

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA



**TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIFICOS Y  
AD-VALOREM, APLICADOS A BEBIDAS ALCOHOLICAS, GASEOSAS Y  
CIGARRILLOS**

PRESENTADO POR:  
ARÈVALO CARRILLO, MARIO NOREMBERG  
MENDEZ APARICIO, VERÒNICA JACQUELINE  
MOLINA GONZALEZ, JUAN RAMON

JURADO: LIC. DAVID A VELAR - PRESIDENTE  
LIC. CARLOS ALVARENGA – PRIMER VOCAL  
LIC. JOSE SANTOS CANENGUEZ – SEGUNDO VOCAL

CIUDAD UNIVERSITARIA, 30 DE AGOSTO DE 2001



**© 2001, DERECHOS RESERVADOS**

Prohibida la reproducción total o parcial de este documento,  
sin la autorización escrita de la Universidad de El Salvador

**SISTEMA BIBLIOTECARIO, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

# INDICE

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	v
<b>CAPITULO I</b>	
1.ORIGEN DE LOS IMPUESTOS.....	1
2.IMPUESTOS.....	9
3.ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL DE LAS LEYES DE IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM, RELACIONADOS CON BEBIDAS GASEOSAS, ALCOHOL Y CIGARRILLOS.....	21
<b>CAPITULO II</b>	
1.IMPUESTOS INDIRECTOS EN EL SALVADOR.....	32
2.LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACION DEL ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHOLICAS.....	34
3.LEY DEL IMPUESTO SOBRE BEBIDAS GASEOSAS SIMPLES O ENDULZADAS.....	46

4.LEY DE IMPUESTOS SOBRE EL CIGARRILLO.....48

5.RELACIONES DE LAS LEYES DE IMPUESTOS

ESPECIFICOS CON OTRAS LEYES.....53

6.VACIOS ENCONTRADOS EN LAS LEYES EN ESTUDIO...54

### **CAPITULO III**

DIAGNOSTICO SOBRE LA APLICACIÓN PRACTICA Y

CONTABLE DE LOS IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM

OBJETIVO GENERAL.....56

OBJETIVOS ESPECIFICOS.....56

METODOLOGÍA EMPLEADA.....57

### **CAPITULO IV**

CASOS PRACTICOS.....71

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

CONCLUSIONES.....87

RECOMENDACIONES.....89

**BIBLIOGRAFÍA.....90**

## RESUMEN

Una de las fuentes de financiamiento más importantes para el Estado son los impuestos, ya que a través de ellos obtiene los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones. Las empresas individuales y sociales cumplen con dicha obligación pagándolos, situación que hace disminuir sus activos y en muchos casos incurrir en erogaciones innecesarias por el desconocimiento o mala aplicación por criterio inapropiado de lo dispuesto en las leyes relativas a cualquier clase de impuestos.

La relación del derecho tributario y la contabilidad, es motivada por la razón de que esta no es llevada únicamente por una necesidad económica privada, sino que responde también a las de carácter público y moral en beneficio del Estado, sus titulares y hasta terceras personas. El Estado, se interesa en la contabilidad primero por la consecución del tributo y segundo, para obtener información financiera útil en la generación de indicadores económicos, es por esa razón que se hace necesario registrar todos los eventos

económicos y como las empresas persiguen el lucro, se convierten de esta forma en fuente generadora de tributos.

En el presente documento, se analiza el desconocimiento que poseen los profesionales en contaduría pública en cuanto a la aplicación y contabilización de los impuestos específicos y ad-valorem relacionados con bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos; ya que estos son contratados como auditores independientes por empresas o sociedades que se dedican a esas industrias.

En tal sentido se realiza un diagnóstico de la situación actual y de la aplicación práctica, contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem que sirva de guía a los profesionales en contaduría pública o a otros interesados que quieran conocer sobre el tema.

En el primer capítulo titulado "Historia de los Impuestos", identifica el origen de estos abordando primeramente sus inicios, funciones, conceptos, reglas clásicas de los impuestos. Seguidamente se considera la clasificación de los impuestos directos e indirectos, ventajas y

desventajas; finalmente se aborda la situación actual de las leyes de los impuestos específicos y ad-valorem relacionados con bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

En el segundo capítulo titulado "Impuestos Indirectos en El Salvador", se explican los objetivos, conceptos, clasificaciones de los procedimientos utilizados para la aplicación de los impuestos específicos y ad-valorem.

En el tercer capítulo titulado "Diagnóstico sobre la aplicación práctica contable de los impuestos específicos y ad-valorem", se exponen los resultados obtenidos y conclusión de la investigación de campo realizada.

En el cuarto capítulo titulado "Casos Prácticos Aplicados a las Diferentes Industrias en Estudio que son Sujetas a Impuestos Específicos y Ad-valorem", se explica los métodos de contabilización y la forma de aplicar los impuestos; así como también la elaboración de los formularios para declarar los impuestos específicos y ad-valorem.

Finalmente en el quinto capítulo, se exponen las conclusiones y recomendaciones sugeridas por los sustentantes a fin de fomentar la importancia de adquirir mayor conocimiento sobre la aplicación contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem.

## INTRODUCCIÓN

En El Salvador, los impuestos constituyen un área importante, tanto para las empresas, como para el Estado; sin embargo, aunque existe legislación con mucho años de ser aplicados existe duda en cuanto al tratamiento contable como fiscal.

Esta investigación comprende los impuestos específicos y ad-valorem, aplicados a bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos. El estudio esta referido al tratamiento de los impuestos mencionados anteriormente, por parte de los sujetos pasivos, e indica algunos criterios que sean de utilidad práctica para los interesados en conocer sobre el tema.

Bajo esta perspectiva la presente investigación tiene como objetivo desarrollar una guía de aplicación práctica, contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem que le permita a los productores e importadores de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos efectuar un adecuado tratamiento contable y fiscal de los mismos, y a los

profesionales relacionados con la contaduría pública y otros interesados en el tema, obtener los conocimientos necesarios para desarrollarse dentro de la industria de los productos mencionados anteriormente.

Se tomó como objeto de estudio a los auditores independientes inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría; complementando con la bibliografía disponible sobre la materia objeto de estudio y los aportes de empresas y profesionales que se desenvuelven dentro de la industria de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

Esperando que este modesto aporte contribuya a despertar interés en profundizar sobre la temática objeto de estudio.

## CAPITULO I

### HISTORIA DE LOS IMPUESTOS

#### 1. ORIGEN DE LOS IMPUESTOS

El origen de los impuestos es tan antiguo como la misma sociedad humana. El origen de la hacienda pública se remonta al primitivo derecho del botín del clan y de la aldea, que son los grupos sociales más antiguos, esto da la idea de que mientras existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades, siempre existirá la forma o el procedimiento adecuado para hacer llegar la colaboración económica, con el fin de satisfacer las necesidades comunes.

Indudablemente, las contribuciones han ido variando y operándose los cambios adecuados a medida que los pueblos han ido evolucionando a través de la historia.

Del mismo modo que la configuración de las finanzas públicas, en su más amplio sentido, ha sido condicionada primordialmente por la magnitud y la peculiaridad de las tareas comunitarias. Estos cambios, modificaciones,

deficiencias y adelantos experimentados son obra de la actividad estatal.

Según Geroff, la evolución histórica de los impuestos se ve de la siguiente forma:

1. Desde el donativo voluntario de la comunidad hasta la aportación forzosa, es decir, hasta la prestación obligatoria, coactiva.
2. Desde la redistribución de la actividad del jefe (derechos de pandillaje), hasta las contribuciones al gasto público.
3. Desde las contribuciones privadas y semiprivadas hasta los gravámenes fundados en estricto derecho público.
4. Desde la satisfacción ocasional de las necesidades mediante contribuciones extraordinarias hasta la creación de fuentes financieras permanentes.
5. Desde los impuestos finalistas, es decir, aquellos cuyo producto es afectado a fines concretos, hasta los medios generales y regulares de satisfacción de las necesidades.
6. Desde las prestaciones cuyo gravamen recaía únicamente sobre determinadas clases sociales hasta la obligación general de contribuir.

7. Desde las prestaciones en especie o en servicios hasta las prestaciones en dinero y finalmente desde los medios complementarios de satisfacción de las necesidades hasta la satisfacción total de las necesidades fundamentales.

Asimismo con relación a los numerales anteriores, se continúa expresando:

A raíz de las necesidades financieras causadas por las guerras en las monarquías absolutas del antiguo oriente (Babilonia, Egipto), la corte y la actividad constructora contribuyeron a que la administración fiscal ocupara a veces el lugar más destacado dentro de la administración estatal. Su centro era el tesoro, al cual conferían las contribuciones recaudadas, en su mayor parte en especie; los relieves egipcios y los documentos fiscales babilónicos nos dan una idea bastante exacta de la importancia y la variedad de los tributos, cuya administración, que en la primera época fue descentralizada y a menudo encomendada a la organización religiosa. Posteriormente se organizó un grupo de funcionarios que, sirviéndose de los recursos de la contabilidad, determinaron las obligaciones fiscales de cada súbdito, también ayudaron para la fijación de las bases tributarias, el catastro y el registro fiscal.

Los griegos inicialmente no tuvieron la técnica necesaria para la recaudación, puesto que los gastos públicos eran ínfimos en los primeros tiempos de su historia, y éstos se producían en ocasión de fiestas o solemnidades religiosas especiales, se exceptuaban los gastos costeados por ciudadanos acaudalados en servicios honoríficos a la ciudad. Los ingresos del Estado en los primeros tiempos de la monarquía procedían del patrimonio privado del rey en tierras y ganados; de vez en cuando se sumaban las donaciones de amigos y aliados y ciertas tasas por administración de justicia y por aprovechamiento de bienes comunales.

En vista del aumento de los gastos que tuvo el Estado Griego, especialmente en los militares, hubo necesidad de aumentar así mismo los intereses, desde luego, el Estado Ciudad de los Siglos IV - V a. C., contaba con un sistema tributario apropiado a sus necesidades, sobre todo en las contribuciones voluntarias; por una imposición predominante indirecta y por una administración según el sistema de arrendamiento, que eran las características por las cuales se distinguía el sistema tributario indicado anteriormente.

Los griegos, en la época del apogeo cultural tuvieron una característica particular, y era el hecho de que prestaron voluntariamente la más absoluta colaboración económica al Estado, que jamás se ha repetido en la historia, fue tal la colaboración, que los más ricos sacrificaban su fortuna en favor del Estado, desempeñando cargos públicos que significaban grandes gastos; habían numerosas donaciones y fundaciones, para fines públicos; a los esclavos se les obligaba a trabajar en las minas de plata de Laurión o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio e industria.

A la decadencia del Estado Ciudad siguió a partir del año 414 a. C., la ruina progresiva de la avanzada hacienda ateniense. La riqueza en el tesoro público acumulado en los años anteriores de paz desapareció a consecuencia de las guerras, así como también la generosidad de los ciudadanos y desaparecieron también las liturgias e impuestos; En conclusión, la decadencia política de Grecia, trajo la decadencia de la hacienda. Roma heredó el campo político de Estado Ciudad, e incorporó así mismo los progresos de la hacienda griega al nuevo imperio mediterráneo, pero los impuestos eran cobrados por hechos distintos. Así tenemos

que en Roma el impuesto consistió principalmente en el tributo que pagaban los pueblos vencidos, los dominados, era tan enorme y drástica la carga que soportaban que con razón se ha dicho que el imperio Romano no sucumbió al golpe de los Bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del fisco imperial.

Se decía que los vencidos preferían entregarse a los bárbaros a tener que soportar la rapacidad del fisco. La enormidad del gravamen que soportaban los pueblos vencidos dependía del emperador que estaba en turno.

Cuando el emperador era de sentimientos nobles el pueblo se sentía tranquilo y respetaba mejor; pero cuando dominaba un déspota como Calígula o Nerón, Roma se intranquilizaba y sufría enormemente. La historia del Derecho Romano, cuenta y trae datos de como se operaba la recaudación de los impuestos. Por ejemplo, una de las formas consistía en la formación de sociedades de particulares que se llamaban *societas vectigales* y entonces un grupo de particulares aportaba bienes y con la suma total adquirían del emperador el derecho de cobrar los tributos para un ejercicio determinado, dicha adquisición se hacía en subasta pública y los *publicanos*, que se llamaban a los socios de éste tipo

de sociedad, trataban de obtener los mejores beneficios al recaudador del tributo.

Se puede decir que la ganancia que obtenía el tipo de sociedad, a que se ha hecho referencia, consistía en la diferencia entre el costo de adquisición del derecho de cobrar el tributo y la suma total que lograban recaudar; de tal manera que es fácil deducir y comprender cual era la tendencia de los públicanos para espolpear a los pueblos dominados y vencidos.

Cuando surgió la unidad occidental imperial, para ser más exacto el imperio de Carlo Magno, surge una serie de desmembramientos y la estructura política, económica y social de Europa se modifica sustancialmente. Cuando entramos a la edad media, el impuesto no se concebía como se encuentra estructurado en la actualidad. Por ejemplo, el señor feudal exigía de sus siervos, sus vasallos, prestaciones de dos tipos: servicios personales y bienes, ya fueran en especie o en dinero, pero generalmente en especie; las referidas prestaciones económicas traen el recuerdo de muchos de los actuales impuestos. Así por ejemplo, el señor feudal cobraba derecho de peaje, cualquier persona extraña a sus dominios que quisiera

atravesarlo en su ruta comercial, pagaba un derecho. Estos derechos de peaje son de origen indudablemente de los impuestos de aduana, los de importación y exportación, existían así mismo en esa época impuestos sobre el vino, el tabaco, la sal, que en la actualidad subsisten algunos de ellos con las modificaciones del caso.

En idéntica forma a la anterior, existían otras contribuciones que podemos considerar como el origen del impuesto de sucesiones y era la de manos muertas, esta institución consistía en que si un extranjero moría en el dominio del señor feudal, su herencia pasaba a poder de éste y también, en general los herederos, los descendientes del vasallo o del siervo fallecido para poder aceptar la herencia tenían que pagarle al señor feudal determinada cantidad que éste fijaba a su arbitrio.

En la forma anteriormente expuesta fue evolucionando el impuesto y así tenemos que en la edad moderna van cambiando su fisonomía fundamental y ese cambio consiste en esencia, que la autoridad del príncipe, la codicia o su benevolencia era la única guía para determinarlos en su cuantía, se convirtiera en el Estado absoluto, en un sistema en que ya interviene una mayor previsión, una mayor fijeza y una

mayor certeza en la medida de las contribuciones. Sin embargo, siempre subsistía el aspecto odioso de que las contribuciones cargaban exclusivamente en las clases media y baja y que en cambio las clases de los nobles gozaban de exenciones, causando esta situación desventaja de iniquidad y un malestar social que culminó con la Revolución Francesa.

Por último, llegamos al estado constitucional moderno en donde la ley, es producto de la soberanía del pueblo, manifestada a través del sistema electoral, la que establece los impuestos y las limitaciones fundamentales y es lo que se conoce como principio de legalidad de los impuestos, es decir, que ningún impuesto se puede establecer, sino por medio de la ley especial que señale los elementos sustanciales del tributo, ley que debe de llenar los requisitos materiales y formales para que sea la ley de la República.

## **2. IMPUESTOS**

Para el logro del bien común, el Estado debe cumplir determinadas funciones. Se le reconocen como funciones tradicionales la Defensa Nacional, la Administración de

Justicia, el Ejercicio de la Política y el cuidado de la Hacienda, moderadamente, se considera ampliación a tales funciones y se le atribuyen la instrucción, sanidad, la beneficencia y la tutela del trabajo; llegándose a considerar también la creación de las condiciones más favorables para la organización y el desenvolvimiento de la actividad económica.

Según la Carta Magna, El Salvador es un Estado Soberano y Estable, que es su obligación asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social. En su régimen económico garantiza la libertad económica en cuanto no se oponga al interés social y además, reconoce la propiedad privada en función social; asimismo, la participación de éste en la actividad económica, absorbiendo nuevos servicios cuando los intereses sociales así lo exijan.

El Estado como cualquier persona o empresa, para la satisfacción de sus necesidades demanda ciertos bienes, servicios o riquezas, que en conjunto constituyen los recursos o ingresos públicos. Su principal deber es vivir, por lo cual debe contar con los bienes y servicios para sufragar los gastos públicos, que le permiten subsistir

como nación; como lo menciona Tomás Soley Guell<sup>1</sup>: "El mayor bien es la vida sin la cual no pueden existir los demás bienes y se admite que el Estado puede, para defender de la vida de sus ciudadanos, con mayor razón debemos admitir que puede disponer de los bienes de estos hasta el límite necesario para sostener esa independencia, esa soberanía, esa vida".

Para captar los recursos, a similitud de las empresas privadas, normalmente el Estado lo hace de tres fuentes:

- ✓ El valor que percibe por los servicios públicos que presta el conglomerado social; servicios de carácter general e indivisibles y servicios que benefician a determinadas personas o sujetos y divisibles.
- ✓ La segunda forma, es el ingreso proveniente de la venta de los bienes producidos por empresas públicas; y
- ✓ El valor que percibe por el alquiler o arrendamiento de bienes públicos: edificios, terrenos, etc.

Existe similitud entre el Estado y las personas particulares, en cuanto a contar con recursos para la satisfacción de las necesidades y la forma de proveerse de ellos, pero también existe una fundamental diferencia en

---

<sup>1</sup> Abrego Olmedo, Rodolfo. Tributación Alcohólica y vinos en El Salvador. 1970

cuanto a la forma de decisión respecto a los ingresos necesarios y los gastos, ya que el Estado primero establece sus necesidades y la cuantía de los gastos, para luego establecer los ingresos necesarios para la satisfacción de esas necesidades públicas; en cambio los particulares, contando con un ingreso deciden sus gastos.

Adicional a las tres fuentes de recursos públicos antes indicadas, tiene otras fuentes de ingreso, en forma eventual u ocasional, como son: a) Emisiones monetarias; b) Acudir al uso del crédito, por medio de la emisión de títulos valores o la obtención de empréstitos, a corto, mediano o largo plazo; y c) Donaciones e indemnizaciones de otros gobiernos, instituciones internacionales o personas particulares.

#### **Concepto de Impuestos.**

Existen diversas definiciones de impuestos, por ejemplo: Thiers lo define como "una prima que pagamos al Estado por la seguridad que nos garantiza"; En una forma casi similar Girardin dice: " el impuesto es y solo debe ser una prima de seguros", Montesquier dice "la parte de sus bienes que entrega cada ciudadano para asegurarse u aumentar el goce de la que conserva"; el Marqués D'audiffret dice: "el

sacrificio pedido a la sociedad para proteger su existencia y el desarrollo de sus posibilidades" y Proudhont dice: "el impuesto es un cambio en cual el Estado de servicios y el contribuyente escudos"; Juan Bautista Say dice: "el impuesto es una calamidad"; por su parte Rossi define el impuesto como: "la demanda que hace el Estado de una parte de sus rentas a todos los que tienen algunas"; y Ricardo "la porción del producto de la tierra y de la industria que el contribuyente pone a disposición del gobierno". En ambas definiciones se denota la limitación al gravamen sobre determinadas fuentes de riquezas. Adam Smith lo define como "la contribución de todos los miembros de la sociedad o de cierto número de ellos para atender los gastos del gobierno.

En las primeras definiciones observamos el concepto limitado a la función de guardián de parte del Estado, y que el impuesto constituye la prima por velar por la seguridad de los individuos y sus bienes; este concepto es limitado a parte de las funciones que se han mencionado como absolutas. Tampoco podemos considerar que sea un simple cambio como lo señala Proudhont, ya que también es deber del Estado proteger al que no posee recursos.

Una definición del impuesto debe comprender los conceptos de que representa el costo de producción de los servicios públicos indivisibles; que es el contra-valor de los servicios indistintamente prestados a la totalidad de los asociados, que obedece a una necesidad social y consecuentemente constituye un deber pagarlo por el contribuyente y un derecho de percibirlo por parte del Estado, como representante de la colectividad que consume esos servicios públicos.

#### **Reglas Clásicas de los Impuestos.**

Todo impuesto debe regirse por ciertos principios de los cuales se pueden mencionar: capacidad contributiva, generalidad, progresividad e igualdad; por lo tanto el impuesto debe reunir ciertas condiciones para que llene sus fines y alcanzar el mayor provecho social; estas condiciones han sido condensadas por Adam Smith en cuatro reglas, cuales son; el impuesto debe ser: a) Justo; b) Cierto; c) Cómodo; y d) Barato.

Sobre cada una de estas cualidades decía Smith:

- a) Justicia. Los individuos de un Estado deben contribuir al mantenimiento del gobierno en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado.
- b) Certeza. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. La época y del modo que cause menor molestia al contribuyente.
- c) Comodidad. Todo impuesto debe establecerse de manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, fuera de la entrada en el Tesoro del Estado.

#### **Impuestos Directos e Indirectos.**

La doctrina ha reconocido la división de los impuestos en Directos e Indirectos, mucho se discute sobre lo apropiado de la división, pero se acepta.

Se puede decir que los impuestos directos gravan hechos permanentes y se percibe por medio de los recibos personales, en tanto que los impuestos indirectos gravan hechos intermitentes y se recaudan por medio de tarifas impersonales.

Para facilitar esta distinción, se dice que los impuestos indirectos recaen sobre todos aquellos actos regidos por el verbo hacer y los directos sobre los regidos por los verbos ser y tener, así, se paga un impuesto indirecto cuando se

hace una compra, un contrato, un consumo y se paga el impuesto directo porque se es empleado, profesional o por que tiene una propiedad u otros bienes.

### **Ventajas y Desventajas de los Impuestos Directos.**

Se menciona como ventaja de los impuestos directos el que es más justo, por cuanto gravan la riqueza conocida y permiten establecer la proporcionalidad del tributo.

También que son más seguros porque sufren menos variaciones en épocas de crisis. Asimismo, se menciona que vinculan más al contribuyente con el Estado, lo que eleva la conciencia tributaria, al tener pleno conocimiento por el contribuyente de lo que paga. La ventaja que se señalara que **son más seguros**, a su vez se menciona como desventaja por cuanto no crecen proporcionalmente al aumento de la riqueza y de la población y en las épocas de auge económico; esto a su vez incide a que con el aumento en la población se requiera en los servicios públicos, una mayor intensidad en algunos de ellos. Lo que necesariamente implica incremento en los gastos del Estado sin que pueda existir aumento de recursos provenientes de los impuestos directos.

### **Ventajas y Desventajas de los Impuestos Indirectos.**

Sobre los impuestos indirectos se mencionan las ventajas siguientes:

Son más universales porque gravan la generalidad.

Son más divisibles porque cuando gravan algún artículo de consumo se reparte en pequeñas porciones que se consolidan en el precio del objeto comprado, esta circunstancia da origen a que pase inadvertido por el contribuyente. Son más elásticos porque aumentan a la población y la riqueza nacional, esta característica reviste importancia por cuanto sirve de indicador del grado de bienestar en el país.

Los impuestos indirectos compatibilizan con el principio que se indicara de evitar en la medida posible el mayor contacto de los empleados del fisco con el contribuyente.

Se señalan como desventaja el que carece de seguridad de rendimiento ya que están sujetos a disminuciones en la época de crisis; que fomentan la inconsciencia del contribuyente, quién ignora la cuantía del tributo que paga al Estado, y lo más importante es que pugna contra el principio de equidad porque grava a las familias más

numerosas, a los que tienen más necesidades, es decir que favorecen a los más ricos en perjuicio de los más pobres. Existe amplia discusión sobre las ventajas y desventajas de cada una de las dos formas de tributación; pero se reconoce que no puede existir un sistema basado exclusivamente en impuestos directos e impuestos indirectos, no sería práctico ni equitativo; si fueran solo impuestos directos sería muy gravoso para cada contribuyente. Y su número sería reducido.

De manera que en el fondo, la discusión que se suscita sobre cual de los dos es preferible, cual debe prevalecer, tiene una importancia más bien teórica que práctica, ya que no se puede abandonar o prescindir de ninguna de las dos formas; el Estado necesita emplear ambas en su sistema tributario.

### **Teoría de los Impuestos Indirectos.**

A los impuestos indirectos también se les denomina "impuestos sobre la utilización de la renta", ésta denominación indica que el tributo recae sobre cada uno de los distintos usos que el contribuyente hace de su salario, de su jornal de su beneficio o de sus entradas en general.

Esta denominación reviste una gran importancia por cuanto califica y revela la verdadera intención del legislador en los impuestos sobre el gasto, que es el de gravar, por la tributación del mismo, las rentas del consumidor.

Se reconoce como ventaja fiscal de los impuestos indirectos: a) La posibilidad de ser pagados por el mayor número de contribuyentes, incluyendo individuos que transitoriamente viven en el territorio y aquellos que aunque no posean riquezas en el país establecen su residencia en él; b) de que se suprime o reduce el contacto directo del contribuyente con los agentes fiscales; y c) que la cuantía y tiempo de pago del impuesto por el contribuyente quede a su arbitrio, esto es, si consume bienes gravados con impuestos. Por esta circunstancia debe tratarse que el impuesto no recaiga sobre artículos de consumo necesarios por las clases más numerosas de la población y que pase sobre los artículos menos indispensables; y respecto a estos últimos, debe evitarse que el peso sea tal que se elimine su consumo, ya que no habría impuesto.

Los impuestos indirectos pueden clasificarse en dos grupos según recaigan sobre los actos o sobre los consumos.

Los impuestos sobre los actos gravan los cambios de riquezas producidos por la compraventa, la herencia, donación, hipoteca, etc. Todo acto de esta naturaleza pone de manifiesto una riqueza que pasa de una manos a otras y es imposible como una retribución del servicio que presta el Estado garantizando el cumplimiento de las obligaciones por medio de los registros y los tribunales de justicia..

En el impuesto sobre el consumo el fisco ignora al contribuyente y solo reconoce al artículo o producto gravado. Los ingresos que el fisco percibe por estos impuestos representan una parte significativa de sus ingresos ordinarios, por lo cual en la hacienda moderna son indispensables, a pesar de los inconvenientes y especialmente de las injusticias que presentan y suelen producir, principalmente por la falta de proporcionalidad con la riqueza del contribuyente. Los artículos de consumo son tan necesarios al rico como al pobre y la cuota del impuesto es igual, si el artículo lo consume el rico o lo consume el pobre.



**© 2001, DERECHOS RESERVADOS**

Prohibida la reproducción total o parcial de este documento,  
sin la autorización escrita de la Universidad de El Salvador

**SISTEMA BIBLIOTECARIO, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**3. ANTECEDENTES Y SITUACION ACTUAL DE LAS LEYES DE IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM, RELACIONADOS CON BEBIDAS GASEOSAS, ALCOHOL Y CIGARRILLOS.**

**A. LEY REGULADORA DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION DEL ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS.**

**A.I ANTECEDENTES**

Reseña de leyes que fueron implementadas para regular la industria del alcohol y bebidas alcohólicas en el país:

- ✓ El título IX del Código Fiscal, emitido por Decreto Legislativo de fecha ocho de julio de 1916, publicado en Diario Oficial No. 262, Tomo 81, de fecha cinco de Noviembre del mismo año.
- ✓ El reglamento de licores, emitido por Decreto Legislativo de fecha ocho de Julio de 1916, publicado en Diario Oficial No. 262, Tomo 81, de fecha 5 de Noviembre del mismo.
- ✓ Los Decretos Legislativos de fecha 27 de agosto de 1923, publicado en Diario Oficial No. 195, Tomo 95, de fecha 29 de agosto del mismo año, que respectivamente se

refieren a las fórmulas para la desnaturalización del alcohol y a la fabricación del alcohol éter.

- ✓ El Decreto Legislativo No. 56, de fecha 28 de Octubre de 1923, publicado en el Diario Oficial No. 253, Tomo 113, de fecha 7 de Noviembre del mismo año.
- ✓ El Decreto Legislativo No. 189, de fecha 14 de Septiembre de 1933, publicado en el Diario Oficial No. 271, Tomo 141, de fecha 7 de Diciembre del mismo año y su respectivo reglamento.
- ✓ La Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales, contenidas en el Decreto Legislativo No. 168, de fecha 16 de Noviembre de 1946, publicada en el Diario Oficial No. 271, Tomo 141, de fecha 7 de Diciembre del mismo año y su respectivo reglamento.
- ✓ El Decreto Legislativo No. 66, de fecha 9 de junio de 1948, publicada en el Diario Oficial No. 126, Tomo 144, de fecha 12 de junio del mismo año.
- ✓ El Decreto Legislativo No. 1312, de fecha 16 de Diciembre de 1953, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo 161, de fecha 18 de Diciembre del mismo año.

- ✓ El Decreto Legislativo No. 2895, de fecha 23 de julio de 1959, publicado en el Diario Oficial No. 145, Tomo 184, de fecha 13 de agosto del mismo año.
- ✓ La Ley de Impuestos sobre Vinos de Frutas, contenida en el Decreto No. 240, del Directorio Cívico Militar de la República, de fecha 10 de agosto de 1961, publicado en el Diario Oficial No. 146 Tomo 192, de fecha 15 de agosto del mismo año, sus reformas y su respectivo reglamento.
- ✓ El decreto Legislativo No. 49 fecha 24 de julio de 1970, que contiene Ley sobre el Consumo de Alcohol Etílico para Usos Industriales, publicada en el Diario Oficial 144, Tomo 228, de fecha 12 de agosto del mismo año.
- ✓ El Decreto No. 513, emitido por la Junta Revolucionaria de Gobierno el 4 de Diciembre de 1980, publicado en el Diario Oficial No. 229, Tomo 269 de la misma fecha.
- ✓ Ley de Impuestos sobre Cervezas y Bebidas Gaseosas, emitida por medio de Decreto Legislativo No. 73, de fecha 7 de Noviembre de 1978, publicado en Diario Oficial No. 221, Tomo 261 día 28 de Noviembre de 1978.

- ✓ El Decreto Legislativo No. 7 de fecha 23 de Diciembre del 1983, publicado en el Diario Oficial No. 240, Tomo 281, del 24 de Diciembre del mismo año.
- ✓ La Dirección General de Impuestos Internos emite instructivo No. 22 con el propósito de establecer las normas y demás disposiciones que regularán la designación como responsables, en el carácter de agentes de retención, a los contribuyentes cuyo giro o actividad sea la producción - venta de aguardiente y licores (destiladores).
- ✓ El Decreto Legislativo No. 346, de fecha 19 de mayo de 1995, publicado en el Diario Oficial No. 112, Tomo 327, del 19 de junio de ese mismo año.

#### A.II SITUACION ACTUAL DE LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS EN EL SALVADOR.

La Asamblea Legislativa de la República de El Salvador considerando:

- ✓ Que las disposiciones legales vigentes relativas a la producción y comercialización de alcohol y bebidas

alcohólicas, además de su antigüedad, proliferación y complejidad, adolecen de vacíos evidentes que no permiten a las autoridades competentes realizar los controles efectivos, uniformes y objetivos para evitar prácticas en detrimento de la salud pública y de la recaudación fiscal.

- ✓ Que tales disposiciones, por otra parte obstaculizan la comercialización legítima del alcohol y bebidas alcohólicas a nivel nacional.
- ✓ Que la normativa tributaria aplicable a dichos productos da por resultado una estructura impositiva que conlleva discriminación entre las bebidas alcohólicas, mientras encarece los procesos industriales que utilizan al alcohol como insumo.
- ✓ Que tomando en cuenta que las normas vigentes ya no responden a las condiciones, ni a los problemas que existen en la vida real, se hace necesario y conveniente actualizar el marco jurídico que regula a la industria del alcohol y bebidas alcohólicas en el país.

Por tal razón, se decretó la Ley reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y las Bebidas alcohólicas, según Decreto Legislativo No. 640, de fecha 22

de febrero de 1996, publicada en el Diario Oficial No. 47, Tomo 330, del 7 de marzo de 1996.

✓ La Dirección General de Impuestos Internos, emite el Instructivo 10/97, en el cual se designan como agentes de percepción a todos aquellos contribuyentes que se dediquen por lo menos a una de las etapas económicas de fabricación, distribución o venta, siempre y cuando las operaciones se realicen con vendedores detallistas no inscritos en el Registro de Contribuyentes del IVA, referidas a los bienes que a continuación se detallan:

- I. Agua ardiente y licores
- II. Bebidas gaseosas
- III. Cervezas
- IV. Cigarrillos
- V. Boquitas o frituras

**B. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LAS BEBIDAS GASEOSAS SIMPLES O  
ENDULZADAS.**

**B.I ANTECEDENTES**

Reseña de leyes que fueron implementas para regular la industria de las bebidas gaseosas, simples o endulzadas.

- ✓ Decreto legislativo No. 73, de fecha 7 de noviembre de 1978, publicado en el diario oficial No. 221, tomo 261, del día 28 de noviembre de 1978, emitiendo la ley de impuestos sobre bebidas cervezas y gaseosas.
- ✓ La Dirección General de Impuestos Interno emite Instructivo No. DG-040/94 con el objeto de establecer las normas y los procedimientos relacionados con la aplicación del Impuesto AD-VALOREM sobre la venta, distribución o consumo de cervezas y bebidas gaseosas, de fabricación nacional o extranjera, de fecha 1 de noviembre de 1994.

**B.II SITUACION ACTUAL**

La Asamblea Legislativa de la República de El Salvador considera:

- ✓ Que es necesario que el Estado actualice y modernice la legislación referente a los impuestos específicos, conforme a las exigencias de libre competencia y la integración del mercado nacional;
- ✓ Que como parte de la modernización de los impuestos específicos sobre las bebidas alcohólicas, se determinó la conveniencia de establecer el impuesto específico sobre las bebidas gaseosas en su propio cuerpo legal.
- ✓ Que es conveniente unificar, simplificar y modernizar el establecimiento de recaudación de los impuestos sobre las bebidas gaseosas.

Por tal razón se decretó la Ley del Impuesto Sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, según Decreto No. 641, de fecha 22 de febrero de 1996.

Modificado con decreto No. 303 del 26 de febrero de 2001, en su Art. No. 5.

## C. LEY DE IMPUESTO DEL CIGARRILLO

### C.I ANTECEDENTES

Reseña de leyes que fueron implementas para regular la industria de fabricación de cigarrillos.

- ✓ Decreto Legislativo No. 1300 de 11 de Diciembre de 1953, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo 161 de 18 del mismo mes y año, y el impuesto establecido en el literal b) del Art. 1º del Decreto Legislativo No 55 de fecha 31 de julio de 1942, publicado en el Diario Oficial No. 171, tomo 133 de 11 de agosto del mismo año.
- ✓ La Dirección General de Impuestos Internos emitió instructivo No. DG-014/92 con el objetivo de proporcionar las normas sobre la designación como responsables en el carácter de agentes de retención, a todos aquellos contribuyentes que por ser su giro o actividad la industrialización del tabaco adquieran habitualmente éste producto en rama de pequeños contribuyentes del impuesto.

## C.II SITUACION ACTUAL

La Asamblea Legislativa de El Salvador, consideró:

- ✓ Que las tasas actuales del impuesto sobre los cigarrillos representan tanto en la producción nacional como de las importaciones, una parte importante de los precios lo cual estimula el contrabando; especialmente en los países de la región, con ventajas comparativas en esta industria.
- ✓ Que es conveniente adoptar todas las medidas posibles para lograr combatir el contrabando, entre ellas en el campo fiscal tratar de que la carga efectiva de los impuestos sobre el cigarrillo sea lo más homogénea posible con los de la región centroamericana, de manera que haya mejores niveles de competitividad.
- ✓ Que los cambios propuestos en la estructura del impuesto no afectarán negativamente la recaudación, porque la base del impuesto se ampliará por incrementos de volumen en la parte nacional, como por disminución de las operaciones ilegales en las importaciones.

Por tal razón se emitió la Reforma a la Ley de Impuesto sobre Cigarrillos, según Decreto No. 310, de fecha 22 de

Agosto de 1992. Además se emite Decreto No. 345, como reforma a la Ley de Impuesto de Cigarrillos, considerando:

- ✓ Que se requiere fortalecer las finanzas públicas del país por medio de un incremento de los ingresos tributarios.
- ✓ Que por razones de promover la salud pública, es de interés legítimo del gobierno disuadir el consumo de los cigarrillos por medio de impuestos selectivos sobre este producto.

La Dirección General de Impuestos Internos emite instructivo 10/97, designando como agentes de retención y percepción a los fabricantes distribuidores o vendedores de cigarrillos a vendedores detallistas que no estén inscritos al IVA.

## **CAPITULO II**

### **1. IMPUESTOS INDIRECTOS EN EL SALVADOR**

En el ámbito teórico existe discusión sobre lo injusto del impuesto indirecto y las ventajas de los impuestos directos; sin embargo, se acepta que ningún sistema tributario puede establecerse sobre la base de únicamente impuestos directos y que con impuestos indirectos se grava a un número de contribuyentes que de otra manera no pagarían tributos.

#### **1.1 Impuestos Sobre las Ventas**

En El Salvador no existe una ley con la denominación de impuesto sobre las ventas. Sin embargo, se encuentra una serie de disposiciones que son especiales y típicas de una ley de impuestos sobre las ventas, incorporadas en la Ley de Impuesto a las Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La reforma está contenida en el Decreto Legislativo número 296 del 24 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial Número 178 Tomo 320 del 24 de septiembre de 1992, que sustituyó a la Ley de Papel Sellado y Timbres.

Este impuesto grava las ventas de bienes muebles y la prestación de servicios de las personas naturales y jurídicas. El pago de este impuesto al igual como fue el papel sellado y timbres es por medio de declaraciones mensuales del contribuyente.

### **1.2 Impuestos Sobre Consumos Específicos**

Los impuestos sobre el consumo específico, que generalmente toman su nombre del producto o servicio que gravan, son: Sobre los cigarrillos, bebidas gaseosas, aguardiente y licores.

El objeto de los impuestos es el consumo específico, se establece esta etapa única, en la fase de fabricante o importador. Siendo estos sujetos legalmente obligados al pago del impuesto al fisco, como agente recaudador o de retención.

El destinatario del impuesto (sujeto pasivo económico) es el consumidor.

Los tipos son específicos, sobre determinadas unidades físicas y ad-valorem sobre el precio del fabricante o en una etapa posterior.

Los Impuestos sobre el Consumo Específico (ICE) que se desarrollarán en esté documento son: Bebidas gaseosas

simples o endulzadas, cigarrillos y cervezas y bebidas alcohólicas.

A continuación se exponen algunas particularidades de las leyes de determinados ICE.

## **2. LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACION DEL ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHOLICAS.**

El objetivo de la Ley de acuerdo al Art. 1 de la misma, es regular la producción, elaboración y venta de alcohol etílico o industrial y bebidas alcohólicas nacionales o importadas.

El Art. 2 menciona tres Órganos del Estado responsables de la aplicación de ésta ley:

1. Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, responsable de:

- Autorizar la instalación y funcionamiento de fábricas de alcoholes y bebidas alcohólicas.
- Registro de usuarios del alcohol

Para la obtención de permiso para instalar nueva fábrica dedicada a la producción de bebidas alcohólicas, se debe presentar una solicitud al Ministerio de Salud

Pública y Asistencia Social, acompañada de la siguiente solicitud (Art. 8):

- Copia certificada de la Escritura de Constitución si el solicitante es persona jurídica; o para una persona natural la documentación respectiva de identidad y en ambos casos que demuestre el dominio;
- Localización exacta del lugar donde estaría instalada la fábrica;
- Lista de materias primas a usar;
- Fuente de agua que abastecerá la fábrica y métodos de control y tratamiento de vertidos;
- Lista de productos que fabricará y volumen de producción estimado; y
- La documentación respectiva que acredite la autorización en la OPAMSS, o por parte de la entidad competente, cuando se trate fuera del área metropolitana de San Salvador en la jurisdicción respectiva y por las alcaldías conjuntamente con el Ministerio de Asistencia Social en el resto del país.

2. Consejos Municipales, responsables de:

- Otorgar la calificación y autorización del lugar para instalar fábricas de alcohol y bebidas alcohólicas.
- Otorgar licencias o autorizaciones para la instalación de establecimientos que se dediquen a la venta de bebidas alcohólicas envasadas o fraccionadas.
- Llevar un registro de los titulares de las licencias para los establecimientos comerciales que se dediquen a la venta de bebidas alcohólicas.

Para establecer cada venta de bebidas alcohólicas, el interesado deberá presentar una solicitud a la Alcaldía de la localidad con los siguientes requisitos:

- Nombre de la autoridad a quien dirige el escrito
- Nombre y generales del solicitante
- Dirección exacta del lugar donde estará situado el establecimiento
- Parte petitoria
- Lugar y fecha de la solicitud.

3. Ministerio de Hacienda, responsable de:

- Investigación, inspección, controles y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas.
- El cobro coactivo de los impuestos y multas.

**Bebidas contempladas (Art. 43):**

- a. Bebidas alcohólicas nacionales o extranjeras, acompañadas o no, puras o mezcladas
- b. Vinos de uvas
- c. Champañas
- d. Cervezas
- e. Cocteles
- f. Jugos de frutas fermentados (sidra o vinos de frutas)

Esta ley no regula aquellos productos que contengan alcohol etílico y que se consideren medicamentos, únicamente se les aplicará el Art. 42 que se refiere a los registros que debe llevarse sobre los mismos, además estos serán regulados por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

**Conceptos:**

- Bebidas alcohólicas: Son aquellas que contienen alcohol etílico potable en una proporción mayor del 2% en volumen.

- Alcohol: Es el producto principal de la fermentación y destilación de los mostos azucarados o amiláceos que han sufrido el proceso de fermentación alcohólica, esta denominación es aplicada únicamente al etílico o etonal.

**Clasificación:**

- Potable: Es el alcohol etílico que por medio de un proceso de destilación fraccionada o rectificación queda libre de impurezas. De igual manera es considerado el alcohol obtenido directamente de un proceso de separación y purificación.  
Este alcohol es considerado apto para ser ingerido y se utiliza en la elaboración de bebidas alcohólicas y medicamentos.
- No potable: Es aquel que posee características que lo inutilizan para consumo humano, tales como el metílico e isopropílico.
- Alcohol desnaturalizado: Es al que se le han agregado sustancias o desnaturalizantes y es utilizado para fines industriales.
- Alcohol destilado: Aquellos a los cuales pueden adicionarse sustancias naturales, incluida el agua.

**De los envases y etiquetas:**

Estos deben reunir ciertas especificaciones, tales como las mencionadas en el Art. 27:

- a) La escritura o la impresión será clara en todas sus partes y sus características fácilmente legibles
- b) Fecha de fabricación de cada partida, No. De lote, contenido volumétrico neto y contenido alcohólico.
- c) El volumen del producto deberá expresarse en sistema internacional y la graduación alcohólica en por ciento de volumen.
- d) Los productos que contengan leche de origen animal, huevo o cualquier otro ingrediente que vuelvan el producto perecedero, deberá cumplir con lo establecido en éste mismo artículo y además incorporar la fecha de su vencimiento.
- e) El nombre específico del producto, el del fabricante, el municipio donde está situada la fábrica y el Registro Sanitario con la leyenda REG. No. \_\_\_\_\_ D.G.S. El Salvador.
- f) En el caso de los alcoholes y de las bebidas alcohólicas importadas, contendrán además el nombre específico del importador y su número de registro.

**De las ventas (Arts. 28 al 33):**

La venta y comercialización del alcohol etílico no potable de carácter industrial, será libre cumpliendo los requisitos de la Ley.

El que se utilice para fines medicinales, estará regulado por el Código de Salud

La venta de bebidas alcohólicas de contenido alcohólico hasta del 6% en volumen, es libre pero podrá instalarse en establecimientos comerciales dedicados a su venta, a mas de 100 metros de centros de salud, hospitales y centros educativos.

**Importaciones y exportaciones (Arts. 34 al 37):**

Los importadores de bebidas alcohólicas deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Acompañar póliza de importación o formulario aduanero, cumplir con los registros aduanales, pagar el arancel y los impuestos correspondientes.
- Las importaciones de alcohol etílico, independientemente de donde procedan pagaran los derechos arancelarios correspondientes.

Las exportaciones de bebidas alcohólicas nacionales serán libres y no pagarán impuesto alguno.

**De los registros (Arts. 38 al 42):**

El registro de usuarios de alcohol no potable incluirá:

- Nombre del usuario
- Dirección del establecimiento
- Productos fabricados y su contenido alcohólico
- Tipo de desnaturalización empleado y fórmulas que utilizan en el caso del alcohol para fines industriales.

Las fábricas de alcohol etílico tendrán un registro de las ventas que efectúen tanto potable y no potable.

Los usuarios de alcohol etílico como materia prima deberán llevar un registro mensual con la información siguiente.

- Inventario de alcohol al inicio del mes
- Compras de alcohol durante el mes
- Volúmenes de alcohol utilizado en la producción especificando los tipos de productos y su contenido de alcohol.
- Inventario del alcohol al final del mes
- Inventario por producto al inicio del mes
- Ventas por producto en el mes
- Inventario por producto al final del mes

Las disminuciones por derrames o evaporaciones no podrán exceder del 1.5% del total del producto almacenado.

El instructivo No. 2092 establece que las fabricas autorizadas para la venta de alcohol etílico potable y no potable, deberán elaborar un informe mensual sobre las ventas por productos y de igual forma un inventario inicial y final que deberán presentar a la D.G.I.I.

Se causa al momento de producirse y estar listos para la distribución o venta, para los productos elaborados en el país y para los importados, al momento de su introducción.

**Hecho generador (Art. 1):**

Constituye hecho generador del impuesto, la producción e importación de bebidas alcohólicas y cervezas.

**Momento en que se causa el impuesto:**

La ley no especifica en que momento se causa el impuesto, sin embargo, este se liquida mensualmente por el total de las operaciones gravadas, entendiendo como tal, el total de las ventas.

**Sujeto pasivo:**

El artículo 44 define que son responsables del pago de los impuestos los importadores y productores de bebidas alcohólicas.

**Base imponible (Art. 43):**

- Base del impuesto específico: Porcentaje en volumen de alcohol por litro de bebida.
- Base del impuesto ad-valorem: Precio de venta al público declarado por el productor o importador.

Precio declarado de venta al público, incluye: Costos y gastos de toda clase imputables al producto (fletes, embalajes, valor de envases no retornables margen de utilidad); la cantidades que forman la contraprestación (aranceles, seguros envases retornables); y el mismo impuesto ad-valorem, originándose el efecto de cascada, que es el establecimiento de un impuesto sobre la base de otro.

**Tasa (Art. 43):**

- Específico: ₡0.05 por cada 1% en volumen de alcohol por litro de bebida (bebidas alcohólicas y cerveza).
- Impuesto ad-valorem: 20% del precio de venta al público declarado por el productor o importador, inclusive la cerveza.

Los impuestos específicos y ad-valorem excluyen el IVA y el valor de los envases retornables.

Los productores nacionales e importadores de bebidas alcohólicas deberán presentar a la Dirección General de Impuestos Internos una lista de precios de ventas sugeridos al público, la cual podrá modificarse debiendo entregar la nueva lista de precios ocho días hábiles antes de que entren en vigencia los nuevos precios.

Los importadores de dichos productos también presentarán dicha lista a la Dirección General de Renta de Aduanas.

Esta lista de precios tendrá carácter de declaración juradas y serán de conocimiento público. En éste sentido, no hay restricciones para los productores nacionales o para los importadores en cuanto al precio de venta de las bebidas alcohólicas.

**Liquidación y pago (Art. 44):**

La declaración y pago de los impuestos específicos se presenta dentro de los primeros 10 días hábiles de cada mes.

Los productos importados liquidan el impuesto en la póliza de importación o formulario aduanero al momento de su internación

Para las bebidas alcohólicas, tanto los impuestos específicos como el impuesto ad-valorem no constituyen

costo de los productos afectos, sean fabricados, adquiridos, importados o utilizados, excepto cuando estén destinados al uso o consumo humano.

Para efectos del impuesto sobre la renta no constituye rentas gravables ni gastos deducibles.

**Infracciones y sanciones (Arts. 48 al 55):**

La D.G.I.I. y en materia de su competencia la D.G.R.A. tendrán amplias facultades de fiscalización, investigación y control del pago de los impuestos establecidos en la presente ley.

Para la aplicación de sanciones e infracciones se aplicará lo establecido en el Código Tributario en el Título IV.

También se establece una multa de ¢3,000 por cada infracción cometida que no se encuentre señalada en la Ley, sin perjuicio de las penas que establezca el código penal.

Se establecen además multas por venta de bebidas alcohólica a menores de 18 años, de ¢25,000.00, y por reincidencia, el cierre del establecimiento hasta por 6 meses y hasta la cancelación definitiva de la licencia.

Se establecen también multa por realizar actividades que regula esta ley sin el permiso respectivo de ¢5,000.00 por

semana o fracción de semana, y si no comunica cualquier cambio de los datos básicos para el registro, la multa por mes o fracción de incumplimiento será de ¢2,000.00; por reincidencia se cancela la licencia definitivamente.

**Liquidación de oficio del impuesto:**

El Art. 183 del Código Tributario establece los casos en que la Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del impuesto adeudado, señalando los siguientes:

- Cuando el responsable no presente la declaración estando obligado a hacerlo.
- Cuando la declaración presentada sea dudosa en cuanto a su veracidad o exactitud, así mismo porque no cumpla con todos los requisitos y datos exigidos.
- Cuando el interesado no lleve o lleve en forma indirecta o atrasada su contabilidad, por no aclarar a satisfacción las consultas que sobre el particular le formule la Administración Tributaria.

Según el Art. 186 del Código Tributario proceda a liquidar de oficio, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación e imposición de multas, la

autoridad competente ordenará de inmediato la iniciación del procedimiento, concediendo audiencia al emplazado dentro de los cinco días contados a partir de la notificación de la resolución respectiva, entregándole copia del informe sobre la infracción que se le atribuye.

En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días contados desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, durante los cuales el interesado podrá presentar todos los medios de prueba idóneos y conducentes; al finalizar el término perentorio se dictará la resolución correspondiente, fundamentada en las pruebas y disposiciones aplicables.

Así mismo este artículo señala que los plazos referidos son perentorios y comprenden solo días hábiles.

**Prescripción :**

Las acciones derivadas de la presente Ley prescribirán en un plazo de diez años contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción. La prescripción requiere de alegación de la parte interesada.

### **3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE BEBIDAS GASEOSAS SIMPLES O ENDULZADAS.**

#### **Hecho generador (Art. 1):**

Esta ley fue elaborada para que las bebidas carbonatadas que no contienen alcohol paguen un impuesto por su consumo, el cual lleva como nombre AD-VALOREM.

#### **Sujeto pasivo (Art. 1):**

Son sujetos pasivos para el pago del impuesto, las personas naturales o jurídicas que produzcan, importen o distribuyan bebidas gaseosas simples o endulzadas.

#### **Base imponible (Art. 1):**

Se calculará sobre el precio de venta al público dado por el productor, importador o distribuidor; del cual se excluirán el IVA y el valor de los envases retornables.

#### **Tasa (Art. 1):**

El impuesto ad-valorem para bebidas gaseosas es del 10% sobre la base explicada anteriormente.

#### **Liquidación del impuesto (Art. 2).**

La forma de poder liquidar este impuesto se hará de la manera siguiente:

Para los nacionales: Se acumulará en forma mensual y se presentará una declaración jurada dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes al mes calendario que se declare.

Para el importador: En la póliza de importación o formulario aduanero al momento de su introducción al país.

Los productores e importadores de éste tipo de bebidas, están en la obligación de entregar una lista de precios a la D.G.I.I y D.G.R.A., según corresponda, ocho días antes de la entrada en vigencia de los productos o de los precios nuevos.

**Sanciones:**

De acuerdo al Decreto Legislativo 303, que modifica el Art. 5 de la presente ley, las violaciones a ésta ley serán sancionadas por la D.G.I.I. y la D.G.R.A., según sea el caso, de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Título IV del Código Tributario.

El Código Tributario, también será aplicable en todo lo que no se estuviere previsto en la presente ley.

Este Decreto, ha sido declarado de Orden Público y con carácter retroactivo, lo que quiere decir que los contribuyentes que a la fecha de entrar en vigencia el Decreto en mención, no hayan liquidado o no presentado ni

pagado el impuesto, les será aplicadas las sanciones respectivas de acuerdo a lo mencionado en el Art. 5 inciso segundo y tercero.

#### **4. LEY DE IMPUESTOS SOBRE EL CIGARRILLO.**

##### **Hecho Generador (Art. 2):**

Los cigarrillos elaborados a máquina y a mano en el país y los procedentes de cualquier otro país.

##### **Momento en que se causa el impuesto (Art. 5):**

Se causa al momento de producirse y estar listos para la distribución o venta, para los productos elaborados en el país y para los importados, al momento de su introducción. Para este efecto, deberá enterarse el impuesto de los cigarrillos que salgan diariamente de la fábrica, mediante declaración jurada, por el sistema de acumulación, por períodos constantes y consecutivos.

##### **Sujetos pasivos (Art. 1):**

Están sujetas a las disposiciones de ésta Ley, las personas naturales o jurídicas, que produzcan, distribuyan, vendan o consuman cigarrillos, elaborados a máquina o a mano en el país; así como también las personas que distribuyan, vendan o consuman cigarrillos de fuera de El Salvador.

**Base imponible (Art. 2):**

Se establece un impuesto ad-valorem a la fabricación nacional e importación de cigarrillos que se distribuyan, vendan o consuman en el país, el cuál se causa una sola vez.

El cálculo será el precio de venta al público excluyendo el Impuesto al valor agregado. Se entenderá como precio de venta al público y base para el cálculo de éste impuesto el que aparezca impreso en los envases o cajetillas de los cigarrillos.

Este impuesto en ningún caso podrá considerarse como parte de la renta de los sujetos obligados a su pago, ni tampoco podrá deducirse como costo en la determinación de la renta imponible para propósitos del impuesto sobre la renta.

**Tasa:**

Antes de 1995 la tasa aplicable fue de 52%, 50% y 42.5%; durante cierto período se estableció un impuesto por cada tipo de cigarrillo. Actualmente, la tasa de impuesto es del 33% equivalente al costo de comercialización más el margen a detallistas (Art. 2) sobre la venta, distribución y consumo de cigarrillos de elaboración nacional o importados elaborados a máquina, según lo dispuesto en el Decreto

Legislativo No. 345 de 22 de mayo de 1995, el cual reforma algunos de sus artículos.

También para aquellos cigarrillos que se elaboran a mano en el país se establece un impuesto de  $\text{ø}0.001$ , el cual se cobrará por medio del papel utilizado en su fabricación (Art. 3), que llevará un timbre oficial y la leyenda del valor del impuesto respectivo, en marca de agua. El único importador del papel será el gobierno y queda prohibido a los particulares la introducción de éste tipo de papel que valdrá el costo más el impuesto respectivo.

El precio de venta de los cigarrillos es libre, la Ley no establece ninguna restricción, únicamente señala que el precio de venta y la introducción de nuevas marcas se informará al Ministerio de Hacienda.

#### **Liquidación del impuesto.**

El impuesto se liquidará de la manera siguiente:

- Productor nacional (Art. 5): Se llevará por el sistema de acumulación, y se liquidará mediante la presentación de la declaración jurada dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes al mes calendario que se declare.

La declaración jurada deberá contener una lista completa de las marcas vendidas o distribuidas con el total del impuesto que corresponda a cada una de ellas y el gran total del impuesto.

- Importador (Art. 6): En el formulario aduanero, póliza de importación o cualquier documento análogo según corresponda. Pero no podrá efectuarse la importación si no se hubiese presentado y aprobado la declaración de marcas y precios al público, la cual tendrá que registrarse en la Dirección General de Impuestos Internos.

**Responsables del pago (Art. 7):**

La responsabilidad del impuesto que grava el cigarrillo recae sobre el productor nacional, y en caso de las importaciones sobre la persona natural o jurídica a nombre de quién se liquida la póliza de importación o quien aparezca como consignatario en el formulario aduanero respectivo o en el documento que haga sus veces.

**Otras obligaciones (Art. 4):**

Toda persona que introduzca al país cigarrillos, tendrá que colocarle una leyenda que diga: "Importación a El Salvador".

El papel para fabricar el cigarrillo a máquina podrá ser adquirido directamente, a cuyo efecto deberá cumplir con las medidas de control fiscal que establezca el Ministerio de Hacienda.

**Exentos del impuesto (Art. 20):**

No se grava con este impuesto los cigarrillos que se destinen a la exportación, los cuales tendrán que obtener autorización previa a la venta o distribución, pero el exportador deberá rendir caución a satisfacción de la Dirección General de Impuestos Internos, que garantice la salida del país de los cigarrillos y están en la obligación de incorporar dentro del anexo de la declaración mensual, información por marca de las exportaciones, las cuales están exentas.

**Sanciones:**

Art. 7, inciso tercero: El productor o importador de tales productos que no pague el impuesto incurrirá en una multa de ¢100 a ¢10,000. En caso de no pagar la multa en el plazo que se determine, se procederá al cierre temporal o definitivo de la fábrica o cancelación de la matrícula de comercio según el caso.

Art. 8: Las personas que tengan en su poder cigarrillos importados y que no tengan la leyenda establecida en la presente ley, incurrirán en una multa igual a 10 veces el impuesto que corresponda. En ningún caso la multa puede ser inferior a ¢300.

Art. 14: Aquellas personas a las que se les encuentre cigarrillos hechos a mano elaborados con papel o material distinto al autorizado por la D.G.I.I., será sancionado con una multa de ¢100 a ¢10, 000.

Art. 19: Cualquier infracción no estipulada anteriormente, se sanciona con una multa genérica de ¢25 a ¢500, según la gravedad del caso.

## **5. RELACIONES DE LAS LEYES DE IMPUESTOS ESPECIFICOS CON OTRAS LEYES**

Los impuestos específicos anteriormente mencionados se relacionan con la Ley de Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y la Ley de Protección al Consumidor entre otras, sin mencionar su relación con las Leyes penales.

A. Ley de Impuesto sobre la Renta:

- Los impuestos específicos sobre bebidas alcohólicas y cigarrillos no formarán parte de la renta imponible de los sujetos obligados a su entero.
- No constituirán ni costo ni gasto para la determinación de la renta imponible. En el caso de las bebidas gaseosas simples o endulzadas no se regula el tratamiento del impuesto por lo que se puede llevar como gasto.

B. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios:

- Las leyes que rigen los impuestos específicos son claras en manifestar que éstos no formarán parte para el cálculo del IVA.

C. Ley de Protección al Consumidor:

- Vigilará el estado del producto y de los recipientes que lo guardan.
- Regulará y aplicará las sanciones necesarias en caso de alteración, adulteración y falsificación de los productos.

D. Código Tributario.

- El Art. 107 del Código Tributario en su inciso último, hace referencia en que la emisión de los documentos mencionados en ese artículo, también servirán para sustentar las operaciones relacionadas con los demás tributos internos.
- El Art. 193, establece que las diferencias o sobrantes de inventario reguladas en ese artículo servirán para determinar hechos generadores no declarados de los impuestos que regulan la Ley Reguladora de la Producción del Alcohol y Bebidas Alcohólicas, Ley del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas y Ley del Impuesto del Cigarrillo.

#### **6. Vacíos encontrados en las leyes en estudio.**

- En la Ley de Impuesto sobre el Cigarrillo: No se menciona nada acerca de la prescripción y la caducidad.
- En la Ley de Impuesto Sobre Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas:
  - No contempla la caducidad
  - No menciona nada acerca de las exportaciones de bebidas gaseosas de fabricación nacional.

- No menciona en que momento se causa el impuesto
- En cuanto a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, encontramos que no menciona nada respecto a la caducidad.

### CAPITULO III

#### DIAGNOSTICO SOBRE LA APLICACIÓN PRACTICA Y CONTABLE DE LOS IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM.

##### **Objetivo General:**

Desarrollar una guía de aplicación práctica contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem que le permita a los productores e importadores de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos, efectuar un adecuado tratamiento contable y fiscal de los mismos; y a los profesionales relacionados con la Contaduría Pública y otros, obtener los conocimientos necesarios para desarrollarse dentro de la industria de los productos mencionados anteriormente

##### **Objetivos Específicos:**

- Desarrollar una guía de procedimientos respecto al cálculo y aplicación contable de los impuestos antes referidos.
- Desarrollar casos prácticos donde queden aplicados contable y fiscalmente los procedimientos antes descritos para cada uno de los impuestos.

- Proporcionar un texto de consulta a profesionales, estudiantes y cualquier otra persona interesada en el tema.

### **Metodología Empleada.**

La metodología que se utilizó para la investigación, está basada en el método científico, comparando en el ámbito teórico - práctico y contable el problema fundamental y contrarrestándolo con los datos obtenidos de la investigación de campo, haciendo uso del método inductivo - deductivo.

El estudio de acuerdo con la problemática que se planteó y la hipótesis, es el descriptivo e hipotético deductivo, ya que la investigación se encaminó al descubrimiento de relaciones entre las variables del problema.

Para conocer como es el tratamiento práctico - contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem, se entrevistaron a Gerentes Financieros de empresas que se desarrollan dentro de ésta industria, de donde se obtuvo la información necesaria para soportar la información, las cuales fueron:

- ☐ La Constancia S.A. de C.V.

- Distribuidora Nacional, S.A. de C.V.
- Embotelladora La Cascada, S.A. de C.V.
- Embotelladora Salvadoreña, S.A. de C.V.
- CIGA, S. A. de C.V.

El objetivo de la investigación es ayudar a los profesionales en Contaduría Pública y otros relacionados, para que obtengan el conocimiento necesario para que puedan desarrollar trabajos referentes con impuestos específicos y ad-valorem. Para la determinación del universo, se consultó al Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, obteniendo un total de 2412 profesionales autorizados.

Mediante fórmula estadística, se determinó la muestra a entrevistar, con la cual se comprobó la hipótesis planteada en el anteproyecto, la cual ascendió a 96 encuestados.

Las fuentes de información fueron de dos tipos: Primaria y secundaria.

La información primaria para la recolección de la información fue obtenida a través de entrevistas con preguntas abiertas y cerradas a gerentes financieros de las empresas mencionadas anteriormente.

La fuente secundaria fue de tipo bibliográfico, haciendo uso de libros, tesis, revistas, boletines, folletos y consultas (al Ministerio de Hacienda), que trataron sobre el tema en estudio.

Datos estadísticos de las encuestas realizadas a auditores externos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

Objetivo: Obtener información de los profesionales en contaduría pública, para determinar cuales son las principales causas que poseen los profesionales, para obtener los conocimientos necesarios para el cálculo y registro contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem aplicados a las bebidas gaseosas, alcohólicas y cigarrillos.

1. Como contador público dentro de su profesión, esta relacionado con las diferentes leyes tributarias existentes; ¿ Cuáles son las que más utiliza?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
1. Ley de impuesto sobre la renta	90	30.41
2. ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y	88	29.73
3. Ley de transferencia de bienes raíces	36	12.16
4. Ley de zonas francas, industriales y de comercialización	40	13.51
5. Ley reguladora de la producción comercialización del alcohol y de las bebidas alcohólicas	16	5.41
6. Ley de Cigarrillos	12	4.05
7. Ley del impuesto sobre las bebidas gaseosa simples o endulzadas	14	4.73
<b>TOTALES</b>	<b>296</b>	<b>100%</b>

Se ha determinado que el 60% de los encuestados se relaciona con las leyes de impuestos sobre la renta y la ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios; otro 25% esta concentrado en las leyes de bienes y raíces y ley de zonas francas, industriales y comercialización; por lo tanto, solamente un

15% de los encuestados se relaciona con las leyes de los impuestos específicos y ad-valorem.

2- ¿ Ha tenido la oportunidad de realizar trabajo de campo en empresas que aplican impuestos específicos y ad-valorem?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
SI	28	31.11
NO	62	68.89
<b>TOTALES</b>	<b>90</b>	<b>100%</b>

El 31% de los encuestados han tenido la oportunidad de realizar trabajos de campo en empresas que aplican impuestos específicos y ad-valorem. El 69% de los encuestados no han tenido la oportunidad de efectuar este tipo de trabajos.

3- Si su respuesta es afirmativa a la pregunta anterior indique cuales

	CRITERIO	FRECUENCIA	%
1	Bebidas Alcohólicas	18	52.94
2	Bebidas Gaseosas	12	35.29
3	Cigarrillos	4	11.76
4	Otros	-	-
<b>TOTALES</b>		<b>34</b>	<b>100%</b>

La mayor parte de los encuestados que respondieron afirmativamente, un 53%, han tenido la oportunidad de efectuar trabajos de campo en empresas dedicadas a la producción y comercialización de bebidas alcohólicas; y en segundo plano se encuentra la producción y comercialización de bebidas gaseosas, con un 35% y con solamente un 12%, la comercialización de cigarrillos.

4- Considera que la entidad que regula estos impuestos proporciona la información adecuada y suficiente para el tratamiento contable y fiscal de los impuestos

CRITERIO	FRECUENCIA	%
SI	2	2.63
NO	74	97.37
<b>TOTALES</b>	<b>76</b>	<b>100%</b>

Un 74% de los encuestados contestó que las entidades reguladoras del estado no proporcionan información adecuada y suficiente para recibir orientación sobre el tratamiento contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem.

5- Si su respuesta es negativa a la pregunta del numeral 2) indique las causas

CRITERIO	FRECUENCIA	%
1 Falta de Información	30	36.59
2 Falta de Oportunidad en la Aplicabilidad	30	36.59
3 Desconocimiento del Area	22	26.83
4 Otros	-	-
<b>TOTALES</b>	<b>82</b>	<b>100%</b>

Las principales causas de no haber realizado trabajos de campo son: La falta de información, un 37%; falta de

oportunidad en la aplicabilidad, un 37%; y desconocimiento del área, con un 26%.

6- ¿Cuál fue la fuente información consultada?

CRITERIO		FRECUENCIA	%
1	Leyes y Reglamentos	42	75.00
2	Libros	4	7.14
3	Tésis	-	-
4	Revistas	4	7.14
5	Otros	6	10.71
<b>TOTALES</b>		<b>56</b>	<b>100%</b>

Un 75% respondió que la información consultada fueron las leyes y reglamentos, ninguno de los encuestados afirmó haber obtenido información a través de tesis o trabajos de graduación.

7- ¿Cómo considera la información bibliográfica de los impuestos específicos y ad-valorem que usted conoce?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
Suficiente y Comprensible	-	-
Moderada	28	34.15
Escasa y Deficiente	52	63.41
No Contesto	2	2.44
<b>TOTALES</b>	<b>82</b>	<b>100%</b>

La respuesta de la mayor parte de los encuestados, un 63%, fue que la información bibliográfica era escasa y deficiente; un 34% que la información era moderada; ninguno de los encuestados dijo que la información era suficiente y solo un 2% no contestó la pregunta.

8- ¿ Considera necesario la elaboración de un trabajo de investigación sobre la aplicabilidad de los impuestos específicos y ad-valorem?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
SI	72	85.71
NO	6	7.14
NO CONTESTO	6	7.14
<b>TOTALES</b>	<b>84</b>	<b>100%</b>

La respuesta de la mayor parte de los encuestados, un 86%, fue que era necesaria la elaboración de un trabajo de investigación sobre la aplicabilidad de los impuestos específicos y ad-valorem.

9- A su criterio, ¿Cuál sería el contenido que debe incluir este tipo de trabajo?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
1 Explicaciones Teóricas	8	9.09
2 Desarrollo de Ejemplos Prácticos	4	4.55
3 Teoría con Ejemplos Prácticos	76	86.36
<b>TOTALES</b>	<b>88</b>	<b>100%</b>

El 86% de los encuestados considera que el contenido que debería tener un trabajo sobre la aplicabilidad de los impuestos específicos y ad-valorem es teoría combinada con ejemplos prácticos.

10- ¿ Ha elaborado y presentado declaraciones de los impuestos antes referidos?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
SI	20	47.62
NO	22	52.38
<b>TOTALES</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

La mayor parte de los encuestados un 52% no ha elaborado y presentado declaraciones de los impuestos específicos y ad-valorem.

11- ¿ Han tenido fiscalización por parte de la D.G.I.I., las empresas que usted audita, relacionadas con impuestos específicos y ad-valorem?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
SI	18	81.82
NO	4	18.18
<b>TOTALES</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

La mayor parte de las empresas que los encuestados auditan, un 82%, han tenido fiscalización por parte de la D.G.I.I. a cerca de los impuestos específicos y ad-valorem.

12- Si su respuesta fue afirmativa a la pregunta anterior ¿ Ha habido alguna complementaria de impuestos y/o multa?

CRITERIO	FRECUENCIA	%
SI	2	11.11
NO	16	88.89
<b>TOTALES</b>	<b>18</b>	<b>100%</b>

A pesar de que existe una buena frecuencia en la fiscalización por parte de la D.G.I.I., la mayor parte de los encuestados, un 89%, negaron haber tenido alguna complementaria de impuestos y / o multas.

#### Conclusión de Sobre los Resultados:

La mayor parte de los profesionales en contaduría pública mantienen una estrecha relación con el impuesto sobre la renta, impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, entre otras; sin embargo, son pocos los que conocen sobre el tratamiento contable y fiscal de los impuestos específicos y ad-valorem aplicados a las bebidas gaseosas, bebidas alcohólicas y cigarrillos. Por lo anterior, se hace necesaria la elaboración de un trabajo de investigación que incluya teoría con ejemplos prácticos que ayude a los profesionales a adquirir conocimientos sobre el tratamiento contable y fiscal de los impuestos antes señalados.

## CAPITULO IV

### CASOS PRACTICOS

En éste capítulo, se desarrollan casos prácticos aplicados a las diferentes industrias en estudio, que son sujetas de impuestos específicos y ad-valorem, como un soporte a las explicaciones teóricas desarrolladas en los capítulos anteriores.

Como vimos en el Capítulo III, la mayoría de los encuestados coincidieron que para desarrollar y entender la aplicación práctica de los impuestos específicos y ad-valorem, es necesario desarrollar la teoría y práctica en el estudio, para que todos los usuarios o interesados en el tema, tengan la facilidad de aplicar la teoría en casos apegados a los que aplican las industrias fabricantes de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

En el ejemplo No. 1, se desarrollará un ejercicio de la industria de bebidas alcohólicas, en donde se pueda comprender la forma de aplicar en la práctica, los impuestos específicos y ad-valorem.

El procedimiento a seguir, será el siguiente:

1. Planteamiento del problema

2. Forma de presentación de formulario F-17, referente al informe de la lista de precios sugeridos al público
3. Informe de la producción del mes
4. Cuadro resumen de la producción de bebidas alcohólicas durante el mes
5. Cálculo del impuesto específico y ad-valorem por las ventas del mes, de la siguiente forma:
  - 5.1 Al precio de venta sugerido al público, segregar el IVA.
  - 5.2 Precio de venta del productor al distribuidor, que es igual al costo de producción más el margen bruto de utilidad
  - 5.3 Cálculo del impuesto ad-valorem: Precio sugerido al público, sin IVA, por tasa de impuesto ad-valorem (20%)
  - 5.4 Cálculo de impuesto específico: ₡0.05 por grados de alcohol, por litros producidos
  - 5.5 Precio de venta neto: sumatoria de numerales 5.2, 5.3 y 5.4
6. Partida por la provisión del impuesto específico y ad-valorem por las ventas del mes

7. Forma de llenar la declaración de impuestos específicos y ad-valorem, para el pago de los mismos.
8. Registro por parte del distribuidor.

A continuación se plantean los ejemplos sobre los impuestos específicos y ad-valorem, así:

**Ejemplo No. 1 Bebidas Alcohólicas.**

En el mes de agosto del año 2000, en la ciudad de Apastepeque departamento de San Vicente, nace la empresa **Destilería Los Ángeles, S.A.**, cuyo giro principal es la elaboración de bebidas alcohólicas aptas para el consumo humano.

Para poder operar, la empresa obtiene la autorización para el funcionamiento de la fábrica de alcohol y bebidas alcohólicas en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social; además, obtiene en la alcaldía del municipio, la calificación y autorización del lugar en donde operará la fábrica.

Antes de lanzar su primer lote de producción y que esté listo para la venta, se contrató a proveedor para que elaborare los envases de las diferentes bebidas a producir, de acuerdo a las especificaciones relativas a los envases y

etiquetas detalladas en el Título III, Capítulo I de la ley.

También presentó a la Dirección de Impuestos Internos, el listado de productos con su respectivo precio de venta sugerido al público (cuadro 1)

Durante el mes de septiembre la producción fue la siguiente:

- 25,000 litros de vodka Térstico, con 45 grados de alcohol.
- 15,000 litros de wiski Chernovyl, con 60 grados de alcohol
- 17,000 litros de vino Doña Vero, con 20 grados de alcohol
- 20,000 litros de sidra Don Juan, con 15 grados de alcohol

Se vendieron en el mes, la cantidad de 5,000 litros de vino Doña Vero y 7,000 litros de sidra don Juan al contado, a un precio de ¢20 y ¢25 respectivamente, para el distribuidor.

Los precios de venta sugerido al público, según estudio de mercado, realizado por el departamento de mercadeo son de ¢45 para el vino Doña Vero y ¢55 para la sidra Don Juan. El registro de la venta con su respectivo impuesto de IVA, específico y ad-valorem es como sigue:

	Vino	Sidra
Precio venta Público	¢315,000.00	¢275,000.00
(-) Impuesto de IVA	<u>¢ 36,238.94</u>	<u>¢ 31,637.17</u>
Precio sin IVA	<u>¢278,761.06</u>	<u>¢243,362.83</u>
Precio del prod. al dist.	¢140,000.00	¢125,000.00
Impuesto Ad-Valorem	¢ 55,752.21	¢ 48,675.57
(Precio público por 20%)		
Impuesto específico	¢ 5,000.00	¢ 5,250.00
(0.05*gdos alcohol*lbs ven)	<u>                    </u>	<u>                    </u>
Precio de venta neto	¢200,752.21	¢178,922.57
IVA	<u>¢ 26,097.79</u>	<u>¢ 23,259.93</u>
Valor venta total	<u>¢226,850.00</u>	<u>¢202,182.50</u>

30-09-0	Partida 1	
<u>Bancos</u>		¢429,032.50
<u>Cuentas por pagar</u>		¢164,032.50
Impuesto Ad-Valorem	¢104,424.78	
Impuesto Específico	¢ 10,250.00	
IVA Débito Fiscal	<u>¢ 49,357.72</u>	
<u>Ventas</u>		¢265,000.00
Venta de 5000 litros de vino Doña		
Vero y 7000 litros de sidra Don		
Juan, del mes de septiembre.		

El comprador por su parte debe hacer el siguiente registro:

	Partida X	
<u>Inventarios</u>		¢379,674.78
<u>IVA Crédito Fiscal</u>		¢ 49,357.72
<u>Bancos</u>		¢429,032.50
Por compra 5000 litros de vino Doña		
Vero y 7000 litros de sidra Don		
Juan, del mes de septiembre.		

El cuadro 3, mostrará la forma de llenarse la declaración de Impuestos Específicos y ad-valorem, para el período tributario de septiembre/00.

Ejemplo No. 2.

En éste ejercicio, se desarrolla un ejemplo aplicado a la producción y comercialización de cigarrillos, gravados con un impuesto ad-valorem por las ventas, el cual se hará de la siguiente manera:

1. Planteamiento del problema
2. Forma de presentación de formulario F-17, referente al informe de la lista de precios sugeridos al público
3. Partidas por las ventas del mes con su respectivo cálculo del impuesto ad-valorem de la siguiente forma:
  - 3.1 Precio de venta sugerido al público se le segrega el Impuesto IVA
  - 3.2 El resultado del numeral anterior, se multiplica por la tasa del impuesto ad-valorem (39%)
4. Presentación de formulario por exportación de cigarrillos
5. Forma de llenar declaración de impuestos específicos y ad-valorem

**Ejemplo No. 2 Cigarrillos.**

En el mes de octubre del año 2000, nace la empresa **Tabacalera Jiboa, S.A.**, que se dedicará a la producción y comercialización de cigarrillos hechos a máquina, debiendo por la actividad económica que realiza, sujetarse a lo dispuesto en la Ley de Impuesto del Cigarrillo, en lo relativo al impuesto ad-valorem con que se grava la venta de dicho producto.

En el mes de noviembre, la empresa comienza a vender su producto en el mercado nacional, por lo cual el 17 de Octubre del mismo año, presentó a la Dirección General de Impuestos Internos, el listado de las diferentes marcas que se comercializarán con su respectivo precio sugerido de venta al público (ver cuadro x), mediante formulario No. 17, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 de la ley. Por otro lado, la empresa ha decidido mandar a hacer los envoltorios de los diferentes tipos de cigarros que elabora, y cumpliendo a demás lo dispuesto en el artículo 6, se le han colocado los diferentes precios de venta a cada cajetilla, de acuerdo a su marca.

Para el mes de noviembre, la empresa realizó las siguientes operaciones:

1. El 3 de noviembre se venden un total de 17,000 cajetillas de cigarros al contado marca Casino a distribuidor mayorista de ¢8.50 por cajetilla
2. El 5 de noviembre, la empresa vende al crédito la cantidad de 12,000 cajetillas marca Rex a cliente de San Vicente a ¢7.40
3. El gerente de ventas en visita a Guatemala, realizó la venta de 7,000 cajetillas marca Windsor, por lo que el día 20 de noviembre se procede a la exportación de dicho producto a un precio de por unidad de ¢4.20, para lo cual se procede a lo establecido en el artículo 20 de la ley

Registro de las operaciones por los diferentes movimientos del mes de noviembre:

3-11-00	PARTIDA 1	
<u>Bancos</u>	¢	209,413.97
<u>Cuentas por pagar</u>		¢81,573.97
Impuesto ad-valorem	¢	57,482.10
IVA Débito Fiscal	¢	<u>24,091.87</u>
<u>Ventas</u>		¢127,840.00

V/ venta contado de 17000 cajetillas a ¢8.5,  
 IVA, mas impuesto ad-valorem,  
 Según precio sugerido al público de ¢9.80

5-11-00

PARTIDA 2

<u>Cientes</u>	¢	128,586.77
<u>Cuentas por pagar</u>		¢ 49,986.77
Impuesto ad-valorem	¢	35,193.60
IVA Débito Fiscal	¢	<u>14,793.17</u>
<u>Ventas</u>		¢ 78,600.00

V/ venta crédito de 12,000 cajetillas a ¢7.4,  
 IVA, más impuesto ad-valorem,  
 Según precio sugerido al público de ¢8.50

20-11-00

PARTIDA 4

<u>Cientes</u>	¢	29,400.00
<u>Ventas</u>		¢ 29,400.00

V/ venta crédito de 7000 cajetillas a ¢4.20  
 Exportación a Guatemala

**Ejemplo No. 3 Bebidas Gaseosas**

En éste ejercicio, se desarrolla un ejemplo aplicado a la producción y comercialización de bebidas gaseosas, gravados con un impuesto ad-valorem por las ventas, el cual se hará de la siguiente manera:

1. Planteamiento del problema
2. Forma de presentación de formulario F-17, referente al informe de la lista de precios sugeridos al público
3. Presentación de formulario por importación de bebidas gaseosas
4. Partidas por la compra del mes con su respectivo cálculo del impuesto ad-valorem
5. Partidas por la venta del mes con su respectivo cálculo del impuesto ad-valorem recuperado.

Ejemplo:

La empresa **Envasadora de Gaseosas, S.A.**, se dedica a la producción de bebidas gaseosas, ha decidido modificar sus precios de venta sugerido al público, los cuales entraran en vigencia a partir del 1 de febrero del año 2001, por lo que con fecha 21 de enero presenta formulario con la nueva lista de precios de acuerdo a lo establecido en el artículo

4 de la Ley del Impuestos de las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas (ver cuadro x).

Esto provocó que los precios de venta a los mayoristas sufrieran modificaciones, por los que se les anunció a todos, que a partir del mes de febrero los precios de venta a mayoristas serán los siguientes:

- Gaseosa pequeña de 12 onzas                      ¢1.50 por unidad
- Gaseosa normal de 16 onzas                      ¢2.30 por unidad
- Gaseosa de 1 litro                                      ¢4.00 por unidad
- Gaseosa de 2 litros                                    ¢ 8.50 por unidad
- Gaseosa en lata                                        ¢ 5.00 por unidad

Durante el mes de febrero, la compañía realizó los siguiente movimientos:

1. Con fecha 5 de febrero se introdujo de Guatemala la cantidad de 2000 cajas de gaseosa tamaño 12 onzas (48,000 unidades), al contado, a un precio de ¢1.10 por unidad.
2. El 10 de febrero, se venden al contado la cantidad de 2000 cajas de gaseosa tamaño 12 onzas (48,000 unidades), a distribuidor de la zona oriental.

**Solución:**

Datos:

48,000 unidades de 12onzas.

Precio sugerido: ¢ 2.00

Precio de compra: ¢ 1.10

05-02-00	<u>PARTIDA 1</u>	
<u>Inventario</u>		¢ 52,800.00
<u>Cuentas por cobrar</u>		¢ 6,864.00
IVA Crédito Fiscal	<u>¢ 6,864.00</u>	
<u>Cuenta por pagar</u>		¢ 8,496.00
Impuesto ad-valorem	<u>¢ 8,496.00</u>	

Bancos ¢68,160.00

V/ Compra contado de 48,000 unidades a ¢1.10

mas el IVA, mas impuesto ad-valorem, según

precio de venta sugerido de ¢ 2.00

Datos:

48,000 unidades.

Precio sugerido: ¢ 2.00

Precio a distribuidores: ¢ 1.50

10-02-00

PARTIDA 2

Cientes

¢ 81,739.68

Cuentas por pagar

¢ 17,899.68

Impuesto ad-valorem ¢ 8,496.00

IVA Débito Fiscal ¢ 9,403.68

Ventas

¢ 63,840.00

V/ Venta al crédito de 48,000 unidades a ¢1.50

IVA, mas impuesto ad-valorem, según

precio de venta sugerido de ¢ 2.00

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### CONCLUSIONES.

1. Los impuestos indirectos corresponden al concepto doctrinario de gravar el gasto de las personas, o sea lo que el contribuyente retira del producto nacional de un país.

Las leyes de impuestos específicos y ad-valorem, aplicados a bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos, persiguen el propósito de gravar la economía del consumidor, quien es el sujeto pasivo desde el punto de vista económico. Sin embargo, en el cumplimiento a dichas leyes, el sujeto pasivo legal y principal responsable de estos tipos de impuestos, recae sobre el productor, distribuidor o importador de los productos mencionados anteriormente.

2. Las leyes relativas a los impuestos mencionados anteriormente, sean modificados; sin embargo, la divulgación por parte de la oficina del Estado encargada de administrar este tipo de impuestos, es moderada o deficiente, según los resultados arrojados en las

encuestas realizadas a profesionales en el área de la contaduría pública.

Por otra parte, de acuerdo con entrevistas hechas a personal de empresas que laboran en industrias dedicadas a esta actividad, manifiestan que la información relacionada a estos impuestos es escasa y muy escueta.

3. Lo anterior hace que los profesionales en contaduría pública no tengan el conocimiento adecuado para desarrollar trabajos en las industrias dedicadas a esta actividad. Además, a las empresa que gravan estos impuestos se les dificulta el manejo fiscal por las mismas razones expuestas en el numeral anterior.

4. Sea podido constatar que existen discrepancias en la aplicación de los impuestos específicos y ad-valorem, por las discrepancias existentes entre ellas, ya que para las bebidas alcohólicas y cigarrillos, el impuesto no constituye ni costo ni gasto, para las bebidas gaseosas, el impuesto puede deducirse de la renta obtenida, por lo que la ley no especifica el tratamiento fiscal que se debe de dar a este impuesto.

## RECOMENDACIONES.

1. Que la oficina encargada de administrar los impuestos específicos y ad-valorem, intensifique la divulgación en cuanto a criterios y al tratamiento que se le debe dar a este tipo de impuestos.
2. Uniformar la aplicabilidad del impuesto para las diferentes industrias en los que se aplica, porque para la industria de las bebidas gaseosas el impuesto es deducible de la renta obtenida, la industrias de bebidas alcohólicas y cigarrillos no obtienen ese beneficio.
3. Los profesionales en contaduría pública deben incluir en su capacitación profesional, programas que le permitan obtener la información sobre el tratamiento fiscal y contable de los impuestos específicos y ad-valorem.