación Acumulada | $ 3,750.00 | |
| (=) Utilidad en la transferencia del mobiliario | | $ 250.00 |

Registro contable por parte de “Suministros San Esteban”, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 17/03/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | Inventario | | $ 26,000.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 3,380.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Depreciación Acumulada** | | $ 11,250.00 | |
| | Equipo de Transporte | $ 7,500.00 | | |
| | Mobiliario y Equipo | $ 3,750.00 | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 8,380.00 |
| | Caja | | | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | | $ 29,500.00 |
| | Equipo de Transporte | $ 25,000.00 | | |
| | Mobiliario y Equipo | $ 4,500.00 | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 2,300.88 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | Utilidad en venta de Activo Fijo | | | $ 449.12 |
| | V/ Por registro de venta de mercadería cancelándola con efectivo, un camión KIA y mobiliario. | | **$ 40,630.00** | **$ 40,630.00** |

Registro contable por parte de “Operadora del Sur”, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 17/03/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 8,380.00 | |
| | Bancos | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 2,300.88 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | $ 18,699.12 | |
| | Equipo de Transporte | $ 17,699.12 | | |
| | Mobiliario y Equipo | $ 1,000.00 | | |
| | Costo de Venta | | $ 13,000.00 | |
| | Ventas | | | $ 26,000.00 |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 3,380.00 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | Inventario de mercadería | | | $ 13,000.00 |
| | V/ Por venta de mercadería, cobrada en efectivo, un camión y mobiliario. | | | |
| | | | **$ 42,380.00** | **$ 42,380.00** |

- *Dación en pago:*

Es una convención mediante la cual las partes acuerdan extinguir una obligación dando una cosa distinta a la que se debe y se perfecciona con la entrega voluntaria que hace el deudor al acreedor, con el consentimiento de éste y a modo de pago. Por ejemplo:

La Sra. Sara Mejía debe $4,800.00 en concepto de mercadería a la empresa El Baratillo, S.A. de C.V., y a la fecha de pago no tiene fondos disponibles para cancelar la deuda, por lo cual acuerdan con la empresa que a cambio de lo que debe, entregará un vehículo. (Art. 641.- y 644.- Pr.)

**Planteamiento de caso práctico**

Para el 08 de septiembre de 2019 la sociedad Calleja, S.A. de C.V. posee una deuda pendiente con el proveedor Ingenio Chaparrastique, S.A. de C.V., la cual asciende a $21,500.00 en productos derivados de la caña de azúcar que le ha proveído durante más de dieciocho meses. Por decisión de ambas empresas acuerdan saldar dicha deuda de la siguiente forma:

La sociedad Calleja, S.A. de C.V. entregará un camión de carga con capacidad de 10 toneladas, el cual posee un costo de adquisición de $30,850.00, una depreciación acumulada de $9,872.00 y tiene 23 meses de estar afecto al activo fijo.

**Desarrollo de caso práctico**

*Cálculos para la sociedad Calleja, S.A. de C.V.:*

Por la transferencia del camión se genera débito fiscal, debido a que tiene menos de 4 años de estar afecto al activo fijo.

Cálculo del débito fiscal:

Valor de la transferencia del camión: $21,500.00 / 1.13 = $19,026.55

Utilidad o pérdida en la transferencia del camión:

| | | |
|---|---|---|
| Valor total de la transferencia del camión | | $ 21,500.00 |
| (-) Débito Fiscal IVA | | $ 2,473.45 |
| (=) Valor Neto de la transacción | | $ 19,026.55 |
| (-) Valor en libros de la maquinaria | | $ 20,978.00 |
| Costo de adquisición | $ 30,850.00 | |
| (-) Depreciación Acumulada | $ 9,872.00 | |
| (=) Pérdida en la transferencia del camión | | $ 1,951.45 |

El Valor neto de la transferencia: $ 19,026.55 x 13% = $2,473.45 Débito Fiscal IVA

Asiento contable para la sociedad Calleja, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 08/09/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Proveedores** | | $ 21,500.00 | |
| | Ingenio Chaparrastique, S.A. de C.V. | | | |
| | **Depreciación Acumulada** | | $ 9,872.00 | |
| | Equipo de Transporte | | | |
| | Pérdida en Venta de Activo Fijo | | $ 1,951.45 | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | | $ 30,850.00 |
| | Equipo de Transporte | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 2,473.45 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | V/ Por liquidación de proveedores, entregando un activo. | | | |
| | | | **$ 33,323.45** | **$ 33,323.45** |

Asiento contable para la sociedad Ingenio Chaparrastique, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 08/09/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | $ 19,026.55 | |
| | Equipo de Transporte | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 2,473.45 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Cuentas por Cobrar** | | | $ 21,500.00 |
| | Calleja, S.A. de C.V. | | | |
| | V/ Por cobro de deuda, recibiendo a cambio un camión de 10 toneladas. | | | |
| | | | **$ 21,500.00** | **$ 21,500.00** |

- *Cesión de títulos de dominio de bienes muebles corporales:*

La cesión es el acto jurídico o administrativo por el cual el título de bienes o derechos, traspasa éstos a otra persona en forma libre y voluntaria. Como ejemplo de este caso tenemos, el Certificado de Depósito, el cual está regulado en el Código de Comercio (Art. 839.- 882.- Com.); el cual es un título valor utilizado por los almacenes generales de Depósito, cuyo fin radica en la guarda de bienes, ya que es un título de crédito que otorgan los almacenes a favor del depositante

de los bienes. Este título se puede transmitir por vía del endoso a la orden o a la simple entrega cuando es al portador y otorga al tenedor del mismo, el derecho de disponer de las mercancías amparadas en el título y exigir al almacén la entrega de las mismas o su valor.

El certificado de depósito es igualmente representativo de mercancías, de manera que la enajenación de los objetos se cumple con la entrega material del título. Los certificados de depósito incorporan los derechos del depositante sobre las mercaderías depositadas o sobre el dinero depositado y están destinados a servir como instrumento de enajenación, transfiriendo a su adquiriente los derechos que incorpora.

El Bono de Prenda es un título valor accesorio a un certificado de depósito por el cual se certifica la recepción de una cantidad por el dueño del certificado y la entrega en prenda de los bienes y mercancías a que se refiere dicho documento. (Art. 839.- 882.- Com)

- *Cesión de títulos de dominio de bienes muebles corporales:*

La cesión es el acto jurídico o administrativo por el cual el título de bienes o derechos, traspasa éstos a otra persona en forma libre y voluntaria. Como ejemplo de este caso tenemos, el Certificado de Depósito, el cual está regulado en el Código de Comercio (Art. 839.- 882.- Com.); el cual es un título valor utilizado por los almacenes generales de Depósito, cuyo fin radica en la guarda de bienes, ya que es un título de crédito que otorgan los almacenes a favor del depositante de los bienes. Este título se puede transmitir por vía del endoso a la orden o a la simple entrega cuando es al portador y otorga al tenedor del mismo, el derecho de disponer de las mercancías amparadas en el título y exigir al almacén la entrega de las mismas o su valor.

El certificado de depósito es igualmente representativo de mercancías, de manera que la enajenación de los objetos se cumple con la entrega material del título. Los certificados de depósito incorporan los derechos del depositante sobre las mercaderías depositadas o sobre el dinero depositado y están destinados a servir como instrumento de enajenación, transfiriendo a su adquiriente los derechos que incorpora.

El Bono de Prenda es un título valor accesorio a un certificado de depósito por el cual se certifica la recepción de una cantidad por el dueño del certificado y la entrega en prenda de los bienes y mercancías a que se refiere dicho documento. (Art. 839.- 882.- Com)

- *Mutuos o préstamos de consumo:*

Es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo género y calidad; es decir, que, si una persona prestare por ejemplo 100 resmas de papel bond base 20 para su inventario en caso de habérsele agotado el suyo, deberá restituirlo inmediatamente cuando tenga existencias (Art. 1954-1956.- C.CV)

**Planteamiento de caso práctico:**

El día 2 de marzo de 2019, la librería Medalla Milagrosa, tiene pendiente la entrega de un pedido de 2,000 cajas de cuadernos que enviará ese día por la tarde al Ministerio de Educación y al verificar sus existencias, se da cuenta que solamente tiene 1,200 cajas, motivo por el cual, decide celebrar un contrato de mutuos con la librería Los Ángeles por 800 cajas de cuadernos, comprometiéndose a devolverlas al recibir un pedido que tiene en tránsito y que se tiene predestinado ingrese a sus bodegas el día 4 de marzo.

Los costos y precios de venta de los productos para ambas sociedades después de recibir el pedido, son los siguientes:

| SOCIEDAD | COSTO UNITARIO | PRECIO DE VENTA UNITARIO (SIN IVA) |
|---|---|---|
| Librería Los Ángeles | $ 65.50 | $ 90.00 |
| Librería Medalla Milagrosa | $ 70.00 | $ 93.00 |

**Desarrollo de caso práctico:**

<u>Cálculos y registros contables por la entrega del préstamo de las 800 cajas de cuadernos:</u>

Según el Art. 48.- Lit. e) de la L.IVA, en los casos de mutuos de cosas; se considera que cada parte tiene el carácter de vendedor; por tanto, se tomará como base imponible para el cálculo del impuesto, el precio de venta de los bienes.

<u>Datos:</u>

Cajas de cuadernos prestadas: 800

Costo unitario (Los Ángeles): $ 65.50

Precio de venta neto: $ 90.00

Aplicando los datos anteriores, resulta lo siguiente:

Costo del inventario: 800 x $65.50 = $52,400.00

Venta total: 800 x $90.00 = $72,000.00

Débito fiscal IVA: $72,000.00 x 13% = $9,360.00

Registro contable en los libros de la Librería Los Ángeles, por la entrega del préstamo de cuadernos:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 02/03/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Préstamos por Cobrar** | | $ 61,760.00 | |
| | Librería Medalla Milagrosa | | | |
| | Inventario | | | $ 52,400.00 |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 9,360.00 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | V/ Por préstamo de 800 cajas de cuadernos a la Librería Medalla Milagrosa. | | **$ 61,760.00** | **$ 61,760.00** |

Registro contable en los libros de la Librería Medalla Milagrosa, por el préstamo de 800 cajas de cuadernos:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 02/03/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | Inventario | | $ 52,400.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 9,360.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Préstamos por Pagar** | | | $ 61,760.00 |
| | Librería Los Ángeles | | | |
| | V/ Por préstamo de 800 cajas de cuadernos a la Librería Medalla Milagrosa. | | **$ 61,760.00** | **$ 61,760.00** |

Cálculos y asientos contables por el pago del préstamo de las 800 cajas de cuadernos:

Datos:

Cajas de cuadernos prestadas: 800

Costo unitario (Los Ángeles): $ 70.00

Precio de venta neto: $ 93.00

Costo del inventario: 800 x $70.00 = $56,000.00

Venta total: 800 x $93.00 = $74,400.00

IVA débito fiscal: $74,400.00 x 13% = $9,672.00

Cálculo de la utilidad en el cobro recibido:

| | COSTO | | IVA | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Costo del inventario recibido en pago | $ 56,000.00 | | $ 9,672.00 | | Débito Fiscal IVA |
| (-) Costo del inventario dado en préstamo | $ 52,400.00 | | $ 9,360.00 | | Crédito Fiscal IVA |
| (=) Utilidad en el cobro | $ 3,600.00 | + | $ 312.00 | = | $ 3,912.00 |

Registro contable en los libros de la librería Los Ángeles, por el cobro del préstamo de las 800 cajas de cuadernos:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 04/03/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | Inventario | | $ 56,000.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 9,672.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Préstamos por Cobrar** | | | $ 61,760.00 |
| | Librería Medalla Milagrosa | | | |
| | Otros ingresos | | | $ 3,912.00 |
| | V/ Por dar en préstamo 800 cajas de cuadernos a librería Medalla Milagrosa. | | | |
| | | | **$ 65,672.00** | **$ 65,672.00** |

Registro contable en los libros de la librería Medalla Milagrosa, por el pago del préstamo de las 800 cajas de cuadernos:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 04/03/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Préstamos por Pagar** | | $ 61,760.00 | |
| | Librería Los Ángeles | | | |
| | Otros Gastos | | $ 3,912.00 | |
| | Inventario | | | $ 56,000.00 |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 9,672.00 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | V/ Por recibir en préstamo 800 cajas de cuadernos. | | | |
| | | | **$ 65,672.00** | **$ 65,672.00** |

- *Aporte de bienes muebles corporales propios del giro a sociedades u otras personas jurídicas:*

Esta figura constituye hecho generador del impuesto, si lo aportado por los accionistas es mercadería o bienes muebles pertenecientes al activo fijo de la empresa (Art. 71.- L.IVA). Entre las sociedades u otras personas jurídicas contempladas en este caso están: Las sociedades cooperativas, las asociaciones cooperativas, los bancos, las sociedades de seguros, los intermediarios financieros no bancarios, etc.

**Planteamiento de caso práctico**

El 10 de mayo de 2019, se constituye la sociedad "Beto´s, S.A de C.V", con un capital social de $150,000.00. La actividad principal es la venta de insumos agrícolas y el capital social está suscrito de la siguiente manera:

| ACCIONISTAS | CAPITAL SUSCRITO |
|---|---|
| Lorena Margarita López | $ 20,000.00 |
| Raúl Ernesto Cornejo | $ 35,000.00 |
| Geovany Daniel Salinas | $ 20,000.00 |
| Mauricio Antonio Fuentes | $ 30,000.00 |
| Martín Alonso Navarro | $ 45,000.00 |

Todos los accionistas pagan el capital suscrito en efectivo, excepto el Sr. Navarro que es contribuyente de IVA y cancela $27,000.00 en efectivo y por el resto entrega una maquinaria valorada en $18,000.00; cuyo costo de adquisición es $ 24,000.00 y tiene una depreciación acumulada de $7,000.00. La maquinaria tiene 21 meses de estar afecta a la propiedad planta y equipo del Sr. Navarro.

**Desarrollo de caso práctico:**

Valor total de la transacción de la maquinaria $18,000.00/1.13=$15,929.20

Valor neto de la transacción $15,929.20 * 13% = $2,070.80 débito fiscal IVA

Utilidad o pérdida en la transferencia de la maquinaria:

| | | |
|---|---|---|
| Valor total de la transferencia de la maquinaria | | $18,000.00 |
| (-) Débito Fiscal IVA | | $ 2,070.80 |
| (=) Valor Neto de la transacción | | $15,929.20 |
| (-) Valor en libros de la maquinaria | | $17,000.00 |
| Costo de adquisición | $24,000.00 | |
| (-) Depreciación Acumulada | $ 7,000.00 | |
| (=) Pérdida en la transferencia de la maquinaria | | $ 1,070.80 |

Registros contables en los libros del Sr. Navarro:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 10/05/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Inversiones Permanentes** | | $ 45,000.00 | |
| | Acciones comunes | | | |
| | **Depreciación Acumulada** | | $ 7,000.00 | |
| | Maquinaria Agrícola | | | |
| | **Pérdida en venta de activo fijo** | | $ 1,070.80 | |
| | Maquinaria Agrícola | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 27,000.00 |
| | Efectivo en bancos | | | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | | $ 24,000.00 |
| | Maquinaria Agrícola | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 2,070.80 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | V/ Por aporte de bienes muebles corporales a la sociedad Beto's S.A. de C.V. | | | |
| | | | **$ 53,070.80** | **$ 53,070.80** |

Registro para la sociedad “Beto’s S.A. de C.V.”:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 10/05/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Accionistas, capital suscrito** | | $ 150,000.00 | |
| | Lorena Margarita López | $ 20,000.00 | | |
| | Raúl Ernesto Cornejo | $ 35,000.00 | | |
| | Geovany Daniel Salinas | $ 20,000.00 | | |
| | Mauricio Antonio Fuentes | $ 30,000.00 | | |
| | Martín Alonso Navarro | $ 45,000.00 | | |
| | **Capital Social** | | | $ 150,000.00 |
| | Lorena Margarita López | $ 20,000.00 | | |
| | Raúl Ernesto Cornejo | $ 35,000.00 | | |
| | Geovany Daniel Salinas | $ 20,000.00 | | |
| | Mauricio Antonio Fuentes | $ 30,000.00 | | |
| | Martín Alonso Navarro | $ 45,000.00 | | |
| | V/ Por registro del capital suscrito de la empresa Beto's S.A. de C.V. | | | |
| | | | **$ 150,000.00** | **$ 150,000.00** |

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 10/05/2019 | **Partida No. 2** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 132,000.00 | |
| | Banco | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 2,070.80 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | $ 15,929.20 | |
| | Maquinaria Agrícola | | | |
| | **Accionistas, capital suscrito** | | | $ 150,000.00 |
| | Lorena Margarita López | $ 20,000.00 | | |
| | Raúl Ernesto Cornejo | $ 35,000.00 | | |
| | Geovany Daniel Salinas | $ 20,000.00 | | |
| | Mauricio Antonio Fuentes | $ 30,000.00 | | |
| | Martín Alonso Navarro | $ 45,000.00 | | |
| | V/ Por registro del pago del capital suscrito de la empresa Beto's S.A. de C.V. | | | |
| | | | **$ 150,000.00** | **$ 150,000.00** |

- *Transferencia de bienes muebles corporales propios del giro con ocasión de la modificación, ampliación, transformación, fusión u otras formas de reorganización de sociedades:*

En este apartado, es necesario conceptualizar los siguientes términos:

- *Modificación:* Esta figura surge cuando se modifican algunos de los estatutos del pacto social. Un ejemplo es: El aumento o disminución del capital social de una sociedad.
- *Ampliación de sociedades:* Este término no está contemplado en la legislación mercantil vigente a la fecha en nuestro país.
- *Transformación:* para el caso de la transformación, se da cuando una sociedad de cualquier tipo desea adoptar otro tipo legal. Por ejemplo: Una sociedad de personas desea convertirse en una sociedad anónima; por tanto, la nueva sociedad sucederá de pleno derecho a la anterior (Art. 322.-325.- Com.) En la transformación hay disolución de una sociedad, pero no liquidación.
- Fusión: Existe fusión por unión y por absorción. El primer caso se da cuando dos o más sociedades integran una nueva y su constitución se sujetará a los principios que rijan la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer. La fusión por absorción se da cuando una sociedad ya existente absorbe a otra u otras; en este caso deberá modificarse la escritura de la sociedad incorporante (Art. 315.- 321.- Com.)
- Como otra forma de reorganización de sociedades, podría considerarse la Escisión de sociedades mercantiles. La *escisión*, es el proceso en virtud del cual una sociedad a la cual se le denomina escindente, sin extinguirse transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio para la creación de otra u otras sociedades que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas; dicho término no está contemplado en el Código de Comercio, pero si se incluye en la Ley de Compañías de Seguros (Art. 107-110.- Ley de Sociedades de Seguros)

**Planteamiento de caso práctico**

Al 31 de diciembre de 2017, la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V., presenta el siguiente capital contable, en su Estado de Situación Financiera:

CAPITAL CONTABLE:

| | | |
|---|---|---|
| Capital social | $ 400,000.00 | (3500 acciones a $114.28 c/u) |
| Reserva legal | $ 80,000.00 | |
| Utilidad del ejercicio | $ 220,000.00 | |
| Total | $ 700,000.00 | |

- El día 5 de enero de 2018, El Sr. Antonio Quinteros (contribuyente de IVA), adquiere 1225 acciones a su valor contable ($200.00), las cuales representan el 35% de participación.
- El 10 de marzo de 2018, se cancelan en efectivo las utilidades del año 2017.
- La utilidad de la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V. para el ejercicio 2018, asciende a un valor de $260,000.00 y son canceladas en efectivo el 20 de marzo de 2019.
- El 18 de septiembre de 2019, el Sr. Quinteros envía solicitud amparada por acta notarial, a la Junta General de Accionistas, explicando que decide retirar su capital de la sociedad; la cual es aprobada y acuerdan entregarle el valor del retiro de su participación al finalizar el ejercicio anual en curso.
- Al 31 de diciembre de 2006, la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V., presenta el siguiente capital contable, en su Estado de Situación Financiera:

CAPITAL CONTABLE:

| | | |
|---|---|---|
| Capital social | $ 400,000.00 | (3500 acciones a $114.28 c/u) |
| Reserva legal | $ 80,000.00 | |
| Utilidad del ejercicio | $ 300,000.00 | |
| Total | $ 780,000.00 | |

- El 15 de febrero de 2020, la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V. acordó la distribución del 100% de las utilidades del 2019.
- El 5 de marzo de 2020, la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V. cancela el valor del retiro al Sr. Quinteros, entregando Inventario valorado en $226,000.00 con un costo de venta de $150,000.00; una maquinaria valorada en $9,000.00 y $38,000.00 en efectivo. El costo de adquisición de la maquinaria fue de $10,000.00, tiene 22 meses de estar afecta al activo fijo y una depreciación acumulada de $3,055.56.

**Desarrollo de caso práctico:**

Cálculos para la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V.

Por la entrega del inventario y la maquinaria se le genera un débito fiscal, ya que la maquinaria tiene menos de cuatro años de estar afecta al activo fijo; por tanto, tiene que emitir un comprobante de crédito fiscal por la transferencia de esos activos.

*Cálculo del débito fiscal:*

Valor del inventario $226,000.00/1.13 = $200,000.00 * 13% = $26,000.00

Transferencia de la maquinaria: $9,000.00 / 1.13 = $7,964.60 * 13% = $ 1,035.40

Total débito fiscal IVA generado en la transferencia $ 27,035.40

Utilidad o pérdida en la transferencia de la maquinaria:

| | | |
|---|---|---|
| Valor total de la transferencia de la maquinaria | | $ 9,000.00 |
| (-) Débito Fiscal IVA | | $ 1,035.40 |
| (=) Valor Neto de la transacción | | $ 7,964.60 |
| (-) Valor en libros de la maquinaria | | $ 6,944.44 |
| Costo de adquisición | $ 10,000.00 | |
| (-) Depreciación Acumulada | $ 3,055.56 | |
| (=) Pérdida en la transferencia de la maquinaria | | $ 1,020.16 |

Registros contables en los registros de la sociedad La Marmolería, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 05/03/2020 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Depreciación Acumulada** | | $ 3,055.56 | |
| | Maquinaria | | | |
| | **Capital Social** | | $ 140,000.00 | |
| | Antonio Quinteros | | | |
| | Reserva Legal | | $ 28,000.00 | |
| | Utilidad del Ejercicio | | $ 105,000.00 | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 38,000.00 |
| | Efectivo en bancos | | | |
| | Ventas | | | $ 200,000.00 |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | | $ 10,000.00 |
| | Maquinaria | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 27,035.40 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | Ganancia en venta de activo fijo | | | $ 1,020.16 |
| | V/ Por retiro del capital social del Sr. Antonio Quinteros | | | |
| 05/03/2020 | **Partida No. 2** | | | |
| | Costo de Ventas | | $ 150,000.00 | |
| | Inventario | | | $ 150,000.00 |
| | V/ Por registro del costo de la mercadería entregada | | | |
| | | | **$ 426,055.56** | **$ 426,055.56** |

Registros contables del Sr. Quinteros:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 31/12/2017 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Inversiones Permanentes** | | $ 245,000.00 | |
| | Acciones comunes | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 245,000.00 |
| | Efectivo en bancos | | | |
| | V/ Por registro de compra de 1225 acciones de la sociedad "La Marmoleria" S.A. de C.V. a $200.00 c/u | | | |
| 05/01/2018 | **Partida No. 2** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 77,000.00 | |
| | Banco | | | |
| | **Inversiones Permanentes** | | | $ 77,000.00 |
| | Acciones comunes | | | |
| | V/ Por registro de cobro de las utilidades del 2017 | | | |
| 31/12/2018 | **Partida No. 3** | | | |
| | **Inversiones Permanentes** | | $ 91,000.00 | |
| | Resultados en Compañías Asociadas | | | |
| | **Otros ingresos** | | | $ 91,000.00 |
| | Resultados en Compañías Asociadas | | | |
| | V/ Por reconocimiento de las utilidades del 2018 | | | |
| 05/01/2019 | **Partida No. 4** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 77,000.00 | |
| | Banco | | | |
| | **Inversiones Permanentes** | | | $ 77,000.00 |
| | Resultados en Compañías Asociadas | | | |
| | V/ Por registro de cobro de las utilidades del 2018 | | | |
| 15/02/2020 | **Partida No. 5** | | | |
| | Dividendos por Cobrar | | $ 105,000.00 | |
| | **Otros ingresos** | | | $ 105,000.00 |
| | Resultados en Compañías Asociadas | | | |
| | V/ Por registro de acuerdo de distribución de las utilidades del 2019. | | | |
| 05/03/2020 | **Partida No. 6** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 38,000.00 | |
| | Banco | | | |
| | Inventario | | $ 200,000.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 27,035.40 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Propiedades, Planta y Equipo** | | $ 7,964.60 | |
| | Maquinaria | | | |
| | **Inversiones Permanentes** | | | $ 168,000.00 |
| | Acciones comunes | | | |
| | Dividendos por Cobrar | | | $ 105,000.00 |
| | V/ Por registro del retiro de las inversiones en la sociedad "La Marmoleria" S.A. de C.V | | | |
| | | | **$ 868,000.00** | **$ 868,000.00** |

- *Adjudicaciones y transferencias de bienes muebles corporales propias del giro, efectuadas como consecuencia de disolución y liquidación o reducción de capital:*

La disolución de sociedades, es el acto jurídico que abre el proceso de liquidación que dará lugar a la extinción de la sociedad como contrato y como persona jurídica; los Art. 59 y 187.- Com., establecen las causales de disolución para las sociedades de personas y las sociedades de capital respectivamente. La disolución en sí no pone fin a la sociedad ni paraliza totalmente su actividad, aunque ésta pasa a ser liquidatoria; una vez disuelta la sociedad, comienza el proceso de liquidación, asumiendo los liquidadores todas sus funciones; hasta que se le da término a la sociedad. Como ejemplo se menciona el caso en que se liquide una sociedad y se le adjudiquen a un accionista, bienes muebles corporales propios del giro de la empresa o bienes muebles corporales del activo fijo con menos de 4 años de estar afectados a dicho activo o que sean del giro de la empresa; por estas transferencias se generaría un IVA débito a la sociedad y un IVA crédito al accionista en el caso que fuera contribuyente; así también los que transfieren los liquidadores a terceras personas (Art. 59.- al 65.-, 181.- 187.- 326.- 343.- Com.)

- *Transferencia de establecimientos o empresas mercantiles, respecto únicamente de los bienes muebles corporales del activo realizable en dicha operación:*

De acuerdo a lo establecido en los Art. 555.- 557.- Com., considera la empresa mercantil como un bien mueble; sin embargo, lo que se gravaría no es la transferencia de la empresa; sino la transferencia de algunos de sus elementos, como es el caso de los bienes muebles corporales propios del giro y los bienes muebles corporales del activo fijo que tengan menos de cuatro años de estar afectados a dicho activo o que sean del giro de la empresa.

- *Constitución o transferencia onerosa del derecho de usufructo, uso o del derecho de explotar o de apropiarse de bienes muebles por anticipación, extraídos de canteras, minas, lagos, bosques, plantaciones, almácigos y otros semejantes:*

Por favor remitirse al apartado de los bienes en general.

- *Promesa de venta seguida de la transferencia de la posesión.:*

La promesa de celebrar un contrato, está regulada en el Art. 1425.- C. CV; y se le define como aquel en que dos o más personas se comprometen a celebrar un contrato futuro, cumpliéndose los requisitos legales. La legislación civil, lo define como aquel por el cual las partes se obligan a celebrar un contrato determinado, en cierto plazo o en el evento de cierta condición, cumpliéndose con todos los requisitos que establece el artículo 1425.- C. CV.

***4.8.2.3 Aspecto espacial y temporal de los bienes muebles corporales.***

El aspecto espacial y temporal se encuentra definido en el Art. 10 de L.IVA la cual delimita el territorio de la siguiente manera:

Se gravarán con este impuesto la transferencia de dominio de bienes muebles corporales y el retiro de bienes de la empresa, siempre y cuando se encuentren situados, matriculados o registrados en el país, no obstante, el impuesto es causado aun cuando se encuentren colocados transitoriamente en él o en el extranjero, aunque sus actos, convenciones o contratos se hayan perfeccionado en el exterior.

Por otro lado, el momento en que se causa el impuesto (según el Art. 8 de la L.IVA) en las transferencias de dominio como hecho generador se entiende causado el impuesto cuando se emite el documento que da constancia de la operación.

Si se pagare el precio o se entregaren real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos, o si por la naturaleza del acto o por otra causa, no correspondiere dicha emisión, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando tales hechos tengan lugar.

En las entregas de bienes en consignación el impuesto se causará cuando el consignatario realice alguno de los hechos indicados en el inciso anterior.

El impuesto se causa aun cuando haya omisión o mora en el pago del precio o que éste no haya sido fijado en forma definitiva por las partes.

### 4.8.3 Retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa.

***Aspecto espacial y temporal.***

El aspecto espacial cosiste en el lugar donde se produce o realiza el hecho imponible, lo cual es de suma relevancia a la hora de determinar si queda sujeto a la eficacia de la ley que estableció el correspondiente tributo, en caso de que existan dos leyes que lo provean, el ente público con competencia para poderlo exigir.

El art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios menciona que constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aun de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa.

El aspecto temporal del hecho imponible, puede realizarse una primera aproximación entendiéndolo como la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo, es decir, como el periodo durante el cual los actos o circunstancias previstas en el hecho imponible se realizan de forma íntegra.

***Momento en que se causa.***

El Art. 12 del Código Tributario menciona que el retiro de bienes de la empresa, se entiende causado el impuesto en la fecha del retiro.

**Planteamiento de caso práctico:**

El día 05 de mayo de 2019 La empresa Grupo Q El Salvador, S.A. de C.V. decide trasladar de su inventario un camión Marca NISSAN con destino a ser utilizado en el transporte de herramientas pequeñas que utiliza en el taller de reparación de vehículos. El costo del camión es de $ 25,000.00.

**Desarrollo de caso práctico:**

El registro para la empresa Grupo Q El Salvador, S.A. de C.V. es el siguiente:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| 05/05/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Propiedades Planta y Equipo** | | $ 25,000.00 | |
| | Camion NISSAN | $ 25,000.00 | | |
| | **Inventario de Mercaderia** | | | $ 25,000.00 |
| | Camion NISSAN | $ 25,000.00 | | |
| | v/ Por Traslado del camion NISSAN a Propiedades Planta y Equipo | | | |
| | | | **$ 25,000.00** | **$ 25,000.00** |

### 4.8.4 Importación e Internación al país de bienes muebles corporales y de servicios.

La importación es el acto de compra efectuado por los residentes de un país a los de otro.

Las importaciones son una de las fuentes más importantes de ingresos para nuestro país, ya que constituyen un porcentaje alto de acuerdo a los ingresos que se generan en el país.

La obligación tributaria o hecho generador del tributo se causa cuando se realizan los actos de importación, internación o exportación de mercancías al país de acuerdo al régimen aduanero a que se sujetan las mercancías, esta obligación nace en el momento específico en que se acepta la declaración de mercancía.

La llegada de mercancías a una determinada porción del territorio nacional denominada por la ley aduanera produce dos consecuencias jurídicas: una tributaria, por cuanto con esa llegada se causa el impuesto, nace la obligación a tributar para quien, más adelante, resulte ser el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) son tributos contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación y tienen como hecho generador la operación aduanera de importación. Con excepción a las franquicias y exenciones establecidas, toda importación de mercancías al territorio aduanero de El Salvador debe pagar los derechos arancelarios que le sean aplicables.

La base imponible para la aplicación de los Derechos Arancelarios a la Importación, es el Valor en Aduana de las Mercancías. El concepto de valor en aduana se utiliza por la Autoridad Aduanera para indicar los procedimientos y construir el monto sobre el cual se calculan los derechos aduaneros e impuestos. Una compra venta normalmente se respalda por medio de una factura comercial que se adjunta por el importador para realizar la importación.

La aduana suma al valor de factura (si no están incluidos), los gastos de trasportes (fletes), seguros, gastos de manipulación, carga y descarga de los que fueron objeto las mercancías hasta su llegada a puerto aéreo, marítimo, o frontera de El Salvador. Este cálculo lo lleva a cabo para todas las mercancías importadas o internadas estén afectas o no al pago de tributos.

**Planteamiento del caso práctico:**

La entidad denominada PC Millenium, S.A. de C.V. dedicada a la compra y venta de equipo informático y todos sus accesorios en la ciudad de San Miguel, está clasificada por la Dirección General de Impuestos Internos como Gran Contribuyente con NIT No. 1214-250305-101-2 y NRC No. 12568-9

El día 01 de marzo de 2019 decide contactar con la empresa Technology Corp., uno de sus proveedores en el exterior para realizar un pedido de acuerdo al siguiente detalle:

| Cantidad | Tipo / Modelo | Descripción | Precio |
|---|---|---|---|
| 20 | Dell Inspiron  N4030 | Intel Core i3-M380 2,53GHz, 3GB DDR3, 500GB, 14.0 Wide LED, DVDRW 10/100, Wi-Fi. | $ 500.00 |
| 15 |  Dell N4110 | Intel Core i5-2410M 2.3 GHz, disco 500GB Windows 10 Home Premium (64 bits) | $ 600.00 |
| 12 | TOSHIBA C655  | Intel Core 2 duo 3.0 GHz, Disco Duro 500GB, RAM 4 GB DDR3, WINDESCREEN 15.6 Pulgadas. | $ 400.00 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 10 | Cannon Pixma MP170  | Multifuncional Cannon Pixma MP170, Impresor, fotocopiador y escáner. | $ 50.00 |
| 10 | Proyector EPSON  | Cañón EPSON modelo: EX3210, Trae 2800 Lumens, Resolución SVGA (800 x 600), USB Plug. | $ 150.00 |

El día 03 de marzo de 2019 Technology corp. Le confirma a PC Millenium, S.A. de C.V. que puede cubrir dicho pedido, por lo cual le emite una factura No. 23839 por el monto de $ 28,800.00, precio que incluye Flete por $ 2,000.00 y Seguro por $ 1,000.00; la empresa que presta el seguro a la mercadería está autorizada por la Superintendencia del Sistema Financiero, según la información proporcionada por el proveedor extranjero.

Ese mismo día la empresa extrajera pide un anticipo del 30% del valor total de la factura, el cual PC Millenium se lo hace mediante transferencia electrónica del Banco de América Central.

El día 12 de marzo de 2019 llega la mercadería a Aduana por lo cual se delega al Contador de la empresa para que vaya a recibirla y efectué el pago correspondiente mediante cheque No. 1296 del Banco de América Central. Además, se le paga la cantidad de $ 100.00 más IVA mediante cheque No. 1297 a Transportes de El Salvador, S.A. de C.V. catalogada como Mediano Contribuyente por la DGII, para trasladar la mercadería a las instalaciones de la bodega de la empresa.

Nota: Los Impuesto Arancelarios para dicha mercadería es de tasa 0%.

**Desarrollo del caso práctico:**

Para cumplir con las condiciones que solicito Technology Corp. Se hizo la transferencia electrónica del 30% del monto total de la compra, además en dicho anticipo se efectúa el 5% de retención de acuerdo a lo estipulado en el Art. 158 literales a) y b) del Código Tributario por el servicio de Transporte Internacional y el servicio de seguro de la mercancía prestado por una aseguradora autorizada por la Superintendencia del Sistema Financiero.

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| **03/03/2019** | **Partida No. 1** | | | |
| | **Mercaderia en Transito** | | $ 28,800.00 | |
| | Mercaderia | $ 25,800.00 | | |
| | Seguro | $ 1,000.00 | | |
| | Flete | $ 2,000.00 | | |
| | **Retenciones Legales** | | | $ 45.00 |
| | Retencion 5% | $ 45.00 | | |
| | **Cuentas Por Pagar** | | | $ 20,115.00 |
| | Proveedores Extranjeros | | | |
| | Technology Corp. | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 8,640.00 |
| | Bancos | $ 8,640.00 | | |
| | Banco de America Central | | | |
| | Cuenta Corriente. | | | |
| | v/Por registro de Transferencia Electronica al proveedor extranjero. | | | |
| | | | **$ 28,800.00** | **$ 28,800.00** |

Se paga una comisión por la transferencia electrónica del anticipo realizado al proveedor del exterior por un monto de $ 8.00 más IVA a favor del Banco de América Central.

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| **03/03/2019** | **Partida No. 2** | | | |
| | **Gastos Financieros** | | $ 8.00 | |
| | Comisiones Bancarias | $ 8.00 | | |
| | **Impuestos Por Recuperar** | | $ 1.04 | |
| | Credito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 9.04 |
| | Bancos | $ 9.04 | | |
| | Banco de America Central | | | |
| | v/Por registro del pago de la comision cobrada. | | | |
| | | | **$ 9.04** | **$ 9.04** |

Ahora se procede a realizar el cálculo del IVA por la importación de equipo informático aplicando la tasa del 13% al Valor de Aduana, el cual se encuentra integrado por el precio de compra, más el seguro y el flete de la mercadería los cuales se encuentran consignados en la factura emitida.

| | |
|---|---|
| Costo de la mercadería: | $ 25,800.00 |
| Seguro de la mercadería: | $ 1,000.00 |
| Transporte de la mercadería: | $ 2,000.00 |
| | $ 28,800.00 |

Valor de Aduana: $ 28,800.00 X 13% = **$ 3,744.00**

A continuación, se procede hacer el registro contable del pago del 70% restante y del Crédito Fiscal IVA a Technology Corp., además se registra el pago a del transporte nacional a Transportes de El Salvador, S.A. de C.V. para trasladar la mercadería hasta las instalaciones de la bodega de la empresa.

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| **12/03/2019** | **Partida No. 3** | | | |
| | **Cuentas Por Pagar** | | $ 20,115.00 | |
| | Proveedores Extranjeros | $ 20,145.00 | | |
| | Technology Corp. | | | |
| | **Impuestos Por Recuperar** | | $ 3,744.00 | |
| | Credito Fiscal IVA | $ 3,744.00 | | |
| | **Retenciones Legales** | | | $ 105.00 |
| | Renta 5% | $ 105.00 | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 23,754.00 |
| | Bancos | $ 23,754.00 | | |
| | Banco de America Central | | | |
| | Cuenta Corriente. | | | |
| | Cheque No. 1296 | | | |
| | v/Por registro de pago total de la Deuda al proveedor extranjero. | | | |
| | | | **$ 23,859.00** | **$ 23,859.00** |

Ahora se procede hacer el registro Contable donde se reconoce el ingreso de la mercadería como Inventario.

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| **12/03/2019** | **Partida No. 4** | | | |
| | **Mercaderia en Transito** | | $ 100.00 | |
| | Mercaderia | $ 100.00 | | |
| | **Impuesto Por Recuperar** | | $ 13.00 | |
| | Credito Fiscal IVA | $ 13.00 | | |
| | **Impuesto Por Pagar** | | | $ 1.00 |
| | Retencion 1% | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 112.00 |
| | Bancos | $ 112.00 | | |
| | Banco de America Central | | | |
| | Cuenta Corriente. | | | |
| | Cheque No. 1297 | | | |
| | v/Por registro de Transporte Nacional | | | |
| | | | **$ 113.00** | **$ 113.00** |

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| **12/03/2019** | **Partida No. 5** | | | |
| | **Inventarios** | | $ 28,900.00 | |
| | Mercaderia para la Venta | $ 28,900.00 | | |
| | **Mercaderia en Transito** | | | $ 28,900.00 |
| | Mercaderia | $ 25,800.00 | | |
| | Seguro | $ 1,000.00 | | |
| | Flete | $ 2,000.00 | | |
| | Transporte Nacional | $ 100.00 | | |
| | v/Por el ingreso de la mercaderia a la | | | |
| | bogeda de la empresa. | | **$ 28,900.00** | **$ 28,900.00** |

### 4.8.4 Prestación de Servicios

Según el Art. 16.- L. IVA, constituye hecho generador del IVA, las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar una contraprestación. El Art. 17.- de la misma ley señala que: "Para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales."

Para tener una comprensión más amplia de cada de los servicios enumerados en el Art. 17.- LIVA, es necesario definir los siguientes conceptos:

- *Arrendamiento:* Es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio y la otra a pagar por este goce obra o servicio un precio determinado (Art. 1703.- CC).

- *Arrendamiento con promesa de venta:* Es el contrato mediante el cual una parte llamada arrendador, traspasa a otra llamada arrendatario el derecho de usar un bien mueble o inmueble con la promesa de venderlo a determinado plazo, a cambio de pagaos periódicos o por tiempos determinados, al término del cual el arrendador deberá cumplir con la promesa de transferir la propiedad del bien (Art. 7 RL. IVA)

- *Subarrendar:* Dar o tomar en arrendamiento una cosa de otro arrendatario de la misma y no del dueño de ella ni de su administrador.

- *Cesión:* Acto jurídico o administrativo por el cual el título de bienes o derechos, traspasa éstos a otra persona en forma libre y voluntaria.

- *Concesión:* Acto de derecho público, mediante el cual el Estado o en su caso los municipios, delegan en una persona o empresa particular, una parte de su autoridad y de sus atribuciones para la prestación de un servicio de utilidad general, como el transporte urbano, el ferroviario, el alumbrado de la población, etc.

- *Uso:* Acción y efecto de servirse de una cosa, de emplearla o utilizarla.

- *Mandato:* Contrato por el cual una persona (mandatario) se obliga a ejecutar uno o más negocios por cuenta de otra que le ha encargado de ello (mandante).

- *Comodato:* Contrato en virtud del cual el comodante da un bien al comodatario para que lo use, sin contraprestación dineraria alguna.

- *Contrato por comisión:* Es el contrato en el cual el comisionista ejecuta en nombre propio, pero por cuenta ajena, mandato para realizar actos de comercio, actuando como agente intermediario entre el comitente y los terceros.

- *Precio alzado:* Cuando quien presta el servicio, incluye en el precio todos los materiales, servicios y equipos necesarios para realizar la instalación o confección de la obra que se le ha encomendado.

- *Comisión mercantil:* Representa un mandato con fines comerciales mediante el cual una persona llamada comisionista, realiza una o varias operaciones mercantiles por cuenta de otra, llamada comitente. La comisión es la remuneración que percibe el comisionista por la gestión que realiza, y que suele consistir en un porcentaje del importe de los negocios que termina.

- *Consignación:* El contrato en el cual una parte llamada consignante entrega a otra persona llamada consignatario, bienes muebles o mercaderías para que sean vendidas a su nombre o al cabo de cierto período, este le pague el precio o le devuelva los bienes o mercaderías.

- *Subasta:* Venta Pública de bienes que se hace al mejor postor, y regularmente por mandato y con intervención de un juez u otra autoridad.

- *Prima:* Es la suma de dinero que el comprador a plazos le abona al vendedor para poder rescindir el trato.

- *Rentas:* Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho. También se le llama renta a la utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa.

- *Regalías:* Contraprestación en dinero, proporcional a las ventas, producción o utilidades, pagadera por el licenciatario en los contratos de licencia de marcas, patentes o conocimientos técnicos.

- *Agente de comercio:* Los que desempeñan una función mediadora en las operaciones comerciales. El código de comercio en el Art. 384.-392.-, determina las funciones, derechos, obligaciones y responsabilidades que afectan a cada uno.

- *Marcas de fábrica:* Es un distintivo comercial que ampara un producto determinado con relación a la empresa que lo fabrica.

- *Marcas de Comercio:* Tienen la misma función que las marcas de fábrica, pero con relación con la empresa distribuidora y no con la producción.

- *Emblemas:* Son distintivos que no identifican tipos de artículos determinados, sino que sirven para ser usados en todos los artículos que produzca o distribuya una empresa e indican solamente procedencia de dicha empresa.

- *Lemas:* Son estribillos de propaganda, cuyo registro garantiza a su propietario de que no pueden ser imitados por los competidores.

- *Patente de invención:* Es una concesión dada por el Estado, a quien ha realizado un invento o perfeccionado un invento ajeno a fin de explotar exclusivamente el invento o el perfeccionamiento, durante el lapso para el cual ha sido otorgada.

**Casos prácticos sobre Prestación de Servicios:**

***a) Prestaciones de servicios permanentes, regulares, contínuos o periódicos***

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa el Zamorano Group, S.A de C.V se dedica a la comercialización de productos avícolas y durante el mes de enero de 2019, solicita a la empresa COSASE, S.A. de C.V. le proporcione seguridad a la flota de vehículos de distribución que posee, y acuerdan firmar el contrato por un período de un año por un valor total de $30,000.00 y el desembolso se efectuará por pagos iguales al inicio de cada mes. Además, en el caso de atraso en el pago, convienen pagar intereses moratorios del 2% mensual sobre el valor de la cuota pendiente de pago.

**Desarrollo de caso práctico:**

En el caso de la prestación de servicios de carácter permanente, regulares, continuos o en los suministros de servicios periódicos, el Art. 18.- LIVA establece que el impuesto se causará cuando se emita el documento respectivo o al término de cada período establecido para el pago.

Valor del contrato $30,000.00 / 12 meses = $2,500.00 Cuota Mensual

Registros contables para la empresa Zamorano Group, S.A de C.V:

Cálculo del crédito fiscal:

Cuota mensual $2,500/1.13=$2,212.39*0.13=$287.61 Crédito Fiscal

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| XX/01/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Gastos de Venta** | | $ 2,212.39 | |
| | Seguridad | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 287.61 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 2,500.00 |
| | Caja | | | |
| | V/ Por pago de primer mes de seguridad. | | **$ 2,500.00** | **$ 2,500.00** |

Registros contables para COSASE, S.A. de S.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| XX/01/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 2,500.00 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 287.61 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 2,212.39 |
| | Seguridad | | | |
| | V/ Por cobro del primer mes en concepto de prestación de servicios de seguridad | | | |
| | | | **$ 2,500.00** | **$ 2,500.00** |

Nota: Los asientos contables anteriores serán iguales para los meses restantes.

- Suponer que la empresa Zamorano Group, S.A de C.V., canceló la segunda cuota con retraso de 10 días.

Según el Art. 51.- L. IVA., cuando existan intereses por retardo en el pago de las cuotas de un contrato, éste valor se adicionará al valor de la cuota para formar la base imponible y deberá documentarse por una nota de débito.

Asientos contables para la empresa Zamorano Group, S.A de C.V.:

Cálculos:

Valor de la cuota $2,212.39 * 0.02 * 10/30 =$14.75 Intereses

$2212.39+$14.75=$2,227.14 * 0.13 = $289.53 IVA Crédito Fiscal

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| XX/02/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Gastos de Venta** | | $ 2,212.39 | |
| | Seguridad | | | |
| | **Gastos de Administración** | | $ 14.75 | |
| | Intereses moratorios | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 289.53 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 2,516.67 |
| | Caja | | | |
| | V/ Por pago del segundo mes de seguridad. | | | |
| | | | **$ 2,516.67** | **$ 2,516.67** |

Registros contables para COSASE, S.A. de S.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| XX/02/2019 | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 2,516.67 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 289.53 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 2,212.39 |
| | Seguridad | | | |
| | Otros ingresos | | | $ 14.75 |
| | V/ Por cobro del primer mes en concepto de prestación de servicios de seguridad | | | |
| | | | **$ 2,516.67** | **$ 2,516.67** |

**Ejercicio 2:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa Neom Plus, S.A. de C.V., contrata a la empresa salvadoreña Publicom, S.A. de C.V., para que elabore un spot publicitario que utilizará para promover un producto que comercializará por toda Centro América; el valor del spot publicitario asciende a un valor total del $30,000.00 más IVA, y es cancelada en efectivo al momento de celebrar el contrato.

**Desarrollo de caso práctico:**

Cálculo del IVA:

Para este caso, como el spot publicitario es para utilizarlo en toda Centroamérica, se tomará como venta local la parte proporcional que se utilizará en el Salvador. (Art. 19.- Inciso último L. IVA)

$30,000.00/5 países = $6,000.00 parte que se utilizará en el país

$6,000 * 0.13 =$780.00 débito fiscal.

Los registros contables para la empresa Publicom, S.A. de C.V. son los siguientes:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 30,780.00 | |
| | Banco | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 780.00 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 30,000.00 |
| | Locales | $ 6,000.00 | | |
| | Exportaciones | $ 24,000.00 | | |
| | V/ Por cobro del servicio prestado para ser utilizado en Centroamerica. | | | |
| | | | **$ 30,780.00** | **$ 30,780.00** |

**Ejercicio 3:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La firma de Auditores ZELAYA GAVIDIA Y ASOCIADOS envía a 15 de sus empleados a un seminario sobre "Aplicación de Normas Internaciones de Información Financiera para PYMES en El Salvador", el cual será impartido por la empresa ASPECPO, S.A. de C.V. y tiene un costo de $275.00 más IVA por persona (con derecho a material y diploma).

**Desarrollo de caso práctico:**

Asientos contables para ZELAYA GAVIDIA Y ASOCIADOS

Cálculo del crédito fiscal:

Costo por persona $275 * 15 = $4,125.00 * 0.13 = $536.25 Crédito Fiscal

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Costos por Servicios** | | $ 4,125.00 | |
| | Capacitaciones al Personal | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 536.25 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 4,661.25 |
| | Banco | | | |
| | V/ Por pago de capacitaciones al personal. | | | |
| | | | **$ 4,661.25** | **$ 4,661.25** |

Asientos contables en los registros de ASPECPO, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 4,661.25 | |
| | Banco | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 536.25 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 4,125.00 |
| | Capacitación NIIF PYMES | | | |
| | V/ Por cobro de servicios de capacitación. | | | |
| | | | **$ 4,661.25** | **$ 4,661.25** |

**Ejercicio 4:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa "El Espino, S.A de C.V." dedicada al arrendamiento de bodegas, desea fumigar y ambientar 5 bodegas ubicadas en la zona sur de Usulután, por lo que contrata a la empresa "El FUMIGON, S.A. de C.V." para que le preste el servicio, acordando que el monto será de $650.00 más IVA por cada bodega.

**Desarrollo de caso práctico:**

Nº de bodegas: 5 * $650.00 = $3,250.00 * 0.13 = $422.50 IVA Débito Fiscal

Registro contable para la sociedad El Espino, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Costos por Servicios** | | $ 3,250.00 | |
| | Fumigación | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 422.50 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 3,672.50 |
| | Caja | | | |
| | V/ Por pago de servicios de fumigación. | | | |
| | | | **$ 3,672.50** | **$ 3,672.50** |

Registro contable para la sociedad El FUMIGON, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 3,672.50 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 422.50 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 3,250.00 |
| | Fumigación | | | |
| | V/ Por cobro de servicios de fumigación. | | | |
| | | | **$ 3,672.50** | **$ 3,672.50** |

**Ejercicio 5:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa "Grupo Flores, S.A de C.V" decide capacitar sobre "Aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas" al personal del departamento de contabilidad, los días 1 y 2 de agosto del 2019 en las instalaciones del Hotel Crown Plaza en San Salvador, y para ello contrata los servicios del Lic. Francisco Guevara quien cobra $800.00 por impartirla. Al evento asistirán 15 personas y los costos de alojamiento serán asumidos por la sociedad, los cuales ascienden a $80.00 más IVA por persona, más los impuestos de alojamiento respectivos.

**Desarrollo de caso práctico:**

Cálculos del IVA crédito fiscal:

Honorarios $800.00 / 1.13 = $707.96 * 0.13 = $ 92.04 Crédito fiscal

Alojamiento $80.00 * 15 = $1,200.00 * 0.13 = $156.00 Crédito Fiscal

$248.04 Total crédito fiscal

Retención de Impuesto sobre Renta $707.96 * 10% = $70.80

Cálculos del impuesto por alojamiento (Art. 16.- Inc. 2 de la Ley de Turismo)

Valor del alojamiento $1,200.00 * 5% = $60.00

Registros contables para la sociedad "Grupo Flores, S.A. de C.V.":

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Gastos de Administración** | | $ 1,967.96 | |
| | Capacitaciones al Personal | $ 1,907.96 | | |
| | Impuestos por Alojamiento | $ 60.00 | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 248.04 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 2,145.20 |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 70.80 |
| | ISR | | | |
| | V/ Por pago de servicios de capacitación a empleados. | | | |
| | | | **$ 2,216.00** | **$ 2,216.00** |

Registro contable para el Hotel Crown Plaza:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 1,416.00 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 216.00 |
| | Dédito Fiscal IVA | $ 156.00 | | |
| | Impuestos de Alojamiento | $ 60.00 | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 1,200.00 |
| | Alojamiento | | | |
| | V/ Por cobro de servicio de alojamiento. | | | |
| | | | **$ 1,416.00** | **$ 1,416.00** |

Registro contable para el Lic. Francisco Guevara:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 729.20 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 70.80 | |
| | ISR | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 92.04 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 707.96 |
| | Capacitación en NIIF PYMES | | | |
| | V/ Por cobro de servicio de capacitación | | | |
| | | | **$ 800.00** | **$ 800.00** |

***b) Confeccionar o ejecutar por sí o bajo su dirección una obra material mueble, con materias primas aportadas por quien encarga la obra***

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa "Muebles KR, S.A. de C.V.", se dedica a la producción y venta de muebles de oficina y durante el período de enero de 2018, recibe un pedido de 65 escritorios; y debido a las características y el diseño solicitado por los clientes, la empresa contrata los servicios de la "Carpintería la Buena Imagen, S.A." para que los elabore, acordando que el precio por cada escritorio elaborado será de $40.00 más IVA. La materia prima será aportada por la empresa "Muebles KR, S.A. de C.V." los cuales tienen un costo de $30 por cada escritorio.

**Desarrollo de caso práctico:**

Cálculo del Débito Fiscal IVA:

65 escritorios x $40.00 (precio pactado) = $2,600.00 X 13% = $338.00 Débito Fiscal IVA

Contabilización de la "Carpintería la Buena Imagen, S.A.":

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 2,938.00 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 338.00 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 2,600.00 |
| | Elaboración de escritorios | | | |
| | V/ Por cobro de elaboración de 65 escritorios | | | |
| | | | **$ 2,938.00** | **$ 2,938.00** |

Registros contables en los libros de la empresa "Muebles KR, S.A. de C.V.":

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Producción en Proceso** | | $ 1,950.00 | |
| | Materia prima | | | |
| | **Inventario de materia prima** | | | $ 1,950.00 |
| | V/ Por registro de la materia prima empleada para la elaboración de 65 escritorios | | | |
| | **Partida No. 2** | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 338.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Producción en Proceso** | | $ 2,600.00 | |
| | Mano de obra directa | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 2,938.00 |
| | Caja | | | |
| | V/ Por mano de obra cancelada para la elaboración de 65 escritorios. | | | |
| | **Partida No. 3** | | | |
| | **Inventario de producto terminado** | | $ 4,550.00 | |
| | **Producción en Proceso** | | | $ 4,550.00 |
| | Materia prima | $ 1,950.00 | | |
| | Mano de obra directa | $ 2,600.00 | | |
| | V/ Por traslado de producción en proceso al inventario de producto terminado. | | | |
| | | | **$ 9,438.00** | **$ 9,438.00** |

*c) Mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles e inmuebles*

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa CORINA, S.A. de C.V., contrata al Ing. Wilber Flores para que haga mantenimiento por 3 días, a las computadoras de los departamentos de Ventas y Administración por un monto total de $750.

**Desarrollo de caso práctico:**

Cálculo del débito fiscal:

Monto total del servicio $750 / 1.13 = $663.72 * 0.13 = $86.28 Débito fiscal IVA.

Registro contable para la empresa CORINA, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 86.28 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Gastos de Administración** | | $ 331.86 | |
| | Mantenimiento de equipo | | | |
| | **Gastos de Venta** | | $ 331.86 | |
| | Mantenimiento de equipo | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 683.63 |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos Retenidos** | | | $ 66.37 |
| | Impuesto sobre la Renta | | | |
| | V/ Por pago de mantenimiento de la computadoras. | | | |
| | | | **$ 750.00** | **$ 750.00** |

Registro contable para el Ing. Flores:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 683.63 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 66.37 | |
| | Impuesto dobre la Renta | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 86.28 |
| | Dédito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 663.72 |
| | Mantenimiento PC | | | |
| | V/ Por cobro de servicio de mantenimiento a PC. | | | |
| | | | **$ 750.00** | **$ 750.00** |

***d) Mercaderías en consignación***

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa Repuestos IMRA, S.A. de C.V. dedicada a la comercialización de repuestos para vehículos, el día 3 de enero de 2019, recibe mercadería en consignación por parte de la empresa EconoParts; la cual consiste en 80 baterías para automóviles cuyo costo es de $35; de las cuales se venden durante el mes de enero, 40 a contribuyentes y 35 a consumidores finales a $46 c/u más IVA. La empresa EconoParts, cobrará una comisión del 14% sobre el valor de la venta total. Además, la empresa Repuestos IMRA, S.A. de C.V. cancela al Sr. Antonio Viera $200.00 + IVA, para que transporte la mercadería hasta las instalaciones de venta.

**Desarrollo de caso práctico:**

Al entregar la mercadería en consignación la empresa EconoParts emitirá a Repuestos IMRA, S.A. de C.V. una nota de remisión para amparar la mercadería (Art. 109.- C. Tb.)

Cálculos para Repuestos IMRA, S.A. de C.V.

Costo de la mercadería recibida en consignación:

80 baterías * $35 c/u = $2,800.00

Cálculo de IVA en la venta de mercadería recibida en consignación:

| | | Venta Neta | IVA | Venta total |
|---|---|---|---|---|
| Ventas a contribuyentes: | 40 baterías a $46.00 c/u = | $1,840.00 | $ 239.20 | $2,079.20 |
| Ventas a consumidores: | 35 baterías a $46.00 c/u = | $1,610.00 | $ 209.30 | $1,819.30 |
| Totales | | $3,450.00 | $ 448.50 | $3,898.50 |

La empresa Repuestos IMRA, S.A. de C.V. al momento de realizar cada venta emitirá a su propio nombre, según sea el caso, facturas o comprobantes de crédito fiscal en el cual indicarán que actúan en nombre de sus mandantes; así mismo, deberán emitir a sus mandantes, dentro de cada período tributario al menos un comprobante de liquidación del total de las transferencias efectuadas por su cuenta y el impuesto causado en tales operaciones, acompañada de una copia de los comprobantes de crédito fiscal emitido por cuenta de sus mandantes (Art. 108.- C. Tb.)

Cálculo de la comisión:

| | Venta total | | Porcentaje de la comisión | | Valor de la comisión |
|---|---|---|---|---|---|
| Valor de la comisión: | $3,898.50 | X | 14% | = | $ 545.79 |

Cálculo del IVA en la comisión:

Valor de la comisión: $545.79 / 1.13 = $483.00 x 13% = $ 62.79

Las comisiones o remuneraciones por la prestación de servicios, deberán ser declaradas y pagadas en el mismo período tributario, debiendo emitir el comprobante de crédito fiscal respectivo (Art. 108.- Inciso último C. Tb.).

Registros contables para la empresa "Repuestos IMRA", S.A. de C.V. (Consignatario)

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | Mercaderias recibidas en consignación | | $ 2,800.00 | |
| | consignación por contra | | | $ 2,800.00 |
| | V/ Por registro de la obligación por la mercadería recibida en consignación. | | | |
| | **Partida No. 2** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 3,898.50 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 448.50 |
| | Débito Fiscal a cuenta de terceros | | | |
| | **Ventas** | | | $ 3,450.00 |
| | A cuenta de terceros | | | |
| | V/ Por venta de mercadería a cuenta de | | | |
| | **Partida No. 3** | | | |
| | Mercaderias recibidas en consignación por contra | | $ 2,625.00 | |
| | Mercaderias recibidas en consignación | | | $ 2,625.00 |
| | V/por descargo de 75 unidades a un costo de $35.00 de la mercadería recibida en consignación | | | |
| | | | **$ 9,323.50** | **$ 9,323.50** |

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 4** | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | $ 448.50 | |
| | Débito Fiscal a cuenta de terceros | | | |
| | **Ventas** | | $ 3,450.00 | |
| | A cuenta de terceros | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 3,352.71 |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 62.79 |
| | Débito Fiscal a contribuyentes | | | |
| | **Otros ingresos** | | | $ 483.00 |
| | Comisiones | | | |
| | V/por la liquidación efectuada de la mercadería recibida en consignación. | | | |
| | | | **$ 3,898.50** | **$ 3,898.50** |

Registros contables para la empresa Econoparts:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | Mercaderias en consignación | | $ 2,800.00 | |
| | Inventario | | | $ 2,800.00 |
| | V/ Por envío de 80 baterías a $35 c/u en consignación. | | | |
| | **Partida No. 2** | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 26.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Gastos de Venta** | | $ 200.00 | |
| | Transporte | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 206.00 |
| | Caja | | | |
| | **Retenciones por Pagar** | | | $ 20.00 |
| | ISR | | | |
| | V/ Por pago de transporte de envío de mercaderia en consignación. | | | |
| | | | **$ 3,026.00** | **$ 3,026.00** |

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 3** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 3,352.71 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 62.79 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Gastos de Venta** | | $ 483.00 | |
| | Comisiones | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 448.50 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | Ventas | | | $ 3,450.00 |
| | V/ por liquidación de las ventas de la mercadería en consignación por parte de la empresa Repuestos IMRA, S.A. de C.V. y pago de comisión respectiva. | | | |
| | **Partida No. 4** | | | |
| | Costo de Ventas | | $ 2,625.00 | |
| | Mercaderías en consignación | | | $ 2,625.00 |
| | V/ por reconocimiento del costo de venta de 75 baterías a $35.00 c/u. | | | |
| | | | **$ 6,523.50** | **$ 6,523.50** |

***e) Transporte de flete de carga***

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa Impresa Repuestos, S.A. de C.V. dedicada a la venta y comercialización de productos automotrices, contrata a la empresa Transportes Ventura, propiedad del Sr. Eliseo Ventura para que le realice 10 viajes de mercadería a nivel centroamericano, de los cuales 5 son para Honduras y 5 para Guatemala. El contrato es celebrado en el Salvador y ascienden a un valor total de 4,000.

**Desarrollo de caso práctico:**

Con base a lo establecido en el Art. 19.- Inc. 3 L. IVA, el impuesto por prestación de servicios será causado en su totalidad en el país, aunque no sean exclusivamente utilizados en él. Por ejemplo, en la compra de vuelos aéreos y en el transporte de carga, se grava todo el servicio, aunque éstos se utilicen fuera de El Salvador.

Cálculo del Débito Fiscal IVA:

$4,000 / 1.13 =$3,539.82 *0.13=$460.18 Débito Fiscal.

Registros contables para la empresa Impresa Repuestos, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 460.18 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Gastos de Ventas** | | $ 3,539.82 | |
| | Transporte | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 3,646.02 |
| | Caja | | | |
| | **Retenciones por Pagar** | | | $ 353.98 |
| | Impuesto sobre Renta | | | |
| | V/ por pago de servicios de transporte de mercadería hacia Honduras y Guatemala. | | | |
| | | | **$ 4,000.00** | **$ 4,000.00** |

Registros contables para el Sr. Eliseo Ventura:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 3,646.02 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos pagados por adelantado** | | $ 353.98 | |
| | Impuesto sobre Renta | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 3,539.82 |
| | Transporte | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 460.18 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | V/ por cobro de servicios de transporte de mercadería hacia Honduras y Guatemala. | | | |
| | | | **$ 4,000.00** | **$ 4,000.00** |

*f) Servicios prestados en el ejercicio liberal de profesiones universitarias*

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa Grupo Lorena, S.A. de CV, dedicada a la fabricación y venta de productos de panadería, contrata a la Licda. Roxana Bonilla para que realice una auditoría financiera para el período 2018, por un monto total de $2,500.00, el pago se hará en 3 cuotas iguales, la primera al firmar el contrato, la segunda al terminar la auditoría y la última a la entrega del informe final.

En relación a las disposiciones contempladas en el Art. 18.- Inc. 1, lit e) LIVA, para el caso de la prestación de servicios, el impuesto será causado por cada pago parcial del mismo, según sea el caso; se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de los servicios, ya sea en forma total o parcial, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos.

**Desarrollo de caso práctico:**

Cálculo de Débito Fiscal IVA:

Monto total $2,500/3=$833.33/1.13 = $737.46*0.13 $95.87 Débito Fiscal

Retención de impuesto sobre renta $737.46 * 0.10 = $73.74

Registros contables para Grupo Lorena, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Impuesto por Pagar** | | $ 95.87 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Gastos de Administración** | | $ 737.46 | |
| | Auditoría Financiera | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 759.59 |
| | Caja | | | |
| | **Retenciones por Pagar** | | | $ 73.74 |
| | Impuesto sobre Renta | | | |
| | V/ por pago de la primera cuota de la auditoría financiera. | | | |
| | | | **$ 833.33** | **$ 833.33** |

Nota: Los registros contables serán iguales para los otros 2 pagos.

Registros contables para la Licda. Roxana Bonilla:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 759.59 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos pagados por adelantado** | | $ 73.74 | |
| | Impuesto sobre Renta | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 95.87 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | **Ingresos por Servicios** | | | $ 737.46 |
| | Auditoria Financiera | | | |
| | V/ por cobro cuota de servicio de auditoria financiera a Grupo Lorena. | | | |
| | | | **$ 833.33** | **$ 833.33** |

Nota: Los registros contables serán iguales para los otros 2 pagos.

Suponer que el dictamen fiscal presentado al Ministerio de Hacienda no cumplió con algunos de las obligaciones previstas en el Art. 135.- C. Tb., por lo que la empresa fue sancionada con una multa de $700.00 y la cancela en efectivo. Posteriormente, la auditora se presenta a la empresa a pagar la multa.

Los registros contables quedan de la siguiente manera:

Registro contable para Grupo Lorena, S.A. de C.V.:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Otras cuentas por cobrar** | | $ 700.00 | |
| | Deudores varios | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 700.00 |
| | V/ por pago de multa por auditoría financiera. | | | |
| | **Partida No. 2** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 700.00 | |
| | **Otras cuentas por cobrar** | | | $ 700.00 |
| | Deudores varios | | | |
| | V/ por cobro de multa a la Licda. Bonilla | | | |
| | | | **$ 1,400.00** | **$ 1,400.00** |

Registro contable para la Licda. Bonilla:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Costos por Servicios** | | $ 700.00 | |
| | Multas | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 700.00 |
| | V/ por pago de multa por auditoría financiera. | | | |
| | | | **$ 700.00** | **$ 700.00** |

### 4.8.5. El Autoconsumo

En primer término, el IVA no constituye costo ni gasto para los contribuyentes registrados, cuando éstos participan en su condición de intermediarios. Será el consumidor final quien absorberá como costo gasto el valor del IVA pagado. El monto del IVA desembolsado por los contribuyentes registrados y que la ley de la materia define como créditos fiscales, son deducibles únicamente en contra del IVA que los contribuyentes registrados cobran cuando realizan sus ventas y que la respectiva normativa los clasifica como débitos fiscales.

Cuando un contribuyente vende los bienes o servicios que le generaron créditos fiscales, económicamente traslada el impuesto al consumidor final o cualquier otro contribuyente registrado adquirente de los bienes o servicios, lo que confirma que el sujeto que absorbe el IVA será siempre el consumidor final. De lo anterior se establece que un contribuyente registrado cuando adquiere productos o servicios para ser comercializados o transferidos no es consumidor final, sino que actúa como una especie de intermediario, pero cuando adquiere bienes para consumo propio se convierte en consumidor final y por tanto deberá absorber el IVA como parte del costo o gasto. Al contrastar los anteriores conceptos al caso de autos, resultaría que si se hubiesen adquirido separadamente los insumos necesarios para ser convertidos en productos alimenticios que provee a sus trabajadores –sin contraprestación alguna- y cumplir así una de las cláusulas del contrato de trabajo, sus proveedores o vendedores le hubiesen emitido facturas de consumidor final, en cuyo precio se encuentra ya incluido el IVA, pues se estaría actuando como consumidor final, consecuentemente correspondería absorber entre sus costos-gastos el valor total facturado y en ese sentido el IVA constituirá un valor no recuperable. Como se ha mencionado en el desarrollo de esta sentencia, la parte inconforme ha afirmado que para fines de

costeo el consumo diario de los alimentos suministrados a sus trabajadores formó parte de los costos de operación al tratarse de una prestación laboral, que técnicamente forma parte de los costos totales de las operaciones del negocio, afirmación que contradice el hecho de que en sus declaraciones de IVA reclamó en su totalidad los créditos fiscales desembolsados al momento de adquirir los insumos necesarios para la obtención de los productos alimenticios proporcionados a sus trabajadores. En cambio, cuando adquiere los insumos necesarios para convertirlos en productos alimenticios vendibles a sus clientes, en su calidad de contribuyente registrado no absorbe entre sus costos-gastos el valor pagado en concepto de IVA ya que constituye un valor recuperable al poderlo deducir contra los débitos fiscales o IVA que cobrará a sus clientes al vender sus productos alimenticios. En el caso de autos, aparece en el informe de auditoría que sirvió de base para emitir la resolución de liquidación de impuestos complementarios, que se dedujo de los débitos fiscales el cien por ciento de los créditos fiscales que pagó cuando adquirió los insumos y servicios por los comprobantes de créditos fiscales expedidos a su nombre, y dentro de créditos fiscales se incluían los insumos utilizados en la alimentación suministrada a sus trabajadores. Del referido informe se desprende, que no separó de la compra de insumos que fueron convertidos en productos alimenticios, los que utilizó en la obtención de los alimentos servidos a su personal, de donde resulta que las ventas se vieron disminuidas y lógicamente el IVA resultó inferior lo que hubiese sido sí se hubiere facturado la totalidad de los productos alimenticios obtenidos de la transformación de los insumos comprados; es decir que se dedujo en su totalidad el valor del IVA pagado a sus proveedores y no incluyó entre ingresos por ventas gravadas el valor de los alimentos suministrados a sus trabajadores. Lo anterior demuestra plenamente el incumplimiento a las disposiciones de la Ley del IVA, y en especial la parte final del Art. 16 que regula como hecho generador lo que técnicamente se conoce como autoconsumo el cual se define en los siguientes términos: “También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa". Precisamente por justicia tributaria el legislador creó la figura del autoconsumo y éste es el hecho generador al que la contribuyente demandante no ha dado cumplimiento; es decir, que en sus declaraciones de IVA se dedujo la totalidad los créditos fiscales y no incorporó dentro de sus ingresos generadores de débitos fiscales el valor de los alimentos suministrados al personal, incurriendo Con ello en evasión del impuesto. Evidentemente al proporcionar los alimentos a sus trabajadores para dar cumplimiento a los contratos de trabajo, existió un servicio prestado a terceros que no generó créditos fiscales,

situación que conforme al Art. 64 de la ley aplicable le inhibe deducir los créditos fiscales que correspondan a los bienes consumidos por sus trabajadores.

**Ejercicio 1:**

**Planteamiento del caso práctico:**

La Entidad X dedicada a la compra y venta de lubricantes y combustible catalogada como mediano contribuyente por la DGII, decide comprar 500 galones de Aceite Havoline a un precio de $ 10.00 cada galón a Distribuidora Lubricantes, S.A. de C.V. catalogada por la Dirección General de Impuestos Internos como Gran Contribuyente. En dicha compra la empresa le comunica a la Entidad X que no brinda servicio de transporte para entregar la mercadería.

La Entidad X decide hacer efectiva la compra, por lo cual autoconsume de su inventario de combustible 10 galones de Diesel que en ese momento tienen un precio de $ 2.50 cada galón, para el camión donde se ira a traer la mercadería comprada a Distribuidora Lubricantes, S.A. de C.V.

**Desarrollo del caso práctico:**

Como la Entidad decidió hacer efectiva la compra del lubricante se procede hacer el siguiente cálculo y su respectivo registro contable:

500 glns X $ 10.00 = $ 5,000.00 X 13% = $ 650.00 Crédito fiscal IVA

$ 5,000.00 X 1% = $ 50.00 Percepción de IVA

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| XX/XX/XXXX | **Partida No. X** | | | |
| | **Inventario de Lubricantes** | | $ 5,000.00 | |
| | Aceite Havoline | $ 5,000.00 | | |
| | **Impuestos Por Recuperar** | | $ 700.00 | |
| | Credito Fiscal IVA | $ 650.00 | | |
| | Percepcion de IVA 1% | $ 50.00 | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 5,700.00 |
| | Bancos | $ 5,700.00 | | |
| | Banco Promerica | | | |
| | Cuenta Corriente. | | | |
| | Cheque No. 777 | | | |
| | v/ Por compra de 500 galones de aceite Havoline a Distribuidora Lubricantes, S.A de C.V. | | **$ 5,700.00** | **$ 5,700.00** |

Ahora como la empresa no brinda servicio de transporte para transportar la mercadería, la entidad decide enviar a uno de sus camiones a traerla, por lo cual autoconsume de su combustible para la venta 10 galones de Diesel. Por ende, emite factura No. 250 para respaldar dicho consumo.

10 gls X 0.20 = $ 2.00 Fovial

10 gls X 0.10 = $ 1.00 Cotrans

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| XX/XX/XXXX | **Partida No. X** | | | |
| | **Gasto de Ventas** | | $ 25.00 | |
| | Transporte | | | |
| | Diesel | $ 22.00 | | |
| | Fovial | $ 2.00 | | |
| | Cotrans | $ 1.00 | | |
| | **Inventario de Combustible** | | | $ 25.00 |
| | Diesel | $ 25.00 | | |
| | v/Por registro de Autoconsumo de Combustible según Fact. #250 | | | |
| | | | **$ 25.00** | **$ 25.00** |

## 4.6 RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DE IVA

**Agente de retención** es un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, en la cual tiene la posibilidad de amputar la parte que le corresponde al fisco. (VILLEGAS. Ibid. Pág. 686)

Según el Código Tributario, existen 2 clases de retenciones de IVA, las cuales son:

1-Retenciones a no domiciliados: Cuando un contribuyente adquiera bienes o sea beneficiario de los servicios prestados por alguien que no tenga domicilio ni residencia en el país, deberá efectuar las retenciones pertinentes (13% de IVA), y estará obligado a enterarlo mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria (Art. 161 C.T).

2-Retenciones a pequeños y medianos contribuyentes: El Art. 162.- C. T. establece la figura de retención, por medio de la cual el Estado busca captar los tributos de manera anticipada; creando así un aumento de la disponibilidad de efectivo para el Estado, para poder cumplir con sus obligaciones. La retención del 1% a que se refiere el Art. 162.- C. T. se da cuando los

contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como "Grandes Contribuyentes", adquieren bienes muebles corporales o son prestatarios o beneficiarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenecen a dicha clasificación; y será aplicable en operaciones en que el precio de venta de los bienes transferidos o de los servicios prestados sea igual o superior a cien dólares. Los contribuyentes que sean sujetos de la retención del Impuesto deberán consignar en los documentos legales que emitan el valor del impuesto retenido. Los responsables en carácter de agentes de retención son las Grandes Contribuyentes que realizan las actividades señaladas anteriormente, sin embargo, la Administración Tributaria puede designar a otros contribuyentes como responsables de la retención del impuesto del IVA.

**Planteamiento de caso práctico:**

- *Retención de IVA realizada por un gran contribuyente.*

La empresa "SALGADO, S.A. de C.V." que es un mediano contribuyente, el cual se dedica a la elaboración y venta de muebles y electrodomésticos, le vende a la empresa "GRUPO GAVILANES, S.A. de C.V." catalogada como gran contribuyente, la cantidad de $6,000.00 más IVA al contado (con un costo de venta de $3,000.00).

**Desarrollo de caso práctico:**

La contabilización para el mediano contribuyente es la siguiente:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. X** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 6,720.00 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 60.00 | |
| | Retención de IVA (1%) | | | |
| | Costo de Venta | | $ 3,000.00 | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 780.00 |
| | Débito Fiscal IVA | | | |
| | Ventas | | | $ 6,000.00 |
| | Inventario | | | $ 3,000.00 |
| | V/ Por venta de mercadería a un gran contribuyente | | $ 9,780.00 | $ 9,780.00 |

Contabilización por el gran contribuyente:

Retomando el mismo ejemplo lo que para el pequeño y mediano contribuyente es una venta para el gran contribuyente se convertirá en una compra y con el correspondiente efecto del IVA

generado en la operación el cual para el gran contribuyente será un Crédito Fiscal IVA y se le generará el pasivo para la retención efectuada que deberá enterar al Estado en el periodo fiscal correspondiente y se realizará el asiento contable siguiente:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. X** | | | |
| | Inventario | | $ 6,000.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 780.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 6,720.00 |
| | Bancos | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 60.00 |
| | IVA Retenido | | | |
| | V/ Por compra de mercadería a un mediano contribuyente | | $ 6,780.00 | $ 6,780.00 |

**Planteamiento de caso práctico:**

- *Retención a personas naturales no inscritos en el registro del Impuesto IVA.*

La Asociación Cooperativa Ganadera de Sonsonate de R.L. que es un mediano contribuyente adquiere 500 litros de leche en estado natural a $0.50 más IVA cada litro, al Sr. Roberto León que no está inscrito en IVA y le retiene el 13% de dicho impuesto.

**Desarrollo de caso práctico:**

La contabilización para el gran contribuyente es la siguiente:

Tendrá que registrarse el respectivo crédito fiscal por la compra, pero a la vez se registrará en una cuenta de pasivo la retención del trece por ciento que se está realizando y que se tiene que enterar en los diez días hábiles del siguiente periodo fiscal y se emitirá un comprobante de retención.

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. X** | | | |
| | Inventario | | $ 250.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 32.50 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 250.00 |
| | Bancos | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 32.50 |
| | IVA Retenido | | | |
| | V/ Por compra de leche en estado natural a una persona natural no inscrita en IVA. | | $ 282.50 | $ 282.50 |

Retomando el caso anterior si el Sr. Roberto León decide inscribirse en IVA entonces la retención ya no será del 13% de IVA sino solo del 1% y tendrá que emitir el correspondiente comprobante de crédito fiscal donde detallará el IVA retenido por la cooperativa por ser un mediano contribuyente y porque el producto vendido está sujeto a retención tal como lo establece el Art. 162 inciso 7˚ del Código Tributario y la contabilización queda de la siguiente manera para la cooperativa:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. X** | | | |
| | Inventario | | $ 250.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 32.50 | |
| | Crédito Fiscal IVA | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 280.00 |
| | Bancos | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 2.50 |
| | IVA Retenido | | | |
| | V/ Por compra de leche en estado natural a una persona natural inscrita en IVA. | | $ 282.50 | $ 282.50 |

**Planteamiento de caso práctico:**

- *Retención aplicada por agentes de retención designados por la Administración Tributaria como (Art. 162, inciso 1ro del Código Tributario)*

La Universidad de El Salvador es uno de los agentes de retención designados por el Ministerio de Hacienda. Ésta adquiere papelería por $10,000.00 más IVA a la Librería Medalla Milagrosa, por lo que tiene que realizar la retención del 1% y emitir comprobante de retención correspondiente y la librería está obligada a entregar la factura correspondiente.

**Desarrollo de caso práctico:**

La contabilización es la siguiente:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. 1** | | | |
| | **Materiales de oficina, productos de papel** | | $ 11,300.00 | |
| | Productos de papel y cartón | | | |
| | **Depósitos, retenciones fiscales** | | | $ 100.00 |
| | Tesoro Público D.G.T. | | | |
| | IVA Retenido | | | |
| | **Acreedores Monetarios por Adquisición de Bienes y Servicios** | | | $ 11,200.00 |
| | Proveedores varios | | | |
| | V/ Por compra de papelería. | | $11,300.00 | $11,300.00 |

**La percepción** es una forma que utiliza el estado para obtener un flujo de efectivo más eficaz y para ello designa como a agentes de percepción a determinados contribuyentes en la venta de ciertos productos y servicios establecidos en el Art. 163.- C. T. El agente de percepción —es aquel que, por su profesión, ejercicio, actividad o función, está en una situación en que le permite recibir del contribuyente un monto tributario del contribuyente que posteriormente debe depositar a la orden del fisco.

La percepción del 1% establecida en el Art. 163.- C.T., se da cuando los contribuyentes que ostentan la calidad de Grandes Contribuyentes y efectúan actividades económicas como: importadores, productores o distribuidores de bebidas alcohólicas inclusive cerveza, de cigarros o cigarrillos, habanos o puros, boquitas o frituras, de bebidas gaseosas o isotónicas, importadores o distribuidores de petróleo y sus derivados, importadores de repuestos, importadores de materiales de construcción, importadores o productores de cemento, importadores o distribuidores de productos de ferretería; transfieren bienes muebles corporales a otros contribuyentes de una categoría diferente y será aplicable en operaciones cuyo valor de precio de venta sea igual o superior a cien dólares.

Responsabilidad por retención y percepción. - Según el Art. 47.- Código Tributario, son responsables directos del pago de impuestos ante el Fisco, los agentes de retención y percepción que cumplan con lo dispuesto en los Art. 162.- y 163.- del mismo código. El agente de retención es aquella persona que por disposición legal tiene la obligación de retener una parte correspondiente al impuesto cuando hace algún pago al sujeto del impuesto y el agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal, que le permite recibir del contribuyente al realizar una transacción onerosa, un monto tributario

que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco. Otros responsables solidarios. El Art. 49.- C. T., menciona como otros responsables solidarios a los socios, copartícipes o cotitulares de sociedades de personas (excepto los de las sociedades de Responsabilidad Limitada), de otras personas jurídicas no societarias, sociedades nulas, irregulares o de hecho, en los casos de disolución, liquidación, quiebra o insolvencia de éstas; y los integrantes de los entes colectivos sin personalidad jurídica que sean contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

**Planteamiento de caso práctico:**

La empresa "OLOMEGA" S.A. de C.V. que es mediano contribuyente compra a la empresa "CIELO AZUL" S.A. catalogada como gran contribuyente, bienes para su activo realizable por $8,000.00 más IVA, y se cancela con cheque.

**Desarrollo de caso práctico:**

El registro para el mediano contribuyente es el siguiente:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. X** | | | |
| | Inventario | | $ 8,000.00 | |
| | **Impuestos por Recuperar** | | $ 1,120.00 | |
| | Crédito Fiscal IVA | $ 1,040.00 | | |
| | Percepción de IVA (1%) | $ 80.00 | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | | $ 9,120.00 |
| | Bancos | | | |
| | V/ Por compra de mercadería a un gran contribuyente | | **$ 9,120.00** | **$ 9,120.00** |

Contabilización para el gran contribuyente:

Retomando el ejemplo anterior lo que para el pequeño y mediano contribuyente es una compra para el gran contribuyente es una venta y con el correcto efecto del IVA generado en la operación el cual para el gran contribuyente será un IVA Débito Fiscal y se le generará el pasivo por la percepción efectuada que deberá enterar al Estado en el periodo fiscal correspondiente y se realizará el asiento contable correspondiente:

| FECHA | DESCRIPCION | PARCIAL | DEBE | HABER |
|---|---|---|---|---|
| | **Partida No. X** | | | |
| | **Efectivo y Equivalentes** | | $ 9,120.00 | |
| | Caja | | | |
| | **Impuestos por Pagar** | | | $ 1,120.00 |
| | Débito Fiscal IVA | $ 1,040.00 | | |
| | Percepción de IVA | $ 80.00 | | |
| | Ventas | | | $ 8,000.00 |
| | V/ Por venta de mercadería a un gran contribuyente | | **$ 9,120.00** | **$ 9,120.00** |

## 4.7 ANTICIPO A CUENTA DE IVA

El Art. 162-A C. Tb, establece el anticipo a Cuenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual consiste en el pago anticipado de impuesto de IVA del 2% cuando se efectúen operaciones con tarjetas de crédito o débito y esta percepción la realizarán los emisores o administradores de tarjetas de crédito o débito al momento en que efectúen los pagos, acrediten o pongan a disposición por cualquier forma a sus afiliados valores por las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravados con el Impuesto del IVA realizados por los filiados a los tarjeta habientes. Los responsables en carácter de agentes perceptores del anticipo a cuenta son los emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito.

Es importante hacer notar que la retención, percepción y anticipo a cuenta del IVA se da entre contribuyentes y éstos se calculan sobre los valores netos de las operaciones; es decir, sin considerar el valor correspondiente al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

## 4.9 LA BASE IMPONIBLE

### 4.9.1 La Base Imponible Genérica

La base imponible genérica del impuesto para el caso de la Ley de IVA, es la cantidad sobre la cual se debe aplicar la tasa en cada operación gravada y está constituida por lo general por el precio o remuneración pactada en las transferencias de los bienes muebles corporales o en las

prestaciones de servicios. El valor de la base imponible nunca podrá ser inferior a los montos establecidos en los documentos que se emitan de acuerdo a la Ley (Art. 47.- L. IVA).

TASA: Debe entenderse por tasa tributaria la parte, proporción, tanto por ciento, cuantía, alícuota, evaluación, valor, aplicada a la base imponible que determina el impuesto. En nuestro país, la tasa actual vigente para las transferencias de bienes muebles y prestación de servicios es del 13% y para las exportaciones es del 0%. (Art. 54.- y 75.- L. IVA y 13.- RL. IVA)

*a) Adiciones a la base imponible*

En ciertas situaciones pudiera suceder, que al precio de los bienes o servicios no se les hayan adicionados algunos valores que están relacionados con su transferencia; estos valores, se deben considerar como adiciones a la base imponible, es decir, si no se incluyeran en el documento original, se debe proceder a emitir otro nuevo por el valor del complemento.

Las adiciones a la base imponible consisten en aquellos valores originados en las transferencias u operaciones que no hayan sido considerados para la determinación del impuesto, y por tanto, deberán ser adicionados al valor de los bienes o servicios; es decir, que deberá procederse a la emisión del documento legal que respalde la operación; ya que estos valores constituyen un hecho generador derivado de uno anterior, tales como: Reajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores, fletes, embalajes, transportes, limpiezas, seguros, garantías, etc. (Art. 51.- L. IVA)

*b) Exclusiones a la base imponible*

Según la Ley de IVA, existen valores otorgados directamente a los adquirentes de bienes y servicios que se deben excluir de la base imponible para efectos de la determinación del impuesto, tales como: descuentos, reducciones de precios, bonificaciones, etc.; siempre y cuando ya consten en los comprobantes de crédito fiscal, notas de débito, notas de crédito.

### 4.9.2 La Base Imponible Específica

La base imponible específica es el monto de las operaciones que constituyen los diferentes hechos generadores del impuesto, sobre los cuales el legislador estableció la forma de calcularla. Lo que se pretende con esto es que el contribuyente no encuentre un vacío en la ley para aplicarla a su conveniencia. Como ejemplo podríamos mencionar el caso del autoconsumo de bienes

muebles, para los cuales el legislador estableció que la base imponible será el precio de venta que el contribuyente le haya establecido o a falta de éste, el precio de mercado; otro ejemplo es el caso de las ventas que se paguen con servicios, en donde se tendrá como precio de los bienes enajenados, el valor de dichos bienes. Así también, para el caso de las importaciones de bienes muebles corporales, el impuesto se aplicará sobre la sumatoria del valor CIF, los derechos arancelarios y los impuestos específicos al consumo que correspondan. (Art. 47.-, 48.- L. IVA, 199-A C. Tb).

### 4.9.3 Deducibilidad

Por regla general, el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al contribuyente al adquirir bienes o al utilizar los servicios y, en su caso, el impuesto pagado en la importación o internación definitiva de los bienes, en el mismo período tributario.

A continuación, se presentan unos requisitos para deducir el crédito fiscal según el Art. 65 de L. IVA:

Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el Artículo 64 de esta ley, en los casos siguientes:

1. Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable;
2. Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble;
3. Desembolsos efectuados para la utilización de servicios en el giro del negocio, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles sean propiedad o no del contribuyente; indistintamente que dichos servicios se contraten por precio alzado, por administración de obra o cualquier otra modalidad;
4. Gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como fletes o acarreos, energía eléctrica, teléfono o agua.

Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto, generen débito fiscal, de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, de donaciones de bienes o servicios efectuadas a las instituciones a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ej.: instituciones gubernamentales, ONG, etc.) y de operaciones de venta realizadas a favor de misiones diplomáticas, consulares, organismos internacionales y a sus miembros acreditados ante el gobierno de la República de El Salvador; caso contrario no será deducible el crédito fiscal.

Las adquisiciones de bienes o de servicios que no se enmarquen y no cumplan lo dispuesto en los incisos precedentes deberán ser documentadas por medio de factura. para ese efecto, los contribuyentes adquirentes de bienes o de servicios, no deberán solicitar la emisión o la entrega de comprobante de crédito fiscal, sino que de factura y los proveedores de bienes o de servicios estarán obligados a emitirla y entregarla.

Para efectos de la deducibilidad a que se refiere este artículo se requerirá en todo caso, que la operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el comprobante de crédito fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios. Además, todo ello debe estar debidamente registrado en el libro de compras que establece el artículo 141 del Código Tributario y en la contabilidad formal o en libros especiales, en este último caso, según se trate de contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad formal.

Cuando se trate de bienes muebles corporales, también constituirá requisito para la deducción que trata este artículo, que la compra de dichos bienes esté debidamente asentada en el registro de control de inventarios a que aluden los artículos 142 y 142-a del Código Tributario, haciendo referencia al documento legal correspondiente y bajo los requisitos establecidos por los citados artículos.

Los impuestos retenidos por los agentes de retención, de conformidad a lo establecido en el artículo 162 del Código Tributario, constituirán crédito fiscal para el agente, en el mismo período que corresponda a la fecha de emisión del comprobante de retención a que se refiere el artículo 112 del Código Tributario. Asimismo, las cantidades retenidas de conformidad al artículo 161 del Código Tributario, constituirán crédito fiscal para los agentes de retención, amparados por el mandamiento de ingreso donde conste el pago del impuesto. En ambos casos se reconocerá dicho

crédito, siempre y cuando se declare y entere íntegramente en el mismo período de emisión de los referidos documentos y se registre separadamente el impuesto retenido de los comprobantes de crédito fiscal recibidos de los proveedores.

Los valores que no sean deducibles en concepto de crédito fiscal, formarán parte del valor de los bienes y serán deducibles para efectos de Impuesto sobre la Renta, siempre que los bienes o servicios adquiridos cumplan con los presupuestos establecidos en la ley que rige ese tributo para su deducción.

Dentro del término adquisiciones a que se refiere este artículo deberá entenderse comprendidos las compras locales, las importaciones y las internaciones.

***Créditos fiscales no deducibles***

El artículo 65- A. L.IVA establece que "No será deducible el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios soportado o pagado por los contribuyentes en la adquisición de bienes o de servicios que no cumplan los requisitos que establece el artículo 65 de esta ley, en casos como los que se mencionan a continuación:

A) Adquisición de víveres o de alimentos si su giro ordinario no es la venta de víveres o alimentos. En este caso los proveedores deberán emitir factura.
B) Importación o internación de víveres o de alimentos si su giro ordinario no es la venta de comida o alimentos.
C) Adquisición, importación, internación, arrendamiento, mantenimiento, mejoras o reparación de vehículos nuevos o usados, que por su naturaleza no sean estrictamente indispensables para la realización del giro ordinario del contribuyente tales como: automotores, aviones, helicópteros, barcos, yates, motos acuáticas, lanchas y otros similares.

    Tampoco será deducible la adquisición, importación o internación de combustible, lubricantes, repuestos y servicios de mantenimiento para los bienes mencionados en este literal, ni los seguros tomados para éstos.
D) Utilización de cualquier tipo de servicios en hoteles, así como el arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles o la utilización de cualquier otro servicio en el que adquiera el uso o goce de tales bienes, cuando el contribuyente no demuestre que los

servicios han sido utilizados en actividades propias del negocio o que corresponden al giro o actividad del mismo.

E) Adquisición de boletos aéreos, salvo aquellos estrictamente vinculados con viajes propios del negocio, cuando el viajero sea el contribuyente, su representante legal o empleados de éste, cuyo vínculo laboral pueda ser comprobado.

F) Adquisición, importación o internación de prendas de vestir, joyería o calzado, si su giro ordinario no es la venta de dichos productos.

G) Adquisiciones, importaciones o internaciones de bienes muebles corporales o de servicios destinados a ser utilizados a la satisfacción de necesidades personales o particulares del contribuyente, cónyuge, compañero o compañera de vida, sus familiares, del representante legal, directivos, socios, accionistas o familiares de cualquiera de ellos, así como empleados o terceros.

H) Adquisición, importación o internación de bebidas alcohólicas, inclusive cerveza y cigarrillos, si su giro ordinario no es la venta de dichos productos.

I) La suma trasladada en concepto de crédito fiscal, en lo que exceda a la tasa o alícuota legalmente establecida.

J) En general la adquisición, importación o internación de cualquier bien o servicio que no sea indispensable para la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente.

K) Los bienes muebles corporales que se utilicen en la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles usados, sean del propietario o poseedor del inmueble, arrendatario o usufructuario del mismo.

L) Las adquisiciones de bienes o utilización de servicios, cuyos montos sean iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos que:

M) no se realicen por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito o débito.

N) el medio de pago sea diferente al efectivo y a los medios utilizados en romano i) y no se formalizasen en contrato escrito, escritura pública o demás documentos que regula el derecho civil o mercantil, tales como: permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de título de dominio de bienes, compensaciones de deudas u operaciones contables.

Sin perjuicio de lo establecido en el literal c) de este artículo, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios pagado o causado por contribuyentes del

impuesto en la adquisición de vehículos automotores nuevos o usados a que se refiere dicho literal, únicamente será deducible hasta un cincuenta por ciento (50%), cuando dichos bienes sean utilizados en su giro o actividad y en actividades ajenas al negocio, todo debidamente comprobado por el sujeto pasivo. Igual tratamiento será aplicable a la adquisición de combustibles, lubricantes, repuestos, servicios de mantenimiento y seguros para los vehículos automotores referidos.

Tampoco será deducible el crédito fiscal consignado en comprobantes de crédito fiscal que posean numeraciones que no hayan sido autorizadas por la administración tributaria.

No constituye crédito fiscal y en consecuencia no serán deducibles los valores documentados en comprobantes de crédito fiscal, comprobantes de retención o notas de débito, cuando ocurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

1) que el sujeto que consta como emisor del documento no se encuentre inscrito como contribuyente.
2) que aun estando inscrito como contribuyente el emisor del documento, el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no compruebe la existencia efectiva de la operación.
3) que los documentos correspondan a sujetos des inscritos por la administración tributaria de la calidad de contribuyentes, publicados por medio de internet, diario oficial o cualquiera de los medios de comunicación de circulación nacional.
4) que las numeraciones correlativas que constan en los documentos, no hayan sido asignadas y autorizadas por la administración tributaria.
5) que los documentos no se encuentren a nombre del contribuyente adquirente de los bienes muebles corporales o prestatario de los servicios, o que estando a su nombre no compruebe haber soportado el impacto económico de la operación.

Lo dispuesto en los numerales anteriores es sin perjuicio de la acción penal a que haya lugar, contra el autor, coautor, cómplice o partícipes del ilícito.

Para efectos de lo dispuesto en los artículos 65 y 65- a de esta ley, el objeto, giro o actividad del contribuyente lo constituye, aquel registrado en la administración tributaria y que se indique en la tarjeta de contribuyente. La calidad de contribuyente y el objeto, giro o actividad del mismo, deberá acreditarse en las adquisiciones de bienes o de servicios por medio de la tarjeta de contribuyente respectiva.

## 4.10 LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

### 4.10.1 Concepto

La exención consiste en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago. Dicho de una manera más comprensible: "se debe el tributo por que la obligación existe, pero la ley dispensa su pago".

Es la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, en caso de no existir exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.

### 4.10.2 Características

- Excepcional: Las exenciones tienen carácter de excepcional, debido a que se hace una diferenciación de la generalidad del sujeto, identificando una cualidad que el legislador establece como razonable otorgar el beneficio, sin violar los principios de igualdad tributaria y el de generalidad.
- La Coexistencia de dos normas: Para que la norma de exención tenga validez y sea coherente su razón de existencia, se necesita que exista una norma que establezca ciertos supuestos o sujetos pasivos plenamente identificados que vinculan al hecho imponible y la obligación tributaria. Por otro lado, la norma de exención, tiene la característica fundamental de liberal total o parcialmente la obligación tributaria sin importar que se haya realizado el hecho generador.
- Realización del Hecho Imponible: Para que la figura de la exención se configure se necesita primero realizar el supuesto contenido en la norma de sujeción, una vez realizado el hecho imponible la norma de exención libera total o parcialmente la responsabilidad de la obligación tributaria.
- Neutralización de la Obligación Tributaria: Siendo el beneficio principal la neutralización de la obligación tributaria, eliminando consecuentemente la responsabilidad del pago de la deuda tributaria sobre el hecho imponible realizado contenido en la norma de sujeción.

### 4.10.3 El Crédito Fiscal Proporcional.

El crédito fiscal proporcional es dirigido a aquellas instituciones que realizan operaciones en un periodo tributario que en parte son gravadas, en parte exentas o en parte no sujetas; por lo cual el crédito fiscal a deducirse del débito fiscal, se establecerá con base a un factor que se

determinara dividiendo las operaciones gravadas realizadas en el periodo tributario entre las sumatorias de las operaciones gravadas, exentas y las no sujetas realizadas en dicho periodo, debiendo deducirse únicamente la proporción resultante de aplicar dicho factor al crédito fiscal del periodo tributario.

**Planteamiento del caso práctico:**

La empresa denominada Librería y Papelería Montenegro, S.A. de C.V. catalogada como pequeño contribuyente por la Dirección General de Impuestos Internos obtiene la siguiente información para la elaboración de su declaración de IVA correspondiente al mes de noviembre de 2019.

Compras Gravadas: $ 10,000.00

Ventas Gravadas: $ 8,000.00

Ventas Exentas: $ 2,000.00

Ventas No Sujetas: $ 200.00

De solo existir compras y ventas gravadas, al sólo observar las cantidades pareciera que la empresa tuvo remanente en el periodo de noviembre 2019 y no tendrá que pagar impuestos. Pero también se realizaron ventas exentas y no sujetas, y debe calcularse el factor del que habla el art. 66 mediante el siguiente cuadro:

| CUADRO DE PROPORCIONALIDAD | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Periodo | | Compras | Ventas | | | Ventas Totales | IVA Credito | IVA Proporcional | IVA Debito | Impuesto o | IVA No |
| Año | Mes | Gravadas | Gravadas | Exentas | No Sujetas | | Fiscal | Deducible | Fiscal | Remanente | Deducible |
| 2019 | 11 | $ 10,000.00 | $ 8,000.00 | $ 2,000.00 | $ 200.00 | $ 10,200.00 | $ 1,300.00 | $ 815.69 | $ 1,040.00 | $ 224.31 | $ 286.00 |
| Factor | | | 0.78 | 0.20 | 0.02 | | | | | | |

El factor se calcula al dividir las ventas gravadas ($8,000.00) entre las ventas totales ($10,200.00) y se obtiene un factor de 0.78 (o 78%). Este es el porcentaje de crédito fiscal que la empresa tiene derecho a deducirse del débito. El otro 22% no se deduce, pues se asume que esos créditos fiscales corresponden a los ingresos no gravados.

El IVA proporcional deducible se calcula multiplicando el factor de 0.78 por el IVA crédito fiscal causado del periodo que asciende a $1,300.00. El producto que da, $ 815.69, se resta del IVA débito fiscal de $1,040.00, y el resultado es un impuesto por pagar de $ 224.31. El ajuste del art. 66 hizo que el remanente de la empresa se convirtiera en un impuesto por pagar. En cuanto al IVA no deducible de $286.00, este se coloca en la declaración mensual de IVA (F07) en la casilla 132 “Crédito IVA por Proporcionalidad Mensual (No deducible del débito)”.

El Art. 66 continua: “En los períodos tributarios siguientes la proporción del crédito fiscal se determinará aplicando el procedimiento anterior sobre la base de las operaciones acumuladas desde el primer período en que se aplicó la proporcionalidad, aun cuando sólo tuviere operaciones gravadas, y hasta el término del ejercicio comercial.”

Continuando con el mismo ejemplo, supóngase que en diciembre 2019, la Librería y Papelería Montenegro, S.A. de C.V. tuvo de compras gravadas que ascienden a $ 9,000.00, Ventas Gravadas $ 7,000.00, pero no hubo ventas no gravadas. Se podría pensar que como no hubo ingresos no gravados en diciembre, no sería necesario hacer el cuadro de proporcionalidad en dicho mes. Pero eso no es lo que dice el párrafo anterior. Siempre se elaborará el cuadro, pero no se trabajará únicamente con los valores del mes de diciembre, sino que con las cantidades acumuladas desde que se comenzó a hacer la proporcionalidad (en este caso noviembre) hasta diciembre.

| CUADRO DE PROPORCIONALIDAD | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Periodo | | Compras | Ventas | | | Ventas Totales | IVA Credito | IVA Proporcional | IVA Debito | Impuesto o | IVA No |
| Año | Mes | Gravadas | Gravadas | Exentas | No Sujetas | | Fiscal | Deducible | Fiscal | Remanente | Deducible |
| 2019 | 11 | $ 10,000.00 | $ 8,000.00 | $ 2,000.00 | $ 200.00 | $ 10,200.00 | $ 1,300.00 | $ 815.69 | $ 1,040.00 | $ 224.31 | $ 286.00 |
| Factor | | | 0.78 | 0.20 | 0.02 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| 2019 | 12 | $ 9,000.00 | $ 7,000.00 | | | $ 7,000.00 | $ 1,170.00 | $ 1,017.90 | $ 910.00 | $ 107.90 | $ 152.10 |
| | | | | | | | | | | | |
| V. Acumuladas | | | $ 15,000.00 | $ 2,000.00 | $ 200.00 | $ 17,200.00 | | | | | |
| Factor | | | 0.87 | 0.12 | 0.01 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| **Totales** | | **$ 19,000.00** | **$ 15,000.00** | **$ 2,000.00** | **$ 200.00** | **$ 17,200.00** | **$ 2,470.00** | **$ 1,833.59** | **$ 1,950.00** | **$ 332.21** | **$ 438.10** |

En este caso, se dividieron las ventas gravadas acumuladas entre las ventas totales acumuladas para encontrar el factor, que es 0.87 y se multiplica por el crédito fiscal ($1,170.00) para obtener el IVA deducible ($ 1,017.90) y el resultado es un impuesto por pagar de $ 107.90. Nuevamente el ajuste convirtió el remanente en un impuesto. Se sacan los totales del 2019 y el IVA no deducible se coloca en la declaración mensual de IVA (F07) en la casilla 132.

## 4.11 PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO IVA.

**Planteamiento de caso práctico:**

La Empresa "XYZ" con NIT 1108-171196-101-3, catalogada como mediano contribuyente por la DGII tiene que presentar su declaración mensual de IVA del periodo de septiembre de 2019, por lo cual reúne la información siguiente:

| | |
|---|---|
| Compras Internas Gravadas | $ 12,000.00 |
| Ventas Internas Gravadas con CCF | $ 8,000.00 |
| Ventas Internas Gravadas con Facturas | $ 15,000.00 |
| Percepción de IVA 1% | $ 50.00 |
| Retención de IVA 1% | $ 100.00 |

El cálculo del impuesto se hace de la siguiente manera:

| | |
|---|---|
| Compras: | $ 12,000.00 X 13% = $ 1,560.00 |
| Ventas con CCF | $ 8,000.00 X 13% = $ 1,040.00 |
| Ventas con Facturas | $ 16,950.00 / 1.13 = $ 15,000.00 **(Ventas netas)** |
| Ventas Netas | $ 15,000.00 X 13% = $ 1,950.00 |

Ahora sumamos el débito fiscal de las ventas con CCF y de las ventas con facturas y lo confrontamos con el crédito fiscal resultante de las compras efectuadas.

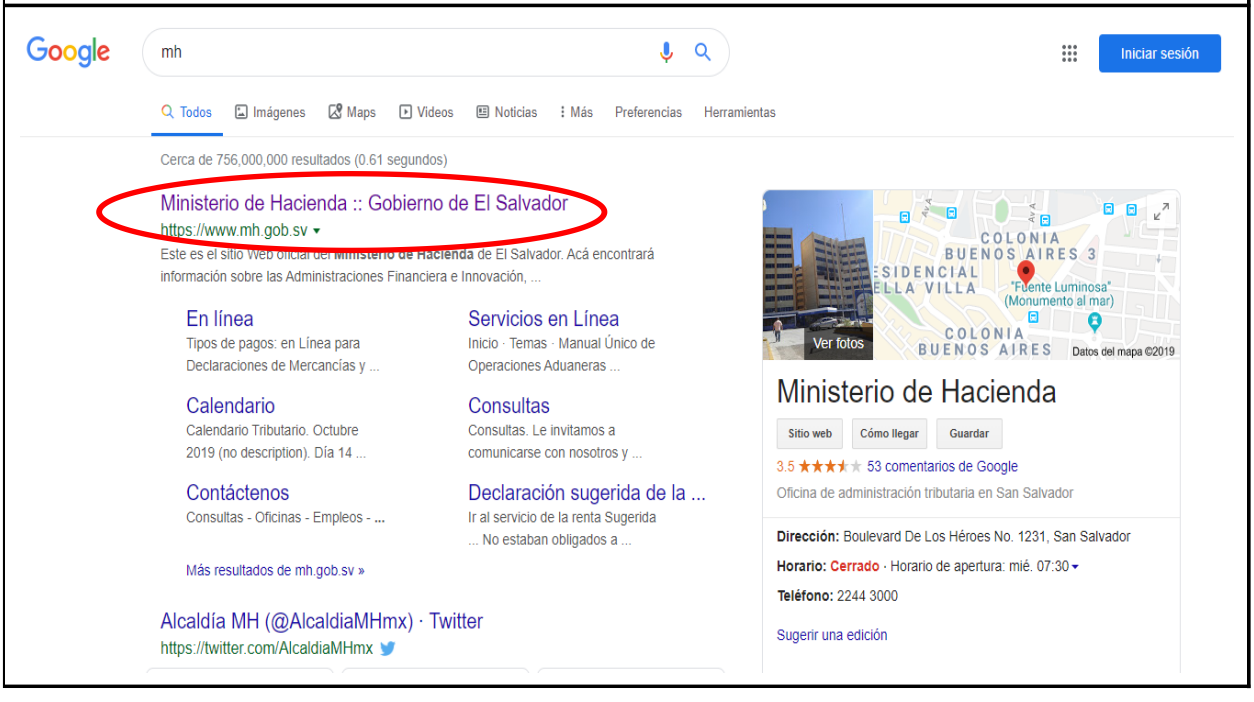
| | |
|---|---|
| Debito Fiscal por ventas con CCF | $ 1,040.00 |
| Debito Fiscal por ventas con facturas | $ 1,950.00 |
| Total Débito Fiscal | $ 2,990.00 |
| Total Crédito Fiscal | ($ 1,560.00) |
| Total Percepciones | ($ 50.00) |
| Total Retenciones | ($ 100.00) |
| **Impuesto a pagar** | **$ 1,280.00** |

**Nota:** La empresa emitió CCF del No. 100 al No. 150 con serie 18S0006 y con Resolución: 15041-RES-IN-98555-2019; Facturas del No. 50 al No. 200 con serie 18C0002 y con Resolución: 15041-RES-IN-98552-2019 y se anuló la factura No. 52.

**Desarrollo de caso práctico:**

A continuación, se procederá a explicar el procedimiento de presentación de la Declaración en línea

Al ingresar al nevegador, se tendrá que buscar la pagina del Ministerio de Hacienda de El Salvador.



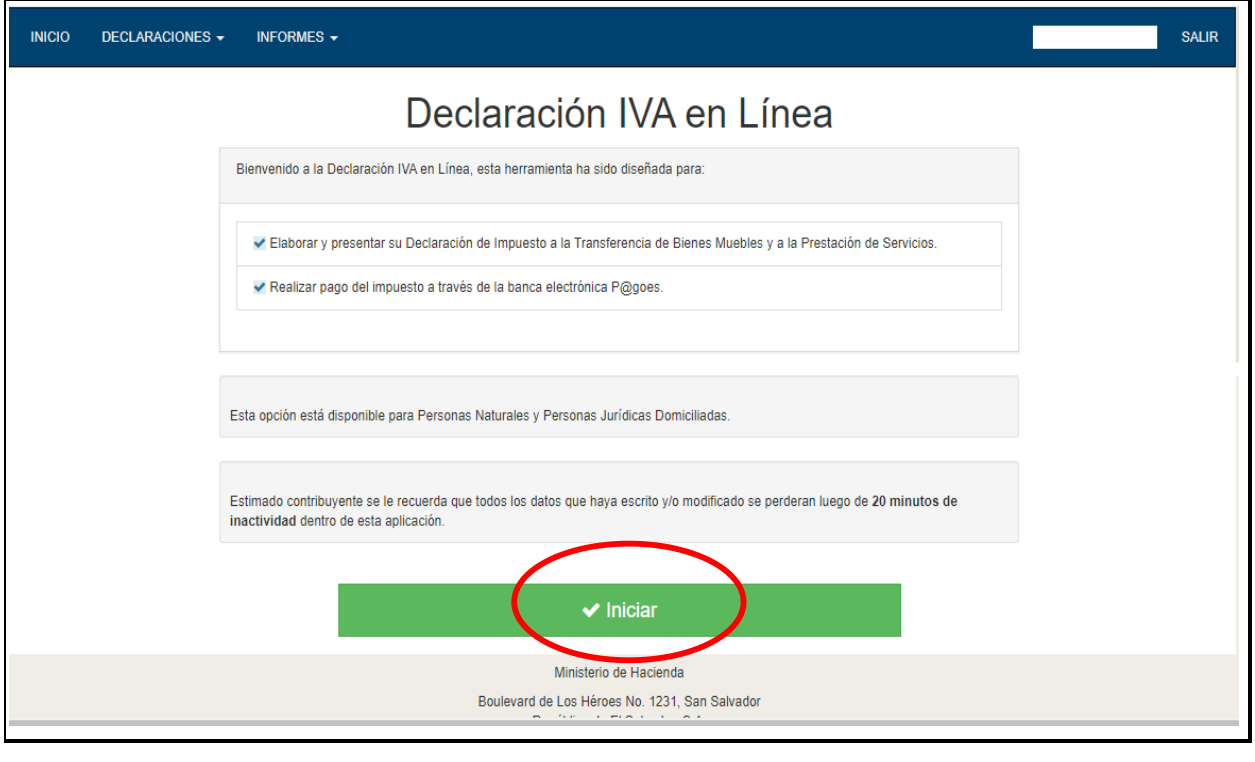

Al ingresar a la pagina del Ministerio de Hacienda se visualizara la siguiente pantalla, donde se tendra que dar click en Servicios en Linea DGII.

Ahora se puede visualizar el Portal de Servicios en Linea en donde se tendra que seleccionar el icono con el nombre de Declaraciones e informes en Linea.

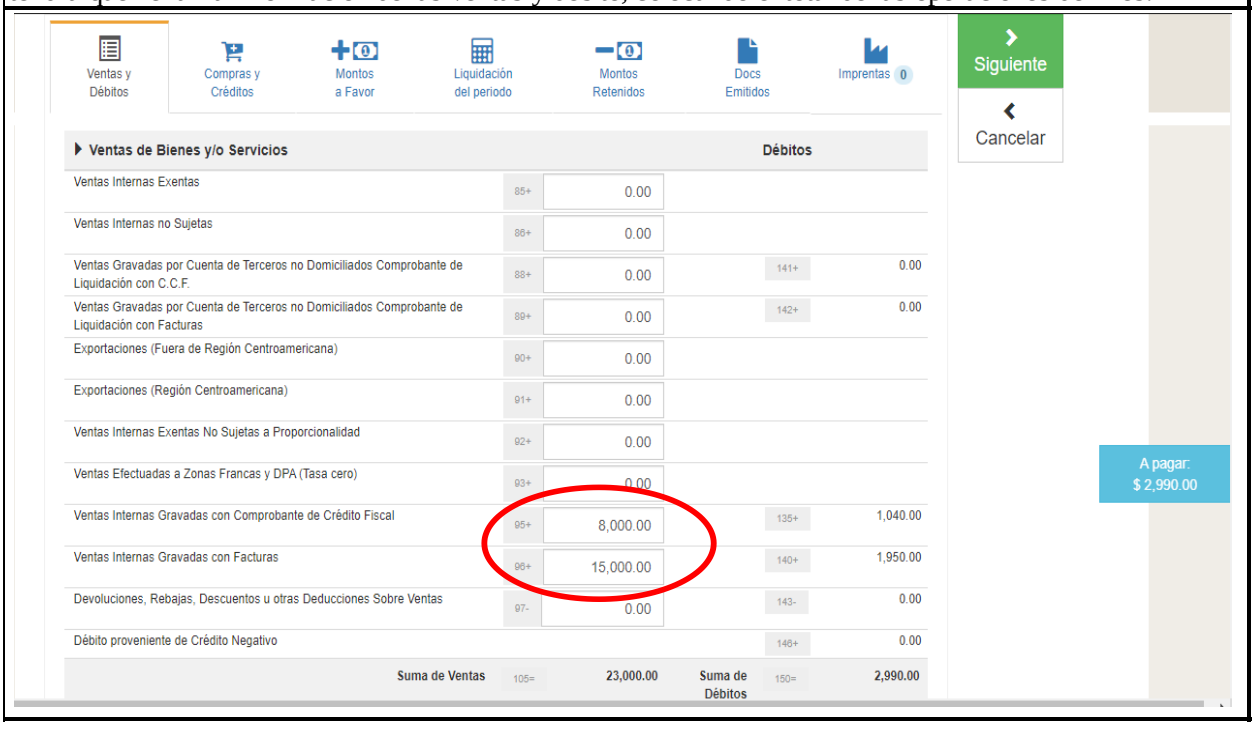

Luego de haber dado click en el icono de Declaraciones e Informes en Linea aparecera la siguiente lámina en donde se tendra que digitar el NIT del contribuyente y la respectiva contraseña de usuario en el MH.

Despues de haber ingresado al usuario del Contribuyente se procede a seleccionar el tipo de declaracion a presentar, para lo cual se tendra que dar click en el boton de F07-IVA.

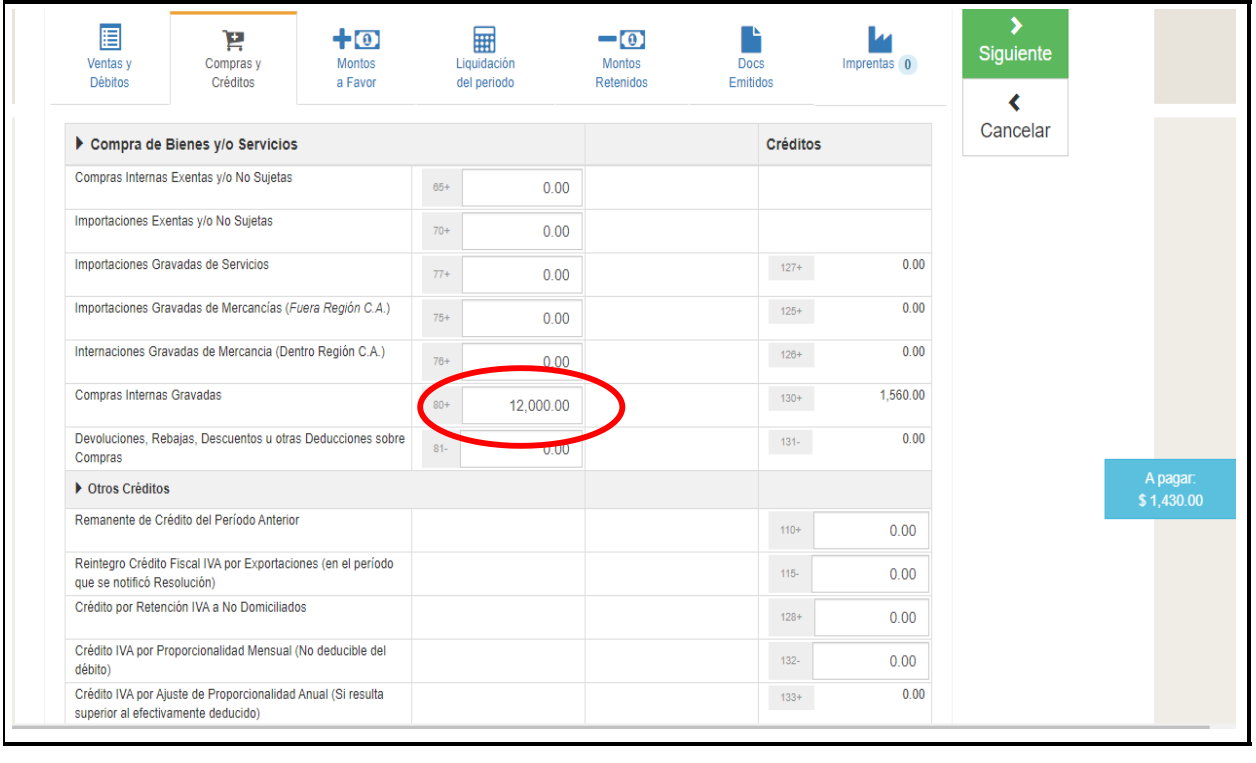

Luego de seleccionar la Declaracion a presentar, saldra la siguiente lamina, en donde se procedera a dar click en el botón Iniciar.



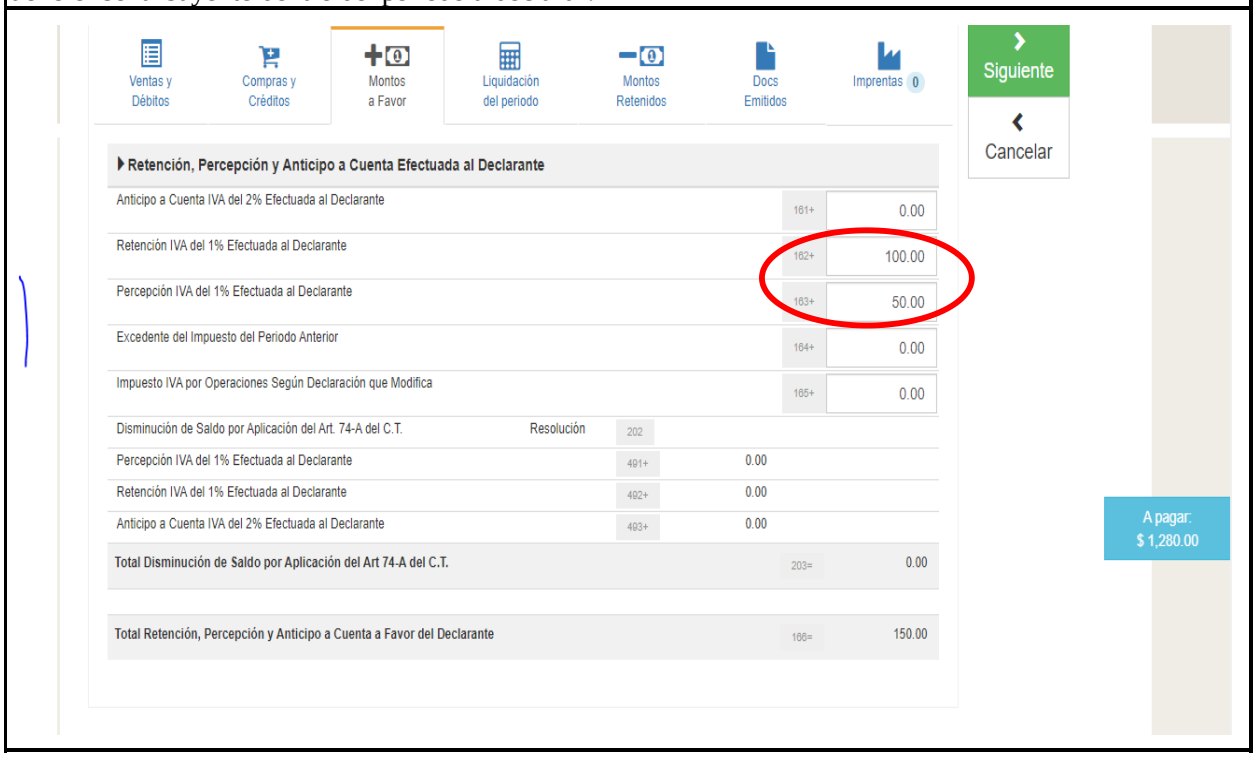
Ahora que se ha iniciado la presentacion de la Declaracion aparacerá las opciones a completar. Primero se tendra que llenar la informacion de las ventas y debito, colocando el total de las operaciones del mes.



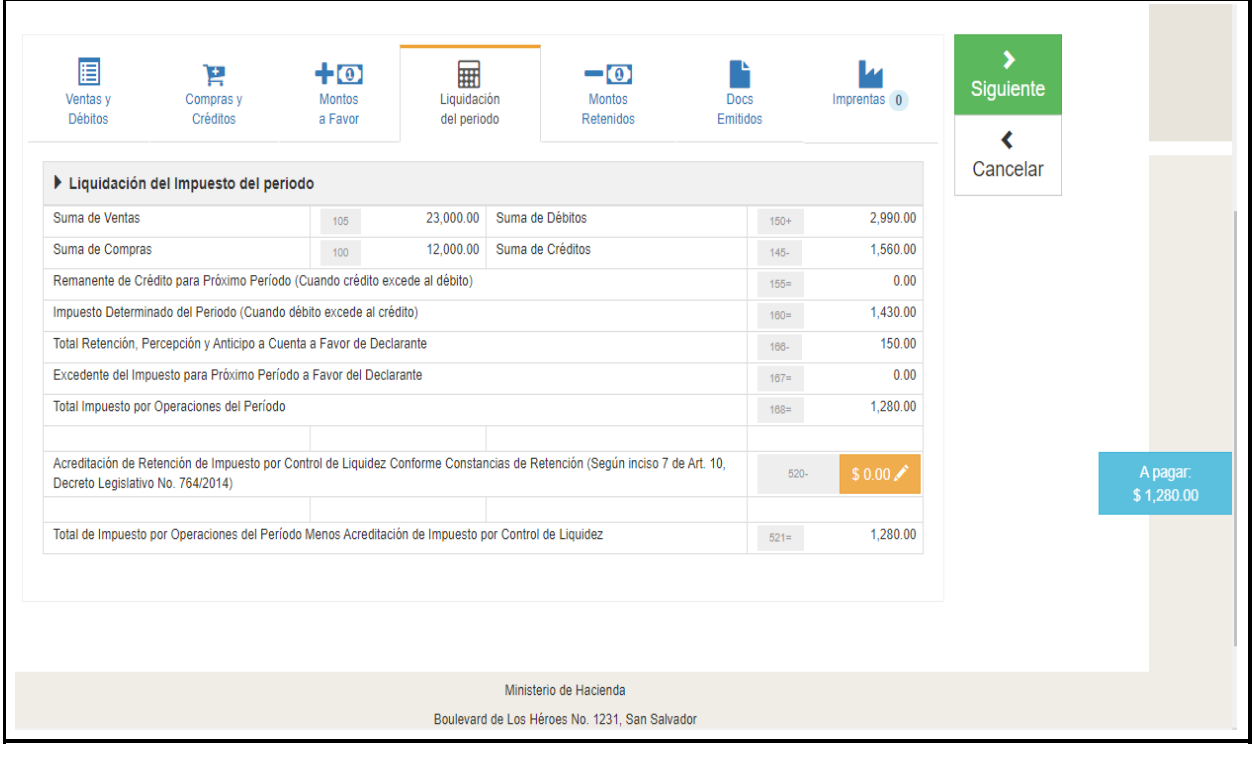

Luego de ello se procederá a llenar el campo de las compras efectuadas en el mes.



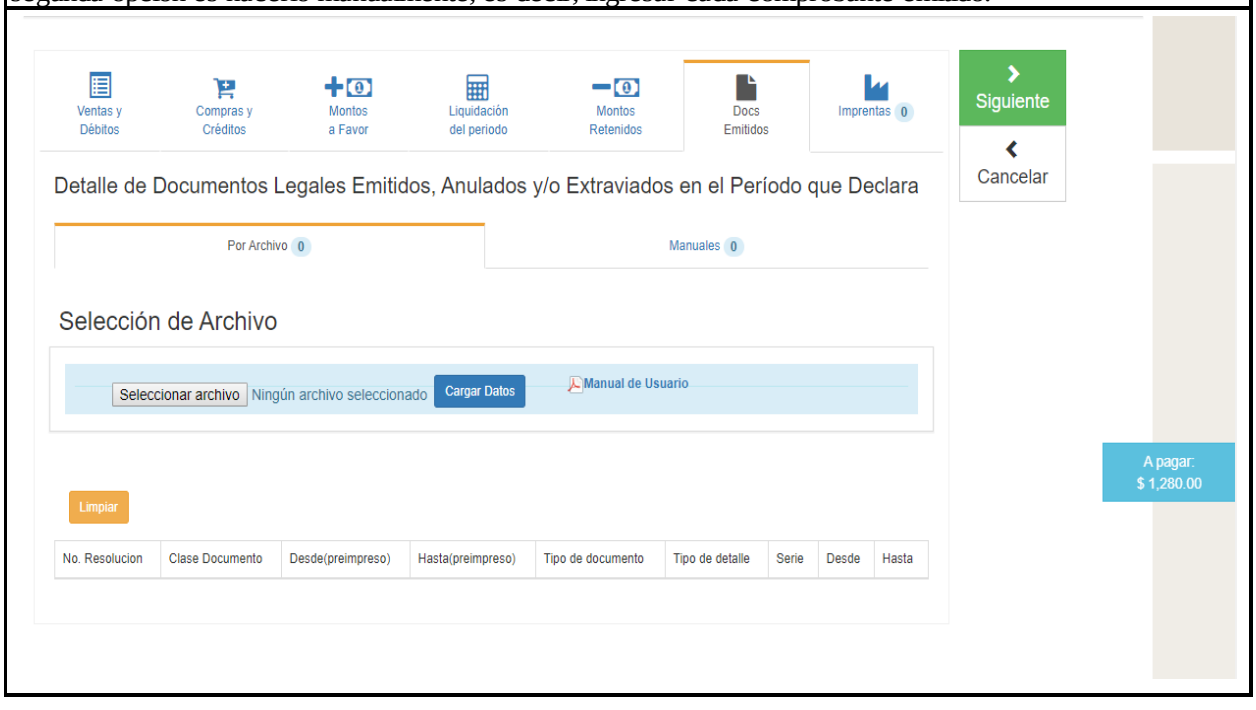
Despues de completar los campos de las compras se tendrá que llenar las casillas de los montos a favor que tiene el contribuyente dentro del periodo a declarar.




En esta lámina podremos visualizar el resumen de las operaciones del periodo a declarar.

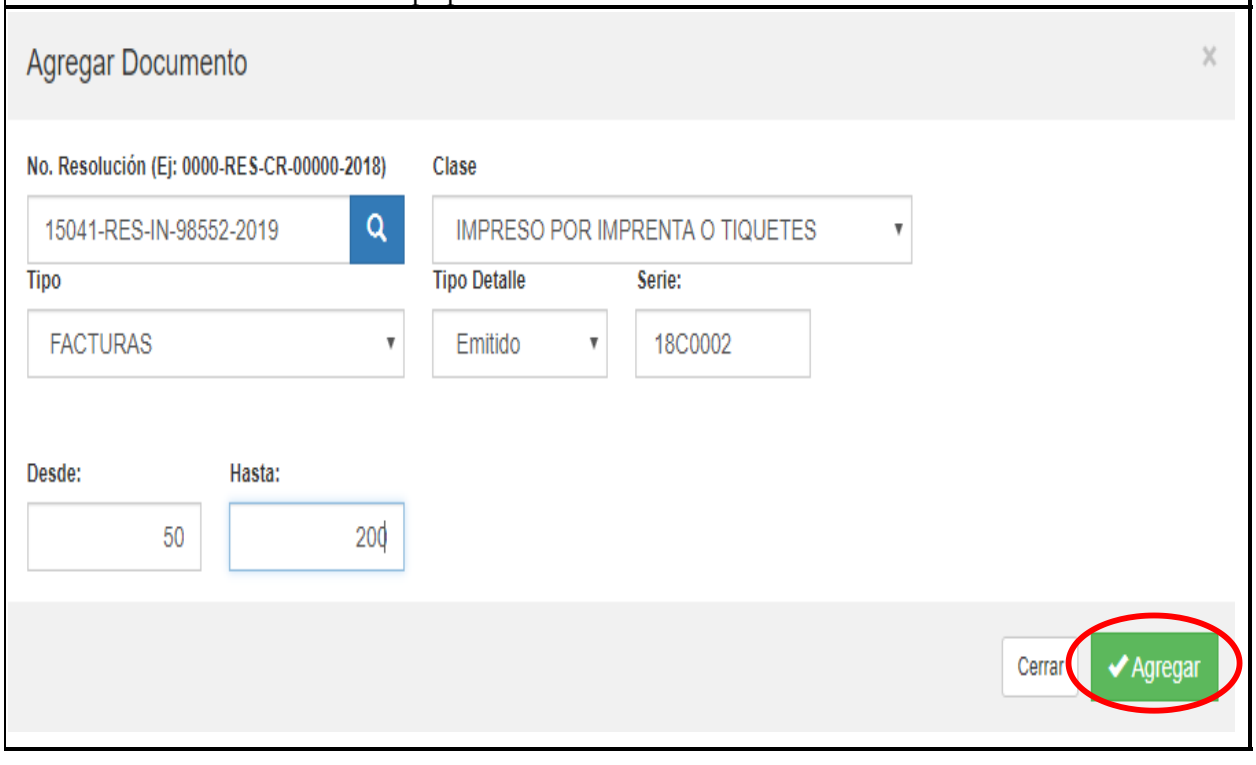


Después de determinar el impuesto a pagar, se tendrá que informar todos los documentos emitidos por el contribuyente, en donde respalda cada venta del dia, ya sea con factura o con Comprobate de Credito Fiscal. Para ello tendremos dos opciones. El primero subir un archivo donde se detallan los documentos y la segunda opcion es hacerlo manualmente, es decir, ingresar cada comprobante emitido.

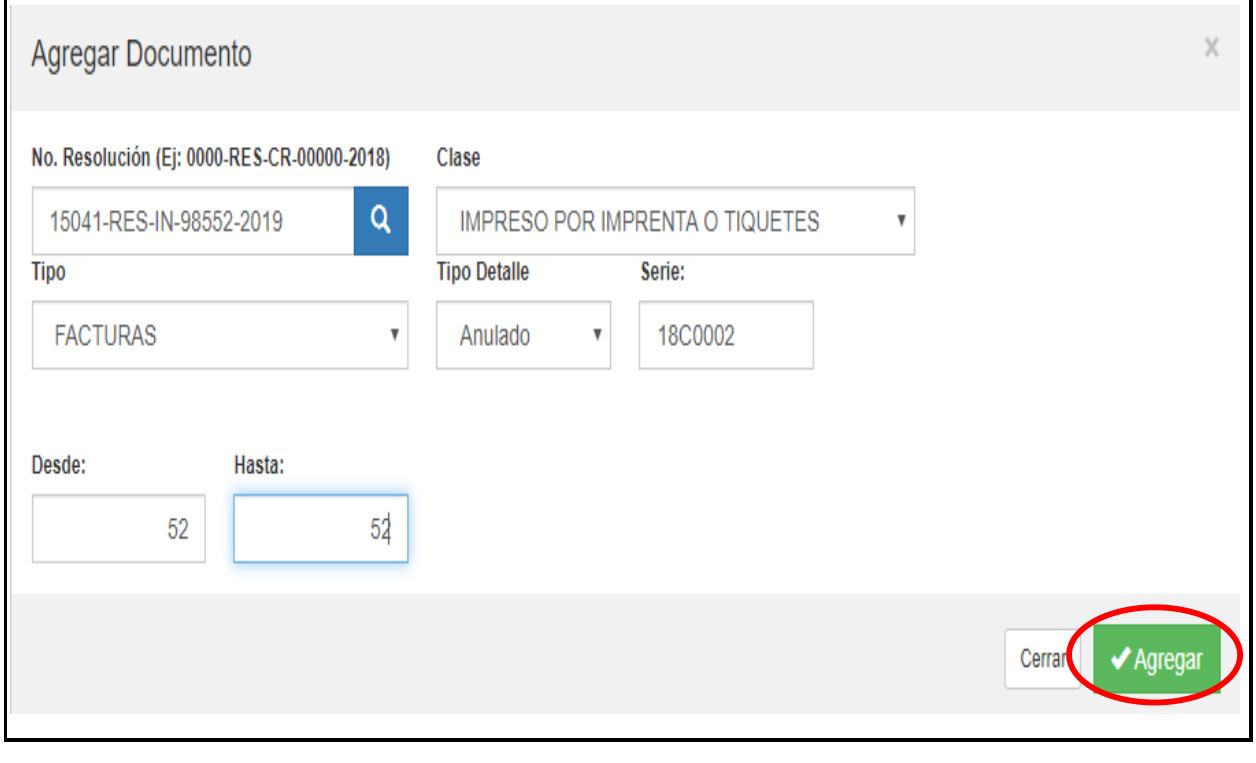



Para este ejemplo seleccionaremos la opcion de informarlos manualmente.

En esta lámina se llenara cada campo para informar los documentos emitidos.

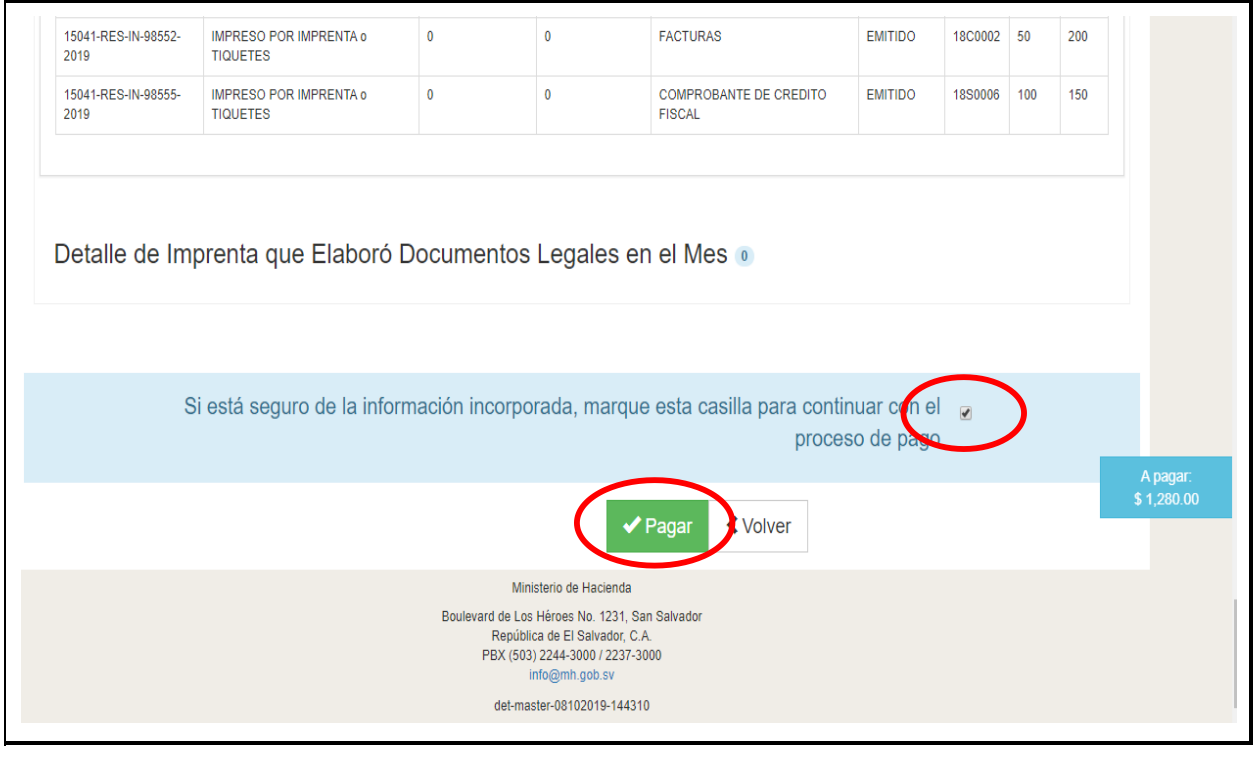



Si el contribuyente anuló documentos se tendrán que informar, para ello se tienen que completar los campos de la siguiente lámina.

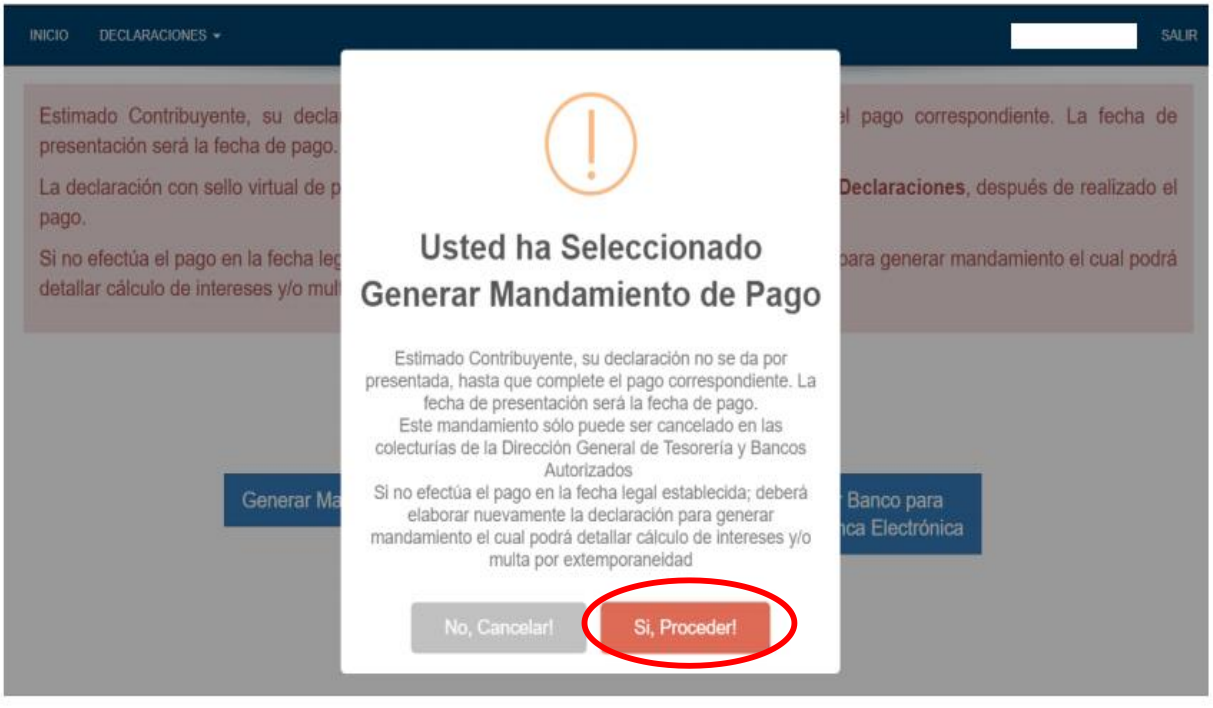


Luego de haber informado todos los documentos emitidos y anulados en el periodo a declarar se procederá dar click en el boton Siguiente.

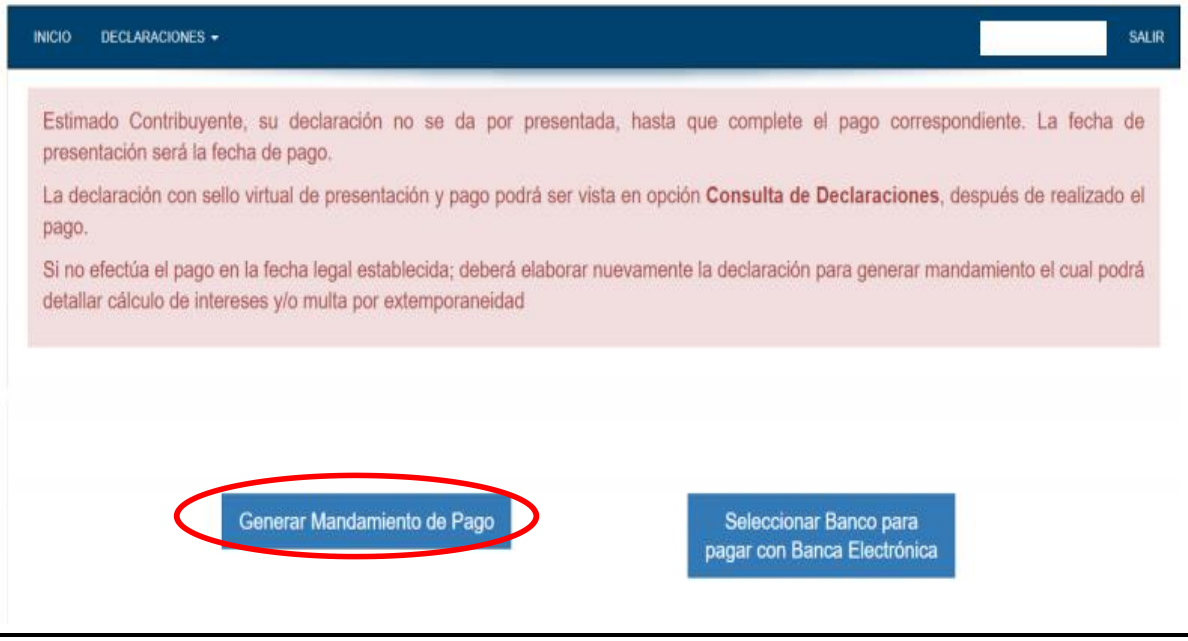

Luego aparecerá una lamina donde se tendrá que verificar todo el trabajo realizado hasta ese momento, para posteriormente proceder a marcar el recuadrito gris para habilitar la opcion de Pagar, donde se tendrá que dar click.



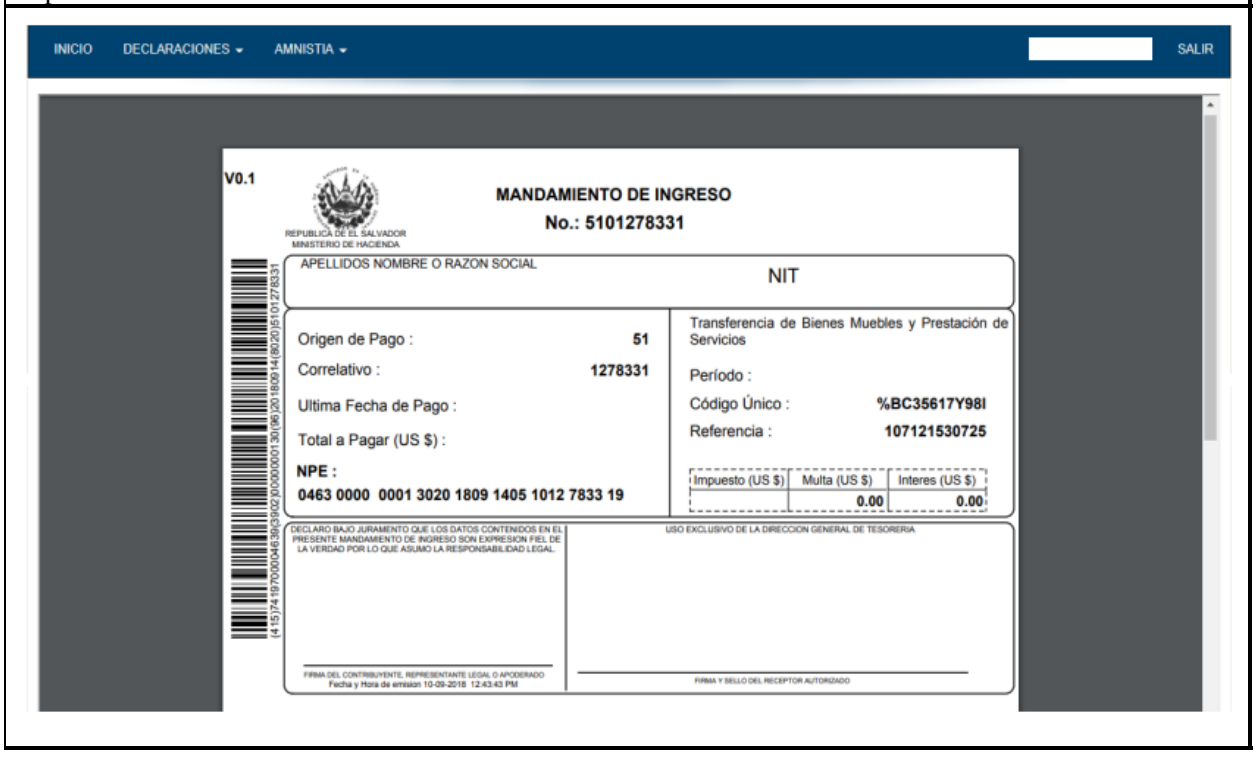
Luego de haber dado click en el boton de Generar Mandamiento de Pago aparecerá la siguiente lámina donde se tendrá que dar click en el boton Si Proceder.



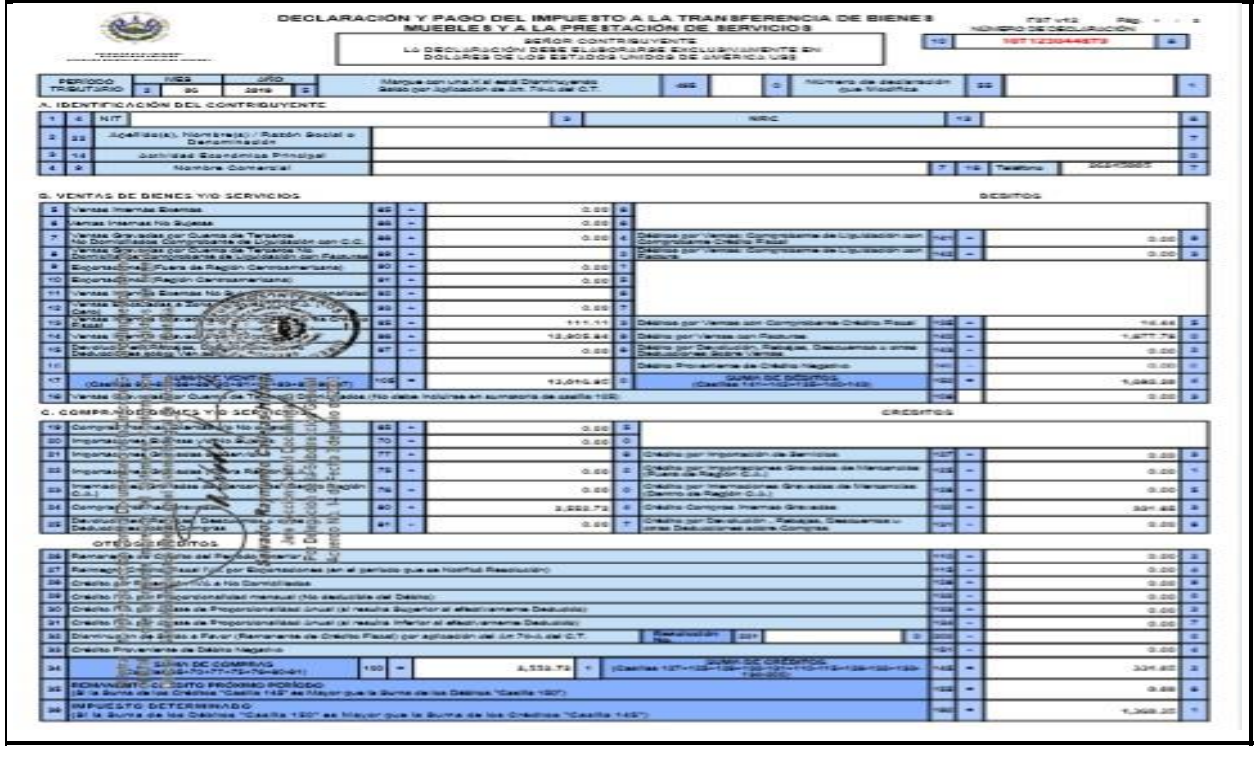

Después de haber dado click en el boton de pagar apareceá una lámina con dos opciones. La primera opcion es para ganerar el mandamiento para ir a pagar personalmente al MH, y la segunda opcion es para pagar la declaracion en linea. Para este ejemplo se generará el mandamiento de pago.



Después de haber dado click en el boton Si proceder aparacerá el Mandamiento de pago generado, el cual se tendra que descargar e imprimir para que posteriormente llevarlo al MH para proceder a pagar la respectiva declaración.




La declaracion sera presentada y solo podra visualizarse en el usuario del contribuyente hasta que haya sido cancelada.



## 4.12 LIBROS Y DOCUMENTACION PARA EL CONTROL DEL IVA

Es importante conocer qué registros adicionales deben llevar los contribuyentes sean personas naturales o jurídicas para el control del IVA y qué documentos están obligados a emitir cumpliendo con los requisitos establecidos en la ley y además las cuentas que se utilizan en la contabilidad para el control del impuesto de IVA.

Los registros necesarios del IVA se establecen en el Código Tributario en el Art. 141:

¨Los contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberán llevar los libros o registros de compras y de ventas relativas al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto" estableciéndose en el Reglamento del Código Tributario el contenido de los libros de registros de IVA, que se detallan:

### 4.12.1 Libro o Registro de Operaciones de Ventas a Consumidores

En el Artículo 83 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario establece que los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el libro o registro de operaciones de ventas con consumidores finales identificarán el mes a que corresponden las operaciones realizadas, así como un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y contener en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncian:

a) Fecha a que corresponden las operaciones;

b) Los números de la primera y última de las facturas o documentos equivalentes emitidos por día especificando " del No___al No_____ ". En caso que el contribuyente disponga de facturas prenumeradas por correlativo único por series en forma correlativa e independiente por establecimiento, debe especificar a que establecimiento corresponde cada serie y numeración. De igual manera para el caso de las facturas de exportación;

c) El número respectivo de la máquina registradora o sistema computarizado, en el caso de que el contribuyente posea autorización para emitir documentos equivalentes en sustitución de facturas por medio de los equipos referidos;

d) Valor de ventas exentas;

e) Valor de ventas gravadas por operaciones locales;

f) Valor de exportaciones;

g) Total de ventas diarias

h) Valor de ventas por transferencias de bienes o prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, en caso que se realicen este tipo de operaciones.

Al finalizar cada periodo tributario, deberán totalizarse las anotaciones del mes cumpliendo con los requisitos establecidos en el Código Tributario. Además, consignar un resumen de cálculo del débito fiscal por las operaciones documentadas con facturas o documentos equivalentes durante el mes, el cual se trasladará al libro o registro de operaciones con contribuyentes, a efecto de establecer las ventas totales y el débito fiscal correspondiente.

## LIBRO O REGISTRO DE OPERACIONES DE VENTAS A CONSUMIDORES

**01** **LIBRO O REGISTRO DE OPERACIONES DE VENTAS A CONSUMIDORES** (Art. 141 C.T y 83 de R.C.T.)

Mes:_____ Año:_____ Nombre del Contribuyente:_____ N.R.C.:_____

| FECHA | DOCUMENTOS EMITIDOS | | No. CAJA O SISTEMA COMPUTARIZADO | VENTAS EXENTAS | VENTAS INTERNAS GRAVADAS | EXPORTACIONES | TOTAL VENTAS DIARIAS PROPIAS | VENTAS A CUENTA DE TERCEROS |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | DEL No. | AL No. | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| TOTALES DEL MES | | | | | | | | |

Nombre y Firma del Contador ó Contribuyente: _____

### 4.12.2 Libro o Registro de Operaciones de ventas a Contribuyentes

En el Artículo 85 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, establece que los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el libro o registro de operaciones a contribuyentes identificarán el mes a que corresponden las operaciones, y un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y detallar en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncia:

a) Número correlativo de la operación registrada;

b) Fecha de emisión del documento legal; número preimpreso del Comprobante de Crédito Fiscal, Comprobante de Liquidación, Nota de Débito o Nota de Crédito, o número de control interno por documento generado por el sistema de formulario único autorizado por la Administración, según corresponda;

c) Número preimpreso del formulario único, en caso de estar autorizado para su uso por la Administración;

d) Nombre del cliente, mandatario o mandante, según el caso;

e) Número de registro de contribuyente del cliente, del mandatario o mandante, según el caso;

f) Valor ventas exentas por documento;

g) Valor ventas gravadas por documento;

h) Débito fiscal que generan las ventas gravadas por documento;

i) Valor total de ventas por transferencias de bienes o prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, en caso que se realicen este tipo de operaciones;

j) Débito fiscal que generen las ventas gravadas realizadas por cuenta de terceros, en caso que se realicen este tipo de operaciones;

k) Impuesto percibido; y,

l) Total de ventas por documento.

Al finalizar cada período tributario, se totalizarán las operaciones, cumpliendo los requisitos establecidos en el Código Tributario, además se consignará un resumen detallando las ventas exentas y gravadas a contribuyentes y a consumidores finales, separadas de las realizadas a cuenta de terceros si hubieren, y el cálculo del débito fiscal respectivo por las operaciones documentadas propias y por las realizadas a cuenta de terceros.

# MODELO DE LEGALIZACIÓN DE LIBRO DE VENTAS A CONTRIBUYENTES

**LIBRO O REGISTRO DE OPERACIONES DE VENTAS A CONTRIBUYENTES** (Art. 141 C.T y 83 de R.C.T.) **01**

Mes:_____ Año:_____ Nombre del Contribuyente:_____ N.R.C.:_____

| NUMERO CORRELATIVO | FECHA DE EMISIÓN | NUMERO CORRELATIVO PRE-IMPRESO | No. CONTROL INTERNO SISTEMA FORMULARIO ÚNICO | NOMBRE DE CLIENTE, MANDATARIO Ó MANDANTE | N.R.C. | OPERACIONES DE VENTAS | | | | | | IVA RETENIDO | IMPUESTO PERCIBIDO | VENTAS TOTALES |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | PROPIAS | | | A CUENTA DE TERCEROS | | | | | |
| | | | | | | EXENTAS | INTERNAS GRAVADAS | DÉBITO FISCAL | EXENTAS | INTERNAS GRAVADAS | DÉBITO FISCAL | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | Totales del mes | | | | | | | | | |

Lic. José Noel Argueta Iglesias

Art. 141, Código Tributario

Se autoriza un libro X para registrar Venta a Contribuyentes un juego de hojas 100 que consta de 100 folios útiles, numerados del No. 001 al No. 100 al contribuyente Zoila Lorena Mata Lozano Registro No. 5714-9 de 12 de Diciembre dos mil Dieciseis

F. _____

Lic. José Noel Argueta Iglesias

Inscripción No. 1411

Notario José Noel Argueta Iglesias Inscripción No. 1411 República de El Salvador

Nombre y Firma del Contador ó Contribuyente: _____

### 4.12.3 Libro o Registro de Compras

En el Artículo 86 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, menciona que en el libro o registro de compras los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, identificarán el mes a que corresponden las operaciones y un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y detallar en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncia:

a) Número correlativo de la operación registrada;

b) Fecha de emisión del comprobante de crédito fiscal, Comprobante de Retención, Nota de Crédito o Nota de Débito, Declaración de

Mercancías o Formulario aduanero, o documento de sujetos excluidos del impuesto, según corresponda;

c) Número del Comprobante de Crédito Fiscal, Comprobante de Retención, Nota de Crédito o Nota de Débito, Declaración de Mercancía o Formulario Aduanero, o documento de sujetos excluidos del impuesto, según corresponda;

d) Número de registro de contribuyente del proveedor local;

e) Número de Identificación Tributaria, Cédula de Identidad Personal o Documento Único de Identidad del sujeto excluido del impuesto;

f) Nombre del proveedor;

g) Compras exentas, separando las locales de las importaciones, e internaciones;

h) Compras gravadas, separando las locales de las importaciones e internaciones;

i) Crédito fiscal generado por las compras gravadas, locales, importaciones e internaciones;

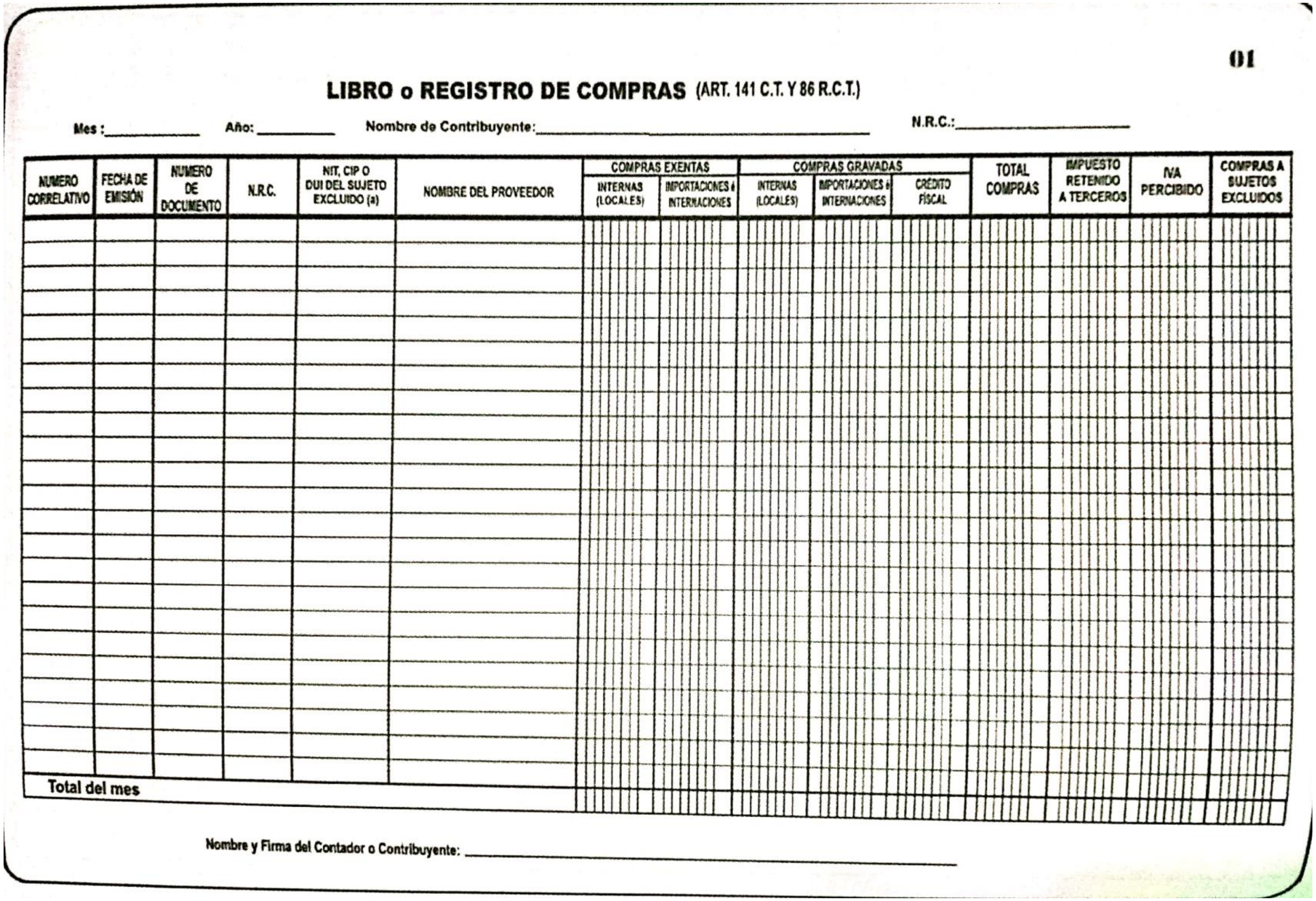
j) Total compras locales, importaciones e internaciones;

k) Retención a terceros; y,

l) Compras a sujetos excluidos del impuesto

Al finalizar cada período tributario, se totalizarán las operaciones, cumpliendo los requisitos establecidos en el Código Tributario.

## LIBRO O REGISTRO DE COMPRAS



01

**LIBRO o REGISTRO DE COMPRAS** (ART. 141 C.T. Y 86 R.C.T.)

Mes :____________ Año: __________ Nombre de Contribuyente:______________________________ N.R.C.:____________________

| NUMERO CORRELATIVO | FECHA DE EMISIÓN | NUMERO DE DOCUMENTO | N.R.C. | NIT, CIP O DUI DEL SUJETO EXCLUIDO (a) | NOMBRE DEL PROVEEDOR | COMPRAS EXENTAS | | COMPRAS GRAVADAS | | | TOTAL COMPRAS | IMPUESTO RETENIDO A TERCEROS | IVA PERCIBIDO | COMPRAS A SUJETOS EXCLUIDOS |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | INTERNAS (LOCALES) | IMPORTACIONES é INTERNACIONES | INTERNAS (LOCALES) | IMPORTACIONES é INTERNACIONES | CRÉDITO FISCAL | | | | |
| Total del mes | | | | | | | | | | | | | | |

Nombre y Firma del Contador o Contribuyente: ______________________________

### 4.12.4 Legalización de los Libros de IVA

En un primer momento se debe tener claro que el profesional autorizado para la legalización de los libros de IVA es el contador público según lo que establece el Código Tributario en la sección octava, Art. 141 literal d) establece: "d) los libros del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de deben llevarse en libros empastados y foliados autorizados por un contador autorizado por el consejo de vigilancia de la contaduría pública y auditoria, sea en forma manual o computarizada, sus anotaciones deben totalizarse por periodo Tributario y servir de base para la elaboración de la declaración. En la hoja que conste el total de las operaciones deberá firmar el contador del contribuyente que lleve el registro de las operaciones."

Por lo citado anteriormente se concluye que los libros de IVA serán autorizados un contador público y el arancel será lo pactado entre cl contador público y el cliente ya que no existe un arancel específico. En esta parte es importante recalcar que el reglamento de aplicación del Código Tributario en el Art. 88 inciso 1º establece el procedimiento para realizar la legalización de los libros de IVA de la manera: "El contador público deberá cerciorase que los libros o registros cumplen con los requisitos establecidos en el Código Tributario y este enumerar y sellar las hojas de cada libro o paginas numeradas de cada debiendo consignar en la primera hoja de cada libro una razón firmada y en la que conste su número de registro de autorización, se exprese el nombre del contribuyente que utilizará el libro, el objeto a que se destinan, el número de o páginas que se autorizan, indicando el rango inicial y mal de ellas, el lugar de la autorización de los libros o registros al contribuyente."

A continuación, se muestra un modelo de la razón firmada y sellada por un Contador público que debe hacerse constar en los libros legalizados.

También se muestra como se deben de llenar la razón firmada y sellada para cada uno de los libros legalizados.

El Código Tributario establece una obligación adicional a los contadores públicos en el sentido de informar a la administración tributaria los libros de IVA autorizados y lo establece el Artículo 149 C literal e "Los profesionales de la Contaduría Pública autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y auditoria, deberán informar trimestralmente a la Administración Tributaria las autorizaciones que hayan efectuado de Sistemas Contables, libros legales contabilidad y libros o registros de control de Impuesto a la Transferencia Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya sea que estos se lleven por

medio de hojas sueltas o libros empastados. Así como los informes emitidos que modificaciones a los libros legales, auxiliares y registros especiales, dentro los primeros diez días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año. La Administración Tributaria establecerá los formularios, medios y las especificaciones técnicas para el cumplimiento de la presente obligación."

### 4.12.5 Documentos para funcionamiento del IVA

La documentación que es necesaria para la aplicación del Impuesto a la Transferencia Muebles y la Prestación de Servicios se emitirán de acuerdo a la operación se realice y cumpliendo con los requisitos que establece el Código Tributario y su Reglamento.

Se procede a mostrar a continuación la base legal que regula cada tipo de documento y se presenta un modelo de cada uno de ellos:

***Comprobante de Crédito Fiscal***

El Art. 107 inciso primero del Código Tributario regula referente al comprobante fiscal y dice: "Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios están obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento que, para los efectos Código se denominara "Comprobante de Crédito Fiscal", que podrá ser emitido en forma manual, mecánica o computarizada, tanto para la Transferencia de dominio de bienes muebles corporales como por las prestaciones de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas, exentas o no sujetas, salvo en los casos previstos en los artículos 65 y 65 A de la Ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios, en los que deberán emitir y entregar facturas¨

**Requisitos:**

Los requisitos que deben cumplir los Comprobantes de Crédito Fiscal al emitirse lo establece el artículo 114 literal a del Código Tributario.

1) Deben imprimirse en talonarios y estar prenumerados en forma correlativa asimismo podrán imprimirse en talonarios prenumerados por series en forma correlativa e independiente, para cada establecimiento, negocio u oficina;

2) Emitirse en triplicado; entregándose el original y segunda copia al adquirente del bien o prestatario del servicio, conservándose la primera copia para su revisión posterior por la Administración Tributaria. Cuando el valor de la operación sea superior a cien mil colones en el documento original deberá hacerse constar los nombres, firmas y número de cédula de identidad personal de la persona que entrega y de la que recibe el documento.

Si se imprimieren y emitieren más copias, deberá consignarse en la impresión el destino de cada una de ellas.

La Administración Tributaria podrá autorizar que la primera copia del documento emitido se conserve en medios magnéticos tales como: microfichas o microfilms o por medios electrónicos, siempre que se garantice el interés fiscal;

3) Indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente emisor, giro o actividad, dirección del establecimiento u oficina y de las sucursales, si las hubiere, Número de Identificación Tributaria y Número de Registro de Contribuyente;

4) Separación de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas;

5) Fecha de emisión;

6) Los mismos datos del No. 3 relativos al adquirente de bienes o prestatario de los servicios;

7) Descripción de los bienes y servicios, especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad y monto total de la operación, todo en concordancia con su control de inventarios. Si con anterioridad se hubiere emitido la correspondiente nota de remisión, puede omitirse el detalle de los bienes y servicios y el precio unitario de los mismos;

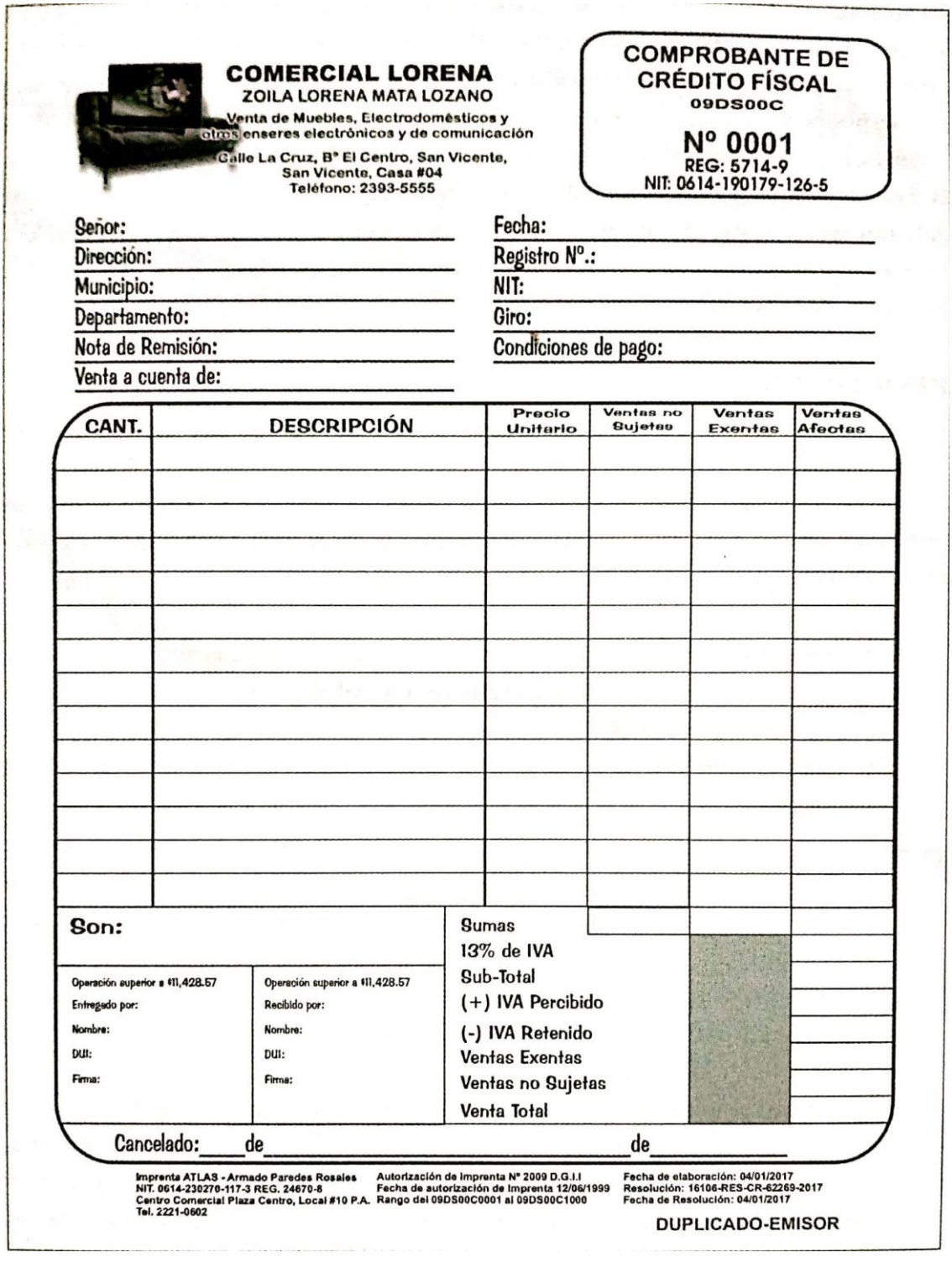
8) Cantidad recargada separadamente por concepto del presente impuesto;

9) Número y fecha de la nota de remisión cuando hubiere sido emitida con anterioridad;

10) Condiciones de las operaciones: al contado, al crédito, puesto en bodega y otras; y,

11) Pie de imprenta: nombre, número de identificación tributaria, denominación o razón social, domicilio, número de registro de contribuyente del propietario de la imprenta, número y fecha de autorización de imprenta, rango de numeración correlativa autorizada con su respectivo número y fecha de autorización.

## COMPROBANTE DE CREDITO FISCAL



**COMERCIAL LORENA**
ZOILA LORENA MATA LOZANO
Venta de Muebles, Electrodomésticos y otros enseres electrónicos y de comunicación
Calle La Cruz, Bº El Centro, San Vicente, San Vicente, Casa #04
Teléfono: 2393-5555

COMPROBANTE DE CRÉDITO FÍSCAL
09DS00C
Nº 0001
REG: 5714-9
NIT: 0614-190179-126-5

Señor:
Dirección:
Municipio:
Departamento:
Nota de Remisión:
Venta a cuenta de:

Fecha:
Registro Nº.:
NIT:
Giro:
Condiciones de pago:

| CANT. | DESCRIPCIÓN | Precio Unitario | Ventas no Sujetas | Ventas Exentas | Ventas Afectas |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

Son:

Operación superior a $11,428.57
Entregado por:
Nombre:
DUI:
Firma:

Operación superior a $11,428.57
Recibido por:
Nombre:
DUI:
Firma:

| | |
|---|---|
| Sumas | |
| 13% de IVA | |
| Sub-Total | |
| (+) IVA Percibido | |
| (-) IVA Retenido | |
| Ventas Exentas | |
| Ventas no Sujetas | |
| Venta Total | |

Cancelado: ____ de _____ de _____

Imprenta ATLAS - Armado Paredes Rosales
NIT. 0614-230270-117-3 REG. 24670-8
Centro Comercial Plaza Centro, Local #10 P.A.
Tel. 2221-0602

Autorización de Imprenta Nº 2009 D.G.I.I
Fecha de autorización de Imprenta 12/06/1999
Rango del 09DS00C0001 al 09DS00C1000

Fecha de elaboración: 04/01/2017
Resolución: 16106-RES-CR-62269-2017
Fecha de Resolución: 04/01/2017

DUPLICADO-EMISOR

***Factura para Ventas Internas***

El artículo 107 inciso segundo del Código Tributario regula lo referente a la factura y dice "Cuando se trate de operaciones realizadas con consumidores finales, deberán emitir y entregar, por cada operación, un documento que se denominara "Factura", la que podrá ser sustituida por otros documentos comprobantes equivalentes, autorizados por la Administración Tributaria. Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en ningún caso deberán tener en sus establecimientos para documentar las transferencia de bienes o prestaciones de servicios que realicen, Facturas Comerciales u otros documentos distintos a los previstos en este Código".

**Requisitos:**

Los requisitos que deben cumplir las facturas u otros documentos a emitir a no contribuyentes del impuesto o consumidores finales los establece el artículo 114 literal b del Código Tributario y establece ¨Además de cumplir con los requisitos señalados en los números 1, 3 y 5 del literal anterior, deberán cumplir, en todo caso, con las especificaciones siguientes:

1) Se emitirán en duplicado en forma correlativa, debiendo entregarse en caso de las operaciones locales la copia al adquirente del bien o prestatario del servicio y en las operaciones de exportación deberá entregarse el original al cliente y, cumplir con las especificaciones que el tráfico mercantil internacional requiere;

2) Descripción de los bienes y servicios especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad y monto total de la operación;

3) Separación de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas;

4) Inclusión del impuesto respectivo en el precio de las operaciones gravadas;

5) Valor total de la operación;

6) El mismo requisito establecido en el No. 11 del literal anterior; y,

7) en operaciones cuyo monto total sea igual o superior a doscientos dólares, se deberá hacer constar en el original y copia de la factura el nombre, denominación o razón social, número de identificación tributaria o en su defecto, el número del documento único de identidad del adquirente de los bienes o del prestatario de los servicios. En el caso de adquirentes extranjeros se hará constar el número de pasaporte o el carnet de residencia.

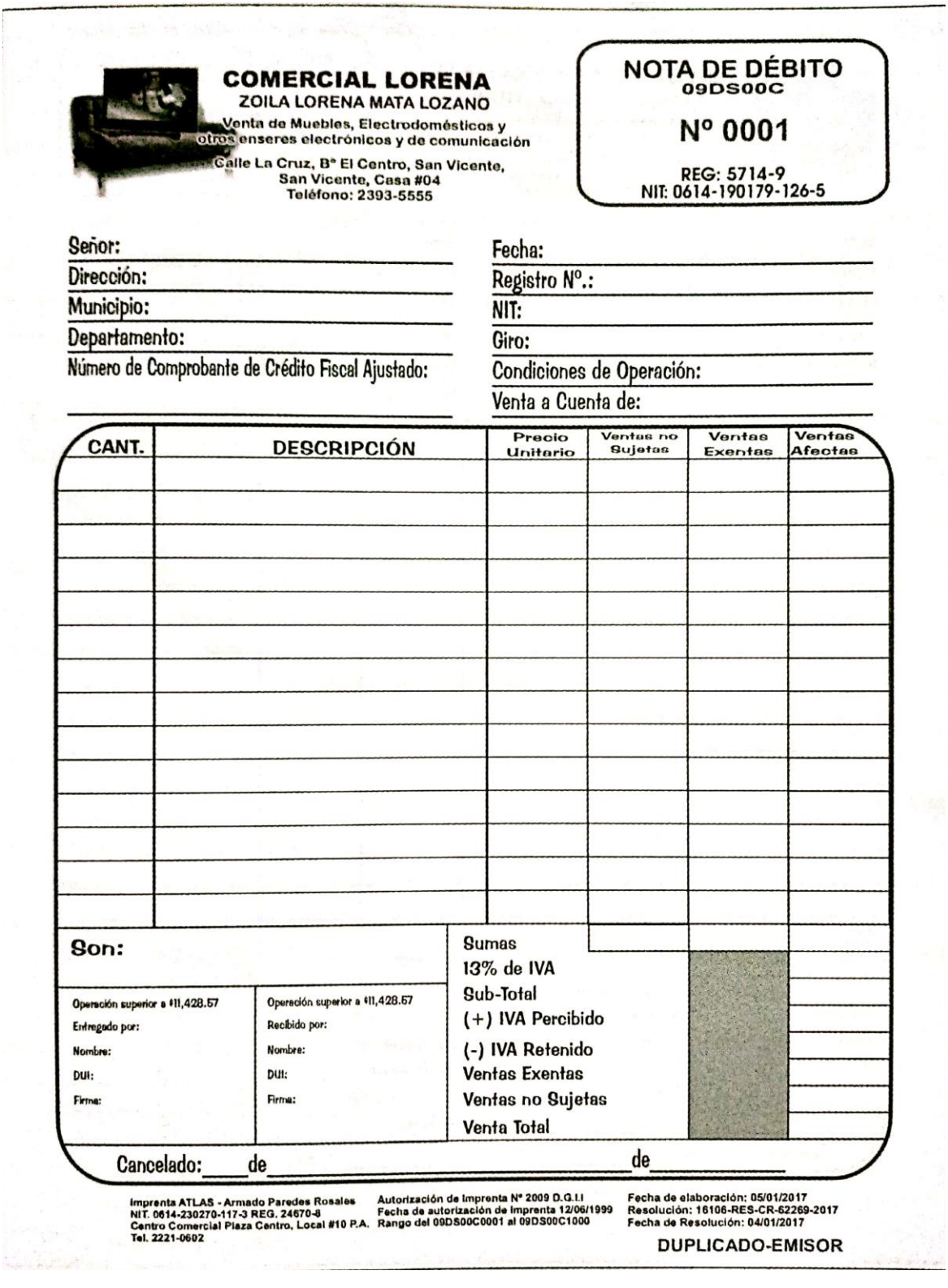
***Notas de Débito y Crédito***

Las notas de crédito y de débito están relacionadas con los comprobantes de crédito fiscal y el artículo 110 Código Tributario establece que "Cuando con posterioridad a la emisión de los Comprobantes de Crédito Fiscal ocurran ajustes o diferencias en los precios, descuentos, intereses devengados, bonificaciones u otras modificaciones en la operación, o cuando se produjeren devoluciones de dinero, de bienes, envases, depósitos, o se anulen o rescindan operaciones efectuadas o se hubiere calculado erradamente el débito fiscal, quienes transfieran bienes y los prestadores de servicios deberán expedir nuevos Comprobantes de Crédito Fiscal o Notas de Débito o de Crédito, según corresponda, que modifiquen los documentos emitidos anteriormente.

Se emitirán Notas de Débito por las cantidades que aumentan tanto los valores como el impuesto antes documentado. En cambio, se emitirán Notas de Crédito cuando se produzcan disminuciones en éstos.

Las Notas de Débito y de Crédito deberán hacer referencia al número de Comprobante de Crédito Fiscal que es sujeto a modificación y cumplir con los mismos requisitos que establece el artículo 114 de este Código, respecto de los Comprobantes de Crédito Fiscal.

**NOTA DE DEBITO**



**COMERCIAL LORENA**
ZOILA LORENA MATA LOZANO
Venta de Muebles, Electrodomésticos y otros enseres electrónicos y de comunicación
Calle La Cruz, Bª El Centro, San Vicente, San Vicente, Casa #04
Teléfono: 2393-5555

**NOTA DE DÉBITO**
09DS00C
**Nº 0001**
REG: 5714-9
NIT: 0614-190179-126-5

Señor:
Dirección:
Municipio:
Departamento:
Número de Comprobante de Crédito Fiscal Ajustado:

Fecha:
Registro Nº.:
NIT:
Giro:
Condiciones de Operación:
Venta a Cuenta de:

| CANT. | DESCRIPCIÓN | Precio Unitario | Ventas no Sujetas | Ventas Exentas | Ventas Afectas |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

**Son:**

| | |
|---|---|
| Operación superior a $11,428.57 | Operación superior a $11,428.57 |
| Entregado por: | Recibido por: |
| Nombre: | Nombre: |
| DUI: | DUI: |
| Firma: | Firma: |

| | |
|---|---|
| Sumas | |
| 13% de IVA | |
| Sub-Total | |
| (+) IVA Percibido | |
| (-) IVA Retenido | |
| Ventas Exentas | |
| Ventas no Sujetas | |
| Venta Total | |

Cancelado:____ de _____ de _____

Imprenta ATLAS - Armado Paredes Rosales
NIT. 0614-230270-117-3 REG. 24670-8
Centro Comercial Plaza Centro, Local #10 P.A.
Tel. 2221-0602

Autorización de Imprenta Nº 2009 D.G.I.I
Fecha de autorización de Imprenta 12/06/1999
Rango del 09DS00C0001 al 09DS00C1000

Fecha de elaboración: 05/01/2017
Resolución: 16106-RES-CR-62269-2017
Fecha de Resolución: 04/01/2017

DUPLICADO-EMISOR

**NOTA DE CREDITO**

**COMERCIAL LORENA**
ZOILA LORENA MATA LOZANO
Venta de Muebles, Electrodomésticos y otros enseres electrónicos y de comunicación
Calle La Cruz, Bº El Centro, San Vicente, San Vicente, Casa #04
Teléfono: 2393-5555

**NOTA DE CRÉDITO**
09DS00C
**Nº 0001**
REG: 5714-9
NIT: 0614-190179-126-5

Señor:
Dirección:
Municipio:
Departamento:
Número de Comprobante de Crédito Fiscal Ajustado:

Fecha:
Registro Nº.:
NIT:
Giro:
Condiciones de Operación:
Venta a Cuenta de:

| CANT. | DESCRIPCIÓN | Precio Unitario | Ventas no Sujetas | Ventas Exentas | Ventas Afectas |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

**Son:**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Operación superior a $11,428.57 | Operación superior a $11,428.57 | Sumas | |
| Entregado por: | Recibido por: | 13% de IVA | |
| Nombre: | Nombre: | Sub-Total | |
| DUI: | DUI: | (+) IVA Percibido | |
| Firma: | Firma: | (-) IVA Retenido | |
| | | Ventas Exentas | |
| | | Ventas no Sujetas | |
| | | Venta Total | |

Cancelado: ____ de _____ de _____

Imprenta ATLAS - Armado Paredes Rosales
NIT. 0614-230270-117-3 REG. 24670-8
Centro Comercial Plaza Centro, Local #10 P.A.
Tel. 2221-0602

Autorización de Imprenta Nº 2009 D.G.I.I
Fecha de autorización de Imprenta 12/06/1999
Rango del 09DS00C0001 al 09DS00C1000

Fecha de elaboración: 05/01/2017
Resolución: 16106-RES-CR-62269-2017
Fecha de Resolución: 04/01/2017

DUPLICADO-EMISOR

***Nota de Remisión***

En el Artículo 109 del Código Tributario establece que, si el Comprobante de Crédito Fiscal no se emite al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de los bienes o de remitirse éstos, los contribuyentes deberán emitir y entregar en esa oportunidad al adquirente una "Nota de Remisión" que amparará la circulación o tránsito de los bienes y mercaderías.

El Comprobante de Crédito Fiscal deberá emitirse en el mismo período tributario en que se emita la Nota de Remisión respectiva, a más tardar, dentro de los tres días siguientes a dicho período; y debiendo, asimismo, hacer referencia a la correspondiente Nota de Remisión.

Estas notas deben cumplir con los requisitos señalados en la letra c) del Artículo 114 de este Código.

También los contribuyentes deberán emitir Notas de Remisión cuando efectúen envíos de bienes muebles y mercaderías en consignación, o traslados que no constituyan transferencias.

**Requisitos:**

En el Artículo 114 literal c del Código Tributario establece los siguientes requisitos:

1) Los mismos datos de los numerales 1), 2), 3), 4, 5),6) y 11) del literal a) de éste artículo;

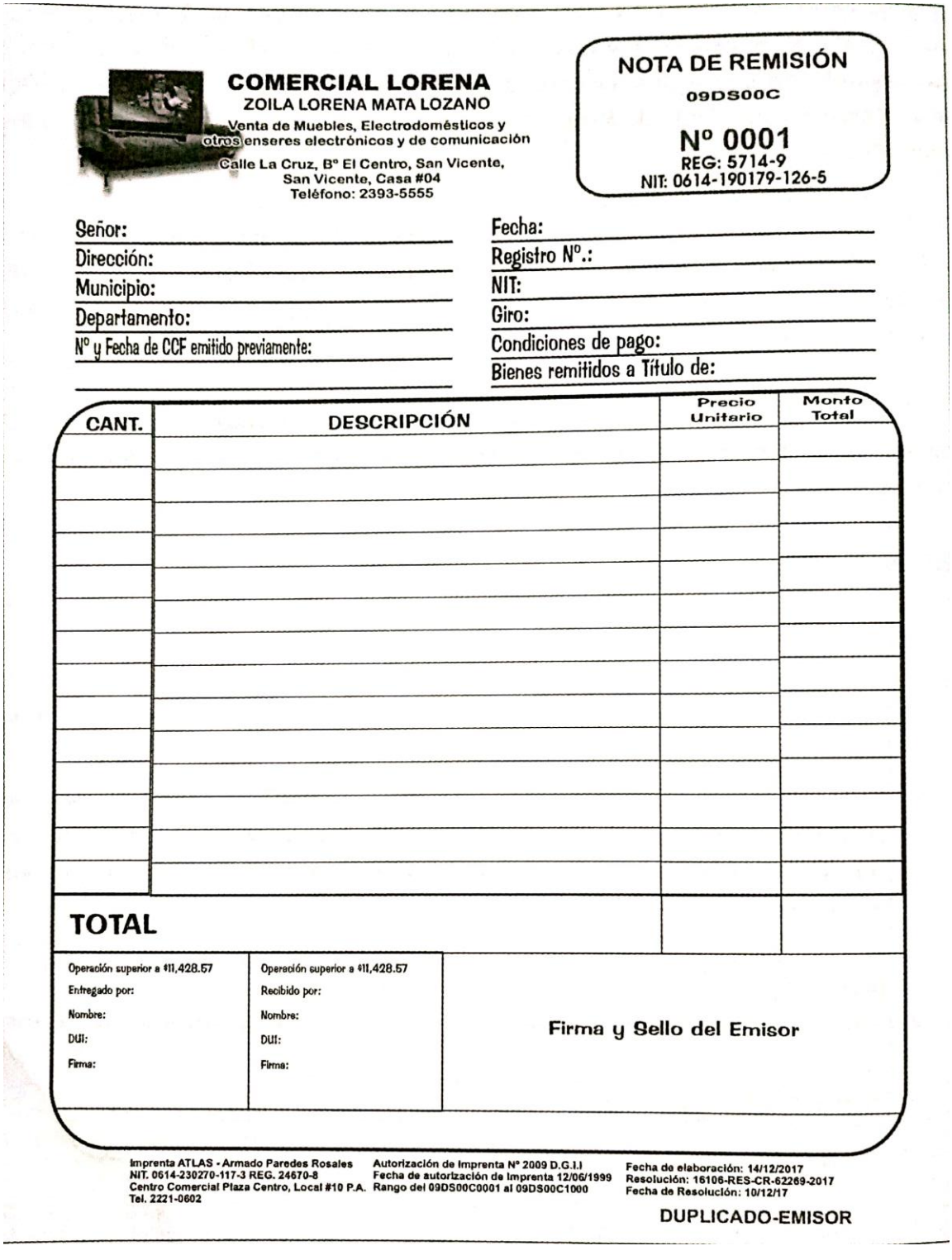
2) Descripción de los bienes y servicios especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario y cantidad de los bienes que se entregan;

3) Número y fecha del Comprobante de Crédito Fiscal cuando se hubiere emitido previamente;

4) Título a que se remiten los bienes: depósito, propiedad, consignación u otros; y,

5) Firma y sello del emisor.

## NOTA DE REMISION



**COMERCIAL LORENA**
ZOILA LORENA MATA LOZANO
Venta de Muebles, Electrodomésticos y otros enseres electrónicos y de comunicación
Calle La Cruz, Bº El Centro, San Vicente, San Vicente, Casa #04
Teléfono: 2393-5555

**NOTA DE REMISIÓN**
09DS00C
**Nº 0001**
REG: 5714-9
NIT: 0614-190179-126-5

Señor:
Dirección:
Municipio:
Departamento:
Nº y Fecha de CCF emitido previamente:

Fecha:
Registro Nº.:
NIT:
Giro:
Condiciones de pago:
Bienes remitidos a Título de:

| CANT. | DESCRIPCIÓN | Precio Unitario | Monto Total |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **TOTAL** | | | |

| | | |
|---|---|---|
| Operación superior a $11,428.57<br>Entregado por:<br>Nombre:<br>DUI:<br>Firma: | Operación superior a $11,428.57<br>Recibido por:<br>Nombre:<br>DUI:<br>Firma: | Firma y Sello del Emisor |

Imprenta ATLAS - Armado Paredes Rosales
NIT. 0614-230270-117-3 REG. 24670-8
Centro Comercial Plaza Centro, Local #10 P.A.
Tel. 2221-0602

Autorización de Imprenta Nº 2009 D.G.I.I
Fecha de autorización de Imprenta 12/06/1999
Rango del 09DS00C0001 al 09DS00C1000

Fecha de elaboración: 14/12/2017
Resolución: 16106-RES-CR-62269-2017
Fecha de Resolución: 10/12/17

DUPLICADO-EMISOR

***Factura de Venta Simplificada***

En el Art. 107 incisos cuarto y quinto del Código Tributario regula lo referente a las personas naturales inscritas como contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, cuyas transferencias de bienes o prestaciones de servicios en el año anterior sean iguales o inferiores a cincuenta mil dólares deberán emitir y entregar en operaciones que realice con consumidores finales factura de venta simplificada, únicamente respecto de las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas o exentas, cuyo monto total de la operación sea menor o igual a doce dólares, dicha factura deberá cumplir con los requisitos estipulados en el artículo 114 de este código. Los contribuyentes a que se refiere este inciso que inicien actividades, podrán utilizar el primer año de operaciones la referida factura de venta simplificada.

Lo anterior no es aplicable a los contribuyentes que se encuentren o sean autorizados por la administración tributaria para el uso de máquinas registradoras o sistemas computarizados, para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas, ni para los contribuyentes que posean autorización o sean autorizados para emitir formulario único o documentos electrónicos.

**REQUISITOS:**

En el art. 114 literal d del Código Tributario se mencionan los requisitos siguientes:

1) deben elaborarse por medio de imprenta en talonarios preimpresos y estar prenumerados en forma correlativa; asimismo, podrán imprimirse en talonarios por series en forma correlativa e independiente para cada establecimiento, negocio u oficina;

2) Indicar de manera preimpresa el nombre del contribuyente emisor, giro o actividad económico, dirección del establecimiento u oficina, y de las sucursales si las hubiere, número de identificación tributaria y número de registro de contribuyente;

3) Fecha de emisión del documento;

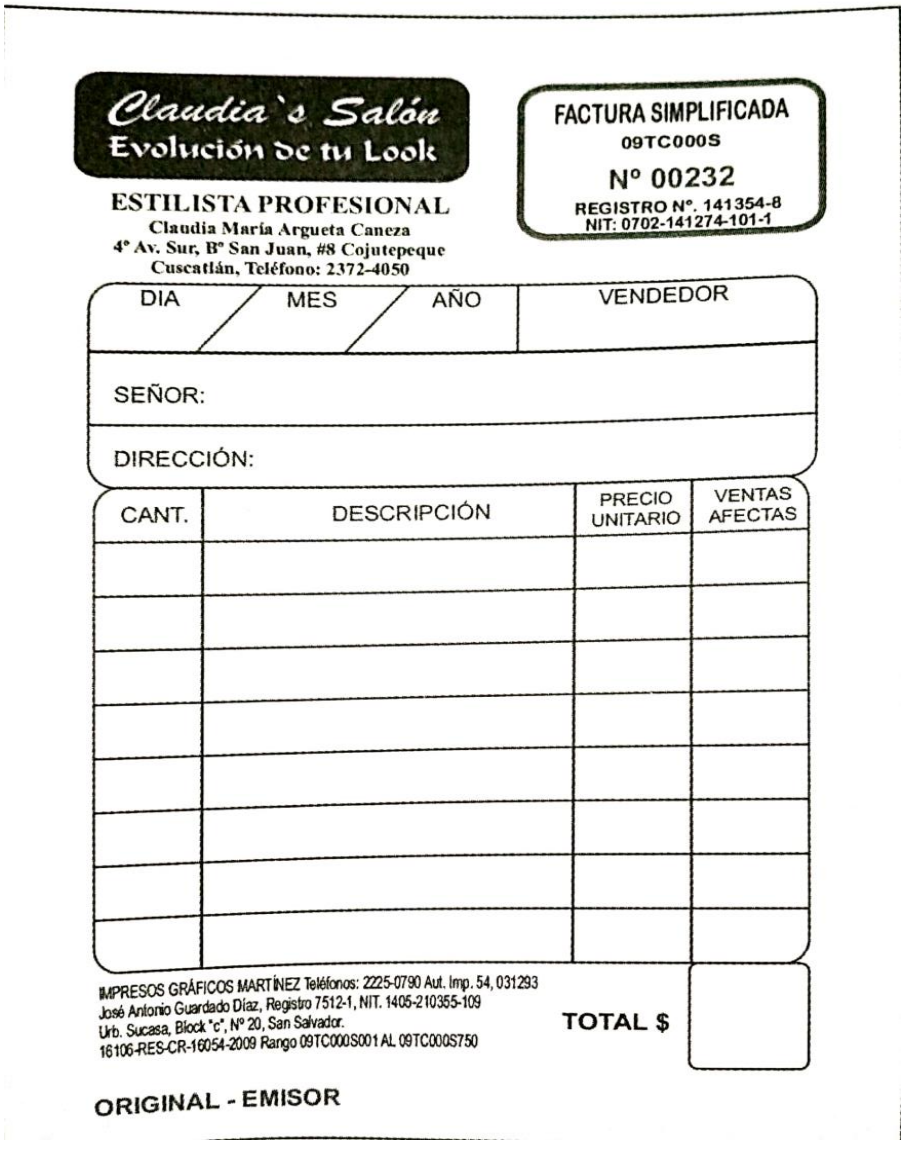
4) Pie de imprenta: nombre, número de identificación tributaria, denominación o razón social, domicilio, número de registro de contribuyente del propietario de la imprenta, número y fecha de autorización de imprenta, tiraje de documentos y fecha de impresión;

5) Se emitirá en duplicado en forma correlativa, debiendo entregarse la copia al adquirente del bien o prestatario de los servicios; y,

6) Valor total de la operación, en el que deberá incluirse el impuesto respectivo de las operaciones gravadas.

Los requisitos de la factura de venta simplificada que deberán ser impresos por la imprenta son los contenidos en los numerales 1, 2 y 4 antes referidos, y los restantes requisitos deberán ser cumplidos por el contribuyente al momento de su emisión y entrega.

**FACTURA SIMPLIFICADA**



Claudia`s Salón
Evolución de tu Look

ESTILISTA PROFESIONAL
Claudia María Argueta Caneza
4ª Av. Sur, Bº San Juan, #8 Cojutepeque
Cuscatlán, Teléfono: 2372-4050

FACTURA SIMPLIFICADA
09TC000S
Nº 00232
REGISTRO N°. 141354-8
NIT: 0702-141274-101-1

| DIA | MES | AÑO | VENDEDOR |
|---|---|---|---|
| | | | |

SEÑOR:

DIRECCIÓN:

| CANT. | DESCRIPCIÓN | PRECIO UNITARIO | VENTAS AFECTAS |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

IMPRESOS GRÁFICOS MARTÍNEZ Teléfonos: 2225-0790 Aut. Imp. 54, 031293
José Antonio Guardado Díaz, Registro 7512-1, NIT. 1405-210355-109
Urb. Sucasa, Block "c", Nº 20, San Salvador.
16106-RES-CR-16054-2009 Rango 09TC000S001 AL 09TC000S750

TOTAL $

ORIGINAL - EMISOR

***Comprobante de Liquidación***

En lo relacionado a este documento lo utilizan los contribuyentes cuando se realizan transferencias o prestación de servicios a cuenta de terceros y el artículo 41 del Código Tributario establece "Los comisionistas, consignatarios, subastadores y todos aquellos que vendan, transfieran o subasten bienes o presten servicios en forma habitual por cuenta de terceros, son contribuyentes debiendo pagar el impuesto proveniente del monto de su comisión o remuneración.

Los terceros representados o mandantes son, por su parte, contribuyentes obligados al pago del impuesto generado por la transferencia de bienes muebles o la prestación de servicios."

**REQUISITOS:**

El Art. 108 del Código Tributario establece "Los comisionistas, consignatarios, subastadores y todos aquellos que vendan, transfieran o subasten bienes o presten servicios por cuenta de terceros, deberán emitir y entregar a su propio nombre, Comprobante de Crédito Fiscal o Factura, según sea el caso, por cada transferencia de bienes o prestación de servicios, indicando que actúan por cuenta de sus mandantes, dichas operaciones deberán registrarlas en forma separada en el Libro de Ventas respectivo. Asimismo, éstos deberán emitir a sus mandantes, dentro de cada período tributario, al menos un comprobante de liquidación del total de las transferencias o prestaciones efectuadas por su cuenta y el impuesto causado en tales operaciones, acompañada de una copia de los Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por cuenta de sus mandantes. En caso que se efectúen varias liquidaciones dentro de un período tributario, se deberá hacer una liquidación mensual que resuma las liquidaciones parciales realizadas dentro del mismo período.

El impuesto contenido en la liquidación mensual, constituirá débito fiscal para los mandantes. Dichos comprobantes de liquidaciones deberán ser numeradas correlativamente y cumplir los demás requisitos que se exigen para los Comprobantes de Crédito Fiscal.

Los terceros representados o mandantes deberán declarar y pagar el impuesto en el plazo legal que corresponda al período tributario en que el mandatario efectuó la venta o prestó el servicio.

Las comisiones o remuneraciones por la prestación de servicios, deberán ser declaradas y pagadas en el mismo período tributario, debiendo emitir el Comprobante de Crédito Fiscal respectivo."

En el Art. 41 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario que estable lo siguiente: para los efectos del artículo 108 del Código Tributario, los comisionistas, consignatarios, subastadores y todos aquellos que vendan, transfieran, subasten bienes o presten servicios por cuenta de terceros, deberán conservar la primera copia del Comprobante de Crédito Fiscal, la Factura original o su documento equivalente autorizado así como de las Notas de Débito y Crédito emitidos a efecto que sean revisados por la Administración Tributaria, anexando copias de los documentos emitidos al Comprobante de Liquidación que emitan a sus terceros representados o mandantes.

El Comprobante de Liquidación que los sujetos referidos en el inciso anterior emitan, contendrá:

1) Un resumen "desde –hasta", de los números de los documentos emitidos por las operaciones realizadas en el período tributario a cuenta de los terceros representados o mandantes, con el valor total del monto de las operaciones realizadas por tipos de documento, y de los valores disminuidos en ocasión de ajustes mediante el procedimiento de anulación de facturas o documentos equivalentes considerado en el artículo 111 del Código, asimismo en el caso de las facturas o documentos equivalentes el valor consignado debe ser neto de impuesto;

2) El débito fiscal de las operaciones realizadas en el período tributario, reflejado por separado en el comprobante de liquidación; y,

3) Los demás requisitos que establece el artículo 114 literal a) del Código para los comprobantes de crédito fiscal, con excepción del numeral 7) del literal a) del referido artículo, ya que se sustituye por el requisito del numeral 1) del presente artículo. El original y copia del Comprobante de Liquidación que les hubiere sido emitido a los terceros representados o mandantes, que resuma las operaciones del mes deberá ser registrado por los terceros representados o mandantes en el Libro de Ventas a Contribuyentes, en el período tributario que corresponda para lo cual recibirán el original y segunda copia, debiendo conservarlos al igual que los documentos referidos en el inciso primero durante el tiempo establecido en el artículo 147, literal b), del Código Tributario.

## COMPROBANTE DE LIQUIDACION

**COMERCIAL MARGARITA**
NOELIA MARGARITA ARGUETA CANEZA
Venta de Muebles, Electrodomésticos y otros enseres electrónicos
Calle La Palma, Barrio El Calvario; Casa #10
Cojutepeque, Tel. 2372-0069

**COMPROBANTE DE LIQUIDACIÓN**
**Nº 0003**
REG: 5415-8
NIT: 1119-060369-101-1

| | | |
|---|---|---|
| Fecha: | | |
| Nombre del Afiliado: | | |
| Dirección: | Departamento: | Giro: |
| N.I.T. | N.R.C. | |

| CANT. | DESCRIPCIÓN | DEL AL | VENTAS NO SUJETAS | VENTAS EXENTAS | EXPORTACIONES | VENTAS AFECTAS |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| Son: | | Sumas | | | | |
| | | IVA | | | | |
| | | Sub-Total | | | | |
| | | Ventas no Sujetas | | | | |
| | | Ventas Exentas | | | | |
| | | Exportaciones | | | | |
| | | Venta Total | | | | |

| | |
|---|---|
| Operación superior a $11,428.57<br>Entregado por:<br>Nombre:<br>DUI:<br>Firma: | Operación superior a $11,428.57<br>Recibido por:<br>Nombre:<br>DUI:<br>Firma: |

Cancelado: ____ de _____ de _____

Imprenta ATLAS - Armado Paredes Rosales
NIT. 0614-230270-117-3 REG. 24670-8
Centro Comercial Plaza Centro, Local #10 P.A.
Tel. 2221-0602

Autorización de Imprenta Nº 2009 D.G.I.I
Fecha de autorización de Imprenta 12/06/1999
Rango del 09DS00C0001 al 09DS00C1000

Fecha de elaboración: 14/12/2017
Resolución: 18106-RES-CR-62269-2017
Fecha de Resolución: 10/12/17

DUPLICADO-EMISOR

***Comprobante de Retención***

Según el Art. 112 del Código Tributario en los casos de retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, los adquirentes de bienes y prestatarios de servicios deberán emitir y entregar un documento que se denominará comprobante de retención, el cual deberá contener los requisitos siguientes:

a) detallar el valor sujeto de retención, el monto del impuesto retenido, consignar la fecha, número correlativo y tipo de documento legal emitido por el sujeto de la retención;

b) cumplir los mismos requisitos exigidos en este código para los comprobantes de crédito fiscal, excepto los requisitos establecidos en los numerales 7), 8), 9) y 10) del art. 114 de este código; y,

c) en caso de varias operaciones sujetas a retención realizadas en el mismo período tributario mensual con un mismo contribuyente, el comprobante de retención podrá emitirse en forma consolidada detallando los documentos legales emitidos al agente en el período, de acuerdo al literal a) de este artículo, a más tardar en la fecha que finalice el referido período tributario.

**COMPROBANTE DE RETENCION**

# MANSI S.A. de C.V.

VENTA DE MUEBLES Y ELECTRODOMÉSTICOS
Metrocentro San Salvador
Local #43 2 do Nivel
Teléfono: 2221-1215

**COMPROBANTE DE RETENCIÓN**
**Nº 080**
NIT: 0614-221265-001-4
REGISTRO Nº. 14320-5

| | | |
|---|---|---|
| Fecha: | | |
| Nombre del Proveedor del bien o Servicio: | | |
| Dirección: | Departamento: | Giro: |
| N.I.T. | N.R.C. | |

| FECHA | DESCRIPCIÓN PRECIO UNITARIO | VENTAS EFECTAS |
|---|---|---|
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Son: | | SUMAS | |
| Entregado por: | Recibido por: | IVA RETENIDO | |
| Nombre: | Nombre: | | |
| DUI: | DUI: | | |
| Firma: | Firma: | | |

Empresa Margarita, Noelia Margarita Caneza; NIT. 0601-020260-001-8, Registro 48604-6; Rango del 09DS00DC001 al 09DS00DC100

AUTORIZACIÓN DE IMPRENTA Nº 419 D.G.I.I., Fecha de autorización de imprenta 08/04/2000. Final Calle San Francisco, pasaje 8, casa #4, Urbanización Los Andes, San Salvador, Depto. de San Salvador. Tel. 2225-0311

Fecha de elaboración: 05/2017
Resolución: 16106-RES-CR-06031-2017
Fecha de Resolución 30/04/17

**ORIGINAL - CLIENTE**

***Documento Contable de Liquidación***

Tiene su fundamento legal en el Art. 112 inciso cuarto del código tributario y establece "los agentes perceptores del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, a que se refiere el artículo 162-a de este Código, están obligados a emitir y entregar en el momento que efectúan la percepción un documento contable de liquidación, el cual deberá contener los siguientes requisitos:

a) correlativo del documento;

b) número de identificación tributaria, número de registro de contribuyente y nombres del agente perceptor y del afiliado;

c) fecha de la liquidación;

d) período al que corresponde la liquidación de acuerdo al convenio o contrato pactado;

e) monto sujeto a percepción;

f) valor del impuesto percibido;

g) valor líquido a pagar al afiliado;

h) emitirse en triplicado, debiéndose entregar el original para el sujeto de percepción, primera copia para ser proporcionada a la administración en caso lo requiera, y segunda copia para control del agente de percepción; y,

i) firma del responsable de efectuar las liquidaciones a los afiliados por parte del agente perceptor.

El Art. 162-A del Código Tributario antes mencionado, establece que los contribuyentes que realicen transferencias de bienes o prestaciones de servicios y reciban pagos por medio de tarjetas de crédito o de débito están obligados a enterar en concepto de anticipo a cuenta del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios el dos por ciento del importe del valor del bien o del servicio.

El anticipo a cuenta a que se refiere el inciso anterior será percibido por los sujetos pasivos emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito.

Para efectos de lo dispuesto en los incisos precedentes, se designan como responsables en carácter de agentes perceptores de dicho anticipo a cuenta a los sujetos pasivos emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito.

La percepción deberán realizarla los emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito al momento que paguen, acrediten o pongan a disposición por cualquier forma a sus

afiliados, sumas por las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas con el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios realizadas por dichos afiliados a los tarjeta habiente en el país.

Para el cálculo del anticipo a cuenta a que se refiere este artículo, deberá excluirse el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. el anticipo a cuenta constituirá para los afiliados un pago parcial del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios causado, el cual deberán acreditar contra el impuesto determinado que corresponda al período tributario en que se efectuó el anticipo a cuenta. De resultar saldo a favor en concepto de excedente de anticipo a cuenta, el contribuyente podrá acreditarlo contra el pago del citado impuesto en futuros períodos, hasta su agotamiento. No obstante, si transcurridos doce meses consecutivos, las declaraciones del referido impuesto reflejan excedente por el concepto establecido en esta disposición, el contribuyente podrá solicitar la devolución del excedente a que se refiere este artículo en efectivo, y si no fuere posible, se le autorizará para que inmediatamente ese disponible lo acredite al pago de impuestos hasta su agotamiento.

La administración tributaria deberá ordenar mediante resolución la devolución solicitada en un plazo no mayor a treinta días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a que hubiere completado la presentación de la información y documentación que le sea requerida al solicitante para tal efecto. La devolución deberá hacerse efectiva en un plazo de sesenta días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución que la autorice. Para todos los demás efectos en lo relativo a la devolución del excedente del anticipo a cuenta, se estará a lo establecido en el título iv capítulo v de este código.

Las sumas que perciban los emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito conforme a las reglas del presente artículo deberán enterarlas sin deducción alguna en la dirección general de tesorería, en cualquiera de las oficinas que esta institución tenga en el país y en los bancos autorizados por el ministerio de hacienda, mediante los formularios que disponga la administración, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario en que se hicieron las percepciones.

Para efectos de este artículo se entenderá por afiliado el contribuyente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios que acepte pagos mediante el sistema de tarjetas de crédito o débito.

## COMPROBANTE CONTABLE DE LIQUIDACION

**BANCO GUANACO S.A.**
Operaciones Bancarias Oficina Principal
Boulevar Constitución #550,
San Salvador, PBX: 226F5555

COMPROBANTE CONTABLE DE LIQUIDACIÓN
**Nº 008**
NIT: 0614-170590-104-4
REGISTRO Nº. 552-9

| | | |
|---|---|---|
| Fecha: | | |
| Nombre del Afiliado: | | |
| Dirección: | Departamento: | Giro: |
| N.I.T.: | N.R.C.: | |

| PERÍODO LIQUIDADO | VALORES SUJETOS A PERCEPCIÓN |
|---|---|
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| Más: 13% de IVA | |
| SUB-TOTAL | |
| MENOS 2% DE ANTICIPO DEL IMPUESTO DE IVA | |
| MENOS: COMISIÓN | |
| MENOS: 13% DE COMISIÓN | |
| TOTAL A PAGAR | |

FIRMA DEL RESPONSABLE POR PARTE DEL AGENTE PERCEPTOR

ORIGINAL - AFILIADO

***Tiquetes de Máquinas Registradoras u Otros Sistemas Computarizados***

La emisión de tiquetes por medio de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados está regulado en el Art. 115 del Código tributario Cuando la emisión de facturas resultare impráctica o de difícil aplicación, por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, la Administración Tributaria podrá autorizar mediante resolución la utilización de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas. En todo caso se deberán cumplir los requisitos mínimos siguientes:

a) Los documentos emitidos por tales medios deberán cumplir con los requisitos establecidos en este Código para las facturas, y, además, contener el número de máquina registradora con el que se autorice;

b) El cartel de autorización debe ser colocado junto a la máquina registradora en un lugar visible. Asimismo, dicho equipo deberá mantenerse accesible en el establecimiento para el cual fue autorizada para verificación de la Administración Tributaria;

c) Las máquinas registradoras que se utilicen para emitir tiquetes en sustitución de facturas deberán llevar cintas o rollos de auditoría con el registro de las transferencias o servicios que constituirán una copia fiel de los tiquetes emitidos, las cuales se archivarán en orden cronológico, para su examen y comprobación por parte de la Administración Tributaria. En el caso que los contribuyentes utilicen sistemas computarizados para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas, la Administración Tributaria podrá autorizar que el respaldo de dichos tiquetes se lleve por medios magnéticos o electrónicos, siempre que se garantice el interés fiscal;

d) Asimismo deberá emitirse un tiquete que resuma el total de operaciones diarias realizadas; y,

e) la autorización de las máquinas registradoras o sistemas computarizados estará condicionada a que la información correspondiente a cada operación sea remitida a la administración tributaria, cuando ésta lo requiera en el ejercicio de sus facultades legales, ya sea por medios físicos, electrónicos o tecnológicos, de acuerdo a los sistemas de información del sujeto pasivo. la administración tributaria, podrá establecer que la información referida en este inciso, se transmita en línea a sus servidores en la forma, plazo y bajo los alcances que ésta disponga, en la medida que los recursos tecnológicos del sujeto pasivo y de la administración tributaria lo permitan.

El art. 115-A en su inciso noveno establece: cuando la emisión de documentos a que se refiere este artículo, se efectúe por medios electrónicos, máquinas registradoras o sistemas computarizados, los contribuyentes deberán solicitar a la administración tributaria la asignación y autorización de los números correlativos a emitir y no podrán emitir ni entregar documentos cuyas numeraciones no hayan sido autorizadas por la administración tributaria. en este caso no se requerirá la participación de las imprentas autorizadas para la elaboración de los documentos.

**REQUISITOS:**

En el Art. 45 del Reglamento de Aplicación de Código Tributario se describen los requisitos y establece que los tiquetes que los contribuyentes emitan por medio de máquinas registradoras o sistemas computarizados deberán cumplir con los requisitos que establece para las facturas el artículo 114, literal b) del Código Tributario, de conformidad al detalle siguiente:

a) Número de Registro del Contribuyente y Número de Identificación Tributaria del Contribuyente.

b) Nombre del contribuyente, razón social o denominación, giro o actividad del contribuyente y dirección de su establecimiento u oficina.

c) Número correlativo del tiquete.

d) Fecha y hora de la emisión.

e) Número de máquina registradora o sistema computarizado.

f) Descripción de los bienes y servicios especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad de cada bien que se entrega y el total respectivo, señalando su condición de gravado o exento.

g) Inclusión del impuesto respectivo en el precio de las operaciones gravadas.

h) Subtotalizar las ventas exentas y gravadas en los casos que la actividad económica o giro del negocio así lo requiera.

i) Valor total de la operación.

**TIQUETE**

INDUSTRIAS MIKE MIKE, S.A. DE C.V.
GIRO:FABRICACION DE ARTICULOS DE
CUERO Y SUCEDANEOS DEL CUERO, EX
CEPTO EL CALZADO Y PRENDAS DE VESTIR
N.R.C No. 182-1
N.I.T.: 0614-100965-0016
SUCURSAL METROCENTRO SAN MIGUEL
Av. Roosevelt Centro Comercial
Metrocentro, Locales 72,73 Y 74,
San Miguel.
TEL.: 2667-0459

CAJA No. 04 TICKET No.: 59152

PRECIOS Y TOTALES EN US$ DOLAR

26/01/2019 12:51:37 PM

09279701 BILL GDE S/Z C/REMACHE
1 X 29.90 G 29.90

1 UNIDADES SUBTOTAL : 29.90
TOTAL NO SUJETO : 0.00
TOTAL EXENTO : 0.00
TOTAL GRAVADO : 29.90
(-) I.V.A RETENIDO: 0.00
TOTAL VENTA ($) : 29.90

RECIBIDO: 30.00
CAMBIO: 0.10
EFECTIVO: 29.90

VENDEDOR: 01252 CAJERO: 00831

CLIENTE:

#DUI/NIT:

FIRMA: _____

G=GRAVADO E=EXENTO
GRACIAS POR SU COMPRA
AUTORIZACION DE
NUMERACION CORRELATIVA
NUMERO: A-0373-2005
FECHA: 19/12/2005
RANGO AUTORIZADO
DEL: 16SD0140000411
AL: 16SD0140000419999999

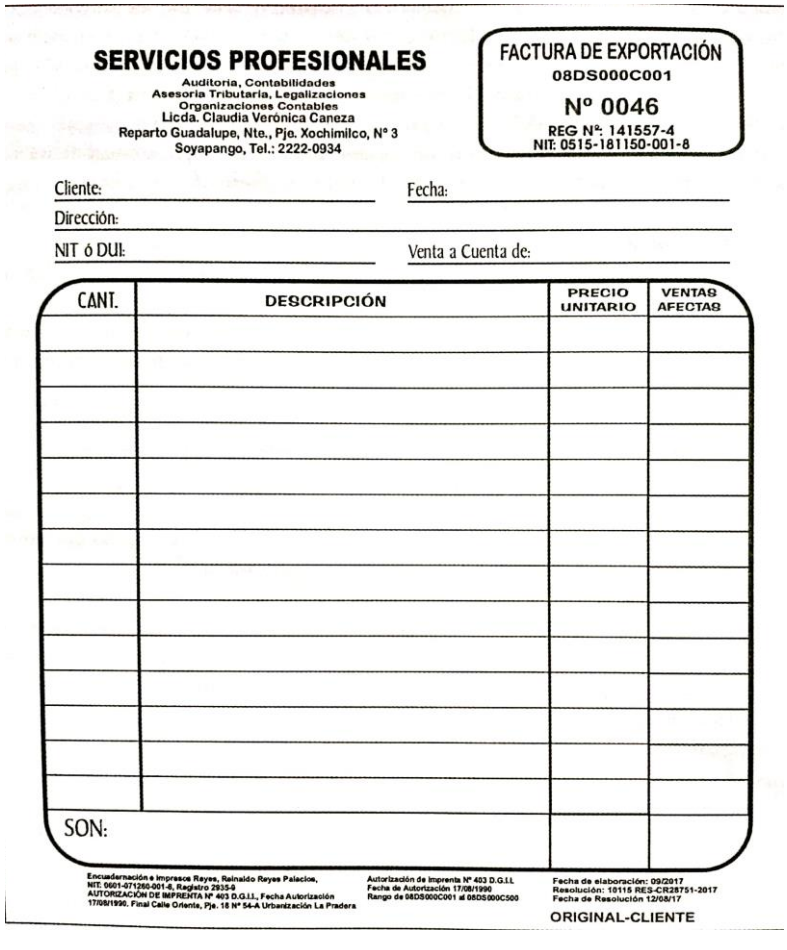
NO SE ACEPTAN RECLAMOS SIN
LA PRESENTACION DE ESTE TICKET
INDUSTRIAS MIKE MIKE, S.A. DE C.V.

***Factura de Exportación***

Está regulado en el Art. 107 inciso tercero de Código Tributario, que dice Asimismo, en el caso de las operaciones de exportación deberán emitir y entregar Factura, la cual en ningún caso podrá ser sustituida por los documentos equivalentes a que se refiere el inciso precedente.

En el Art. 42 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario menciona que Las facturas que emitan los sujetos pasivos que realicen operaciones de exportación, deberán identificarse bajo la denominación "Factura de Exportación" poseer un número correlativo independiente y diferente al utilizado por las facturas que amparan operaciones locales, debiendo cumplir con lo establecido en los numerales 3, 5 y 11 del literal a) y numerales 1, 2, 5 del literal b) del artículo 114 del Código Tributario. En todo caso tales facturas de exportación deberán ser preimpresas por imprenta autorizada por la Administración Tributaria.

**FACTURA DE EXPORTACION**



**SERVICIOS PROFESIONALES**
Auditoria, Contabilidades
Asesoria Tributaria, Legalizaciones
Organizaciones Contables
Licda. Claudia Verónica Caneza
Reparto Guadalupe, Nte., Pje. Xochimilco, N° 3
Soyapango, Tel.: 2222-0934

FACTURA DE EXPORTACIÓN
08DS000C001
Nº 0046
REG Nº: 141557-4
NIT: 0515-181150-001-8

Cliente: Fecha:
Dirección:
NIT ó DUI: Venta a Cuenta de:

| CANT. | DESCRIPCIÓN | PRECIO UNITARIO | VENTAS AFECTAS |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| SON: | | | |

Encuadernación e Impresos Reyes, Reinaldo Reyes Palacios, NIT: 0601-071266-001-6, Registro 2935-6 AUTORIZACIÓN DE IMPRENTA Nº 403 D.G.I.I., Fecha Autorización 17/08/1990. Final Calle Oriente, Pje. 18 Nº 54-A Urbanización La Pradera

Autorización de Imprenta Nº 403 D.G.I.I. Fecha de Autorización 17/08/1990 Rango de 08DS000C001 al 08DS000C500

Fecha de elaboración: 09/2017 Resolución: 10115 RES-CR28751-2017 Fecha de Resolución 12/08/17

ORIGINAL-CLIENTE

***Documento emitido por Sujeto Excluido***

Cuando los Contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de servicios reciban documentos de sujetos excluidos deben cumplir los siguientes requisitos establecidos en el Art. 119 del Código Tributario en que menciona los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuando adquieran bienes o servicios de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, deberán emitir para respaldar las operaciones efectuadas con sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes, una factura, que se denominará "factura de sujeto excluido", en la cual deberán consignarse, los siguientes datos:

a) nombre del sujeto excluido del impuesto;

b) dirección del sujeto excluido del impuesto, así como su número de teléfono en caso de poseerlo;

c) Número de identificación tributaria del sujeto excluido, o en su defecto número de documento único de identidad u otro documento que lo identifique plenamente;

d) Fecha de emisión del documento;

e) Los mismos requisitos establecidos en los literales a), b) y c) de este artículo que correspondan al contribuyente adquiriente del bien o servicio;

f) Descripción de los bienes y servicios, especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad, monto total de la operación y monto de las retenciones efectuadas que sean aplicables;

g) Firma del sujeto excluido del impuesto, en caso que no pudiere o no supiere firmar el sujeto excluido estampará la huella de cualquiera de sus dedos;

h) Número correlativo del documento, según la numeración autorizada por la administración tributaria; e,

i) El mismo requisito establecido en el artículo 114 literal a) numeral 11) de este código.

**FACTURA DE SUJETO EXCLUIDO**

COMPROBANTE
Nº 0011
DUI: 0406929-9

Roberto Carlos Menjivar
Elaboración de muebles de Madera
Barrio El Centro, # 25, San Sebastián, Depto San Vicente
Tel. 2333-2538

Fecha: _____

| Nombre del Contribuyente que adquiere los bienes o recibe servicios: | | | |
|---|---|---|---|
| Dirección: | Departamento: | | Giro: |
| N.I.T: | N.R.C.: | | |
| CANTIDAD | DESCRIPCIÓN | PRECIO UNITARIO | VENTAS |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

| | | |
|---|---|---|
| OPERACIONES MAYORES A $228.00 | SUMAS | |
| RECIBÍ LA CANTIDAD DE:Un mil dólares exáctos | BONIFICACIONES | |
| | DESCUENTOS | |
| F. _____ SUJETO EXCLUIDO F. _____ CLIENTE (A) | REBAJAS | |
| | TOTAL | |

ORIGINAL-CLIENTE

***Formulario Único***

Este tipo de formulario está regulado en el Art. 54 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario y establece "Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración Tributaria autorización para el uso de un formulario único en la emisión de facturas, comprobantes de crédito fiscal, notas de débito, notas de crédito, comprobantes de retención, notas de remisión y comprobantes de liquidación. Dicho formulario deberá contener numeración correlativa preimpresa en imprenta autorizada por la Administración e indicar el tiraje de documentos impresos. En todo caso los documentos que se emitan por medio de formulario único deberán cumplir con los requisitos que el Código Tributario establece para cada tipo de documento.

Para la autorización de uso de formulario único, será necesario que el contribuyente proponga un sistema que garantice el interés fiscal y sea capaz de generar el nombre por cada tipo de documento y de asignar un número correlativo de control por cada tipo de ellos, así como imprimir la leyenda relativa a la tasa impositiva de IVA" a efecto de separar el cálculo del impuesto cuando corresponda, así como el impuesto retenido o percibido.

BANCO PIPIL S.A.

**Banco Pipil S.A.**
Operaciones Bancarias
1ª Calle Pte. Nº 15, Cojutepeque, Tel. 2372-0259

**FORMULARIO ÚNICO**
**FACTURA 0040411**
**Nº** 070S000U **105278**
**NRC: 145663-8**
**NIT: 0614-251002-101-1**

FECHA:
NOMBRE DEL CLIENTE:
DIRECCIÓN:
GIRO DEL CLIENTE:
FECHA DE REMISIÓN:

NRC:
NIT ó DUI DEL CLIENTE:
CONDICIONES DE PAGO:
NOTA DE REMISIÓN Nº:

| CANTIDAD | DESCRIPCIÓN | PRECIO UNITARIO | NO SUJETO | EXENTO | GRAVADO |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

**Completar Cuando: Comprobante de Crédito Fiscal sea igual o mayor de $11,428.57**

| | |
|---|---|
| NOMBRE:<br>DUI:<br>FIRMA RECIBIDO: | NOMBRE:<br>DUI:<br>FIRMA RECIBIDO: |

**Distribución de Comprobantes**

| C.C.F., N.C., C.R.: | FACTURA: | FACTURA EXPOTACIÓN: |
|---|---|---|
| Original: Cliente<br>Duplicado: Emisor<br>Triplicado: Cliente | Original: Emisor<br>Duplicado: Cliente<br>Triplicado: Archivo | Original: Cliente<br>Duplicado: Emisor<br>Triplicado: Archivo |

FORMULARIOS UNIVE S.A. 1ª Av. Norte, Nº 114, San Salvador. PBX: 2260-7112, FAX: 2260-5668, NRC: 1440-1
NIT: 0614-020309-102-9, autorización de Imprenta Nº 0022CGII de fecha 24 de agosto de 2009, Rango 070S000U01 al 070S000U99,000
Fecha de Impresión: Feb/17, resolución Nº 10115 RES-CR04060-2017 del 30/01/17

## 4.12 LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

### 4.12.1 Las Infracciones

Las infracciones son circunstancias en las cuales el sujeto pasivo ha quebrantado una disposición establecida en la norma tributaria. La infracción tributaria es la violación a la norma tributaria que establecen las obligaciones, sustantivas y formales. (VILLEGAS. Ibíd. Pág. 377)

El Art. 226 del Código Tributario, constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos cuerpos legales. Las infracciones se encuentran establecidas en los Art. 226-258.- C. T.

En el Art. 249 del código penal define la defraudación fiscal como la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley.

De acuerdo a lo anterior, la infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustantivas y formales. Se define también como la trasgresión de los deberes tributarios; es decir, el incumplimiento del pago de los tributos o de los deberes formales, lo cual constituye un acto ilícito.

### 4.12.2 Las Sanciones

La sanción surge como consecuencia de haber infringido las disposiciones establecidas en las normas tributarias; por lo tanto se aplicará según la infracción causada; es decir que cada infracción tiene una sanción específica, la cual se aplicará conforme a lo establecido en el código tributario, siendo éstas las siguientes:

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario se puede clasificar las sanciones de la siguiente manera:

1- Administrativas: Cualquier medida que la Administración Tributaria imponga diferente al pago en dinero, por ejemplo: cierre temporal de un establecimiento, cierre definitivo, comiso, etc. (Art. 257.- C. T)
2- Agravadas: Cuando exista reincidencia sobre la misma infracción. Ejemplo: no emitir la factura, cuando ya se le haya hecho el primer llamado de atención sobre esa falta.

3- Penales: Son todas aquellas impuestas por jueces que ventilan el caso.
4- Por infracción: Por no cumplir las disposiciones legales
5- Por defraudación: Cuando no se entera el impuesto correspondiente al fisco.
6- Por evasión: Cuando no se declara los ingresos reales.
7- Genérica: Son aquellas que se imponen a las infracciones que no tengan una sanción específica (Art. 258.- C. T)
8- Atenuadas: Es toda sanción pecuniaria de beneficios y que es disminuida haciendo uso de lo establecido en el Art. 261.- C. T. A continuación, se describen los casos que se pueden presentar en relación a las sanciones atenuadas.

Primer caso: Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales, según sea el caso, la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento.

Segundo caso: Cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le será atenuada en un treinta por ciento y si la corrección se efectuare transcurrido el plazo dispuesto en el numeral anterior, no habrá lugar a la aplicación de las atenuantes aludidas.

Para efectos del cálculo de las sanciones, se creó el Decreto 720, publicado en el Diario Oficial Nº 1, Tomo 322 del 3 de enero de 1994; el cual establece los intereses por pago extemporáneo de los impuestos y demás contribuciones. Además en el Art. 3.- de este decreto, se establece que en los meses de enero y julio de cada año, el Ministerio de Hacienda hará publicar por lo menos en dos periódicos de circulación nacional la tasa de interés moratorio que regirá durante los seis meses siguientes, contados a partir del primero de febrero y primero de agosto respectivamente; dicha tasa de interés será la equivalente a la tasa promedio de interés activa aplicada por el sistema financiero y después de sesenta día de haber caído en mora, se le sumaran cuatro puntos adicionales; la cual será certificada en el mes de enero por el Banco Central de Reserva.

# BIBLIOGRAFIA


Argueta Iglesias, J. N. (2017). *La Aplicación de los impuestos de IVA y Renta en las empresas salvadoreñas* (Primera ed.). San Vicente.

Bujanda, F. S. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero* (Novena ed.). Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho.

Caneza De Argueta, C. V., Cárcamo, S. R., & Ramírez Arévalo, D. N. (2007). *Guía teórica-práctica para el desarrollo de las unidades i y ii, de la asignatura derecho tributario ii, de la licenciatura en contaduría pública impartida en la universidad de el salvador, incluyendo sus aspectos contables y las reformas fiscales que en.* San Vicente, El Salvador.

Flores, R. A. (2017). *Diagnostico institucional 2016.* San Salvador, El Salvador, Centroamerica: Copyright © 2017.

García, E. S. (2006). *Manual de docencia universitaria.* Costa Rica, Centro America: Editorial ULACIT.

González de Cornejo, L. d. (2016). *Guía técnica de los lineamientos y requerimientos de la funcion del contador en las entidades que contribuya en un adecuado desarrollo profesional.* San Salvador, El Salvador: UES.

Guerrero González, V. M., Pérez de Barraza, D. S., & Urias Gámez, E. R. (2011). *Tratamiento tributario y contable de las contribuciones especiales en El Salvador.* San Salvador, El Salvador.

Guevara, M. L. (1978). *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña* (Primera ed.). San Salvador, El Salvador: Editorial Universitaria.

Hernández Sampieri, F. C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (Sexta ed.). México: McGraw Hill.

Joao, O. P. (2014). *Las escuelas urbanas y su problematica.* San Salvador, El Salvador, Centroamérica.: UFG-Editores.

Kuri de Mendoza, C. L. (1993). *Manual de Derecho Financiero* (Primera ed.).

Legislativa de la República de El Salvador, A. (16 de 12 de 1983). *Constitucion de la Republica de El Salvador.* Recuperado el 19 de 04 de 2019, de https://www.asamblea.gob.sv/decretos/details/249

Legislativa de la República de El Salvador, A. (25 de mayo de 1999). Ley Orgánica de la Universidad de El Salvador. San Salvador, El Salvador: Diario Oficial.

López, L. V. (2016). *Recopilación de Leyes Tributarias.* San Salvador, El Salvador: LIS.

Menjivar, E. D., Rodriguez, A. I., & Oviedo, S. D. (2010). *La Eficacia de los Tributos como fuente de ingreso publico.* San Salvador.

MINED. (2003). *Historia y reforma de la educacion superior en El Salvador.* El Salvador: MINED.

Ministerio de Educacion, C. y. (2018). *Informe de Resultados PAES 2018.* San Salvador, El Salvador, Centroamerica: Equipo Técnico del Departamento de Evaluación de los Aprendizajes.

Quiñónez, A. (9 de Noviembre de 2009). *Aprendiendo de Economía*. Obtenido de http://iniciativaporelconocimientoeconomico.blogspot.com/2009/11/algunos-aspectos-sobre-la-estructura.html

Salvador, A. L. (2015). *Código Tributario.* San Salvador, El Salvador.

Salvador, U. d. (17 de 09 de 2012). *Universidad de El Salvador, fmo*. Recuperado el 28 de abril de 2019, de http://fmoues.edu.sv/index.php/fmo/historia

Solano, F. d. (1983). Estudios sobre la Sociedad Iberoamericana. *Consejo superior de Investigaciones científicas*.

UES, a. g. (17 de mayo de 2013). Reglamento de gestion academico-administrativode la UES. san salvador, El Salvador.

Villegas, H. (1992). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Quinta ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

# ANEXOS

## ANEXO 1: PROGRAMA DE ESTUDIOS DE LA ASIGNATURA DERECHO TRIBUTARIO II

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA
DERECHO TRIBUTARIO II

| | | |
|---|---|---|
| GENERALIDADES | : | |
| NUMERO DE ORDEN | : | 23 |
| CÓDIGO | : | DET118 |
| PRERREQUISITO | : | DERECHO MERCANTIL II |
| NUMERO HORAS POR CICLO | : | 80 |
| HORAS TEÓRICAS SEMANALES | : | 3 |
| HORAS PRACTICAS SEMANALES | : | 2 |
| DURACIÓN DEL CICLO EN SEMANAS | : | 20 |
| DURACIÓN DE LA HORA CLASE | : | 50 MINUTOS |
| UV | : | 4 (Cuatro) |
| IDENTIFICACIÓN CICLO ACADÉMICO | : | VI |

DESCRIPCIÓN DE LA MATERIA:
Comprende el estudio de la legislación tributaria vigente en el país y su incidencia en la renta de las personas naturales y jurídicas, así como en el desarrollo de actividades lucrativas y actos jurídicos. En esta primera parte del Derecho Tributario se estudiarán las bases doctrinales y jurídicas de la tributación; incluyendo una revisión general de las principales leyes que norman la aplicación de los impuestos. ,

OBJETIVOS DE LA MATERIA:
Formar conocimiento y criterio en la aplicación de las Leyes Tributarias; que el estudiante pueda saber de aquellos tributos que afectan la vida económica de la Empresa y su relación con la contabilidad.

Programa :

UNIDAD I CLASIFICACIÓN Y PRINCIPIOS DEL DERECO TRIBUTARIO, CLASIFICACIÓN Y PROPÓSITOS DE IMPUESTOS, RELACIÓN CON LA CONTADURÍA PUBLICA

OBJETIVO ESPECIFICO:
Conocimiento general de los tributos y su relación con la Contaduría Pública.

CONTENIDO
1.- LEY DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS.
1.1 Hecho Generador, sujeto y objeto del impuesto
1.3 Transferencia de Bienes
1.4 Prestación de Servicios
1.5 El Autoconsumo
1.6 Ventas a Plazo
1.7 Renta de Socios o Accionistas
1.8 Renta de Sociedades
1.9 Presunción de Intereses
1.10 Renta Vitalicia

1.11 Ingresos de Empresas de Seguros
1.12 Obligaciones de hacer
1.13 Bases para computación de Renta
1.14 Rentas no Gravables

METODOLOGÍA Y ACTIVIDADES DIDÁCTICAS
Metodología
Clases Expositivas, Discusión Grupal y Formación de Grupos de 4 a 5 estudiantes para análisis de la temática.
Actividades Didácticas
Exposiciones Magistrales, Guías de Estudio, Preparación y Discusión de Problemas, Análisis de Temas por Grupos de Estudiantes, Discusiones Grupales - Plenarias

EVALUACIÓN: Laboratorio, Parcial, Trabajo Ex-aula

RECURSOS Y MEDIOS DIDÁCTICOS
Pizarrón, yeso, borrador, carteles, trasparencias, retroproyector, notas de clases, guías de clase.

BIBLIOGRAFÍA
CÓDIGO TRIBUTARIO
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

---

UNIDAD II ASPECTOS SOBRE LA RENTA

OBJETIVO ESPECIFICO:
Que el estudiante conozca la teoría y la práctica de las diferentes deducciones de la Renta Obtenida; el cálculo del impuesto y elementos de la Deuda Tributaria.
CONTENIDO
1.- LA RENTA, ELEMENTOS Y CALCULO DEL IMPUESTO, DEUDA TRIBUTARIA
1.1 Renta Neta o Imponible
1.2 Deducciones Generales
1.3 Depreciación
1.4 Reservas
1.5 Erogación con fin social
1.6 Otras deducciones para Personas Naturales
1.7 Erogación no deducidle
1.8 Cálculo del Impuesto
1.8.1 Personas Naturales
1.8.2 Personas Jurídicas
1.8.3 Sucesiones
1.8.4 Fideicomisos
1.8.5 Ganancia de Capital
1.9 Crédito Fiscal, Anticipo a Cuenta y Retención
1.10 Deuda Tributaria: Nacimiento y Extinción
1.10.1 Pago
1.10.2 Compensación
1.10.3 Prescripción

1.10.4 Confusión
1.10.5 Caducidad
1.11 Plazo de la Liquidación y Pago de Impuesto
1.11.1 Declaración
1.11.2 Lugar de Pago
1.11.3 Liquidación de Oficio

METODOLOGÍA Y ACTIVIDADES DIDÁCTICAS
Metodología
Clases Expositivas, Discusión Grupal y Formación de Grupos de 4 a 5 estudiantes para análisis de la temática.
Actividades Didácticas
Exposiciones Magistrales, Guías de Estudio, Preparación y Discusión de Problemas, Análisis de Temas por Grupos de Estudiantes, Discusiones Grupales - Plenarias

EVALUACIÓN: Laboratorio, Parcial, Trabajo Ex-aula

RECURSOS Y MEDIOS DIDÁCTICOS
Pizarrón, yeso, borrador, carteles, trasparencias, retroproyector, notas de clases, guías de clase.

BIBLIOGRAFÍA
CÓDIGO TRIBUTARIO
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

---

UNIDAD III OBLIGACIONES, SANCIONES, PROCEDIMIENTOS Y ACTUACIONES DE LA DGII

OBJETIVO ESPECIFICO:
Que el estudiante conozca las diferentes obligaciones tributarias, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones; procedimientos y actuaciones de la DGII.

CONTENIDO
1.- OBLIGACIONES
1.1 Obligaciones Formales
1.2 Declaración y pago
1.3 Registros Contables
2.- SANCIONES
2.1 Declaración Extemporánea
2.2 Intereses Moratorios
2.3 Multas no Intencional
2.4 Intención y otras
3.- ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
3.1 Nulidad de Actuaciones
3.2 Indicios
3.3 Notificación de Devoluciones
4.- RECURSO DE APELACIÓN
4.1 Presentación
4.2 Plazo
4.3 Lugar y Forma
5.- LLENADO DE FORMULARIOS

METODOLOGÍA Y ACTIVIDADES DIDÁCTICAS
Metodología
Clases Expositivas, Discusión Grupal y Formación de Grupos de 4 a 5 estudiantes para análisis de la temática.
Actividades Didácticas
Exposiciones Magistrales, Guías de Estudio, Preparación y Discusión de Problemas, Análisis de Temas por Grupos de Estudiantes, Discusiones Grupales - Plenarias

EVALUACIÓN: Laboratorio, Parcial, Trabajo Ex-aula

RECURSOS Y MEDIOS DIDÁCTICOS
Pizarrón, yeso, borrador, carteles, trasparencias, retroproyector, notas de clases, guías de clase.

BIBLIOGRAFÍA
CÓDIGO TRIBUTARIO
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

## ANEXO 2: TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN DE CAMPO

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

SECCIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA

Cuestionario dirigido a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, FMO, que cursan la asignatura Auditoría II, en el ciclo I/2019.

OBJETIVO: Identificar las principales temáticas del impuesto IVA, en las cuales se les dificultó más la comprensión a los estudiantes.

INDICACIÓN: Marque con una "X" la(s) alternativa(s) que contiene(n) la respuesta a las preguntas que se le presentan a continuación.

La información que proporcione en este cuestionario será de carácter confidencial y de mucha utilidad para la realización del trabajo de investigación.

I. GENERALIDADES:

1. Edad:
2. Sexo: M [ ]  F [ ]
3. Se encuentra realizando pasantías o servicio social en el área contable: SI [ ]  NO [ ]
4. Trabaja en el área contable: SI [ ]  NO [ ]

II. DESARROLLO:

DERECHO TRIBUTARIO II

5. Durante el desarrollo de la asignatura **Derecho Tributario II**, en lo referente al impuesto IVA ¿Se cubrieron todas las temáticas del programa de estudios?
   SI [ ]  NO [ ]

   Si su respuesta es NO, explique

   _____

   _____

6. Si su respuesta anterior fue negativa, señale con una "x" las temáticas que **NO** se cubrieron de la asignatura **Derecho Tributario II**, en lo referente al impuesto IVA.

**Generalidades**

Transferencia de bienes [ ]
Prestación de servicios [ ]
El autoconsumo [ ]

**Obligaciones**

Obligaciones Formales [ ]
Declaración y Pago [ ]
Registros Contables [ ]

**Sanciones**

Declaración Extemporánea [ ]
Intereses Moratorios [ ]
Multas no Intencional [ ]
Intención y Otras [ ]

**Administración tributaria**

Nulidad de Actuaciones [ ]
Indicios [ ]
Notificación De Devoluciones [ ]

**Recurso de apelación**

Presentación [ ]
Plazo [ ]
Lugar Y Forma [ ]

**Llenado de formularios** [ ]

7. Cuando cursó la asignatura **Derecho Tributario II**, ¿Se le dificultó la comprensión, interpretación y análisis del Impuesto IVA del programa de estudios?
   SI [ ] NO [ ]

   Si su respuesta es positiva, favor señale con una "x" los motivos por los cuales se le dificultó:

   Métodos y técnicas de enseñanzas inadecuadas. [ ]
   Poca comprensión de la terminología empleada. [ ]
   Muchos temas y poco tiempo asignado para su desarrollo. [ ]
   Falta de casos teóricos-prácticos apegados a la realidad, para una mejor comprensión. [ ]
   Todas las anteriores [ ]

   Otros: _____

III ASIGNATURAS EN LAS QUE ES IMPRESCINDIBLE LA TEMATICA DEL IMPUESTO IVA (Contabilidad Financiera I-V, Cont. Agrícola, Cont. de Seguros, Cont. Bancaria, Cont. de Costos I-II, etc.)

8. Según su experiencia, después de haber cursado toda la gama de contabilidades, Señale con una "x" las temáticas que a la fecha le generaran mayor dificultad para la comprensión, interpretación y análisis del impuesto IVA.

**Generalidades**
Retiro de la empresa de Bienes Muebles Corporales [ ]
Transferencia de bienes [ ]
Prestación de Servicios [ ]
Exenciones [ ]
Percepciones de IVA [ ]
Retenciones de IVA [ ]
Anticipo a Cuenta de IVA [ ]
Cuadro de proporcionalidad incluyendo operaciones no sujetas [ ]

**Administración tributaria**
Extinción de la Obligación Tributaria [ ]
Obligaciones Formales y Sustantivas [ ]
Infracciones y Sanciones [ ]
Cálculo de multas e intereses [ ]

**Transacciones relacionadas con el comercio exterior**
Exportaciones [ ]
Importación e Internación de Bienes y Servicios [ ]

**Llenado de formularios**
F07 [ ]
F16 [ ]
F28 [ ]
F36 [ ]
F210 [ ]
F211 [ ]
F213 [ ]
F463 [ ]
F930 [ ]
F939 [ ]
F940 [ ]
F941 [ ]
F942 [ ]
F960 [ ]

**Uso de la tecnología**
Elaboración de declaraciones en línea [ ]

**Compras**
Compra de artículos para donación [ ]
Compra de artículos para Fideicomisos [ ]
Compra de artículos para Sucesiones [ ]
Compra de artículos para uniones de personas [ ]

Todas las anteriores [ ]
Ninguna de las anteriores [ ]

9. Si ha tenido dificultad en alguna de las temáticas anteriores ¿A qué factores le atribuye las dificultades?
Métodos y técnicas de enseñanzas inadecuadas. [ ]
Poca comprensión de la terminología empleada. [ ]
Falta de práctica profesional del estudiante [ ]
Muchos temas y poco tiempo asignado para su desarrollo. [ ]
Falta de casos teóricos-prácticos apegados a la realidad, para una mejor comprensión. [ ]
Todas las anteriores [ ]
Otros: _____

10. ¿Cómo considera su conocimiento adquirido referente al impuesto IVA?
Deficiente [ ]
Regular [ ]
Bueno [ ]
Muy bueno [ ]
Excelente [ ]

11. ¿Se siente en la capacidad profesional para realizar una correcta aplicación del impuesto IVA?
SI [ ]  NO [ ]

12. ¿Cómo evalúa el articulado de la Ley de IVA y el Código Tributario en cuanto a la claridad en que están redactados?
De fácil comprensión [ ]
Comprensible con mucho esfuerzo [ ]
No comprensible [ ]

13. ¿Qué factores le generaron dificultades al momento de interpretar y aplicar artículos de las leyes relacionadas con el Impuesto IVA?
Modificaciones en las leyes [ ]
Forma en que están redactadas las Leyes [ ]
Falta de claridad de ciertos artículos [ ]
Manejo de conceptos técnicos y jurídicos [ ]
Base doctrinaria [ ]
Todas las anteriores [ ]
Otros [ ]

Especifique_____
_____

14. ¿Ha elaborado declaraciones de IVA en línea?
SI [ ]  NO [ ]

IV GUIA TEORICA-PRACTICA

15. ¿Cómo considera la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórica-práctica, que aborde temáticas sustanciales y contemporáneas referentes al Impuesto IVA, para que sirva de apoyo a los estudiantes?
Muy útil [ ]
Poco útil [ ]
Nada útil [ ]
Explique por qué _____

16. En los siguientes casos conteste según sus conocimientos adquiridos.
17.1 La transferencia de un vehículo después de 2.5 años, por un contribuyente cuyo giro es la venta de vehículos, genera IVA.

SI [ ]  NO [ ]  NO SABE [ ]

17.2 La base imponible en una importación es igual al valor FOB+DAI+Impuestos específicos
SI [ ]  NO [ ]  NO SABE [ ]

17.3 La prestación de un servicio a una zona franca, constituye exportación.

SI [ ]  NO [ ]  NO SABE [ ]

17.4 ¿Una donación de un Vehículo realizada por la empresa DIDEA, S.A. a La Cruz Roja Salvadoreña, es una transferencia de bienes no sujetos?
SI [ ]  NO [ ]  NO SABE [ ]

17.5 ¿La introducción de mercadería al país comprada en Guatemala (IVA 12%) genera un pago de IVA de 1%?

SI [ ]  NO [ ]  NO SABE [ ]

17.6 Para el caso que a un pequeño o mediano contribuyente le hubiesen efectuado una percepción, ¿Qué efectos tiene en el impuesto a liquidar?
Aumento del impuesto de IVA a pagar [ ]

Disminución del impuesto de IVA a pagar [ ]

No sabe [ ]

18. Si se alquila una casa para habitación ¿se grava con IVA tal operación?
    SI [ ]  NO [ ]  NO SABE [ ]

19. ¿Considera importante la actualización del plan de estudio de la carrera de la licenciatura en contaduría pública? ¿Qué sugiere para que esto se lleve a cabo?
    Muy importante [ ]
    Poco importante [ ]
    Nada importante [ ]
    Explique por qué _____

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

GUÍA DE ENTREVISTA

OBJETIVO: Obtener aportes significativos de los docentes, en relación al contenido y profundidad que deberá incluir la guía teórica práctica sobre la aplicación del impuesto IVA.

FECHA: _____ HORA: _____

I. GENERALIDADES:

Docente_____

Asignaturas que imparte_____

Tiempo de impartir la asignatura _____

II. CRITERIOS PARA EL DESARROLLO DE LA GUÍA TEÓRICA PRÁCTICA

1. ¿Qué temáticas del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), considera que son más complejas y requieren de mayor análisis al momento de impartirlas?

2. El lenguaje con el que están redactadas las Leyes relacionadas al impuesto IVA, ¿Considera que le dificulta al alumno en la interpretación y aplicación de casos concretos? ¿Qué sugiere para resolver esa dificultad en los alumnos?

3. ¿Considera que las temáticas desarrolladas en las distintas materias que usted imparte con relación a la aplicación del impuesto IVA, responden a las exigencias tributarias actuales para la formación académica de los estudiantes de la Contaduría Pública? ¿Por qué?

4. Según su criterio, ¿Qué temáticas sobre la aplicación del impuesto del IVA, son imprescindibles que aparezcan en el desarrollo de una guía teórica práctica?

5. De acuerdo con su experiencia en la docencia, para la aplicación del IVA, ¿Podría enumerar en orden de prioridad, las temáticas que ameritan el desarrollo de casos prácticos?

6. ¿Considera de gran importancia que los alumnos se encuentren actualizados con los avances tecnológicos que se están implementando, como la realización de declaraciones de IVA en línea ¿Cómo abordan estos temas en clase? ¿Qué metodología de enseñanza utilizan para este tema?

III. CRITERIOS PARA LA COMPRENSION DEL METODO ENSEÑAÑZA-APRENDIZAJE.

7. Al momento de impartir la asignatura, ¿Desarrolla las temáticas conforme al orden del programa o busca otras maneras de abordaje? ¿Cuáles?

8. Según su experiencia, ¿Cuál es el modelo de enseñanza más efectivo para la transmisión de conocimientos?

   Modelo tradicional. ( )

   Modelo constructivista. ( )

   Modelo de competencias. ( )

9. En el ejercicio de la Docencia, ¿Cuál método de enseñanza utiliza?

   Método de Investigación ( )

   Método de Organización ( )

   Método de Transmisión ( )

10. ¿Cuáles técnicas de enseñanza utiliza?

    Técnica expositiva ( )

    Técnica del dictado ( )

    Técnica biográfica ( )

    Técnica exegética ( )

    Técnica de los círculos concéntricos ( )

    Técnica del interrogatorio ( )

    Técnica de la argumentación ( )

    Técnica del diálogo ( )

    Técnica de la discusión ( )

Técnica del debate ( )

Técnica del seminario ( )

Técnica del estudio de casos ( )

Técnica de la demostración ( )

Técnica de la experiencia ( )

Técnica de la investigación ( )

Técnica del redescubrimiento ( )

Técnica de la tarea dirigida ( )

Técnica del estudio supervisado ( )

11. Según su experiencia profesional, ¿el tiempo establecido para desarrollo de los contenidos de las asignaturas que imparte es suficiente? si su respuesta es no ¿Porque?

12. Según su experiencia ¿Qué porcentaje del tiempo programado es realmente el aprovechado para el desarrollo de la asignatura? si su respuesta es menor al 50% ¿Por qué cree que se da esta situación?

13. Cuándo fue su última capacitación en:

Impuesto IVA: _____Métodos de enseñanza-aprendizaje: _____

14. ¿Cómo percibe el interés de los alumnos en clase, a la hora de impartir sus asignaturas?

15. Considera usted que la deficiencia encontrada en los alumnos a la hora de interpretar la ley de IVA es debido a:

- Poco o ningún interés por parte de los alumnos.
- Deficiencias arrastradas desde educación media como lo es las habilidades lecto-escritoras, análisis e interpretación de texto.
- Otras, ¿Cuáles?

16. ¿Considera importante la actualización del plan de estudio de la carrera de la licenciatura en contaduría pública? ¿Qué sugiere para que esto se lleve a cabo?

17. ¿Desarrolla usted una planificación académica?