

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



“LA DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Trabajo de Investigación Presentado por:

Yolanda Margarita Gámez Hernández

Denis Antonio Maldonado Tejada

Silvia Maribel Ramos Juárez

Para optar al grado de:

LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

Febrero de 2012

San Salvador,

El Salvador,

Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Ingeniero Mario Roberto Nieto Lovo
Secretaria	:	Doctora Ana Leticia Zavaleta de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Máster Roger Armando Arias Alfaro
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Máster José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador de seminario	:	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Especialista	:	Licenciado José David Avelar
Asesor Metodológico	:	Licenciado Jorge Luis Martínez Bonilla
Jurado Examinador	:	Licenciado Jorge Luis Martínez Bonilla Licenciado Carlos Ernesto López Lazo

Febrero de 2012

San Salvador,

El Salvador,

Centroamérica

Agradezco a Dios por darme la vida, salud, sabiduría y fortaleza hasta poder alcanzar este logro académico, así como a mi madre por su amor, apoyo incondicional por sus oraciones y palabras de ánimo cada vez que me sentí sin ánimos para continuar, a mis compañeros de equipo por toda la dedicación para realizar este trabajo. A los asesores, por haber tenido la paciencia de orientarnos en la elaboración de este trabajo de investigación, por haber compartido sus conocimientos.

Yolanda Margarita Gámez Hernández

Agradezco a Dios por orientarme a lo largo de mis estudios y bendiciones recibidas en mi vida. A mi abuela por creer y apoyarme en mi formación educativa desde mi niñez hasta mi adolescencia y cimentar los principios del bien en mi persona.

A mi madre por su apoyo, a cada uno de mis estimados amigos y compañeros en especial a Guillermo Isaías Gonzales Deras (Q.D.D.G) que me apoyaron con sus iniciativas y esfuerzos en el logro de este objetivo de mi vida, a mis compañeras de equipo por su esmero en la elaboración de este trabajo y a cada uno de los catedráticos que han contribuido en mi formación profesional.

Denis Antonio Maldonado Tejada

Agradezco a Dios todo poderoso por darme la sabiduría para culminar mi carrera y por cada una de las bendiciones que me ha brindado a lo largo de mi vida. A mi madre por todo el amor y apoyo incondicional que siempre me proporcionó durante mi carrera.

A Edwin Chicas que siempre me ha brindado apoyo, palabras de aliento a lo largo de este camino, a mis compañeros de equipo por todo el esfuerzo y dedicación así como también, a cada uno de los profesores que han contribuido en mi formación profesional.

Silvia Maribel Ramos Juárez

ÍNDICE

CONTENIDO

Resumen Ejecutivo.....	i
Introducción.....	iii

CAPITULO I: SUSTENTACIÓN TEÓRICA Y LEGAL

1.1 ANTECEDENTES	1
1.1.1 Antecedentes a Nivel Internacional	1
1.1.2 Antecedentes a Nivel Nacional	2
1.1.2.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta	3
1.1.2.2 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestación de Servicios	4
1.1.2.3 Código Tributario	6
1.2 SUSTENTACIÓN TEÓRICA	6
1.2.1 Definiciones	6
1.2.2 Clasificación	8
1.2.2.1 Presunción Judicial	8
1.2.2.2 Presunción Legal	8
1.2.2.3 Definición Legal	9
1.2.2.4 Presunciones de Derecho	9
1.2.3 Requisitos de las Presunciones	10
1.2.4 La determinación Tributaria	10
1.2.4.1 Definición	10
1.2.4.2 Formas de Determinación del Hecho Imponible	11
1.2.5 Casos en que la Administración Tributaria procede a determinación de oficio	11

1.2.6	Bases para la Determinación de Oficio	12
1.2.7	Presunciones que la Administración Tributaria podrá practicar	13
1.3	MARCO LEGAL	13
1.3.1	Código Tributario	13
1.3.1.1	Determinación sobre base presunta	13
1.3.1.2	Renta presunta por Intereses (Art. 192-A CT.)	15
1.3.1.3	Presunciones fundadas en diferencias de inventarios (Art.193 C.T.)	15
1.3.1.4	Control Directo de Operaciones (Art. 194 C.T.)	16
1.3.1.5	Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen (Art. 195 CT.)	17
1.3.1.6	Presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta. (Art. 196 C.T.)	18
1.3.1.7	Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios (Art. 197 C.T.)	18
1.3.1.8	Presunción de la base imponible en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. (Art. 198 C.T.)	19
1.3.1.9	Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados (Art.199 C.T.)	19
1.3.1.10	Estimación de la Base Imponible (Art. 199-A)	20
1.3.1.11	Precio de Mercado (199-B C.T)	20
1.3.2	Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.	21
1.3.2.1	Presunción fundada en diferencias de inventarios	21
1.3.3	Ley de Impuestos sobre Productos del Tabaco.	22

1.3.3.1	Determinación de base imponible en incumplimientos en la Presentación de lista de precios sugeridos la consumidor final.	22
1.3.3.2	Presunción fundada en diferencias de inventarios	23
1.3.4	Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares	24
1.3.4.1	Determinación de base imponible	24
1.3.4.2	Presunción Fundada en Diferencias de Inventarios	24
1.4	Diagnóstico de la Investigación	25
1.5	Conclusiones	26
1.6	Recomendaciones	27

CAPITULO II

	PLANTEAMIENTO Y DESARROLLO DE LOS CASOS PRÁCTICOS	28
2.1	Renta Presunta por Intereses	28
2.2	Presunciones fundadas en diferencias de inventarios Faltantes	33
2.3	Presunciones fundadas en diferencias de inventarios - Sobrantes	43
2.4	Presunción control Directo de Operaciones	50
2.5	Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen	56
2.6	Presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta	60
2.7	Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios	64
2.8	Presunción de la base imponible en el Impuesto a la Transferencia	

	de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios	70
2.9	Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no Informados	74
2.10	Estimación de la Base Imponible utilizando el precio de mercado	77
2.11	Bibliografía	82

ANEXOS

Anexo I	Metodología de la Investigación	85
Anexo II	Guía de Entrevista	88
Anexo III	Fichas de Entrevista	89
Anexo IV	Fichas Bibliográficas	96
Anexo V	Pasos para el cálculo de intereses moratorios	99

RESUMEN EJECUTIVO

El Estado requiere generar recursos que le permitan su desarrollo y cumplimiento de objetivos, los cuales obtiene por medio de ingresos tributarios y no tributarios, por lo que ha conferido a la Administración Tributaria facultades que permitan cumplir con esta función, dentro de estas facultades se encuentra la de determinación de la obligación tributaria.

Es mediante la facultad de determinación que la Administración Tributaria puede establecer la obligación fiscal de los sujetos pasivos, la cual podrá determinarla de manera cierta, mediante la utilización de elementos que le permitan conocer en forma cierta el hecho imponible y la cuantía del tributo, otra forma de determinación que la ley faculta es sobre base presunta ante la imposibilidad de conocer directamente el hecho imponible y su cuantía, únicamente cuando no es posible la determinación en forma cierta se recurre a determinar sobre base presunta, mediante indicios o hechos ciertos que por tener conexión o vinculación con el hecho imponible, hacen presumir la existencia de hechos que probablemente sean ciertos y que implican el establecimiento de deuda tributaria al sujeto pasivo.

Además se podrá realizar la determinación sobre base mixta, es decir sobre base cierta y en parte sobre base presunta, utilizando en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra.

Las presunciones en materia tributaria se encuentran legisladas en el Código Tributario en el artículo 189 que establece que cuando no sea posible por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, se estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas.

En dicha disposición se establece la posibilidad de utilizar indicios, cuando no sea posible determinar la cuantía o el monto de la obligación tributaria de un sujeto pasivo de forma cierta, este mecanismo admite prueba en contrario, la carga de la prueba recae en el contribuyente, quien tiene que probar ante el Fisco que no debe ningún tipo de tributo.

El objetivo de este trabajo es servir como guía práctica y preventiva para que los sujetos pasivos conozcan sobre la determinación impositiva sobre base presunta, se pretende ilustrar la manera en que se determinan las obligaciones sustantivas totales o complementarias, mediante el diseño de diversos casos prácticos que ilustren los procedimientos que la Administración Tributaria podría aplicar, así prevenir a los sujetos pasivos a que no incurran en incumplimientos de sus obligaciones tributarias que posiblemente les conlleve a una determinación por dicha vía.

Para el desarrollo de este trabajo se ha considerado casos hipotéticos, aplicando el procedimiento establecido en el Código Tributario a registros y operaciones que se pueden realizar dentro de las empresas las cuales conlleven a la determinación impositiva por vía presunta, también se entrevistó a una persona con mucha experiencia del Ministerio de Hacienda a quien se le realizó una serie de preguntas claves, las respuestas obtenidas han contribuido a complementar la investigación y a comprender mejor el tema, además de conocer un poco de cómo funciona en la práctica este procedimiento.

Al finalizar esta investigación se concluye que el principal beneficiado al desarrollar los casos prácticos es el sujeto pasivo, ya que mediante los ejemplos que se plantean puede conocer el procedimiento que se les podría aplicar cuando se realiza la determinación impositiva sobre base presunta, si bien los casos planteados son hipotéticos y no coincidan exactamente con la situación en particular del sujeto pasivo, dará una noción del procedimiento que se realizará.

INTRODUCCION

Los impuestos constituyen un recurso importante para el Estado salvadoreño y para los sujetos pasivos constituyen una obligación que no pueden omitir. Por tal motivo a la Administración Tributaria se le otorgan facultades para que los sujetos pasivos cumplan con todas sus obligaciones tributarias, entre las facultades se tiene la determinación de la obligación tributaria. Esta determinación se realiza ya sea sobre una base cierta, base presunta o base mixta.

El presente documento ha sido desarrollado con el propósito que los sujetos pasivos conozcan la forma en la cual la Administración Tributaria realiza la liquidación de oficio y determina el impuesto sobre base presunta, a la vez que sirva como guía preventiva para que los sujetos pasivos no incurran a incumplimientos de obligaciones tributarias.

Para una mejor comprensión al lector, el documento está dividido en dos capítulos, que se describen a continuación:

El primero contiene el marco teórico, en el cual se aborda los antecedentes de la determinación impositiva a nivel nacional e internacional, haciéndose énfasis que en el país el uso de la determinación impositiva, ha venido evolucionando con el tiempo encontrándose en los artículos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de IVA y posteriormente con las diferentes reformas hoy en día se encuentran en el Código Tributario, además se presenta la sustentación teórica desarrollándose definiciones, clasificación, bases para la determinación de oficio y las distintas presunciones establecidas en el Código Tributario, y la base legal vigente relacionada a los mismos.

En el segundo capítulo se establecen casos prácticos que ilustran la aplicación de las presunciones establecidas en el Código Tributario mostrando el planteamiento y desarrollo de cada ejercicio desde la determinación de ingresos omitidos, incidencias tributarias, las probabilidades de desvirtuar la presunción hasta la modificación voluntaria.

CAPITULO I: SUSTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL

1.1 ANTECEDENTES

1.1.1 Antecedentes a Nivel Internacional

A lo largo de la historia el Estado ha sido el órgano encargado de recaudar los tributos para el cumplimiento de sus objetivos, para ello se le ha conferido a los entes fiscalizadores facultades que permitan el cumplimiento de sus funciones, dentro de éstas encontramos la fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

En países como España se utilizan métodos de estimación directa y estimación objetiva para determinar la cuantía de la base imponible, la principal característica de la estimación objetiva es que se parte de la aproximación de lo real, no se tiene en cuenta los gastos reales, sino otros gastos, índices o módulos, los métodos de estimación objetiva han venido utilizándose por razones prácticas por la imposibilidad de que el contribuyente cumpla con los requisitos formales que exige la estimación directa, sencillez en su aplicación y por la forma cómoda de someter a tributación determinada rentas.

En países latinoamericanos las bases de determinación impositiva que se aplican son base cierta, base presunta y base mixta.

Con relación a la determinación sobre base presunta la doctrina y la jurisprudencia eran coincidentes en afirmar que sólo accedían a nivel penal los hechos tributarios calculados en forma cierta y real. Las presunciones estaban totalmente eliminadas del proceso penal tributario, ya que la extensión de la actividad presuncional en el campo del hecho ilícito tributario necesitaba el sustento de otros elementos de prueba que permitieran acreditar la existencia de una actividad fraudulenta tendiente a defraudar los intereses del fisco.

A nivel latinoamericano ha venido evolucionando la aplicación de las presunciones, en 1961 en América Latina se constituyó El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), para contribuir al

fortalecimiento de los sistemas tributarios, quienes con el propósito de sistematizar los principios generales del derecho tributario prepararon en 1967 el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) el cual establecía en el Art. 137 que “La determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre la base cierta”. Este modelo significó para todos los países de Latinoamérica la fuente de inspiración, un antecedente valioso, para la redacción de su primer código tributario.

En 1997 se publica el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT, 1997), el cual establece en la sección 5 la facultad de determinación de los tributos y establece en el artículo 73 la determinación sobre base presunta.

Así también han existido importantes pronunciamientos latinoamericanos sobre el tema de determinación sobre base presunta, expuesta en las jornadas organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT I) entre estas se tiene la VII Jornada Luso Hispano Americanas en 1976, en la cual se analizó el procedimiento sobre la base presunta, así también la XII Jornada del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Bogotá 1985) en la cual la principal recomendación fue que los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de medios de prueba conducentes para ello en caso de inexistencias se deben realizar mediante indicios de conformidad a reglas de derecho común.

1.1.2 Antecedentes a Nivel Nacional

Las disposiciones de la determinación impositiva sobre la base presunta en El Salvador ha venido evolucionando durante el tiempo y se puede encontrar en: la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios y en la actualidad en el Código Tributario, a continuación se hace mención de algunos artículos donde se encontraban plasmados y las reformas que han tenido durante el tiempo en cada una de estas leyes.

1.1.2.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta

El marco legal del Impuesto Sobre la Renta en El Salvador inició con la ley publicada en el Diario Oficial N° 118 tomo 78 del 22 de Mayo de 1915, como consecuencia de la necesidad de recaudar fondos y atender de esta manera las exigencias de la Administración Pública. Y en la cual se estableció principalmente un impuesto general de renta.

En la ley de ISR vigente en 1952 en el Art. 17 establecía los indicios reveladores de renta como: las cantidades que el contribuyente gasta en habitaciones, los valores que se importa o exporta, el monto de las ventas del año, el movimiento de los capitales, el valor del activo fijo y circulante, el número de empleados que se pagan, la amplitud del local del establecimiento o industria, el valor de las existencias, la amplitud de los créditos, los gastos personales, el valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos, el capital improductivo, el monto de los intereses que se pagan, y cualquier signo que prudencial y lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona.

Además en el Art. 26 establecía la facultad de la Dirección General para fiscalizar las declaraciones valiéndose de datos que le suministren los informadores, peritos, registros de la propiedad, la estadística de los diversos servicios públicos, Corte de Cuentas de la República, aduanas, otras fuentes y los indicios reveladores de renta.

También en el Art. 28 se faculta a la Dirección General para emitir boletas de impuesto complementario cuando se comprueben rentas no incluidas o tomadas en cuenta en la declaración.

Para 1963 la ley del ISR en el Art.56 retoma los mismos indicios reveladores de renta que se establecían en la ley de impuesto sobre la renta de 1952 en el Art. 17.

En el Art. 64 establecía que las bases para la determinación de la renta por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas serán:

- a) La declaración del contribuyente,
- b) El cálculo de la renta que por cualquier medio legal, se establezca mediante intervenciones pericial;
- d) Los indicios que la ley permite

En 1991 la ley de ISR en su Art. 117 establecía la facultad de la Administración Tributaria de liquidar el impuesto correspondiente cuando la liquidación del mismo no se estimare correcta o cuando no se hubiere presentado.

También establecía que las bases para la liquidación de oficio del Impuesto sobre la Renta por parte de la Dirección General eran:

- 1) Las liquidaciones anteriores del contribuyente
- 2) El informe de los auditores designados por la Dirección General;
- 3) Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyentes, sus representantes, apoderados o herederos de conformidad a esta ley
- 4) Indicios que la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite.

Además en su Art. 119 retoma los mismo indicios reveladores de renta que se establecían en el Art. 56 del la Ley ISR de 1963.

1.1.2.2 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios

Esta ley se emitió mediante Decreto Legislativo N°296 de fecha 24 de julio de 1992, y comenzó a regir el 1 de Septiembre de 1992.

Algunos hechos relacionados a la evolución de la determinación impositiva sobre base presunta son:

En 1992 en la sección segunda Art. 150 establecía: La facultad de la Administración Tributaria sobre “Liquidación de Oficio del Impuesto” y también hacía mención de los casos en que la Dirección General deberá proceder a realizar este procedimiento los cuales son:

1) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que está obligado.

2) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud o ella no cumpliera con todos los requisitos.

3) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere o mereciere dudas, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción la las declaraciones solicitadas por la Dirección General.

A su vez en el Art. 151 de esta misma ley, establecía las bases de liquidación de oficio y queda a opción de la Dirección General, según los antecedentes que disponga, realizarla sobre las siguientes bases: sobre base cierta, base presunta o sobre base mixta.

Y en el Art. 152 establecía algunas presunciones para efectos de liquidación de oficio, la Dirección General podía utilizar los datos sobre las diferencias de inventarios, promedios de ventas estimados en forma presunta, valores de mercados u otras presunciones tales como:

- ✓ Presumir, salvo prueba en contrario, que las diferencias entre las existencias de bienes en los registros y las que resulten de los inventarios comprobados por ella representan, en el caso de faltantes, ventas que han sido omitidas en el año y si se tratare de sobrantes de inventario, bienes cuya compra ha sido omitida de registrar durante el término de caducidad.
- ✓ Presumir, salvo prueba en contrario, que el resultado de promediar el total de ventas o prestaciones de servicio controladas por la Dirección General en no menos de cinco días continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales del mismo, representan las ventas o servicios presuntos del sujeto bajo control, durante ese mes.

1.1.2.3 Código Tributario

Con el nacimiento del Código Tributario en el año 2000 se logró armonizar y simplificar la Ley de IVA y Ley de Impuesto Sobre la Renta, quedando derogadas las disposiciones establecidas en estas leyes respecto a la liquidación de oficio y las bases indíciales, hoy reguladas en los artículos del 183 al 199-B de este código de manera más amplia ya que se puede destacar que en el Código Tributario no solo hace mención de la facultad de de liquidación de oficio y las bases indíciales si no además establece procedimientos que podrían aplicar si el contribuyente cae en supuestos sobre base presunta, esto como resultado de la derogación a los artículos contenidos en la Ley de IVA y Ley de Impuesto Sobre la Renta relacionados a la determinación sobre base presunta.

1.2 SUSTENTACIÓN TEÓRICA

1.2.1 Definiciones

Presunción

Para definir el término presunción se debe establecer inicialmente el origen de la palabra, así se tiene que: la palabra presunción viene de latín “praesumere” cuyo significado corresponde a la acción de presentir, resolver anticipadamente, conjeturar o prever, es decir, dicho término da a entender por cierto algo de lo que no se tiene certeza bien sea de su ocurrencia o de su existencia.

El Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres define la presunción así: Conjetura, suposición, indicio, señal, sospecha, decisión legal salvo prueba en contrario, inferencia legal que no cabe desvirtuar.¹

Desde el punto de vista de la doctrina tributaria, se considera a la presunción como verdad legal provisional, como consecuencia de la ley o que el juzgador obtiene de un hecho conocido para

establecer otro desconocido, así también se puede considerar que la doctrina define las presunciones como las consecuencias que de un hecho conocido se extraen, por el legislador o el juzgador, con el fin de llegar a un hecho desconocido.

Indicios

Es todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo hecho conocido, mejor dicho debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido; es el hecho real, cierto (probado o notorio), del que se puede extraer críticamente la existencia de otro hecho no comprobable por medios directos, según el material existente dentro del proceso. ²

Es importante distinguir el indicio de la presunción, ya que ambos términos tienen un significado diferente desde el punto de vista doctrinario: Es así que se puede afirmar, que el indicio es una circunstancia que por si sola no tiene valor alguno, en cambio, cuando se relaciona con otras, y siempre que sean graves, precisas y concordantes, constituyen una presunción. Por lo tanto, la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos.

La carga de la prueba

Es el deber de las partes de probar los hechos que alegan como fundamento de sus pretensiones.

La carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna o contradice. Sin embargo cuando se trata de determinación impositiva, se rigen por reglas distintas en relación a las que se aplican en los demás juicios.³

¹ Guillermo Cabanellas de Torres. Diccionario Jurídico Elemental , Editorial Heliasta S.R.L

² LEGUISAMON. Hector E. Las Presunciones Judiciales y Los Indicios, Ediciones Depalma,1991

³ Miani, Gáston Alejandro. Agosto 2004. "Determinación de Oficio Tributaria"

Se invierte en la aplicación de las presunciones, se produce un desplazamiento, la parte que las niega debe probar, el responsable de demostrar que el ajuste es infundado o injusto y demostrar los errores que la descalifican es el contribuyente. A pesar de que la determinación de oficio se presume legítima, las pruebas que aporte el contribuyente podrían hacer decaer la determinación de la Administración Tributaria solamente en la justa medida de la prueba, cuya carga corre por cuenta del mismo.

1.2.2 Clasificación

La clasificación comúnmente conocida por la doctrina y por la jurisprudencia distingue dos tipos de presunciones, ellas son: presunción Judicial y presunción legal.

1.2.2.1 Presunción Judicial

También se le conoce como presunción de hecho, simple, judicial o de hombre. No está consagrada en la ley, sino que de hecho y es el juez, el hombre quien después de un proceso de razonamiento la establece y la aplica.

1.2.2.2 Presunción Legal

Son aquellas que se encuentran contenidas y resguardadas por una norma jurídica, y pueden ser clasificadas en: presunción legal relativa, y la presunción legal absoluta.

- **Presunción Legal Relativa**

Son aquellas que tienen como característica la admisión de prueba en contrario es decir, cabe demostrar la inexistencia del hecho desconocido y quien asume la carga de la prueba⁴ es el sujeto pasivo dándole la oportunidad de desvirtuarlas como medio de defensa.

⁴ En el Derecho Tributario: La Carga de prueba recae exclusivamente en el Contribuyente, El es quien tiene que probar ante el fisco que no debe ningún tipo de tributo. Shonke, Adolf, "Derecho Procesal Civil" Publicaciones Bosch, Barcelona, 1950.

- **Presunción Legal Absoluta**

Son aquellas que no dan prueba en contrario, es decir, no le es permitido al sujeto pasivo desvirtuar la presunción, es decir que no permite prueba en que el hecho o situación que se presume es falso.

En El Salvador el Código Tributario adopta la clasificación establecida en el artículo 45 del Código Civil, según el cual las presunciones son legales y de derecho

1.2.2.3 Definición Legal

El Código Tributario establece que la presunción se llama legal cuando se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este código o las leyes tributarias.

1.2.2.4 Presunciones de Derecho

Son aquellas que no admiten prueba en contrario, por lo que el hecho establecido a través de la presunción tiene el carácter de definitivo. En el artículo 192 del Código Tributario se encuentra la definición de este tipo de presunción.

Por otra parte, define las presunciones de derecho, al establecer que si por expresión de este código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

De lo anterior en el Código Tributario se armoniza con el Código Civil al adoptar la clasificación establecida en el artículo 45, según el cual las presunciones son legales y de derecho; lo que en doctrina se denominan Presunciones Legales, las cuales se dividen en las relativas, que admiten prueba en contrario y las absolutas, que no admiten prueba en contrario.

1.2.3 Requisitos de las Presunciones

Según la doctrina en la aplicación de presunciones deben observarse los siguientes requisitos⁵:

Precisión: Es decir, que el hecho conocido esté, plena y completamente, acreditado y resulte sin duda alguna revelador del hecho desconocido que la Administración Tributaria pretende demostrar.

Seriedad: Lo que significa que debe existir una conexión entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable.

Concordancia: Entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión. Estos requisitos adquieren especial importancia si se considera que las presunciones legales son instrumentos que eluden la carga de la prueba trasladando esta última al sujeto pasivo.

1.2.4 La Determinación Tributaria

1.2.4.1 Definición

La determinación tributaria es el acto que realiza la Administración Tributaria dirigido a comprobar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia.

Héctor Villegas, dice: "Es el acto o conjunto de actos dirigidos a verificar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda."⁶

⁵ Las Presunciones en la Determinación de la Obligación Tributaria, Ruben Saavedra Rodriguez

⁶ Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Villegas, Héctor. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.1987.

1.2.4.2 Formas de determinación del hecho Imponible.

La doctrina reconoce que existen tres formas de determinación⁷:

- a) Determinación por el contribuyente o autodeterminación.
- b) Determinación de oficio.
- c) Determinación mixta.

a) Determinación por el contribuyente o autodeterminación.

Es el contribuyente quien a través de una declaración jurada realiza su propia determinación fiscal. La Administración Tributaria ha elaborado para este efecto los formularios pertinentes y los contribuyentes llenan esos formularios y pagan según la declaración efectuada. En la declaración jurada, el contribuyente es responsable por los datos que ésta contiene.

b) Determinación de oficio.

Es el procedimiento practicado de oficio por la Administración Tributaria según lo faculta el Código Tributario. La intervención de oficio por parte de la Administración Tributaria es la forma excepcional de determinar el monto de la obligación tributaria.

c) Determinación mixta

Es aquella que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del contribuyente que aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es la Administración Tributaria.

1.2.5 Casos en que la Administración Tributaria procede a determinación de oficio.

La Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio en los casos en que el contribuyente o responsable hubiese omitido presentar la declaración o que habiéndola presentado, esta ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud o que presente errores aritméticos o incumpliera con requisitos y datos exigidos.

⁷ Determinación de Oficio Tributaria, Gastón Alejandro Miani, Universidad Abierta Interamericana

Igualmente podrá proceder la Administración Tributaria cuando el contribuyente, no lleve contabilidad formal o la lleva de forma incorrecta, con atraso, o no la exhiba aun siendo requerida por la Administración Tributaria, así también cuando no este respaldada con la debida documentación.

1.2.6 Bases para la determinación de oficio

Establece el artículo 184 del Código Tributario, que la determinación que deba efectuar la Administración Tributaria la realizará mediante la aplicación de las siguientes bases:

Base cierta

La determinación por parte de la Administración Tributaria se realizara sobre base cierta, cuando se toma en cuenta los elementos existentes, que permitan conocer directamente el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, utilizando documentos como declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte proporcionada por el contribuyente.

Base presunta

Se aplica cuando la Administración Tributaria, al no contar con los elementos necesarios para determinar el tributo o la obligación fiscal sobre base cierta, lo determina en función de hechos y circunstancias ciertas y comprobadas, que por su relación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten presumir la existencia y cuantía de la base imponible.

Base mixta

Es cuando la obligación tributaria se determina en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta. La Administración Tributaria podrá utilizar información, documentación y registros del contribuyente para determinar parte de la obligación tributaria y la otra parte se determina sobre base presunta.

1.2.7 Presunciones que la Administración Tributaria podrá practicar.

El Código Tributario muestra las presunciones que la Administración Tributaria podrá practicar en la determinación de la obligación tributaria, entre estas presunciones se mencionan las siguientes:

- Renta presunta por Intereses (Art. 192-A)
- Presunciones fundadas en diferencias de Inventarios (Art. 193)
- Control Directo de Operaciones (Art.194)
- Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen (Art.195)
- Presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta. (Art.196)
- Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios. (Art.197)
- Presunción de la base imponible en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. (Art.198)
- Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados. (Art.199)
- Estimación de la Base Imponible. (Art. 199-A)
- Precio de Mercado. (Art. 199-B)

1.3 MARCO LEGAL

1.3.1 Código Tributario

1.3.1.1 Determinación sobre base presunta

El Art. 189 establece la procedencia de estimar el impuestos sobre base presunta por la Administración Tributaria, cuando este no se pueda determinar con conocimiento cierto de la materia imponible, entonces se estimará en función de elementos conocidos del tributo que permitan presumir la existencia de la base imponible y cuantía del tributo; mediante el uso de indicios y promedios y coeficientes que permitan determinar bases imponibles a partir de hechos conocidos, tales indicios se citan textualmente del artículo 190:

- ✓ Capital invertido en las explotaciones económicas.
- ✓ Fluctuaciones patrimoniales.
- ✓ Volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales.
- ✓ Monto de las compras y ventas efectuadas.
- ✓ Existencia de mercaderías.
- ✓ Valores que se importen.
- ✓ Valor y rotación de los inventarios.
- ✓ Rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares.
- ✓ Gastos generales.
- ✓ Valor del activo fijo y circulante.
- ✓ Márgenes típicos de comercialización.
- ✓ Salarios.
- ✓ Monto del alquiler del negocio y de la casa habitación.
- ✓ Capital improductivo.
- ✓ El nivel de vida del contribuyente.
- ✓ Movimiento de las cuentas bancarias.
- ✓ Monto de los intereses que se pagan.
- ✓ Razones financieras.
- ✓ Coeficientes técnicas.
- ✓ Otros elementos de juicio similares que obren en poder de la Administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras.

1.3.1.2 Renta presunta por Intereses

Según lo establece el Art. 192-A la Administración Tributaria presumirá la existencia de un ingreso por intereses en aquellos contratos o mutuos dinerarios que los sujetos pasivos suscriban con terceros o relacionados en los cuales establecen o no un devengo de intereses; y se les aplicará la tasa de interés vigente para los préstamos cedidos por el Sistema Financiero de conformidad a la publicada por el Banco Central de Reserva.

1.3.1.3 Presunciones fundadas en diferencias de Inventarios.

El Art.193 está orientado a determinar faltantes o sobrantes de inventarios, mediante un análisis técnico contable de la cuenta inventarios en el ámbito documental y si es posible, mediante un seguimiento de conteo físico de unidades.

Faltantes de inventario

Los faltantes de inventario una vez determinados por la Administración Tributaria según los procedimientos establecidos en el Art. 193 literal a) se considerarán ventas que se han omitido declarar y renta obtenida en el ejercicio; el procedimiento a seguir para la determinación de los faltantes es:

Pasos:

1. Inventario inicial del ejercicio mas ingreso de unidades adquiridas menos salidas de unidades por ventas, el resultado se compara contra las unidades finales de los registros de control de inventarios (Kardex) que los sujetos pasivos están obligados a llevar⁸.
2. A las unidades faltantes que se determinen mediante el procedimiento se le aplicará un precio promedio de ventas del ejercicio comercial, el cual se obtendrá dividiendo el valor total de la venta entre el número de unidades facturadas del producto faltante.

⁸ Artículo 142 del Código Tributario

Sobrantes de inventario

En la aplicación del procedimiento establecido en el Art. 193 literal a) el resultado puede ser un sobrante de inventarios; este se considerará por parte de la Administración Tributaria un indicio de negocio oculto efectuado por el fiscalizado que le permitirá determinar bases presunta para efecto de IVA y de Impuesto Sobre la Renta, aplicando al sobrante de inventarios el siguiente procedimiento para establecer el monto de las transferencias gravadas:

Pasos:

1. Se determinará un índice de rotación de inventarios mediante la división de las ventas de las líneas sobrantes entre el promedio del inventario inicial y final de estos mismo.
2. El costo de las líneas de inventarios sobrantes se multiplicará el índice de rotación de inventarios que se estableció en el paso 1.

1.3.1.4 Control Directo de Operaciones

El artículo 194 establece que la Administración Tributaria tiene la facultad de ejercer control directo de operaciones de los contribuyentes, comúnmente uno de estos controles es el “Punto fijo” que consiste en controlar la emisión de facturación de una empresa en sus instalaciones o establecimientos; el procedimiento que aplica ésta es el siguiente:

Se realizará un promedio diario de ventas que se multiplicará por los días hábiles comerciales del mes, el resultado son las operaciones presuntas de un mes. Este control deberá ejercerse durante diez días continuos de control o dos períodos fraccionados de cinco días con intervalos de 7 días en un mismo mes.

Si el control directo de operaciones se realiza en no menos de cuatro meses continuos o alternos de un mismo ejercicio, el promedio de ventas se considerará representativo para todos los meses del ejercicio, inclusive los meses no controlados, determinando complementarias de impuestos para efectos de IVA y Impuesto sobre la Renta.

1.3.1.5 Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen

Los sujetos pasivos ante la Administración Tributaria están obligados a justificar sus ingresos y estos deben de guardar concordancia con sus gastos y con sus variaciones patrimoniales, de no ser así según lo establece el artículo 195 los incrementos patrimoniales y los gastos sin justificar el origen de los recursos serán base para determinación presunta para efectos del Impuesto Sobre la Renta y para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, considerándose ventas omitas de declarar para este último.

Para efectos tributarios se puede considerar como incremento patrimonial todos aquellos gastos o inversiones efectuadas por el sujeto pasivo dentro del ejercicio fiscal investigado, los cuales no se encuentran reflejados, registrados en su contabilidad ni declarados como ingresos en su declaración de renta; pero que reflejan una mayor capacidad económica del sujeto pasivo no acorde a los ingresos declarados. Como ejemplo de lo anterior se puede citar lo siguiente: que durante el ejercicio fiscalizado el contribuyente haya adquirido un vehículo de lujo del año, adquisiciones de bienes inmuebles, que no tengan relación con el negocio únicamente para fines de uso personal, los cuales no se encuentran registrados en su contabilidad, pero que reflejan una capacidad económica superior del contribuyente, no acorde con los ingresos declarados en la declaración de renta de un ejercicio fiscal determinado. En estos casos la Administración Tributaria presume que el contribuyente posee otras fuentes de ingresos no informadas generadoras de rentas gravadas o que su fuente generadora de ingresos genera rentas superiores a las declaradas.

En el mismo artículo se establece los procedimientos a seguir para la determinación del impuesto por parte de la Administración Tributaria; y cuando proceda esta remitirá información a la Dirección General de la Renta de Aduanas cuando se trate de impuestos que le competan a esta; además de la determinación del impuestos la Administración Tributaria dará parte de los hecho a la Unidad de Investigación Financiera de la Fiscalía General de la Republica para su respectiva investigación.

1.3.1.6 Presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta.

El artículo 196 establece que la Administración Tributaria podrá practicar presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, cuando determine que el contribuyente no ha registrado compras en la contabilidad o demás registros que la ley exige⁹, lo cual podrá comprobarlo mediante el cruce de información de terceros.

Por las compras no registradas se presume que se han omitido ingresos gravados para efectos de IVA y de Impuesto Sobre la Renta, este artículo indica el procedimiento que deberá realizar la Administración Tributaria para determinar el monto de los ingresos gravados para lo cual utilizará precios promedios de ventas o según sea el caso precios corrientes de mercado.

1.3.1.7 Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios.

La Administración Tributaria podrá presumir que existen ingresos gravados cuando determine compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios que no han sido registrados según lo establecido en el Art. 197.

Para determinar los ingresos omitidos se debe de aplicar el siguiente procedimiento:

1. Se calculará un coeficiente de relación de costo de producción de materia prima, dividiendo el costo de producción terminado de bienes o servicios registrados contablemente correspondiente al período tributario en que no se registraron las compras entre el costo de las materias de la misma especie de la no registrada, que participó en la producción terminada.
2. Determinar el costo de producción del bien o servicio asociado a la materia prima no registrada, el cual resultará de multiplicar el resultado obtenido en el primer procedimiento por el costo de la materia prima o insumo no registrado.

⁹ Artículos 139 y 141 del Código Tributario

3. Para determinar el monto de los ingresos gravados para los diferentes tributos, se aplicarán los promedios de márgenes de utilidad bruta de venta de productos terminados o servicios que utilizan el mismo tipo de materia prima.

1.3.1.8 Presunción de la base imponible en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Los ingresos registrados en la contabilidad de los sujetos pasivos deben de estar debidamente justificados mediante documentación legal y guardar relación con los libros de IVA, según la naturaleza de las operaciones, pues la diferencias entre estos, se presumirá venta o prestación de servicios omitidos de declarar, según lo establecido en el artículo 198 del Código Tributario.

1.3.1.9 Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados

En el Artículo 199 establece que la Administración Tributaria presumirá que existen ingresos omitidos cuando el contribuyente no hubiere registrado alguno de los documentos legales establecidos en los artículos 107 y 110 del Código Tributario en los libros de IVA y no los ha informado como extraviados ante la Administración Tributaria. El monto de las transferencias de bienes o servicios que se presume se han omitido se determinarán mediante un promedio de los valores documentados del periodo, el resultado constituirá renta obtenida lo cual deberá ser gravada para efectos de Impuesto Sobre la Renta y constituirá Transferencia de Bienes Muebles o Prestación de servicio para efectos de la Ley del IVA.

Así también si los documentos que se hubieren informado como extraviados el contribuyente los utiliza para amparar costos, gastos o créditos fiscales, La Administración Tributaria podrá presumir de que soportan operaciones inexistentes o cuando se registren documentos emitidos por contribuyentes no inscritos en el registro de contribuyentes, en ambos casos no podrá deducirse el costo o gasto para efectos de renta y el crédito fiscal para efectos de la Ley del IVA.

1.3.1.10 Estimación de la Base Imponible

De acuerdo al Art. 199-A la Administración Tributaria tiene la facultad de estimar la base imponible de los precios de transferencias de los bienes muebles y de la prestación de servicios cuando estos estén desviados de los precios corrientes de mercado ya sean superiores o inferiores en bienes y servicios con características similares, determinando así bases presuntas para la tasación de complementarias de impuestos ya sea para IVA y Impuesto Sobre la Renta; además es aplicable esta estimación cuando los valores establecidos por los contribuyentes no se conozcan, no estuvieran determinados o no se hubiera emitido documentación legal en las operaciones que dan lugar a los impuestos señalados.

1.3.1.11 Precio de Mercado

La Administración Tributaria en el uso de sus facultades, fiscalizará las operaciones de los sujetos pasivos aplicando los precios de mercado los cuales se determinan según los tipo de operaciones ya sea nacional o internacional, de acuerdo al artículo 199-B.

Operaciones locales

El precio de mercado en las operaciones locales se establecerán mediante un promedio de los precios de por lo menos tres oferentes de bienes y servicios de igual naturaleza o de la misma especie y que estos no tenga ninguna relación con el fiscalizado.

Operaciones de Exportación

En las operaciones de exportación el precio de mercado será el precio con que otro sujeto distinto del fiscalizado y no relacionado haya exportado productos o servicios de la misma especie y en condiciones similares es decir, desde El Salvador y al mismo país destino, promediando los precios de tres oferentes.

Operaciones de Importación

Para establecer el precio de mercado en las operaciones de importaciones será el costo que tengan los bienes o servicios de igual naturaleza en establecimientos o negocios no relacionados

con el fiscalizado, mas los costos o gastos por importaciones en que se haya incurrido, se establecerá un promedio de los precios de por lo menos tres oferentes.

Ante una imposibilidad de no poder establecer el precio de mercado por falta de oferentes de precios de bienes y servicios similares, la Administración Tributaria establecerá el precio mediante las operaciones que el sujeto fiscalizado haya realizado con empresas no relacionadas comercialmente con este.

1.3.2 Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

1.3.2.1 Presunción fundada en diferencias de inventarios

El Art. 47-B retoma el procedimiento planteado en el Art. 193 del Código Tributario para determinar las diferencias de inventarios, sean estas sobrantes o faltantes; las cuales además de ser base imponible para IVA, serán base para el impuesto específico.

Faltantes de inventario

Los faltantes de inventarios se consideran unidades no declaradas que han salido de la bodega, fábrica u centro de almacenamiento, aplicándoles el siguiente procedimiento:

1. Se determinará un factor por tipo de producto de la familia faltante dividiendo las unidades no declaradas entre las unidades declaradas, registradas o documentadas en los períodos mensuales.
2. El factor determinado por tipo de producto o familia se aplicará a las unidades producidas que han salido de las bodegas sea por facturación u nota de remisión según la modalidad que se tenga, que estén registradas por los períodos tributarios mensuales, el resultado se consideraran las unidades no declaradas de cada periodo.

Sobrantes de inventario

Según la legislación los sobrantes de inventarios se considerarán como producción o importación omitida de registrar en los controles mensuales y revelarán un negocio oculto por parte del infractor; para determinar las unidades que se han omitido de declarar, se aplicara el siguiente procedimiento:

1. Para determinar las unidades no declaradas que se presumen que han desafectado las bodegas, se establecerá un índice de rotación de inventarios mediante la división de las ventas documentas de las líneas sobrantes entre el promedio del inventario inicial y final de estos mismo, el mismo procedimiento se debe de hacer cuando sean importaciones.
2. El factor determinado se aplicara a las unidades que han salido de los centros de almacenamientos y que están documentadas por períodos tributarios mensuales, y el resultado serán las unidades omitas de declarar.

1.3.3 Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco.

1.3.3.1 Determinación de base imponible en incumplimientos en la presentación de lista de precios sugeridos al consumidor final.

El Art. 14 y 15 de esta ley, establecen las facultades que tiene la Administración Tributaria de determinar base presuntas imponibles para establecer el impuesto específico y ad-valorem cuando haya incumplimientos en la presentación de la lista de precios sugeridos al consumidor final sea por falta de presentación o por presentación extemporánea; a falta de una lista de precios dichos impuestos se determinarán tomando en cuenta los precios de mercados existentes durante los períodos en que se realizan las operaciones, por medio de un promedio de dos establecimientos comerciales que vendan productos de tabaco al consumidor final.

1.3.3.2 Presunción fundada en diferencias de inventarios

El Art. 16 retoma el procedimiento planteado en el Art. 193 del Código Tributario para determinar las diferencias de inventarios sean estas sobrantes o faltantes; las cuales además de base imponibles para IVA, serán base para el impuesto específico.

Faltantes de inventario

Los faltantes de inventarios se consideran unidades no declaradas que han salido de la bodega, fábrica u centro de almacenamiento, aplicándoles el siguiente procedimiento:

1. Se determinará un factor por tipo de producto de la familia faltante dividiendo las unidades no declaradas entre las unidades declaradas, registradas o documentadas en los períodos mensuales.
2. El factor determinado por tipo de producto o familia se aplicará a las unidades producidas que han salido de las bodegas sea por facturación u nota de remisión según la modalidad que se tenga, que estén registradas por los períodos tributarios mensuales, el resultado se consideraran las unidades no declaradas de cada periodo.

Sobrantes de inventario

Según la legislación los sobrantes de inventarios se consideraran como producción o importación omitida de registrar en los controles mensuales y revelaran un negocio oculto por parte del infractor; para determinar las unidades que se han omitido de declarar, se aplicará el siguiente procedimiento:

1. Para determinar las unidades no declaradas que se presumen que han desafectado las bodegas, se establecerá un índice de rotación de inventarios mediante la división de las ventas documentas de las líneas sobrantes entre el promedio del inventario inicial y final de estos mismo, igual procedimiento cuando sean importaciones.

2. El factor determinado se aplicará a las unidades que han salido de los centros de almacenamientos y que están documentadas por períodos tributarios mensuales, el resultado serán las unidades omitas de declarar.

1.3.4 Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares.

1.3.4.1 Determinación de base imponible

Esta ley faculta a la Dirección General de Impuestos Internos a determinar base imponible para el impuesto ad-valorem en las operaciones de ventas realizadas por el sujeto pasivo que se hayan hecho con precios superiores o inferiores a los precios corrientes de mercado, determinándose estos con base al procedimiento del Art. 199 – B del Código Tributario.

1.3.4.2 Presunción Fundada en Diferencias de Inventarios

Para determinar base presunta por faltantes de inventarios para los tipos de productos que regula esta ley se seguirá el procedimiento establecido en el Art. 193 del Código Tributario descrito en el ordinal “1.3.1.3”, según lo establece el Art. 21 de la referida ley.

1.4 Diagnóstico de la Investigación

La Determinación impositiva sobre base presunta es una facultad otorgada por el Estado salvadoreño a la Administración Tributaria y que puede ser aplicada a los sujetos pasivos que se dediquen a cualquier actividad económica.

En El Salvador en un principio los indicios sobre base presunta se establecían en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de servicios según cada hecho generador, hasta armonizarse en el año 2000 con el nacimiento del Código Tributario con el cual se derogan las disposiciones sobre base indicial contenidas en las primeras leyes, retomándose en estas disposiciones. Para asegurar que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones de pagar sus impuestos, la Administración Tributaria se ve en la necesidad de realizar revisiones para verificar el cumplimiento de esto, auxiliándose de procedimientos establecidos en el Código Tributario, entre estos mecanismos presuntivos e indiciales que posibilitan la estimación de la base imponible, parte de hechos concretos, de situaciones específicas, reales del contribuyente, que le permiten inducir hechos o situaciones que podrían haber sucedido.

Es necesario que los sujetos pasivos conozcan sobre las presunciones tributarias y controlen detalladamente cada una de las operaciones que realizan para que no caigan en algún supuesto que en una revisión o fiscalización por parte de la Administración Tributaria y se les determine la obligación sobre base presunta.

1.5 Conclusiones

Realizada la investigación se concluye lo siguiente:

La Administración Tributaria tiene la facultad de determinación impositiva sobre base presunta, mecanismo utilizado cuando no cuenta con los elementos de certeza necesarios para determinar la obligación fiscal con conocimiento cierto, basándose en indicios y procedimientos establecidos en el Código Tributario, aplicables a las transacciones realizadas por los sujetos pasivos dedicados a cualquier actividad económica.

Los sujetos pasivos en algunas circunstancias incurren en supuestos que conllevan a la aplicación de determinación impositiva sobre base presunta por no tener el debido cuidado en el cumplimiento y control de dichas obligaciones, en muchas ocasiones no consideran la posibilidad que la Administración Tributaria podría fiscalizar y aplicar las presunciones establecidas en el Código Tributario.

Las presunciones establecidas en el Código Tributario son de carácter legal porque admiten prueba en contrario en determinaciones realizadas por la Administración Tributaria, recayendo exclusivamente la carga de la prueba en el sujeto pasivo.

Sobre el tema de determinación impositiva sobre base presunta no se brinda mayor orientación y capacitación respecto a la aplicación, y si bien es cierto el Código Tributario establece procedimientos específicos para la aplicación de la base presunta en la determinación de la obligación fiscal, que contribuyan a informar sobre este mecanismo, ya sea a nivel académico o profesional, de tal manera que se informe su aplicación y por ende una adecuada comprensión.

1.6 Recomendaciones

Para prevenir que los sujetos pasivos incurran en supuestos que conlleven a la determinación impositiva sobre base presunta, deben estar informados que la Administración Tributaria tiene la facultad de aplicar los procedimientos establecidos en el Código Tributario para determinar la existencia y magnitud de la base imponible de las obligaciones tributarias respectivas, cuando no se pudiera determinar con conocimiento cierto.

Las entidades deben tener debido cuidado con el registro de las operaciones, contar con un adecuado y eficiente control a fin de evitar diferencias en sus existencias, compras, ventas y respaldar con la documentación legal necesaria las transacciones realizadas, controles que garanticen el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, para no correr el riesgo de una eventual fiscalización por la Administración Tributaria.

Se debe informar a los sujetos pasivos sobre el derecho que tienen de desvirtuar la presunción, si cuenta con los elementos de prueba necesaria, ante una eventual determinación sobre base presunta por parte de la Administración Tributaria.

Es necesario fomentar la cultura contributiva de los sujetos pasivos realizando esfuerzos coordinados para brindar orientación del tema de determinación impositiva sobre base presunta impartiendo capacitaciones por parte de la Administración Tributaria y gremiales de profesionales con el objetivo de lograr una mayor comprensión del tema.

CAPÍTULO II

PLANTEAMIENTO Y DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

En el presente capítulo se desarrolla una serie de casos prácticos donde puede apreciarse la aplicación de presunciones, asumiendo que es una consultoría solicitada por el sujeto pasivo en donde se le explica los procedimientos que la Administración Tributaria podría aplicar de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.

Para los cuales se toman nombres y cantidades hipotéticas; cada ejercicio se divide de la siguiente manera:

- Planteamiento del caso.
- Determinación de ingresos omitidos.
- Incidencias tributarias.
- Posibilidades de desvirtuar la presunción.
- Modificación voluntaria.

Es importante aclarar que para el desarrollo de los casos prácticos se realizará por períodos mensuales variados según para cada caso se considere necesario.

2.1 Renta Presunta por Intereses (Art. 192-A CT.)

2.1.1 Planteamiento

La empresa Inversiones AHJ S.A. de C.V., dedicada a la comercialización de ropa exclusiva para caballero; con NIT: 0414-111243-101-0 y NRC: 157769-7, con fecha 01 de febrero, ha concedido un préstamo en concepto de mutuo dinerario simple sin establecer cláusula alguna relacionada con el devengamiento de interés con la empresa relacionada comercialmente Industrias Textiles, S.A. de C.V., por un monto de \$ 125,000.00 a un plazo de cinco años, con

cuotas mensuales vencidas de \$2,083.33; tal evento económico quedó plasmado en acuerdo asentado en acta de Junta Directiva No. 52 de fecha 15 de enero de 2010.

El auditor interno de Inversiones AHJ S.A. de C.V., en su informe final correspondiente al ejercicio 2010, en el punto dos, observa que en la cuenta contable de otros ingresos existen montos mensuales registrados en concepto de ingresos varios, los cuales no están justificados, advierte que si la Administración Tributaria realizara una fiscalización en la empresa, podría presumir que dichos ingresos corresponden a cobro de intereses por el préstamo otorgado, ya que no se estableció cobro de intereses en el contrato y podría determinar impuestos sobre dichos ingresos.

La administración de la empresa solicita a los **Consultores GT-58**, opinión del caso y que expliquen el procedimiento de como se determinaría la renta presunta por intereses y los impuestos a pagar bajo el supuesto que la Administración Tributaria procediere a determinar de oficio el impuesto.

2.1.2 Desarrollo del caso práctico

Respuesta de los Consultores:

Los consultores GT-58 advierten a la administración de la empresa Inversiones AHJ, S.A. de C.V., respecto a los ingresos registrados en concepto de ingresos varios, los cuales no están justificados y el préstamo cedido sin establecer clausula alguna relacionada con el devengamiento de interés, que existe el riesgo fiscal que ante una eventual fiscalización por parte de que la Administración Tributaria esta presume que sean ingresos por intereses y proceda de conformidad a lo establecido en el Art. 192-A del Código Tributario y Art. 23 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en el cual se presume salvo prueba en contrario, que en todo contrato de préstamo existe un ingreso por interés.

A continuación proceden a explicar el procedimiento que podría seguir en caso que la Administración Tributaria determine ingresos presuntos de acuerdo al artículo 192- A del CT.

2.1.2.1 Determinación de ingresos omitidos

Para determinar los ingresos omitidos se aplicará sobre el monto del préstamo, la tasa promedio de interés activa sobre créditos vigente durante los períodos tributarios mensuales:

Datos:

Monto: \$ 125,000.00

Plazo: 5 años (60 cuotas)

Interés promedio aplicable:¹⁰

Se aplicará la tasa referente a préstamos a empresas aplicadas por el Sistema Financiero y publicada por el Banco Central de Reserva

Períodos	Tasas publicadas por el BCR	Tasa equivalente mensual
Enero - Marzo / 2010	8.95%	0.75%
Abril - Junio / 2010	9.31%	0.78%
Julio - Septiembre / 2010	8.85%	0.74%
Octubre - Diciembre / 2010	7.83%	0.65%

Tabla de amortización del préstamo para el ejercicio 2010

Formula:

$I = Pin$

$I = (\$125,000.00 \times 0.75\% \times 1 \text{ mes})$ **$I = \$ 937.50$ mensual**

¹⁰. [http://www.bcr.gob.sv/Revista Trimestral de Julio - Septiembre 2010](http://www.bcr.gob.sv/Revista%20Trimestral%20de%20Julio%20-%20Septiembre%202010)

Periodos	Pagos	Interes Mensual	Saldo	Tasa Promedio
Enero			\$ 125,000.00	
Febrero	\$ 2,083.33	\$ 937.50	\$ 122,916.67	0.75%
Marzo	\$ 2,083.33	\$ 921.88	\$ 120,833.34	0.75%
Abril	\$ 2,083.33	\$ 942.50	\$ 118,750.01	0.78%
Mayo	\$ 2,083.33	\$ 926.25	\$ 116,666.68	0.78%
Junio	\$ 2,083.33	\$ 910.00	\$ 114,583.35	0.78%
Julio	\$ 2,083.33	\$ 847.92	\$ 112,500.02	0.74%
Agosto	\$ 2,083.33	\$ 832.50	\$ 110,416.69	0.74%
Septiembre	\$ 2,083.33	\$ 817.08	\$ 108,333.36	0.74%
Octubre	\$ 2,083.33	\$ 704.17	\$ 106,250.03	0.65%
Noviembre	\$ 2,083.33	\$ 690.63	\$ 104,166.70	0.65%
Diciembre	\$ 2,083.33	\$ 677.08	\$ 102,083.37	0.65%
	\$ 22,916.63	\$ 9,207.50		

El ingreso anual presunto por intereses es igual a \$ 9,207.50

2.1.3 Incidencias tributarias

2.1.3.1 Impuesto Sobre la Renta

El ingreso presunto por intereses determinado según ejemplo en el período fiscal 2010 asciende a \$ 9,207.5, por lo que la empresa debería pagar, salvo que la empresa justificara que los ingresos varios registrados contablemente no tienen vinculación al devengamiento de interés por préstamos y no son rentas gravadas para efectos tributarios.

$\$ 9,207.50 \times 25\% = \$ 2,301.88$ Impuesto Sobre la Renta

2.1.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Los intereses devengados formaran parte de la base imponible para efectos de IVA por considerarse una prestación de servicios de acuerdo al artículo 5 de la ley de IVA, por lo que se determinará tal impuesto dejado de pagar según el siguiente detalle:

Periodos	Intereses no Facturados	Iva 13%
Enero		
Febrero	\$ 937.50	\$ 121.88
Marzo	\$ 921.88	\$ 119.84
Abril	\$ 942.50	\$ 122.53
Mayo	\$ 926.25	\$ 120.41
Junio	\$ 910.00	\$ 118.30
Julio	\$ 847.92	\$ 110.23
Agosto	\$ 832.50	\$ 108.23
Septiembre	\$ 817.08	\$ 106.22
Octubre	\$ 704.17	\$ 91.54
Noviembre	\$ 690.63	\$ 89.78
Diciembre	\$ 677.08	\$ 88.02
	\$ 9,207.50	\$ 1,196.98

2.1.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción

Las presunciones establecidas en el Código Tributario son de carácter legal, por lo que todo sujeto pasivo tiene la posibilidad de desvirtuar tales juicios mediante la prueba en contrario; la que en este caso podría ser:

- Presentar ante la Administraciones Tributaria mutuo de préstamo dinerario simple, para comprobar que no se ha pactado interés alguno.
- Mostrar documentación contable que respalde el origen de los ingresos varios registrados.

2.1.5 Modificación voluntaria

Bajo el supuesto que la empresa no tiene los elementos suficientes para defenderse ante una eventual fiscalización y si ésta decidiera por su cuenta modificar las declaraciones tributarias mensuales pagando el complemento de impuesto e intereses por IVA omitido determinados al 31/01/2011, estos se calcularían de la siguiente forma:

Periodos	Iva 13%	Vencimiento	Fecha de Cálculo del Interes	Meses	Tasa de Interes Anual*	Monto de Intereses
Enero		12/02/2010	31/01/2011	12	11.62%	-
Febrero	\$ 121.88	12/03/2010	31/01/2011	11	11.62%	\$ 12.98
Marzo	\$ 119.84	19/04/2010	31/01/2011	10	11.62%	\$ 11.60
Abril	\$ 122.53	17/05/2010	31/01/2011	9	11.62%	\$ 10.68
Mayo	\$ 120.41	14/06/2010	31/01/2011	8	11.62%	\$ 9.33
Junio	\$ 118.30	14/07/2010	31/01/2011	7	11.62%	\$ 8.02
Julio	\$ 110.23	20/08/2010	31/01/2011	6	11.62%	\$ 6.40
Agosto	\$ 108.23	14/09/2010	31/01/2011	5	11.62%	\$ 5.24
Septiembre	\$ 106.22	14/10/2010	31/01/2011	4	11.62%	\$ 4.11
Octubre	\$ 91.54	15/11/2010	31/01/2011	3	11.62%	\$ 2.66
Noviembre	\$ 89.78	14/12/2010	31/01/2011	2	7.62%	\$ 1.14
Diciembre	\$ 88.02	14/01/2011	31/01/2011	1	7.62%	\$ 0.56
	\$ 1,196.98					\$ 72.73

* Ver Anexo V

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.2 Presunciones fundadas en diferencias de inventarios-Faltantes (Art.193 CT.)

2.2.1 Planteamiento

La empresa C.A. Platino de El Salvador, S.A. de C.V., dedicada a la distribución al por mayor de artículos para el hogar desde el año 1985, es conocida por su alta calidad en sus productos. Su representante legal y apoderado judicial es el Sr. Simón Pérez.

El día 02 de Enero de 2011 el encargado de inventarios y otros miembros de la administración realizaron levantamiento físico de inventario correspondiente al cierre del ejercicio 2010, en cumplimiento a las políticas establecidas por la misma entidad y acorde al Art. 142 del Código Tributario. Después de haber realizado dicho levantamiento físico de inventario se determinó

que existían faltantes de la línea televisor de 21” marca Samsung; al preguntarle al bodeguero por dicho faltante no logró justificar tal situación.

La línea de televisores Samsung de 21” representa aproximadamente el 45% de las ventas anuales. Las ventas totales declaradas y registradas en el año 2010 ascienden a \$ 6.569,500.00

El representante legal de la empresa, decidió consultar a “**Consultores GT-58**” que son expertos en la materia, para que verifiquen y expliquen a qué consecuencias tributarias podría enfrentarse la empresa con este faltante determinado, ya que el señor Simón Pérez siempre ha querido llevar las actividades de la empresa de la manera más correcta y cumplir con las leyes tributarias del país.

2.2.2 Desarrollo del caso práctico

Respuesta de los Consultores:

En respuesta a la solicitud realizada por el representante legal de C.A. Platino, El Salvador, S.A. de C.V. los auditores estudiaron y verificaron el caso explicando al representante legal lo siguiente:

La Administración Tributaria en caso de revisión podría realizar la aplicación del procedimiento estipulado en el Art. 193 del Código Tributario que es la presunción fundada en diferencias de inventarios, y por el faltante determinado la empresa podría incurrir en dicho supuesto.

También, explicaron que dicho artículo detalla que existen dos formas para determinar las diferencias de inventarios: La primera según el literal a) del Art. 193 que es comparando el inventario final determinado por detalles o registros de control comparados con las unidades del inventario final que consten en detalles o registros de la entidad y una segunda forma según literal b) del mismo artículos que es: comparando el inventario final determinado por detalles o registros de control con inventarios físicos realizados por un grupo de auditores de la Administración Tributaria. Para desarrollar el caso expuesto se hará uso de la primera alternativa descrita.

2.2.2.1 Determinación de inventario

Como ya se mencionó anteriormente, para este caso se utilizará la primera alternativa dada por el Art.193 y se determinaría el inventario AL 31/12/10 así:

Se sumará al inventario inicial en unidades del ejercicio comercial que consten en detalles o registros de control de inventarios del sujeto pasivo, las unidades que ingresaron en dicho ejercicio que figuren en documentos legales respectivos, luego al total de unidades resultantes se le restarán las salidas de unidades con base a documentos legales emitidos. El resultado en unidades se comparará con las unidades del inventario final del ejercicio comercial que conste en detalles o registros de control:

Inventario Inicial	Compras	Ventas	Inv. Según Documentos Legales	Inv. Final Según Registros de Control	Diferencia
162	300	300	162	132	-30

Una vez determinado el inventario final según el procedimiento anterior, se procede a determinar las ventas omitidas de declarar.

2.2.2.2 Determinación de ingresos omitidos

El monto de las ventas gravadas omitidas se determinará aplicando a las unidades faltantes el precio promedio de las ventas del ejercicio comercial (año 2010) el cual se calcula dividiendo el valor total de la venta de cada producto de la especie faltante entre el número de productos de los mismos que consten en los documentos legales emitidos.

Fórmula a utilizar:

$$\text{Valor de venta promedio: } \frac{\sum \text{Valor total de las ventas durante el año}}{\text{Número unidades vendidas (año 2010)}}$$

Las ventas totales del año 2010 por mes, de la línea de televisores faltantes y su valor unitario se muestran a continuación:

Periodo Tributario	Unidades Vendidas	Valor de Venta Unitario	Total Venta
Ene-10	250	\$ 800.00	\$ 200,000.00
Feb-10	275	\$ 800.00	\$ 220,000.00
Mar-10	260	\$ 800.00	\$ 208,000.00
Abr-10	325	\$ 800.00	\$ 260,000.00
May-10	125	\$ 800.00	\$ 100,000.00
Jun-10	330	\$ 800.00	\$ 264,000.00
Jul-10	240	\$ 850.00	\$ 204,000.00
Ago-10	255	\$ 850.00	\$ 216,750.00
Sep-10	228	\$ 850.00	\$ 193,800.00
Oct-10	225	\$ 850.00	\$ 191,250.00
Nov-10	330	\$ 850.00	\$ 280,500.00
Dic-10	300	\$ 850.00	\$ 255,000.00
TOTAL	3143	\$ 9,900.00	\$ 2593,300.00

Valor de ventas promedio: $2,593,300 / 3143 = \$ 825.10$

Se realiza el cálculo de las ventas omitidas por el faltante de la siguiente forma:

Ventas omitidas: Unidades faltantes x Valor de ventas promedio del año inmediato anterior.

Ventas omitidas: $30 \times 825.10 = \$ 24,753.00$

2.2.3 Incidencias tributarias

2.2.3.1 Impuesto Sobre la Renta

Para efectos de Impuesto Sobre la Renta constituirá renta obtenida en el ejercicio en que se efectuó el procedimiento y generará el impuesto respectivo.

Es decir :

24,753.00	x	25%	=	6,188.25	

2.2.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Para efectos de IVA el resultado del faltante constituirá transferencias gravadas para los períodos tributarios incluidos en el ejercicio fiscal en que se aplicó el procedimiento, y en caso que no fuera posible establecer a que período atribuir el faltante, se imputará a cada período

tributario que formó parte del procedimiento en forma proporcional a los ingresos declarados registrados o documentados por período tributario, de los productos de la misma especie del faltante.

A continuación se realiza la distribución proporcional a las ventas declaradas de los televisores Samsung de 21" para el año 2010. Ya que el procedimiento se aplica para el año completo.

Fecha	Ventas Declaradas	Porcentaje
ene-10	\$ 200,000.00	7.71%
feb-10	\$ 220,000.00	8.48%
mar-10	\$ 208,000.00	8.02%
abr-10	\$ 260,000.00	10.03%
may-10	\$ 100,000.00	3.86%
jun-10	\$ 264,000.00	10.18%
jul-10	\$ 204,000.00	7.87%
ago-10	\$ 216,750.00	8.36%
sep-10	\$ 193,800.00	7.47%
oct-10	\$ 191,250.00	7.37%
nov-10	\$ 280,500.00	10.82%
dic-10	\$ 255,000.00	9.83%
TOTAL	\$ 2593,300.00	100.00%

Se determina las omisión de IVA mensual dejado de cancelar y distribuido de Enero a Diciembre de 2010.

Fecha	Ventas Omitidas Anuales	%	Ventas Omitidas Mensuales	IVA Omitido
Ene-10	\$ 24,753.00	7.71%	\$ 1,909.00	\$ 248.17
Feb-10	\$ 24,753.00	8.48%	\$ 2,099.90	\$ 272.99
Mar-10	\$ 24,753.00	8.02%	\$ 1,985.36	\$ 258.10
Abr-10	\$ 24,753.00	10.03%	\$ 2,481.70	\$ 322.62
May-10	\$ 24,753.00	3.86%	\$ 954.50	\$ 124.08
Jun-10	\$ 24,753.00	10.18%	\$ 2,519.88	\$ 327.58
Jul-10	\$ 24,753.00	7.87%	\$ 1,947.18	\$ 253.13
Ago-10	\$ 24,753.00	8.36%	\$ 2,068.87	\$ 268.95
Sep-10	\$ 24,753.00	7.47%	\$ 1,849.82	\$ 240.48
Oct-10	\$ 24,753.00	7.37%	\$ 1,825.48	\$ 237.31
Nov-10	\$ 24,753.00	10.82%	\$ 2,677.37	\$ 348.06
Dic-10	\$ 24,753.00	9.83%	\$ 2,433.97	\$ 316.42
TOTAL		100.00%	\$ 24,753.00	\$ 3,217.89

El IVA omitido asciende a \$3,217.89

2.2.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción

Los sujetos pasivos tienen la posibilidad de desvirtuar la presunción y dada que esta es de carácter legal, y determinada por diferencia de inventario en este caso un faltante. C.A. Platino El Salvador podría desvirtuarla de la siguiente forma:

- Demostrando que el origen del faltante fue debido a una sustracción por parte de algún empleado, y del cual se cuente con pruebas como puede ser un acta de denuncia ante las autoridades pertinentes.
- Revisar los kardex (tarjetas de inventarios) de las líneas de productos similares para verificar si no haya habido un mal registro de las entradas por un posible cruce de códigos.
- Revisar los documentos por ventas realizadas de la línea faltante, validando que estas estén debidamente descargadas del control de inventario.

2.2.5 Modificación voluntaria

Bajo el supuesto que C.A. Platino El Salvador, S.A. de C.V. no cuenta con los elementos necesarios para alegar, ante una eventual fiscalización, y si ésta decidiera por cuenta propia modificar las declaraciones tributarias mensuales entonces pagaría el complemento de impuesto e intereses por IVA omitido que para este caso se determinan al 02/01/2011.

Así por ejemplo para el mes de Enero: vence el 12/02/10 a partir de esta fecha se inicia el cálculo de intereses.

Meses de atraso: Son 324 días equivalente a 11 meses

$$I = (\$248.17 \times 11 \times 0.1162) / 12$$

$$I = 26.43$$

Fecha	IVA Omitido	Vencimiento	Fecha de cálculo	Meses	Tasa Anual*	Total Int.
Ene-10	\$ 248.17	12/02/2010	02/01/2011	11	11.62%	\$ 26.43
Feb-10	\$ 272.99	12/03/2010	02/01/2011	10	11.62%	\$ 26.43
Mar-10	\$ 258.10	19/04/2010	02/01/2011	9	11.62%	\$ 22.49
Abr-10	\$ 322.62	17/05/2010	02/01/2011	8	11.62%	\$ 24.99
May-10	\$ 124.08	14/06/2010	02/01/2011	7	11.62%	\$ 8.41
Jun-10	\$ 327.58	14/07/2010	02/01/2011	6	11.62%	\$ 19.03
Jul-10	\$ 253.13	20/08/2010	02/01/2011	5	11.62%	\$ 12.26
Ago-10	\$ 268.95	14/09/2010	02/01/2011	4	11.62%	\$ 10.42
Sep-10	\$ 240.48	14/10/2010	02/01/2011	3	11.62%	\$ 6.99
Oct-10	\$ 237.31	15/11/2010	02/01/2011	2	7.62%	\$ 3.01
Nov-10	\$ 348.06	14/12/2010	02/01/2011	1	7.62%	\$ 2.21
Dic-10	\$ 316.42	14/01/2011	02/01/2011		0.00%	\$ -
	\$ 3,217.89					
	Total Intereses					\$ 162.68

*Ver Anexo V

El total de intereses al 02-01-2011 asciende a **\$162.68**

Además por las modificaciones que se realizarán conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.2.5.1 Ejemplo de modificación de declaraciones de IVA

Dado que no se pudo determinar a qué mes atribuir los faltantes y el procedimiento se aplicó para un año completo, se distribuyó la venta omitida entre todos los meses del año, por lo tanto se hace necesario la modificación de las declaraciones de IVA de todos los meses, para efectos didácticos solo se muestra la modificación del mes de noviembre 2010.

Datos contenidos en la declaración original:

Operaciones del mes	Montos	IVA
Compras Internas Gravadas	210.250,00	27.332,50
Ventas Internas Gravadas	255.000,00	33.150,00
Pago del mes		5.817,50

Dato a incorporar en la modificatoria de la declaración:

Ventas Internas Gravadas	255,000.00	33,150.00
Pago del mes		5,817.50

Operaciones del mes	Montos	IVA
Compras Internas Gravadas	210,250.00	27,332.50
Ventas Internas Gravadas	255,000.00	33,150.00

Multa atenuada:

Detalle	Multa	Atenuada al 25%
Multa: 20% sobre \$ 316.42	\$ 63.28	
Multa no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual - Art. 238 c) CT.	\$ 207.60	\$ 51.90 *

*La multa sobre el impuesto dejado de pagar es inferior a un salario mínimo vigente al mes de enero de 2011, se tomará la segunda opción atenuada al 25% según el Art. 261 CT.



**MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
SEC. DE ASISTENCIA TRIBUTARIA PERSONAL
HOJA DE CALCULO DE MULTA E INTERESES**

ESTOS VALORES DEBERAN SER INCORPORADOS A LA DECLARACION, ANTES DE REALIZAR EL PAGO

NIT	0614-240207-101-0	NRC	251-1
------------	-------------------	------------	-------

NOMBRE O RAZON SOCIAL	EL ROBLE COMERCIAL, S. A. DE C. V.
------------------------------	------------------------------------

Valor expresado en Dólar de los Estados Unidos de América (US\$)

PERIODO:	NOV/2010	DEC. MODIFICATORIA	
-----------------	----------	---------------------------	--

OBLIGACION: TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN SERV.

VALORES PARCIALES DE MULTAS SEGUN OBLIGACION		VALOR DE IMPUESTO	\$ 348.06
[168] Impto. Operación	\$ 51.90	VALOR DE MULTA	\$ 51.90
[169] Percepción 1%	.00	VALOR DE INTERESES	\$ 2.21
[170] Retención 1%	.00	TOTAL	\$ 402.17
[171] Percepción 2%	.00		

F. INICIO CALCULO	14/12/2010	FECHA DE CALCULO	02/01/2011	VALIDO HASTA	02/02/2011
--------------------------	------------	-------------------------	------------	---------------------	------------

OBSERVACIONES:

Multa por Impto. Art. 238 literal c); Multa por Percep 2%, Retenc. y Percep. 1% Art. 246 Literal d) y 261 Num. 1 Cód. Trib.; Ints. D.L. # 720
Tasa Aplicada 11.87 % .



Nombre y Firma del Funcionario Responsable



REPUBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

PERIODO TRIBUTARIO			
MES	AÑO		
02	11	2010	5

DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS

NUMERO DE DECLARACION
10 **107030053471** 8
F07 v4

SEÑOR CONTRIBUYENTE
LA DECLARACION DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN
DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA USA

COMPLETE ESTE RECUADRO SOLO SI ES MODIFICACION DE DECLARACION			
Numero de declaración que modifica	55	107030647290	1

A. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

1	04	NIT	0614-240207-101-0	3	09	Nombre Comercial de Casa Mariz	
2	22	Apellido(s), Nombre(s) / Razón Social o Denominación	C.A PLATINO DE EL SALVADOR, S.A DE C.V				
3	11	Actividad Económica Principal	VENTA DE PRODUCTOS LACTEOS	13	NRC	2511	
				6	16	Telefono	2222222
							7

B. OPERACIONES DEL MES

COMPRAS				VENTAS								
5	Compras Internas Exentas o no Sujetas	65	+	0.00	5	Ventas Internas Exentas	85	+	0.00	6		
6	Importaciones Exentas y no Sujetas	70	+	0.00	0	Ventas Internas no Sujetas	86	+	0.00	8		
7	Importaciones Gravadas (Fuera Región C.A.)	75	+	0.00	2	Ventas Gravadas por cuenta de terceros no domiciliados	88	+	0.00	4		
8	Internaciones Gravadas (Región Centroamericana)	76	+	0.00	0	Exportaciones (Fuera Región Centroamericana)	90	+	0.00	1		
9	Compras Internas Gravadas	80	+	210,250.00	4	Exportaciones (Región Centroamericana)	91	+	0.00	5		
10	Devol, Rebajas, Desc u otras Deduc sobre compras	81	-	0.00	7	Ventas efectuadas a Zonas Francas y D.P.A.	93	+	0.00	7		
11	Recuerda, debes llenar el detalle de los Documentos Legales Emitidos:				Ventas Internas Gravadas Comprobante Crédito Fiscal				95	+	0.00	3
12	Anulados, Extraviados y/o Elaborados por Imprinta en el Periodo				Ventas Internas Gravadas con Factura				96	+	257,677.37	9
13	Tributario que Declara, según el reverso de este Formulario.				Devol, Rebajas, Desc u otras Deduc sobre ventas				97	-	0.00	8
14	SUMA DE COMPRAS: 100 = 210,250.00				1	SUMA DE VENTAS: 105 = 257,677.37				0		
15	Ventas Gravadas por cuenta de Terceros Domiciliados (No debe incluirse en sumatoria de casilla 105)				108	0.00				3		

C. IMPUESTOS DECLARADOS EN EL MES

CREDITOS				DEBITOS						
16	Remanente Crédito del Periodo Anterior	110	+	0.00	2	Débitos por Ventas: Comprobante Crédito Fiscal	135	+	0.00	5
17	Reintegro Crédito Fiscal IVA por Exportaciones (En el periodo que se Notificó la Resolución)	115	-	0.00	4	Débito por Ventas: Facturas	140	+	33,498.06	0
18	Crédito Importaciones	125	+	0.00	1	Débitos por Ventas: Comprobante de Liquidación con Comprobante Crédito Fiscal	141	+	0.00	9
19	Crédito por Internaciones	126	+	0.00	5	Débitos por Ventas: Comprobante de liquidación con Factura	142	+	0.00	3
20	Crédito por Importación de Servicios	127	+	0.00	3	Debito por Devolución, Rebajas, Desc., u otras Deducciones sobre Ventas	143	-	0.00	2
21	Crédito por Retención de IVA a No Domiciliados	128	+	0.00	9					
22	Crédito Compras Internas Gravadas	130	+	27,332.50	3					
23	Crédito por Devolución, Rebajas, Desc. u otras Deducciones sobre Compras	131	-	0.00	6					
24	Crédito IVA por Proporcionalidad Mensual (No Deductible del Débito)	132	-	0.00	0					
25	Crédito IVA por Ajuste de Proporcionalidad Anual (Si resulta superior al efectivamente deducido)	133	+	0.00	2					
26	Crédito IVA por Ajuste de Proporcionalidad Anual (Si resulta inferior al efectivamente deducido)	134	-	0.00	7					
27	SUMA DE CRÉDITOS: 145 = 27,332.50				2	SUMA DE DÉBITOS: 150 = 33,498.06				4

El IVA es el Impuesto que pagan los Salvadoreños cuando te compran Bienes o Servicios.

DECLARA CORRECTAMENTE

D. DETERMINACION DEL IMPUESTO

28	Llevar a Renglón 155, Si la Suma de los Créditos es Mayor que la Suma de los Débitos					Llevar a Renglón 160, Si la Suma de los Débitos es Mayor que la Suma de los Créditos				
29	Remanente Crédito Proximo Periodo	155		0.00	6	Impuesto Determinado	160	+	6,165.56	1
30	Percepción Anticipado a Cuenta efectuada al Declarante			161	+	0.00	6		2% Efectuadas por Tarjetas de Crédito /Déb	
31	Retención IVA efectuada al Declarante			162	+	0.00	7			
32	Percepción IVA efectuada al Declarante			163	+	0.00	9			
33	Excedente de Impuesto Periodo Anterior			164	+	0.00	0			
34	Impuesto IVA por Operaciones del Periodo según Declaración que Modifica			165	+	5,817.50	3			
35	Total Saldos a Favor del Contribuyente (Casilla 161+162+163+164+165)			166	-	5,817.50	6			
36	Excedente de Impuesto para Próximo Periodo (Casilla 166 - 160, Si Resultado Positivo)			167	=	0.00	2			
37	Total Impuesto por Operaciones del Periodo (Casilla 160 - 166, Si Resultado Positivo)			168	=	348.06	2			
38	Percepción IVA efectuada en el Periodo por el Declarante			169	+	0.00	5			
39	Retención IVA a Terceros Domiciliados efectuadas por el Declarante			170	+	0.00	3			
40	Percepción de Impto (Emisores o Administradores Tarjeta de Crédito/Débito)			171	+	0.00	7		Efectuadas durante el periodo por el Declarante.	
41	Total Retenciones y/o Percepciones efectuadas por el Declarante			187	=	0.00	5			
42	Retenciones y/o Percepciones del Periodo según Declaración que Modifica			188	-	0.00	6			
43	Excedente por pago Indebido o en Exceso (solicitar por escrito)			189	=	0.00	7		(Casilla 188-187 Si Resultado Positivo)	
44	Total Impuesto por Retenciones y Percepciones del Periodo (Casilla 187-188 Si Resultado Positivo)			190	=	0.00	4			
45	Multa (Atenuada) ① Percepción 1% ② Retención ③ Percepción 2% ④ Impuesto	192	0.00	193	0.00	199	0.00	194	51.90	4
46	Intereses			196	+	2.21	8			
47	TOTAL A PAGAR			198	=	402.17	1		Casilla 168+190+195+196	

Percepción 1%	501	0.00	Retención	503	0.00	Percepción 2%	505	0.00	Impuesto	507	348.06	Intereses	
Multa	502	0.00	Multa	504	0.00	Multa	506	0.00	Multa	508	51.90		2.21

E. AREA DE RECEPCION DE DECLARACIONES

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurriré en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los Artículos 243-A y 250-A del Código Penal.

Uso exclusivo Institución Receptora
Fecha de Recepción
200 Dia Mes Año 4

Nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado

Firma y sello del Receptor Autorizado

2.3 Presunciones fundadas en diferencias de inventarios-Sobrantes (Art. 193 CT.)

2.3.1 Planteamiento

La empresa **INTERMODA, S.A. DE C.V.**, con NIT 0614-151167-001-0 dedicada a la compra y venta de electrodomésticos para el hogar, el día 04 de Enero de 2011 ha realizado en cumplimiento al artículo 142 del Código Tributario el levantamiento físico de inventario por el año 2010.

El resultado del levantamiento físico de inventario fue el siguiente:

Existe un sobrante de 25 televisores marca LG y 31 televisores marca Sony, también un faltante de 25 televisores marca SAMSUNG.

Mediante examen a los detalles o registros de control del inventario y documentos legales respectivos, se determinó que el sobrante de los televisores marca LG se compensa con el faltante de los 25 televisores marca SAMSUNG, debido a que en la compra del 17 de Junio de 2010 de los 25 televisores marca SAMSUNG el encargado de inventarios los registro en los controles de los televisores marca LG.

Y en lo que respecta al sobrante de los 31 televisores marca SONY el encargado de llevar el control y manejo de la mercadería no supo justificar ni encontrar dentro de sus controles lo que había sucedido.

Cuando el encargado de realizar el inventario presentó el resultado a la Administración de Intermoda, se extrañó que hubiera Diferencias, ya que durante los 15 años que tienen de estar operando, no habían tenido diferencias en sus inventarios de ninguna índole.

La Administración de la empresa decidió pedir una asesoría tributaria a la firma de auditoría **Consultores GT-58** para que les explicara las consecuencias tributarias que podrían traer las diferencias encontradas en sus inventarios.

La información proporcionada es la siguiente:

El inventario inicial en unidades y valores de los productos con el que cuenta la empresa para el año 2010.

Productos		Marca	Unidades	Costo Unitario	Total
Televisor 21"		LG	500	\$ 425.00	\$ 212,500.00
Televisor 21"		SAMSUNG	350	\$ 425.00	\$ 148,750.00
Televisor 32"		SONY	425	\$ 550.00	\$ 233,750.00
CTO	MARCA	UNIDADES	COSTO UNITARIO	TOTAL	
SONY 21"	LG	450	\$ 430.00	\$ 193,500.00	\$ 595,000.00

El inventario final del año 2010 en unidades y valores según detalle de INTERMODA, S.A. DE C.V., es:

Productos		Marca	Unidades	Costo Unitario	Total
Televisor 21"		LG	450	\$ 430.00	\$ 193,500.00
Televisor 21"		SAMSUNG	400	\$ 430.00	\$ 172,000.00
Televisor 32"		SONY	175	\$ 570.00	\$ 99,750.00
Total					\$ 465,250.00

La empresa presenta un alto nivel de ventas para el año ya finalizado. Las ventas totales para el año 2010 ascienden a \$2.770,500.00, de la cual la venta correspondiente a la línea de televisores Sony fue \$256,950.00

2.3.2 Desarrollo del caso práctico.

Respuesta de los Consultores:

La firma de auditoría con la información proporcionada estudió detenidamente el caso y responde a la empresa lo siguiente:

La Administración Tributaria en caso de revisión podría realizar la aplicación del procedimiento estipulado en el Art. 193 inciso 4° del Código Tributario que es la presunción fundada en diferencias de inventarios, y por el sobrante determinado la empresa podría incurrir en dicho supuesto.

Primero explicaron que el Art. 193 brinda dos formas para determinar el inventario final: La primera según el literal a) del Art. 193 que es comparando el inventario final determinado sumando al inventario inicial la unidades ingresadas y restando la salida de unidades según documentos legales comparados con las unidades del inventario final que consten en detalles o registros de la entidad y una segunda forma según literal b) del mismo artículos que es: comparando el inventario final determinado por detalles o registros de control con inventarios físicos realizados por un grupo de auditores de la Administración Tributaria, y que para el caso expuesto se aplicará la primera alternativa.

2.3.2.1 Determinación de inventario final

Como ya se mencionó anteriormente, para este caso se utilizará la primera alternativa establecida en el Art.193, se determinaría el inventario al 31/12/10 aplicando el siguiente procedimiento:

Se sumará al inventario inicial en unidades del ejercicio comercial que consten en detalles o registros de control de inventarios del sujeto pasivo, las unidades que ingresaron en dicho ejercicio que figuren en documentos legales respectivos, luego al total de unidades resultantes se le restarán las salidas de unidades con base a documentos legales emitidos. El resultado en unidades se comparará con las unidades del inventario final del ejercicio comercial que conste en detalles o registros de control:

Productos	Inventario Inicial	(+) Compras	(-) Ventas	Unidades Determinadas
Televisores SONY	425	151	370	206

Una vez determinado el inventario final según el procedimiento anterior, este se compara con el inventario final de la empresa según los detalles y registros reportados y la diferencia resultante que para este caso es un sobrante, se presumirá que se han omitido registrar compras y que reflejan el manejo de un negocio oculto.

Detalle de diferencias encontradas aplicando el procedimiento:

Productos (Marcas)	Unidades finales determinadas	Unidades finales según registros	Diferencias encontradas	Costo promedio	Costo del sobrante
Televisores SONY	206	175	31	\$ 570.00	\$ 17,670.00

Se procede a determinar el monto de las transferencias gravadas multiplicando el costo del inventario sobrante por el índice de rotación de inventarios el cual se determina a continuación:

2.3.2.2 Determinación de índice de rotación de inventario

Para obtener el índice de rotación de inventarios por tipo de producto, se dividirá el valor de venta de los productos de la especie sobrante del ejercicio entre el promedio de inventarios inicial y final de los productos de la especie faltante.

Formulas:

$$\text{Índice de Rotación de Inventario:} = \frac{\text{Ventas Realizadas}}{\text{Promedio de Inventarios}}$$

$$\text{Promedio de Inventarios} = (\text{Inventario inicial} + \text{Inventario Final})/2$$

Índice de rotación de inventario del producto de la línea sobrante:

Producto	Inventario Inicial	Inventario Final	Promedio de inventario	Ventas realizadas	Indice de rotación
Televisores SONY	233,750.00	99,750.00	166,750.00	256,950.00	1.54

2.3.2.3 Determinación de ventas omitidas

Se determinará el monto de la venta omitida aplicando el costo de las unidades sobrantes por el Índice de Rotación de Inventarios. Ver detalle siguiente:

Productos (Marcas)	Costo del Sobrante	Índice de rotación	Ventas omitidas
Televisores SONY	\$ 17,670.00	1.54	\$ 27,211.80

Las ventas omitidas ascienden por el sobrante determinado es \$27,211.80

2.3.3 Incidencias tributarias

2.3.3.1 Impuesto Sobre la Renta

Las ventas omitidas como resultado del sobrante para efectos de Impuesto Sobre la Renta constituye renta gravada.

$$27,211.80 * 25\% = \$6,802.95$$

2.3.3.2 Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Para el caso del Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios constituyen ventas gravadas las cuales se imputarán mensualmente en proporción a las ventas declaradas registradas o documentadas de los productos incluidos en el sobrante ya que el procedimiento abarca un año calendario.

Distribución proporcional de las ventas declaradas del producto sobrante

Periodo Tributario	Total Venta	Distribución
Ene-10	\$ 27,500.00	11%
Feb-10	\$ 10,000.00	4%
Mar-10	\$ 12,200.00	5%
Abr-10	\$ 25,500.00	10%
May-10	\$ 30,000.00	12%
Jun-10	\$ 30,500.00	12%
Jul-10	\$ 15,500.00	6%
Ago-10	\$ 18,000.00	7%
Sep-10	\$ 13,000.00	5%
Oct-10	\$ 19,150.00	7%
Nov-10	\$ 25,600.00	10%
Dic-10	\$ 30,000.00	12%
TOTAL	\$ 256,950.00	100%

Detalle de IVA omitido distribuido de enero a diciembre del 2010.

Fecha	Ventas omitida anual	%	Omisión mensual	IVA omitido
Ene-10	\$ 27,211.00	11%	\$ 2,993.21	\$ 389.12
Feb-10	\$ 27,211.00	4%	\$ 1,088.44	\$ 141.50
Mar-10	\$ 27,211.00	5%	\$ 1,360.55	\$ 176.87
Abr-10	\$ 27,211.00	10%	\$ 2,721.10	\$ 353.74
May-10	\$ 27,211.00	12%	\$ 3,265.32	\$ 424.49
Jun-10	\$ 27,211.00	12%	\$ 3,265.32	\$ 424.49
Jul-10	\$ 27,211.00	5%	\$ 1,360.55	\$ 176.87
Ago-10	\$ 27,211.00	7%	\$ 1,904.77	\$ 247.62
Sep-10	\$ 27,211.00	5%	\$ 1,360.55	\$ 176.87
Oct-10	\$ 27,211.00	7%	\$ 1,904.77	\$ 247.62
Nov-10	\$ 27,211.00	10%	\$ 2,721.10	\$ 353.74
Dic-10	\$ 27,211.00	12%	\$ 3,265.32	\$ 424.49
TOTAL		100%	\$ 27,211.00	\$ 3,537.43

El IVA omitido del año 2010 por sobrante asciende a \$3,537.43

2.3.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción

Ante la aplicación del Art. 193 CT. y determinado un ingreso omitido por un sobrante Intermoda, S.A. de C.V. cuenta con la posibilidad de presentar prueba en contrario y salvaguardarse de la siguiente manera:

- Documentando las regalías dadas por parte de los proveedores por volúmenes de compra de la línea sobrante.
- Revisando el control de las devoluciones de mercadería de la línea sobrante, y que estas hayan sido registradas en su respectivo kardex.
- Revisando si existe algunos Comprobante de Crédito Fiscal que hayan sido omitido de registrar en el control de inventarios.

2.3.5 Modificación voluntaria

Bajo el supuesto que no se tienen los elementos suficientes para demostrar la no existencia del sobrante ante una eventual fiscalización, por dicha situación Intermoda decide por su cuenta

modificar las declaraciones tributarias mensuales debería pagar el complemento de impuesto e intereses por IVA omitido que para este caso se determinan al 02/01/2011.

Así por ejemplo para el mes de enero: vence el 12/02/10 a partir de esta fecha se empiezan a calcular los intereses.

Meses de atraso: Son 324 días equivalente a 11 meses.

$$I = (\$389.12 \times 11 \times 0.1162) / 12$$

$$I = 41.45$$

Fecha	IVA omitido	Vencimiento	Fecha de calculo	Meses	Tasa Anual*	Total Int.
Ene-10	\$ 389.12	12/02/2010	02/01/2011	11	11.62%	\$ 41.45
Feb-10	\$ 141.50	12/03/2010	02/01/2011	10	11.62%	\$ 13.70
Mar-10	\$ 176.87	19/04/2010	02/01/2011	9	11.62%	\$ 15.41
Abr-10	\$ 353.74	17/05/2010	02/01/2011	8	11.62%	\$ 27.40
May-10	\$ 424.49	14/06/2010	02/01/2011	7	11.62%	\$ 28.77
Jun-10	\$ 424.49	14/07/2010	02/01/2011	6	11.62%	\$ 24.66
Jul-10	\$ 176.87	20/08/2010	02/01/2011	5	11.62%	\$ 8.56
Ago-10	\$ 247.62	14/09/2010	02/01/2011	4	11.62%	\$ 9.59
Sep-10	\$ 176.87	14/10/2010	02/01/2011	3	11.62%	\$ 5.14
Oct-10	\$ 247.62	15/11/2010	02/01/2011	2	7.62%	\$ 3.14
Nov-10	\$ 353.74	14/12/2010	02/01/2011	1	7.62%	\$ 2.25
Dic-10	\$ 424.49	14/01/2011	02/01/2011		0.00%	\$ -
	\$ 3,537.43					
	Total Intereses					\$ 180.09

*Ver Anexo V

El total de intereses al 02/01/11 asciende a: **\$180.09**

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.4 Presunción por Control directo de operaciones (Art. 194 CT.)

2.4.1 Planteamiento

La empresa “**AQUASOL, S.A.**” dedicada a servicios de entretenimiento, “Parque de entretenimientos”, tiene establecida su jornada laboral de la siguiente forma: De martes a domingos de 8:00 a 6:00 pm, con excepción del día lunes que no se labora.

La auditoría interna de la empresa ha controlado las ventas del establecimiento según las políticas establecidas, encontrando durante la revisión realizada desde febrero al mes de mayo 2010 diferencias entre la facturación versus las remesas de cada corte de caja diario.

Dada la actividad a que se dedica la empresa, el representante legal José Pérez, ante los informes recibidos por parte de auditoría interna decide consultar la opinión de los Consultores GT-58, sobre cuáles serían las incidencias tributarias a las que se podrían enfrentar y el procedimiento que la Administración Tributaria seguiría en una revisión directa de las operaciones.

2.4.2 Desarrollo de caso práctico

Respuesta de los Consultores:

Consultores GT-58 con la información proporcionada explicaron al representante legal lo siguiente:

La empresa podría ser sujeta a un control directo de sus operaciones por parte de la Administración Tributaria según el Art.194 y si detecta diferencia de ventas, prestación de servicios u operaciones determinará renta obtenida que generará el impuesto correspondiente así como ventas gravadas del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

A continuación se explicará la forma en que la Administración Tributaria realizaría el procedimiento:

2.4.2.1 Determinación de ingresos presuntos

Primero supongamos que se realizó el procedimiento de acuerdo al Art. 194 del Código Tributario, inciso segundo, que dice: Si el control directo se efectuara en no menos de cuatro meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período. El resultado del procedimiento es el siguiente:

Bajo el supuesto que la Administración Tributaria realizara el control directo, se obtiene información de ventas controladas para los meses de febrero a mayo 2010:

Feb-10	Mar-10	Abr-10	May-10
\$ 6,400.00	\$ 5,600.00	\$ 5,800.00	\$ 6,750.00

Asumiendo que se cuenta con la información de ventas declaradas por la sociedad contribuyente en el ejercicio comercial del año 2010 y los días hábiles comerciales; se muestran los siguientes datos:

Meses	Ingresos declarados	Días hábiles comerciales
Enero	\$ 4,900.00	26
Febrero	\$ 4,100.00	24
Marzo	\$ 3,400.00	26
Abril	\$ 4,100.00	26
Mayo	\$ 5,500.00	26
Junio	\$ 4,000.00	26
Julio	\$ 2,800.00	27
Agosto	\$ 5,800.00	26
Septiembre	\$ 5,600.00	26
Octubre	\$ 5,700.00	26
Noviembre	\$ 4,600.00	26
Diciembre	\$ 4,800.00	27
Totales	\$ 55,300.00	312

Con la información planteada se calcula el promedio de ingresos diarios controlados, y el resultado se aplica para los demás meses restantes así:

Mes sujeto a control	Ingresos controlados
Febrero	\$ 6,400.00
Marzo	\$ 5,600.00
Abril	\$ 5,800.00
Mayo	\$ 6,750.00
Promedio de ingresos controlados	\$ 6,137.50

El ingreso promedio determinado es de \$ 6,137.50 dicho promedio se aplica para los demás meses restantes así:

Meses no controlados	Ingresos presuntos
Enero	\$ 6,137.50
Junio	\$ 6,137.50
Julio	\$ 6,137.50
Agosto	\$ 6,137.50
Septiembre	\$ 6,137.50
Octubre	\$ 6,137.50
Noviembre	\$ 6,137.50
Diciembre	\$ 6,137.50

A continuación se muestran las diferencias entre ingresos declarados y registrados por el contribuyente y los determinados:

Meses del año	Ingresos declarados	Ingresos presuntos	Diferencia
Enero	\$ 4,900.00	\$ 6,137.50	\$ 1,237.50
Febrero	\$ 4,100.00	\$ 6,400.00	\$ 2,300.00
Marzo	\$ 3,400.00	\$ 5,600.00	\$ 2,200.00
Abril	\$ 4,100.00	\$ 5,800.00	\$ 1,700.00
Mayo	\$ 5,500.00	\$ 6,750.00	\$ 1,250.00
Junio	\$ 4,000.00	\$ 6,137.50	\$ 2,137.50
Julio	\$ 2,800.00	\$ 6,137.50	\$ 3,337.50
Agosto	\$ 5,800.00	\$ 6,137.50	\$ 337.50
Septiembre	\$ 5,600.00	\$ 6,137.50	\$ 537.50
Octubre	\$ 5,700.00	\$ 6,137.50	\$ 437.50
Noviembre	\$ 4,600.00	\$ 6,137.50	\$ 1,537.50
Diciembre	\$ 4,800.00	\$ 6,137.50	\$ 1,337.50
TOTALES	\$ 55,300.00	\$ 73,650.00	\$ 18,350.00

2.4.3 Incidencia tributarias

2.4.3.1 Impuesto Sobre la Renta

La diferencia de ventas, prestaciones de servicio u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente se considerará:

Renta obtenida de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio de imposición en que se efectuó el control directo de operaciones, y generará el impuesto correspondiente.

El cálculo de Impuesto a la Renta Omitido se determina de la siguiente manera:

Concepto	Monto
Ingresos Determinados	\$ 73,650.00
Ingresos Registrados	\$ 55,300.00
Diferencia	\$ 18,350.00

La renta omitida según auditoría es la siguiente: $\$18,350.00 \times 25\% = \$ 4,587.5$

Bajo el supuesto que la declaración de renta tiene como fecha de vencimiento al 30/04/11 y que la empresa aún no la había presentado, no se calculará multa ni se hará modificatoria de esta.

2.4.3.2 Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Para efectos de IVA las diferencias se considerarán: Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, del período o períodos en que se efectuó el control, y en caso que se haya aplicado a los demás períodos o meses no controlados, se aplicará en proporción a los valores de ventas declarados, registrados o documentados.

Meses del año	Ingresos Omitidos	IVA omitido
Enero	\$ 1,237.50	\$ 160.88
Febrero	\$ 2,300.00	\$ 299.00
Marzo	\$ 2,200.00	\$ 286.00
Abril	\$ 1,700.00	\$ 221.00
Mayo	\$ 1,250.00	\$ 162.50
Junio	\$ 2,137.50	\$ 277.88
Julio	\$ 3,337.50	\$ 433.88
Agosto	\$ 337.50	\$ 43.88
Septiembre	\$ 537.50	\$ 69.88
Octubre	\$ 437.50	\$ 56.88
Noviembre	\$ 1,537.50	\$ 199.88
Diciembre	\$ 1,337.50	\$ 173.88
Totales	\$ 18,350.00	\$ 2,385.50

El IVA acumulado anual omitido asciende a \$2,385.50 de enero a diciembre de 2010.

2.4.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción

Aquasol, S.A. de C.V., tiene la posibilidad de desvirtuar la presunción por el control directo de operaciones, dada que es presunción legal, según el Código Tributario y una de las formas de desvirtuarla es:

- Ante una eventual fiscalización en la cual se realice control directo de operaciones, la empresa podría demostrar como prueba en contrario el estudio de los meses no controlados, ya que según la naturaleza de los negocios pueden haber temporadas altas y bajas.

2.4.5 Modificación voluntaria

Tomando como supuesto que la empresa Aquasol no contara con la documentación o pruebas necesarias para poder desvirtuar la presunción ante una eventual fiscalización, y si ésta decidiera modificar voluntariamente las declaraciones tributarias mensuales entonces pagaría el complemento de impuesto e intereses por IVA omitido.

Los intereses sobre el IVA omitido están calculados al 07/01/11 fecha en que los auditores tomaron como referencia para explicar el procedimiento.

Así por ejemplo para el mes de enero: Vence el 12/02/10 a partir de esta fecha se empiezan a calcular los intereses.

Meses de atraso: Son 329 días equivalente a 10.96 meses

$$I = (\$248.17 \times 11 \times 0.1162) / 12$$

$$I = 17.14$$

Fecha	IVA omitido	Vencimiento	Fecha de calculo	Meses	Tasa anual*	Total Int.
Ene-10	\$ 160.88	12/02/2010	07/01/2011	11	11.62%	\$ 17.14
Feb-10	\$ 299.00	12/03/2010	07/01/2011	10	11.62%	\$ 28.95
Mar-10	\$ 286.00	19/04/2010	07/01/2011	9	11.62%	\$ 24.92
Abr-10	\$ 221.00	17/05/2010	07/01/2011	8	11.62%	\$ 17.12
May-10	\$ 162.50	14/06/2010	07/01/2011	7	11.62%	\$ 11.01
Jun-10	\$ 277.88	14/07/2010	07/01/2011	6	11.62%	\$ 16.14
Jul-10	\$ 433.88	20/08/2010	07/01/2011	5	11.62%	\$ 21.01
Ago-10	\$ 43.88	14/09/2010	07/01/2011	4	11.62%	\$ 1.70
Sep-10	\$ 69.88	14/10/2010	07/01/2011	3	11.62%	\$ 2.03
Oct-10	\$ 56.88	15/11/2010	07/01/2011	2	7.62%	\$ 0.72
Nov-10	\$ 199.88	14/12/2010	07/01/2011	1	7.62%	\$ 1.27
Dic-10	\$ 173.88	14/01/2011	07/01/2011		0.00%	\$ -
	\$ 2,385.54					
	Total intereses					\$ 142.02

* Ver Anexo V

El total de intereses al 07-01-2011 asciende a \$ 142.02

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.5 Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen (Art. 195 CT)

2.5.1 Planteamiento

El Señor Juan Gómez es titular de una empresa mercantil con nombre comercial "Aguas Claras", distribuidora de agua embotellada de forma mayorista y minorista, con NIT: 0614-190982-101-9 y NCR No. 1256-5, en sus operaciones del ejercicio 2010 tiene algunas inconsistencias según lo informado por auditoría interna:

a) Según la declaración del Impuestos sobre la Renta para el ejercicio 2010 presentada el 25 de abril de 2011, el Señor Juan Gómez obtuvo rentas diversas por \$90,000.00, las cuales están compuestas por \$84,000.00 por ventas de agua embotellada y \$6,000.00 por honorarios de consultorías empresariales a los cuales se les ha retenido el 10% de impuestos sobre la renta.

b) Los libros de IVA y las declaraciones totalizan un monto de ventas netas en el ejercicio 2010 de \$ 84,000.00, con un anticipo a cuenta de renta según declaraciones por \$ 1,260.00

c) En la declaración de Inmuebles (F-20) correspondiente al ejercicio 2010, no se declaró dos locales comerciales con un costo de adquisición según escritura de compraventa de \$ 20,000.00 cada uno, haciendo un total de \$40,000.00, los cuales fueron pagados de contado, las transacciones se llevaron a cabo en noviembre de 2010 lo cual consta en escritura de compraventa debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas; lo único declarado fue su casa de habitación valorada en \$ 320,000.00.

Ante tal situación, el Señor Juan Gómez decide solicitar asesoría a los Consultores GT-58, para que le explicaran las incidencias tributarias a las que estaría expuesto.

2.5.2 Desarrollo del caso práctico

Respuesta de los consultores:

Los Consultores GT-58 le informan al señor Juan Gómez, que ante una eventual fiscalización por parte de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, le determinará renta presunta por Incrementos Patrimoniales no justificados según lo dispuesto en los Art. 91 y 195

del Código Tributario; ya que esta cruzaría la declaración de bienes inmuebles con la información proporcionada por El Centro Nacional de Registros a través del Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, tal entidad está obligada a proporcionar información con frecuencia semestral relativa a los datos del registro de inmuebles según lo dispuesto en el Art. 121 del mismo código.

2.5.3 Incidencia tributarias

2.5.3.1 Impuesto Sobre la Renta

Los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos, constituyen renta obtenida para efectos del Impuesto Sobre la Renta, según lo establece el Art. 195 de Código Tributario

Para el Impuesto Sobre la Renta se atribuirá, en el ejercicio o período de imposición en que se determine el incremento patrimonial no justificado así:

Ingresos presuntos: \$ 40,000.00 los cuales tendrán que agregarse a los ingresos gravados del ejercicio 2010.

2.5.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios

La información proporcionada de las ventas netas declaradas en cada mes según libros de IVA y declaraciones de IVA es la siguiente:

Meses	Ventas declaradas
Enero	\$ 5,500.00
Febrero	\$ 4,500.00
Marzo	\$ 5,200.00
Abril	\$ 4,500.00
Mayo	\$ 7,500.00
Junio	\$ 6,500.00
Julio	\$ 5,600.00
Agosto	\$ 7,700.00
Septiembre	\$ 6,500.00
Octubre	\$ 8,500.00
Noviembre	\$ 9,500.00
Diciembre	\$ 12,500.00
Total	\$ 84,000.00

El Art. 195 de Código Tributario dispone que la Administración Tributaria presumirá que el incremento patrimonial no justificado proviene de transferencias gravadas omitidas de declarar en los períodos tributarios del ejercicio comercial, por lo que podrá esta liquidar de Oficio el impuesto complementario correspondiente.

El procedimiento de acuerdo al Art. 195 de CT. para el cálculo de las ventas omitidas de declarar y el impuesto complementario establece que: Se atribuirá para cada uno de los períodos tributarios mensuales que formen parte del período o ejercicio comercial en que se determine, en forma proporcional a las transferencias gravadas declaradas, registradas o documentados por período tributario, para lo cual se aplicará un factor que se obtendrá dividiendo las transferencias gravadas omitidas entre la sumatoria de las transferencias gravadas declaradas, registradas o documentadas por el contribuyente en el año calendario en el que se identificó el incremento patrimonial injustificado.

Fórmula a utilizar:

Factor Mensual	=	Ventas Gravadas Omitidas	X 100%
		Ventas Gravadas Declaradas	

Factor Mensual	=	\$ 40,000.00	47.62%
		\$ 84,000.00	

Meses	Ventas Declaradas	Venta omitida	Factor Mensual	Ventas omitidas en proporción, ventas declaradas	Iva Complemento 13%
Enero	\$ 5,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 2,619.05	\$ 340.48
Febrero	\$ 4,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 2,142.86	\$ 278.57
Marzo	\$ 5,200.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 2,476.19	\$ 321.90
Abril	\$ 4,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 2,142.86	\$ 278.57
Mayo	\$ 7,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 3,571.43	\$ 464.29
Junio	\$ 6,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 3,095.24	\$ 402.38
Julio	\$ 5,600.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 2,666.67	\$ 346.67
Agosto	\$ 7,700.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 3,666.67	\$ 476.67
Septiembre	\$ 6,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 3,095.24	\$ 402.38
Octubre	\$ 8,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 4,047.62	\$ 526.19
Noviembre	\$ 9,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 4,523.81	\$ 588.10
Diciembre	\$ 12,500.00	\$ 40,000.00	47.62%	\$ 5,952.38	\$ 773.81
TOTAL	\$ 84,000.00			\$ 40,000.00	\$ 5,200.00

2.5.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción.

Los sujetos pasivos tienen el derecho de desvirtuar esta presunción en caso de una eventual fiscalización del ente tributario, proporcionando la prueba en contrario, que para este caso podría ser:

- El Sr. Juan Gómez podría demostrar que los bienes inmuebles adquiridos fue por medio de algún financiamiento, por lo cual se debe de contar con contratos de préstamos para demostrarlo.

2.5.5 Modificación voluntaria

Bajo el supuesto que el Sr. Juan Gómez no tiene los elementos suficientes para defenderse ante una eventual fiscalización y si éste decidiera por su cuenta modificar las declaraciones tributarias mensuales pagando el complemento de impuesto e intereses por IVA omitido determinados al 31/08/2011, estos intereses se calcularían de la siguiente forma:

Meses	Iva Complementario 13%	Fecha de vencimiento	Fecha de Cálculo	Meses	Tasa anual*	Intereses
Enero	\$ 340.48	12/02/2010	31/08/2011	19	11.62%	\$ 61.78
Febrero	\$ 278.57	12/03/2010	31/08/2011	18	11.62%	\$ 47.89
Marzo	\$ 321.90	19/04/2010	31/08/2011	17	11.62%	\$ 52.26
Abril	\$ 278.57	17/05/2010	31/08/2011	16	11.62%	\$ 42.57
Mayo	\$ 464.29	14/06/2010	31/08/2011	15	11.62%	\$ 66.51
Junio	\$ 402.38	14/07/2010	31/08/2011	14	11.62%	\$ 53.80
Julio	\$ 346.67	20/08/2010	31/08/2011	13	11.62%	\$ 43.04
Agosto	\$ 476.67	14/09/2010	31/08/2011	12	11.62%	\$ 54.63
Septiembre	\$ 402.38	14/10/2010	31/08/2011	11	11.62%	\$ 42.27
Octubre	\$ 526.19	15/11/2010	31/08/2011	10	11.62%	\$ 50.25
Noviembre	\$ 588.10	14/12/2010	31/08/2011	9	11.62%	\$ 50.55
Diciembre	\$ 773.81	14/01/2011	31/08/2011	8	11.62%	\$ 59.12
TOTAL	\$ 5,200.00					\$ 624.70

*Ver Anexo V

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.6 Presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta (Art. 196 C.T.)

2.6.1 Planteamiento

MUEBLES FAMOCI, S.A. De C.V., es una empresa comercial dedicada a la distribución y venta de muebles para el hogar, durante el año 2010 omitió registros de comprobantes de crédito fiscal en sus libros de compras por falta de control.

La Administración de la empresa solicitó asesoría tributaria a la firma de auditoría Consultores GT-58 para que les explicaran las incidencias tributarias que les podrían ocasionar la omisión y falta de control en sus registros de compras del año 2010.

Los Consultores GT-58 explicaron que la Administración Tributaria podría proceder a comparar información recibida de terceros y si determina que se ha omitido registrar compras en la

contabilidad o registros que establece el Código Tributario, leyes tributarias o leyes especiales, podría presumir que constituyen transferencias de bienes y rentas gravadas omitidas de registrar para los diferentes hechos generadores, por lo que podría hacer uso del procedimiento establecido en el artículo 196 del Código Tributario por presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta.

A continuación se explica el procedimiento que podría seguir la Administración Tributaria según lo establecido en dicho artículo.

2.6.2 Desarrollo del caso práctico

2.6.2.1 Determinación de las compras no registradas

Suponiendo que se desarrolla el procedimiento establecido en el artículo 196 del CT., se efectuó la revisión por medio de los métodos estimativos e indiciales que la Ley permite, tomando de base las partidas de diario, compulsas realizadas a los proveedores, comprobantes de créditos fiscal recibidos, asumiendo que como resultado de este procedimiento detectaron compras no registradas en libros de I.V.A. y contables determinadas mediante información de terceros, realizadas por MUEBLES FAMOCI, S.A. DE C.V., para los meses de febrero, mayo, julio, agosto y septiembre, según se muestra a continuación.

Producto	C.C.F. N°	Fecha	Unidades	Precio Unitario	Compras no registradas
X	2586	28/02/2010	115	\$ 1,500.00	\$ 172,500.00
X	3647	15/05/2010	105	\$ 1,500.00	\$ 157,500.00
X	4589	30/07/2010	120	\$ 1,500.00	\$ 180,000.00
X	3716	10/08/2010	84	\$ 1,500.00	\$ 126,000.00
X	8947	20/09/2010	150	\$ 1,500.00	\$ 225,000.00
					\$ 861,000.00

2.6.2.2 Determinación de ingresos omitidos

Para efectos de determinar el monto de los ingresos omitidos se procede a la valoración de las unidades de compras no registradas aplicando los precios promedio de ventas o a falta de estos el precio de mercado. Para el ejemplo se aplicarán precios de mercado ya que no es posible

aplicar precios promedio de ventas, ya que para el caso planteado no existen registros de ventas anteriores de esos productos.

Por lo expuesto anteriormente se procede a efectuar los siguientes cálculos, considerando que se realizó la respectiva investigación y se conoció que el precio de mercado de los productos dejados de facturar, cuyo valor asciende a \$ 2,175.00.

Ingresos Gravados = Compras no registradas * Precio de mercado

Ingresos Gravados = 115 X \$ 2,175.00 = \$ 250,125.00

Igual se procede para los demás meses en que se omitieron compras, los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirá al mes calendario siguiente de la fecha de las compras no registradas.

Meses	Compras Declaradas	Compras Omitidas	Unidades	Precio de Mercado	Ingresos Omitidos
Marzo	\$ 125,000.00	\$ (172,500.00)	115	\$ 2,175.00	\$ 250,125.00
Junio	\$ 618,000.00	\$ (157,500.00)	105	\$ 2,175.00	\$ 228,375.00
Agosto	\$ 192,000.00	\$ (180,000.00)	120	\$ 2,175.00	\$ 261,000.00
Septiembre	\$ 963,000.00	\$ (126,000.00)	84	\$ 2,175.00	\$ 182,700.00
Octubre	\$ 832,000.00	\$ (225,000.00)	150	\$ 2,175.00	\$ 326,250.00
TOTAL	\$ 2730,000.00	\$ (861,000.00)	574		\$ 1248,450.00

Total de ingresos omitidos ascienden a \$1,248,450.00

2.6.3 Incidencias tributarias

2.6.3.1 Impuesto Sobre la Renta

Los valores omitidos constituyen Renta obtenida para efectos del Impuesto sobre la Renta, en el caso particular el monto es de \$ 1,248,450.00 y deberá agregarse a las otras rentas del ejercicio impositivo del año 2010.

Impuesto sobre la Renta = \$ 1248,450.00 x 25% = \$ 312,112.50

2.6.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Los ingresos determinados se consideran transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas para efectos de la Ley de IVA omitidas de declarar.

Determinación IVA mensual omitido dejado de cancelar.

Meses	Ventas Omitidas	IVA 13%
Marzo	\$ 250,125.00	\$ 32,516.25
Junio	\$ 228,375.00	\$ 29,688.75
Agosto	\$ 261,000.00	\$ 33,930.00
Septiembre	\$ 182,700.00	\$ 23,751.00
Octubre	\$ 326,250.00	\$ 42,412.50
TOTAL	\$ 1248,450.00	\$ 162,298.50

2.6.4 Posibilidad de desvirtuar la presunción

Si al desarrollar el procedimiento establecido según el Art. 196 C.T., La Administración Tributaria determinará que existen compras no registradas, presumirá que el contribuyente recibió ingresos que omitió registrar para los diferentes hechos generadores salvo prueba en contrario, el contribuyente tendrá la posibilidad de desvirtuar la determinación. Para el caso planteado el sujeto pasivo podría demostrar que a pesar que por la falta de control se omitieron de registrar compras, los ingresos recibidos por la venta de bienes omitidos, si se declararon para efectos de IVA y Renta, mostrando como prueba los documentos legales de ventas.

2.6.5 Modificación voluntaria

Si el contribuyente conoce que cometieron omisiones de registros de compras y tiene los documentos legales que respaldan esas compras, podría subsanar en forma voluntaria, sin necesidad que sea la Administración Tributaria le determine la obligación en una eventual fiscalización. Además deberá pagar intereses sobre IVA omitido, a continuación se muestra el cálculo de intereses por el IVA omitido para el caso planteado.

Cálculo de Intereses sobre IVA omitido asumiendo que se determinaron el 28-02-2011. Para el mes de marzo $I = (\$ 32,516.25 \times 11 \times 0.1162) / 12$ meses

$$I = \$3,463.52$$

Meses	IVA Omitido	Fecha de Vencimiento	Fecha de cálculo	Meses	Tasa Anual*	Monto de intereses
Marzo	\$ 32,516.25	19/04/2010	28/02/11	11	11.62%	\$ 3,463.52
Junio	\$ 29,688.75	14/07/2010	28/02/11	8	11.62%	\$ 2,299.89
Agosto	\$ 33,930.00	14/09/2010	28/02/11	6	11.62%	\$ 1,971.33
Septiembre	\$ 23,751.00	14/10/2010	28/02/11	5	11.62%	\$ 1,149.94
Octubre	\$ 42,412.50	15/11/2010	28/02/11	4	11.62%	\$ 1,642.78
TOTAL	\$ 162,298.50					\$ 10,527.47

*Ver Anexo V

El total de intereses al 28-02-2011 asciende a \$ 10,527.47

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.7 Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios (Art. 197 C.T.)

2.7.1 Planteamiento

Textiles Prisma S.A. de C.V., es una empresa industrial, dedicada a la producción de tela, especializada en tejidos planos y de puntos, es una empresa exitosa dentro del ámbito textil, reconocido en todo el territorio nacional.

El propietario y administrador de la empresa se informó que en el mes de Septiembre del año 2010, por falta de controles existieron compras de materia prima que no fueron registradas para la producción, sabe que al ser sujeto de una revisión por la Administración Tributaria esta podría establecer la obligación fiscal, por lo que solicita a los Consultores GT-58 asesoría para que le explique la incidencias tributarias que podría conllevar la omisiones en registro de compra para efectos del Impuesto Sobre la Renta y para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y prestación de Servicio para el año 2010.

2.7.2 Desarrollo de caso práctico

Los Consultores opinan que la Administración Tributaria podría en caso de una revisión proceder según artículo 197 del Código Tributario “Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes y prestación de servicios” que para efectos de ejemplificar a continuación se desarrolla el procedimiento a seguir para establecer los ingresos gravados por compras omitidas de registrar con base a dicho artículo.

La empresa produce y vende el producto X en el año 2010, utilizando las materias primas “r” y “s” como insumo para producirlo. Se ha determinado mediante información de terceros que Textiles Prisma no registro algunas compras de materias primas “r” en libros I.V.A. y contables durante el mes de Septiembre del año 2010 lo cual le brinda un buen indicio para presumir que existen ingresos gravados por compras de materia prima no registradas.

Datos

a) Detalle de compras omitidas registrar

C.C.F. N°	Proveedor	Fecha	Producto	Unidades	Precio Unit.	Valor de compras
5894	Quimisa, S.A. de C.V.	13/09/2010	r	1000	\$ 19.00	\$ 19,000.00
6914	Quimitex, S.A. de C.V.	15/09/2010	r	800	\$ 19.50	\$ 15,600.00
				1800		\$ 34,600.00

b) Costo de Producción terminado del mes de Septiembre del producto X:

Inventario Inicial de producción en proceso			\$ 365,000.00
Materia prima		\$ 185,000.00	
Insumo r	\$ 85,000.00		
Insumo s	\$ 100,000.00		
Mano de Obra		\$ 90,000.00	
Gastos de Fabricación		\$ 90,000.00	
(+) Costos de producción incurridos en el mes			\$ 2100,000.00
Materia prima utilizadas		\$ 1200,000.00	
Insumo r	\$ 500,000.00		
Insumo s	\$ 700,000.00		
Mano de Obra		\$ 500,000.00	
Gastos de Fabricación		\$ 400,000.00	
(=) Carga Total de producción			\$ 2465,000.00
(-) Inventario final de producción en proceso			\$ 500,000.00
Materia prima utilizadas		\$ 250,000.00	
Insumo r	\$ 110,000.00		
Insumo s	\$ 140,000.00		
Mano de Obra		\$ 150,000.00	
Gastos de Fabricación		\$ 100,000.00	
COSTO DE PRODUCCION TERMINADO			\$ 1965,000.00
Costo Unitario de Producción terminada (1,965,000 /10,000 Unidades terminadas)			\$ 196.50

c) Ventas y Costo de Ventas en el mes de octubre de 2010 del producto X.

Se hará uso de las ventas y costo de ventas del mes de octubre en conformidad al artículo 197 C.T., que establece que el monto de los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirá al mes calendario siguiente de la fecha de las compras no registradas.

Cuentas	Montos
Ventas	\$ 3000,000.00
(-) Costo de ventas	\$ 1900,000.00
Utilidad Bruta	\$ 1100,000.00
Margen de Utilidad	37%

Se procede a determinar los ingresos omitidos por compras de materias primas no registradas en conformidad al Artículo 197 del código Tributario:

Las compras no registradas de materia prima soportadas con los comprobantes 5894 y 6914 corresponden al insumo "r", que ha sido utilizado para la elaboración del producto X. Se presume que las ventas de dicho producto constituyen rentas obtenidas omitidas de declarar.

a) Se procede a calcular el valor de la materia prima insumo "r" utilizada para la producción terminada del producto X en el mes de septiembre, tomando de base los detalles de los costos de producción del contribuyente y contabilidad:

Materia prima " r " en inventario inicial en proceso	\$ 85,000.00
(+) Materia prima " r " utilizada en el período	\$ 500,000.00
(-) Materia prima " r " en inventario final en proceso	\$ 110,000.00
(=) Materia prima utilizada para la producción terminada del producto X	\$ 475,000.00

b) Se calcula el coeficiente de relación de costo de producción a materias primas del producto X del mes de septiembre, dividiendo el costo de producción terminado entre el costo de la materia prima consumida o utilizada para la producción de dicho producto:

Coeficiente de relación de costo a materia prima:

$$\text{\$ 1,965,000.00} / \text{\$ 475,000.00} = \text{4.136842105}$$

c) El coeficiente de relación de costo anterior se multiplica por el costo de la materia prima no registrada del insumo "r" para determinar el costo de producción del bien asociado a la materia prima no registrada.

$$\text{\$ 34,600.00} * \text{4.136842105} = \text{\$ 143,134.74}$$

d) Se procede a la determinación de los valores de venta no registradas aplicando los promedios de márgenes de utilidad bruta de ventas de productos terminados que utilizan el mismo tipo de materia prima.

Los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirán al mes de octubre como se aclaro anteriormente

Se muestra el costo de producción asociado a la materia prima no registrada de forma separada por cada compra omitida:

$$\text{C.C.F. N° 5894} = 19,000.00 / 34,600.00 = 55\%$$

$$\text{Costo de producción por compra según CCF. N° 5894} = \$ 143,134.74 * 55\% = \$ 78,724.11$$

Monto de ingresos omitidos por compra según CCF. N° 5894:

Costo de producción X promedios de márgenes de utilidad

$$\$ 78,724.11 \times 37\% = \$ 29,127.92$$

$$\$ 78,724.11 + \$ 29,127.92 = \$ 107,852.03$$

C.C.F.	Costo de producción asociado a materia prima no registrada			Promedio de márgenes de utilidad	Ingresos Omitidos
	Valor M.P. "1"	%	C.P.T. Asociado		
5894	\$ 19,000.00	55	\$ 78,724.11	37%	\$ 107,852.03
6914	\$ 15,600.00	45	\$ 64,410.63	37%	\$ 88,242.56
Totales	\$ 34,600.00	100	\$ 143,134.74		\$ 196,094.59

El monto de ingresos gravados por compras de materias primas no registrados asciende a \$ 196,094.59 se atribuirán al mes de Octubre.

2.7.3 Incidencias tributarias

2.7.3.1 Impuesto Sobre la Renta

Los valores omitidos constituyen Renta obtenida para efectos del Impuesto sobre la Renta, en el caso particular la cantidad de \$ 196,094.59 deberá agregarse a las otras rentas del ejercicio impositivo del año 2010, lo cual generará impuesto complementario.

$$\text{Ingresos: } \$ 196,094.59 \times 25\% = \$ 49,023.65$$

$$\text{Impuestos sobre la renta determinado: } \$ 49,023.65$$

Para efectos prácticos los ingresos se determinaron al 31/01/2011 por lo que aún no se ha presentado la declaración anual de renta del ejercicio 2010, en la cual deberá considerarse dichos ingresos.

2.7.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Los ingresos determinados se consideran transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas para efectos de la Ley de IVA omitidas de declarar en el mes de octubre 2010.

$\$ 196,094.59 \times 13\% = \$ 25,492.30$ I.V.A por ingresos omitidos de declarar.

2.7.4 Posibilidad de desvirtuar la presunción

El sujeto pasivo está expuesto a que la Administración Tributaria verifique sus operaciones, entre ellas las compras y en caso de determinar omisiones de registro, esta podrá aplicar el procedimiento establecido en el artículo 197 CT., y como se observa en el ejemplo anterior, determinará ingresos gravados para efectos de impuesto sobre la renta así como para I.V.A., salvo prueba en contrario, ya que existe la posibilidad de desvirtuar dicha determinación por medio hojas de producción que hagan constar que el total producto terminado se encuentra en bodega o fue facturado en su totalidad.

2.7.5 Modificación voluntaria

Si el contribuyente conoce que ha omitido registrar compras, tiene la opción de modificar voluntariamente y pagar los tributos correspondientes, ya que de esta manera cumple con sus obligaciones tributarias.

Además debería pagar intereses sobre IVA omitido a continuación se muestra el cálculo de intereses por el IVA omitido para el caso planteado.

La fecha de vencimiento para presentar declaración correspondiente al mes de octubre fue el 14/11/2010, a partir de esta fecha se comienzan a contar los días para el cálculo de intereses hasta el 31/01/2011 que fue la fecha en que se determinaron los ingresos.

Meses de atraso: son 78 días equivalente aproximadamente a 3 meses de atraso

$$I = (\$ 196,094.59 \times 3 \times 0.1162) / 12 \text{ meses}$$

$$I = \$ 5,696.55$$

Mes	IVA Omitido	Fecha de Vencimiento	Fecha de Calculo	Meses	Tasa Anual*	Total Intereses
Octubre	\$ 196,094.59	15/11/2010	31/01/11	3	11.62%	\$ 5,696.55

*Ver Anexo V

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.8 Presunción de la base imponible en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Art. 198 Código Tributario)

2.8.1 Planteamiento

La empresa Amapolas, S.A. de C.V., con giro económico venta de flores ornamentales. Con fecha de 31 de enero de 2011 reciben la carta de gerencia de los auditores fiscales en el que informan a la administración de la empresa que se han determinado diferencias entre los registros contables al 31/12/2010 en el rubro de los ingresos contra las declaraciones mensuales de IVA, al igual que con los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La administración de la empresa Amapola, S.A. de C.V., supone que esas diferencias se deben a la deficiencia de control interno que se tiene en el área de facturación de contado y ventas por internet, lo cual ante una eventual fiscalización por parte de la Administración Tributaria no podrían justificar esas diferencias, por lo que decide contratar los servicios de Consultores GT-58, para que conocer su opinión sobre los efectos fiscales que podrían tener.

2.8.2 Desarrollo del caso práctico

Respuesta de los Consultores:

Los Consultores GT-58 en su informe a la administración le exponen que la empresa se podría enfrentar a un riesgo fiscal ante una revisión por parte de la Administración Tributaria, pues con base al artículo 198 del Código Tributario le determinarían base imponible presunta para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de no justificarle con documentación legal la procedencia de las diferencias de los ingresos de forma mensual; la determinación de la base presunta se haría de forma mensual.

El detalle de las diferencias encontradas es el siguiente:

Período	Declaraciones IVA (A)	Libros IVA (B)	Ingresos Contables (C)	Diferencias		
				A-B	B-C	A-C
Enero	\$ 89,500.00	\$ 89,500.00	\$ 93,975.00	\$ -	\$ 4,475.00	\$ 4,475.00
Febrero	\$ 105,100.00	\$ 105,100.00	\$ 110,355.00	\$ -	\$ 5,255.00	\$ 5,255.00
Marzo	\$ 75,250.00	\$ 75,250.00	\$ 79,012.50	\$ -	\$ 3,762.50	\$ 3,762.50
Abril	\$ 86,500.00	\$ 86,500.00	\$ 90,825.00	\$ -	\$ 4,325.00	\$ 4,325.00
Mayo	\$ 115,250.00	\$ 115,250.00	\$ 121,012.50	\$ -	\$ 5,762.50	\$ 5,762.50
Junio	\$ 65,890.00	\$ 65,890.00	\$ 69,184.50	\$ -	\$ 3,294.50	\$ 3,294.50
Julio	\$ 60,250.00	\$ 60,250.00	\$ 63,262.50	\$ -	\$ 3,012.50	\$ 3,012.50
Agosto	\$ 45,600.00	\$ 45,600.00	\$ 47,880.00	\$ -	\$ 2,280.00	\$ 2,280.00
Septiembre	\$ 75,820.00	\$ 75,820.00	\$ 79,611.00	\$ -	\$ 3,791.00	\$ 3,791.00
Octubre	\$ 96,580.00	\$ 96,580.00	\$ 101,409.00	\$ -	\$ 4,829.00	\$ 4,829.00
Noviembre	\$ 94,558.00	\$ 94,558.00	\$ 99,285.90	\$ -	\$ 4,727.90	\$ 4,727.90
Diciembre	\$ 125,450.00	\$ 125,450.00	\$ 131,722.50	\$ -	\$ 6,272.50	\$ 6,272.50
TOTAL	\$ 1035,748.00	\$ 1035,748.00	\$ 1087,535.40	\$ -	\$ 51,787.40	\$ 51,787.40

2.8.3 Incidencias tributarias

2.8.3.1 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios

Según lo establece el artículo 198 del Código Tributario las diferencias entre el registro contable contra los libros de IVA se presumirá que constituyen ventas gravados en el período tributario en que se registró contablemente, es decir de forma mensual:

Período	Declaraciones IVA (A)	Libros IVA (B)	Ingresos Contables (C)	Ventas Gravadas	IVA Omitido
				B-C	
Enero	\$ 89,500.00	\$ 89,500.00	\$ 93,975.00	\$ 4,475.00	\$ 581.75
Febrero	\$ 105,100.00	\$ 105,100.00	\$ 110,355.00	\$ 5,255.00	\$ 683.15
Marzo	\$ 75,250.00	\$ 75,250.00	\$ 79,012.50	\$ 3,762.50	\$ 489.13
Abril	\$ 86,500.00	\$ 86,500.00	\$ 90,825.00	\$ 4,325.00	\$ 562.25
Mayo	\$ 115,250.00	\$ 115,250.00	\$ 121,012.50	\$ 5,762.50	\$ 749.13
Junio	\$ 65,890.00	\$ 65,890.00	\$ 69,184.50	\$ 3,294.50	\$ 428.29
Julio	\$ 60,250.00	\$ 60,250.00	\$ 63,262.50	\$ 3,012.50	\$ 391.63
Agosto	\$ 45,600.00	\$ 45,600.00	\$ 47,880.00	\$ 2,280.00	\$ 296.40
Septiembre	\$ 75,820.00	\$ 75,820.00	\$ 79,611.00	\$ 3,791.00	\$ 492.83
Octubre	\$ 96,580.00	\$ 96,580.00	\$ 101,409.00	\$ 4,829.00	\$ 627.77
Noviembre	\$ 94,558.00	\$ 94,558.00	\$ 99,285.90	\$ 4,727.90	\$ 614.63
Diciembre	\$ 125,450.00	\$ 125,450.00	\$ 131,722.50	\$ 6,272.50	\$ 815.43
TOTAL	\$ 1035,748.00	\$ 1035,748.00	\$ 1087,535.40	\$ 51,787.40	\$ 6,732.36

2.8.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción.

Como prueba en contrario para desvirtuar una presunción de base imponible para IVA en una posible fiscalización, se puede presentar una conciliación entre los ingresos gravados en para este impuesto y los ingresos registrados contablemente que no son gravados de este impuesto, como podría ser:

- Ingresos por ventas de activos fijos con posesión de más de cuatro años.
- Recuperación de cuentas incobrables.
- Indemnizaciones por siniestros.

2.1.5 Modificación voluntaria

Los cálculos de impuesto complementarios e intereses sobre IVA se presentan bajo el supuesto que la empresa no tiene los elementos suficientes para defenderse ante una eventual fiscalización y si ésta decidiera por su cuenta modificar las declaraciones tributarias mensuales, determinados al 31/01/2011, calculados de la siguiente forma:

Período	Ventas Gravadas	Iva Omitido	Fecha de Vencimiento	Fecha de determinación de intereses	Meses	Tasa de Interes*	Monto de intereses
ene-10	4,475.00	581.75	12/02/2010	31/01/2011	12	11.62%	66.67
feb-10	5,255.00	683.15	12/03/2010	31/01/2011	11	11.62%	71.77
mar-10	3,762.50	489.13	19/04/2010	31/01/2011	10	11.62%	46.71
abr-10	4,325.00	562.25	17/05/2010	31/01/2011	9	11.62%	48.33
may-10	5,762.50	749.13	14/06/2010	31/01/2011	8	11.62%	57.24
jun-10	3,294.50	428.29	14/07/2010	31/01/2011	7	11.62%	28.63
jul-10	3,012.50	391.63	20/08/2010	31/01/2011	6	11.62%	22.44
ago-10	2,280.00	296.40	14/09/2010	31/01/2011	5	11.62%	14.15
sep-10	3,791.00	492.83	14/10/2010	31/01/2011	4	11.62%	18.83
oct-10	4,829.00	627.77	15/11/2010	31/01/2011	3	11.62%	17.99
nov-10	4,727.90	614.63	14/12/2010	31/01/2011	2	7.62%	7.70
dic-10	6,272.50	815.43	14/01/2011	31/01/2011	1	7.62%	5.11
TOTAL	51,787.40	6,732.36					405.57

* Ver Anexo V

Además estas modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.9 Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados (Art. 199 CT)

2.9.1 Planteamiento

Universal, S.A. de C.V. es una sociedad dedicada a la fabricación de productos alimenticios, detergentes y productos de cuidado personal, para ser vendidos a través de empresas distribuidoras.

Se ha detectado según correlativos de Comprobantes de Crédito Fiscal que durante el mes de diciembre de 2010 no se registraron 50 documentos que equivale a un talonario completo, debido a la falta de control y al volumen de ventas durante dicho mes no se detectó en su oportunidad que habían sido extraviados y por lo tanto no se informó tal situación a la Administración Tributaria, al contribuyente le preocupa que estos documentos no estén registrados en el libro de ventas.

El contribuyente sabe que la Administración Tributaria podría actuar de oficio y aplicar el procedimiento establecido en el artículo 199 del Código Tributario “Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados”, presumir que se emitieron para documentar ventas de bienes o prestación de servicios gravados.

El contribuyente está interesado en conocer el procedimiento para determinar la obligación en caso que la Administración Tributaria procediera a liquidar de oficio sobre base presunta, también necesita conocer las consecuencias tributarias que le podría ocasionar el no haber informado el extravió de documentos y solicita a Consultores GT-58 asesoría legal para que le explique dicho procedimiento.

2.9.2 Desarrollo del caso práctico.

Respuesta de los Consultores:

Consultores GT-58 explicaron que la Administración Tributaria podría hacer uso del procedimiento establecido en el artículo 199 del Código Tributario, suponiendo que procedieran a desarrollarlo le determinarían el monto de los ingresos omitidos por los documentos extraviados y no informados como se muestra a continuación:

El monto de las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas las determinarán mediante un promedio de los valores documentados en comprobantes de crédito fiscal del mes de diciembre de 2010. Por lo que se cuenta con la siguiente información:

- a) Las ventas a contribuyentes durante el mes de diciembre del Año 2010 fueron \$ 2.305,000.00
- b) El total de Comprobantes de Créditos Fiscales emitidos fueron 1853

Se determina el promedio de ventas dividiendo el total de ventas documentadas entre el número de documentos que se tienen registrados:

$$\text{PROMEDIO DE VENTAS} = \$2.305,000.00 / 1853 = \$ 1,243.93$$

Ingreso promedio determinado por documento para el mes de diciembre \$ 1,243.93

A continuación se determinan las ventas omitidas, multiplicando el promedio de ventas por el número de documentos extraviados

$$\$ 1,243.93 \times 50 = 62,196.50 \text{ Ingresos Omitidos}$$

2.9.3 Incidencias tributarias

2.9.3.1 Impuesto Sobre la Renta

El monto de \$ 62,196.50 constituirá renta obtenida para los efectos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta para el mes de diciembre de 2010, la que se agregará a las otras rentas;

Ingresos: $\$ 62,196.50 \times 25\% = \$ 15,549.13$ Impuestos sobre la renta

2.9.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios

Los ingresos determinados se consideraran transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas para los efectos de la Ley de IVA omitidas de declarar en el mes de diciembre 2010.

$\$ 62,196.50 \times 13\% = \$ 8,085.55$ IVA Omitido

2.9.4 Posibilidad de desvirtuar la presunción

En el caso desarrollado se muestra el procedimiento que la Administración Tributaria podría aplicar y determinar impuesto complementario por no informar el extravío de documentos legales. Para el ejemplo planteado que el sujeto pasivo no informó, pero podría comprobar que no han recibido ingresos y desvirtuar la presunción, debe esforzarse para encontrar los documentos que demuestren de que no han sido utilizados o que se encuentra en blanco, que no se utilizaron en su oportunidad porque no se habían encontrado y que no fueron utilizados para respaldar ingresos no declarados.

2.9.5 Modificación voluntaria

Para el caso planteado el contribuyente tiene la posibilidad de subsanar voluntariamente, sin necesidad que sea la Administración Tributaria quien le determine la obligación en una eventual fiscalización. Además debería pagar intereses sobre IVA omitido a continuación se muestra el cálculo de intereses por el IVA omitido para el caso planteado.

La fecha de vencimiento para presentar declaración fue el 14/01/2011, a partir de esta fecha se comienzan a contar los días para el cálculo de intereses hasta el 31/01/2011 que es la fecha de pago que se ha determinado.

Meses de atraso: son 17 días equivalente a 1 meses de atraso

$$I = (\$ 8,085.55 \times 1 \times 0.0762) / 12 \text{ meses}$$

$$I = \$ 51.34$$

Las modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.10 Estimación de la Base Imponible utilizando el precio de mercado (Art. 199-A y 199-B del Código Tributario)

2.10.1 Planteamiento

La empresa Óptica Prisma, S.A. de C.V., dedicada a la comercialización de aros y lentes; miembro de un grupo de empresas que pertenecen a una misma unidad de decisión (Sujetos Relacionados)¹¹; la empresa Multi-Alquileres, S.A. de C.V., miembro de este grupo, le ha cedido en arrendamiento operativo los locales comerciales en los que están ubicados las óptica donde se atiende al público del área metropolitana de San Salvador.

El auditor interno del grupo de las empresas relacionadas, ha hecho unas observaciones a los montos de los cánones mensuales por el arrendamiento operativo de los locales comerciales que la empresa Multi-Alquileres, S.A. de C.V., realiza y que se han establecido cobrar conforme a los contratos suscritos entre ellas; el criterio de las observaciones se basa en lo siguiente: Los cánones establecidos son superiores a los precio de mercado de otros oferentes del mismo servicio de arrendamientos de locales comerciales del área metropolitana de San Salvador, según el siguiente detalle:

¹¹ Artículo 199-C literal "c" del Código Tributario.

Detalle comparativo de precios de cánones mensuales por arrendamientos de locales comerciales:

Locales	Canon/ empresa Relacionada	Canon/ Oferente1	Canon/ Oferente2	Canon/ Oferente3	Promedio de precio de oferentes
Local 1	\$ 3,500.00	\$ 2,275.00	\$ 2,450.00	\$ 2,380.00	\$ 2,368.33
Local 2	\$ 4,000.00	\$ 2,600.00	\$ 2,800.00	\$ 2,720.00	\$ 2,706.67
Local 3	\$ 3,500.00	\$ 2,275.00	\$ 2,450.00	\$ 2,380.00	\$ 2,368.33
Local 4	\$ 4,500.00	\$ 2,925.00	\$ 3,150.00	\$ 3,060.00	\$ 3,045.00
Local 5	\$ 4,250.00	\$ 2,762.50	\$ 2,975.00	\$ 2,890.00	\$ 2,875.83
Local 6	\$ 4,000.00	\$ 2,600.00	\$ 2,800.00	\$ 2,720.00	\$ 2,706.67
Local 7	\$ 4,250.00	\$ 2,762.50	\$ 2,975.00	\$ 2,890.00	\$ 2,875.83
Local 8	\$ 3,500.00	\$ 2,275.00	\$ 2,450.00	\$ 2,380.00	\$ 2,368.33
Local 9	\$ 3,250.00	\$ 2,112.50	\$ 2,275.00	\$ 2,210.00	\$ 2,199.17
Local 10	\$ 3,750.00	\$ 2,437.50	\$ 2,625.00	\$ 2,550.00	\$ 2,537.50
Gasto Mensual	\$ 38,500.00	\$ 25,025.00	\$ 26,950.00	\$ 26,180.00	\$ 26,051.67

Con base al estudio presentado por el auditor interno, la administración de Óptica Prisma, S.A. de C.V., ha contratado los servicios de la empresa Consultores GT-58, para conocer su opinión y las posibles consecuencias fiscales por pagar cánones a precios superiores al precio de mercado.

2.10.2 Desarrollo del caso práctico

Respuesta de la firma de los Consultores GT-58

La empresa se encuentra en un riesgo fiscal ante una eventual fiscalización por parte de la Administración Tributaria, pudiendo objetar la deducción de los gastos para efectos de renta y objetar el crédito fiscal deducido por cada período mensual, con base a lo establecido en el Art. 199-A y 199-B del código tributario, pues el precio de los cánones de arrendamiento que se están pagando a la empresa relacionada es superior al precio de mercado según los oferentes existentes que no tienen una relación entre el grupo, por lo que la Administración Tributaria

aplicaría un precio promedio de los cánones ofrecidos en el mercado para establecer el precio de mercado.

2.10.3 Incidencias tributarias

2.10.3.1 Impuesto Sobre la Renta

Bajo el supuesto que la empresa no ha presentado su declaración de impuesto sobre la renta al 31 de enero de 2011, esta no modificaría la declaración, pero si modificaría el cálculo del pago de este impuesto, por la objetación del gasto que no sería deducible de la renta obtenida por determinársele que el precio facturado por los cánones mensuales estaba superior al precio de mercado, el monto del gasto a objetar sería el diferencial entre el precio de mercado y el precio de la facturación entre relacionadas según se muestra:

Locales	Canon/ empresa Relacionada	Monto Anual	Promedio de precios	Monto anual de precio de mercado	Gasto no deducible
Local 1	\$ 3,500.00	\$ 42,000.00	\$ 2,368.33	\$ 28,420.00	\$ 13,580.00
Local 2	\$ 4,000.00	\$ 48,000.00	\$ 2,706.67	\$ 32,480.00	\$ 15,520.00
Local 3	\$ 3,500.00	\$ 42,000.00	\$ 2,368.33	\$ 28,420.00	\$ 13,580.00
Local 4	\$ 4,500.00	\$ 54,000.00	\$ 3,045.00	\$ 36,540.00	\$ 17,460.00
Local 5	\$ 4,250.00	\$ 51,000.00	\$ 2,875.83	\$ 34,510.00	\$ 16,490.00
Local 6	\$ 4,000.00	\$ 48,000.00	\$ 2,706.67	\$ 32,480.00	\$ 15,520.00
Local 7	\$ 4,250.00	\$ 51,000.00	\$ 2,875.83	\$ 34,510.00	\$ 16,490.00
Local 8	\$ 3,500.00	\$ 42,000.00	\$ 2,368.33	\$ 28,420.00	\$ 13,580.00
Local 9	\$ 3,250.00	\$ 39,000.00	\$ 2,199.17	\$ 26,390.00	\$ 12,610.00
Local 10	\$ 3,750.00	\$ 45,000.00	\$ 2,537.50	\$ 30,450.00	\$ 14,550.00
Gasto Mensual	\$ 38,500.00	\$ 462,000.00	\$ 26,051.67	\$ 312,620.00	\$ 149,380.00

El gasto no deducible anual que se observaría es por el monto de \$ 149,380.00 por lo que se pagaría el 25% de impuesto sobre la renta de más de lo presupuestado a pagar por la empresa.

2.10.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios

La incidencia en IVA sería la no deducibilidad del crédito fiscal de forma mensual por la proporción superior del precio promedio de los oferentes establecido según se muestra:

Determinación del precio de mercado para un período mensual:

Locales	Canon/ empresa Relacionada	Canon/ Oferente1	Canon/ Oferente2	Canon/ Oferente3	Promedio de precios
Local 1	\$ 3,500.00	\$ 2,275.00	\$ 2,450.00	\$ 2,380.00	\$ 2,368.33
Local 2	\$ 4,000.00	\$ 2,600.00	\$ 2,800.00	\$ 2,720.00	\$ 2,706.67
Local 3	\$ 3,500.00	\$ 2,275.00	\$ 2,450.00	\$ 2,380.00	\$ 2,368.33
Local 4	\$ 4,500.00	\$ 2,925.00	\$ 3,150.00	\$ 3,060.00	\$ 3,045.00
Local 5	\$ 4,250.00	\$ 2,762.50	\$ 2,975.00	\$ 2,890.00	\$ 2,875.83
Local 6	\$ 4,000.00	\$ 2,600.00	\$ 2,800.00	\$ 2,720.00	\$ 2,706.67
Local 7	\$ 4,250.00	\$ 2,762.50	\$ 2,975.00	\$ 2,890.00	\$ 2,875.83
Local 8	\$ 3,500.00	\$ 2,275.00	\$ 2,450.00	\$ 2,380.00	\$ 2,368.33
Local 9	\$ 3,250.00	\$ 2,112.50	\$ 2,275.00	\$ 2,210.00	\$ 2,199.17
Local 10	\$ 3,750.00	\$ 2,437.50	\$ 2,625.00	\$ 2,550.00	\$ 2,537.50
Gasto Mensual	\$ 38,500.00	\$ 25,025.00	\$ 26,950.00	\$ 26,180.00	\$ 26,051.67

Determinación del crédito fiscal mensual que sería objetado por cada alquiler de local:

Locales	Canon/ empresa Relacionada	Credito Fiscal	Promedio de precios	Credito fiscal Promedio	Credito Fiscal Objetado
Local 1	\$ 3,500.00	\$ 455.00	\$ 2,368.33	\$ 307.88	\$ 147.12
Local 2	\$ 4,000.00	\$ 520.00	\$ 2,706.67	\$ 351.87	\$ 168.13
Local 3	\$ 3,500.00	\$ 455.00	\$ 2,368.33	\$ 307.88	\$ 147.12
Local 4	\$ 4,500.00	\$ 585.00	\$ 3,045.00	\$ 395.85	\$ 189.15
Local 5	\$ 4,250.00	\$ 552.50	\$ 2,875.83	\$ 373.86	\$ 178.64
Local 6	\$ 4,000.00	\$ 520.00	\$ 2,706.67	\$ 351.87	\$ 168.13
Local 7	\$ 4,250.00	\$ 552.50	\$ 2,875.83	\$ 373.86	\$ 178.64
Local 8	\$ 3,500.00	\$ 455.00	\$ 2,368.33	\$ 307.88	\$ 147.12
Local 9	\$ 3,250.00	\$ 422.50	\$ 2,199.17	\$ 285.89	\$ 136.61
Local 10	\$ 3,750.00	\$ 487.50	\$ 2,537.50	\$ 329.88	\$ 157.63
Gasto Mensual	\$ 38,500.00	\$ 5,005.00	\$ 26,051.67	\$ 3,386.72	\$ 1,618.28

Bajo el supuesto que los precios fueron los mismos para todos los meses del ejercicio fiscal el impacto en el año sería por un monto de \$ 19,419.40 por crédito fiscal objetado.

2.10.4 Posibilidades de desvirtuar la presunción

Para el caso desarrollado en el ejercicio anterior, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de desvirtuarla alegando que si bien pueden existir varios oferentes dedicados al mismo servicio con el cual se pueden comparar precios para determinar un precio promedio de mercado inferior a las transacciones entre los entes relacionados, pero que los locales en arrendamiento ofrecen mejores condiciones estratégicas de negocio, que les permite obtener ventajas competitivas en el mercado.

2.10.5 Modificación voluntaria

Si la empresa decidiera modificar sus declaraciones tributarias mensuales de IVA de forma voluntaria para subsanar el incumplimiento fiscal, en tal acción se tendría que liquidar la complementaria de impuestos e intereses por el IVA deducido de más; la fecha de pago de los intereses se establece al 31/01/2011.

Periodo	Credito fiscal objetado	Fecha de vencimiento	Fecha de pago de intereses	Meses	Tasa de interes*	Monto de interes
ene-10	\$ 1,618.28	12/02/2010	31/01/2011	12	11.62%	\$ 188.04
feb-10	\$ 1,618.28	12/03/2010	31/01/2011	11	11.62%	\$ 172.37
mar-10	\$ 1,618.28	19/04/2010	31/01/2011	10	11.62%	\$ 156.70
abr-10	\$ 1,618.28	17/05/2010	31/01/2011	9	11.62%	\$ 141.03
may-10	\$ 1,618.28	14/06/2010	31/01/2011	8	11.62%	\$ 125.36
jun-10	\$ 1,618.28	14/07/2010	31/01/2011	7	11.62%	\$ 109.69
jul-10	\$ 1,618.28	20/08/2010	31/01/2011	6	11.62%	\$ 94.02
ago-10	\$ 1,618.28	14/09/2010	31/01/2011	5	11.62%	\$ 78.35
sep-10	\$ 1,618.28	14/10/2010	31/01/2011	4	11.62%	\$ 62.68
oct-10	\$ 1,618.28	15/11/2010	31/01/2011	3	11.62%	\$ 47.01
nov-10	\$ 1,618.28	14/12/2010	31/01/2011	2	7.62%	\$ 20.55
dic-10	\$ 1,618.28	14/01/2011	31/01/2011	1	7.62%	\$ 10.28
TOTAL	\$ 19,419.40					\$ 1,206.11

*Ver Anexo V

Además las modificaciones conllevarían al cálculo de multas, las cuales podrían ser atenuadas hasta un 75% pagando únicamente el 25% de acuerdo al Art. 261 numeral 1 del Código Tributario.

2.11 BIBLIOGRAFIA

Asorey, Luis Hernández. Congreso Internacional de Tributación” La Determinación Sobre base presunta en Latinoamérica. Disponible en <http://tribunal.mef.gob.pe/congreso/boletin/HERNANDEZ.pdf>. Consultado en Junio de 2011.

Bolaños Beltran, Haydee Margarita; Guerrero de Leiva Karla Gabriela; Polanco Ruiz, Roxana Maribel. Año 2008. “El Principio de presunción de inocencia en el procedimiento de liquidación oficiosa”. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador.

Cabanelas, Guillermo. Año 2006. 18 Edición “Diccionario jurídico elemental” Editorial, Heliasta, Buenos Aires.

Código Tributario. D.L. N° 230 al 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo N° 349, del 22 de diciembre de 2000.

Código Civil. D.L. N° S/N al 23 de agosto de 1859, publicado en el D.O. N° S/N, Tomo N° S/N.

García Magán, Julio. Año 2007 “Métodos de estimación Objetivas de Bases Fiscales”. Edita Instituto de Estudios Fiscales. México.

Jovel Jovel, Roberto Carlos. Año 2011. “Guía para la Elaboración del Trabajo de graduación 2011”. Coordinador del Proceso de Graduación 2011, Universidad de El Salvador, El Salvador.

Ley de Impuesto Sobre Productos del Tabaco. D.L. N° 539, publicado en el D.O. N° 239, Tomo N° 365, del 22 de diciembre de 2004.

Ley de gravámenes relacionados con el control y regulación de armas de fuego, municiones, explosivos y artículos similares. D.L. N° 540, publicado en el D.O. N° 239, Tomo N° 365, del 22 de diciembre de 2000.

Luis Vásquez López. Año 2010. 17° Edición. “Recopilación de Leyes Tributarias”. LIS. El Salvador.

Miani, Gáston Alejandro. Agosto 2004. “Determinación de Oficio Tributaria” Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas. Universidad Abierta Interamericana. Buenos Aires, Argentina.

Modelo de Código Tributario del CIAT. Disponible en www.unav.es/tributario/.../modelo_codigo_tributario_1997.pdf. Consultado 14 de Junio 2011.

Muñoz Campos, Roberto. Año 2009. Cuarta Edición. “La Investigación Científica Paso a Paso”. Talleres Gráficos UCA, El Salvador.

Nelson E. Fuentes Menjívar; Rommel Rodríguez; Trejo Mónica Cerritos. Año 2009 “Seguridad Fiscal en El Salvador”. Investigación realizada por la Fundación Nacional para el Desarrollo (FUNDE).

Presunciones y Ficciones en el derecho tributario. Disponible en www.aef.org.ar/websam/aef/aefportal.nsf/.../Doctrina0604.pdf. Consultado el 14 de Junio 2011.

Saavedra Rodríguez, Rubén. “Las Presunciones en la determinación de la obligación tributaria”. Disponible en www.ipc.pe/empresarial/presunciones.pdf Consultada en Julio de 2011

ANEXOS

ANEXO I

METODOLÓGIA DE LA INVESTIGACIÓN

Tipo de estudio

El tipo de estudio utilizado en el tema: “La Determinación Impositiva sobre Base Presunta en El Salvador” es de naturaleza explicativa, debido a que no solo se limitó a describir conceptos o fenómenos sino más bien a analizar las causas y describir circunstancias involucradas en el tratamiento tributario de los eventos económicos que conlleven a la determinación impositiva sobre base presunta aplicado por la Administración Tributaria, dicho estudio se realizó considerando algunos aspectos del método lógico inductivo que conllevo a obtener conclusiones generales a partir de algo particular. Para lo cual se llevo a cabo tareas de observación y registro de los hechos, su análisis y clasificación y finalmente una derivación inductiva general a partir de cada caso analizado, atendiendo a las disposiciones establecidas en las leyes tributarias.

El problema observado

Por lo general el sujeto pasivo carece de conocimiento de que la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar la estimación de oficio sobre base presunta, cuando se ha incurrido en algunos de los indicios o supuestos que conlleven a presunciones legales según lo establece el Código Tributario.

Considerando los antecedentes y características del problema, se formuló la problemática en los siguientes términos:

¿En qué medida la falta de conocimiento sobre las presunciones tributarias como base para la determinación de la obligación tributaria, impide a los sujetos pasivos lograr diferenciar los costos que le puede implicar una determinación a partir de base cierta y la afectación que puede sufrir por una eventual determinación sobre base presunta?

Objetivos de la Investigación

El principal objetivo es ilustrar la forma en que se determinan las obligaciones sustantivas totales o complementarias por vía presunta para contribuir a prevenir que los sujetos pasivos incurran en incumplimientos de obligaciones tributarias que conlleven a estas.

Objetivos Específicos

- ✓ Indagar sobre los hechos y circunstancias sobre los cuales la Administración Tributaria puede fundamentarse para determinar la obligación tributaria mediante base presunta o indicial.
- ✓ Identificar dentro de la normativa tributaria, jurisprudencia, investigaciones y demás documentos bibliográficos, las disposiciones necesarias que orienten a la comprensión y correcta aplicación sobre la determinación por vía presunta.
- ✓ Diseñar diversos casos prácticos que ilustren los métodos que la Administración Tributaria podría usar para la liquidación de oficio según base presunta, ante determinados hechos y circunstancias que puedan utilizar como indicios según lo establece el Código Tributario.

Utilidad social

La investigación se considera de utilidad social, ya que será de ayuda a los estudiantes y profesionales de la carrera de Contaduría Pública interesados en conocer sobre presunciones legales establecidas en el Código Tributario, y de las cuales hace uso la Administración Tributaria cuando procede a realizar la liquidación de oficio del tributo, se muestra mediante el desarrollo de ejercicios prácticos diversos supuestos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias correspondientes.

También será de utilidad para los sujetos pasivos dedicados a cualquier actividad económica, ya que de esta manera puedan adquirir conocimiento de los mecanismos presuntivos que eventualmente puede aplicar la Administración Tributaria y así visualizar sus consecuencias.

Unidades de análisis

Las unidades de análisis consideradas fueron las conceptualizaciones contempladas en las definiciones tributarias y otras jurisprudencias relacionadas, como normativa aplicable a las de presunciones legales, para la determinación de la base presunta, más en específico las detalladas a continuación:

- Código tributario.
- Jurisprudencias emanadas del Tribunal de Apelaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, relacionadas con la determinación de base presunta o base indícial.

Técnicas empleadas

Se utilizaron medios de soporte documental e informativos, que permitieron la obtención de datos que facilitaron la comprensión de las unidades de análisis. Se mencionan a continuación:

Técnicas

✓ Entrevistas

Se elaboró una guía de preguntas dirigida a especialistas que laboran en el Ministerio de Hacienda, así como a los asesores en el área tributaria, planteando inquietudes específicas sobre el tema de estudio, con la característica de que fue una entrevista abierta que permitió obtener respuestas que contribuyeron a la recolección de información y validación del desarrollo de los casos prácticos.

✓ Investigación bibliográfica

Se elaboraron fichas bibliográficas sobre el material consultado con el propósito de presentar las bases bibliográficas sobre la cual se sustentó la investigación las fuentes bibliográficas consultadas incluyen: normativas tributarias, Código Civil, jurisprudencia emitida por la Dirección General de Impuestos Internos y por el Tribunal de Apelaciones relacionada al tema en estudio; además se indagó en libros de doctrina tributaria y tesis de derecho tributario.

ANEXO II
GUIA DE ENTREVISTA
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA

Objetivo: La presente entrevista tiene como finalidad obtener información relacionada con la determinación impositiva sobre base presunta por parte de la Administración Tributaria.

La información que se nos brinde será manejada con la debida confidencialidad que este tipo de datos requiere.

1. ¿En El Salvador cuando la Administración Tributaria procede a liquidar de oficio, cuál de las bases de determinación impositiva es utilizada con mayor frecuencia?
2. ¿Según su experiencia, puede mencionar cuales son los indicios más comunes, que la Administración Tributaria utiliza para proceder a la determinación impositiva sobre base presunta en El Salvador?
3. En su opinión los sujetos pasivos son conscientes de que el incumplimiento de obligaciones tributarias les conllevara a la determinación vía presunta por parte de la Administración Tributaria?
4. ¿Cuando la Administración Tributaria determina por vía presunta ingresos gravados por compras no registradas, para efectos de Impuesto Sobre la Renta a estas se les puede atribuir un costo relacionado?
5. ¿Existe jurisprudencia relacionada a la determinación de renta presunta para el caso de incremento patrimonial no justificado y sobre la presunción de intereses?
6. Cuando se procede a determinación oficiosa por parte de la Administración Tributaria por vía presunta ¿Cual es la forma de subsanar el incumplimiento determinado?
7. ¿Qué tipo de tasación resulta mas costosa para el sujeto pasivo, cuando la Administración Tributaria procede a liquidar de oficio, base cierta o base presunta.

ANEXO III
FICHAS DE ENTREVISTA

N°1

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿En El Salvador cuando la Administración Tributaria procede a liquidar de oficio, cuál de las bases de determinación impositiva es utilizada con mayor frecuencia?

Respuesta: Cuando la Administración procede a liquidar de oficio se utiliza con mayor frecuencia la base cierta, es muy poco utilizada la base presunta.

Comentario del entrevistador: En la mayoría de casos, en el país la Administración Tributaria utiliza la base cierta y no la base presunta.

Elaborador por: Grupo GT-58

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿Según su experiencia, puede mencionar cuales son los indicios más comunes, que la Administración Tributaria utiliza para proceder a la determinación impositiva sobre base presunta en El Salvador?

Respuesta: Usualmente la Administración Tributaria no se basa en un solo indicio, para comenzar un proceso de fiscalización si no que en varios, entre estos: el estilo de vida, nivel de ingresos, niveles de gastos, volumen de inversiones, etc.

Comentario del entrevistador: los indicios son utilizados por la Administración Tributaria como elementos que sirven para determinar el contribuyente que será sujeto a fiscalización y según cada caso se utilizará base presunta o base cierta, o base mixta.

Elaborador por: Grupo GT-58

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿ En su opinión los sujetos pasivos son conscientes de que el incumplimiento de obligaciones tributarias les conllevara a la determinación vía presunta por parte de la Administración Tributaria?

Respuesta: Realmente los sujetos pasivos no manejan mucho sobre las presunciones sobre las cuales se basa la Administración Tributaria o el procedimiento que esta aplica para determinar el impuesto sobre base presunta.

Comentario del entrevistador: Los contribuyentes no son conscientes o no tienen el suficiente conocimiento de las facultades de la cual es dotada la Administración Tributaria en el momento de liquidar de oficio el impuesto.

Elaborador por: Grupo GT-58

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿Cuando la Administración Tributaria determina por via presunta ingresos gravados por compras no registradas, para efectos de Impuesto Sobre la Renta a estas se les puede atribuir un costo relacionado?

Respuesta: No. Ya que según el Art. 29-A de la ley de Renta manda a que no tiene derecho a deducibilidad si estos no están registrados contablemente.

Comentario del entrevistador: la Ley del Impuesto Sobre La Renta establece que no puede haber un gastos deducible si no está registrado contablemente, por lo tanto cuando se determine ingresos gravados por compras no registradas para efectos de Renta no será deducible.

Elaborador por: Grupo GT-58

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿Existe jurisprudencia relacionada a la determinación de renta presunta para el caso de incremento patrimonial no justificado y sobre la presunción de intereses?

Respuesta: Sí existe. Pero ya que la Administración no tiene control sobre estos documentos no se pueden tener a disponibilidad fácilmente para el consultor a esto también se le puede añadir lo reciente que están estos artículos

Comentario del entrevistador: Existe jurisprudencia pero muy poca, esto debido a la aplicación reciente de los artículos.

Elaborador por: Grupo GT-58

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿Cuando se procede a determinación oficiosa por parte de la Administración Tributaria por vía presunta ¿Cual es la forma de subsanar el incumplimiento determinado?

Respuesta: Realmente cuando se determina el impuesto la única manera de subsanarlo es cancelando el impuesto determinado.

Se debe cancelar el impuesto determinado y el sujeto pasivo también puede dentro del plazo dado la opción de subsanar los incumplimientos cometidos por el sujeto pasivo, eso va depender de cada caso y el tipo de infracción que haya cometido. Como por ejemplo en un faltante de inventario, si el sujeto pasivos no lleva control de kardex el sujeto puede corregir el incumplimiento así como también puede corregir sus libros, declaraciones pero eso no significa que va dejar de cancelar el impuesto omitido, mas sin embargo si puede atenuar las multas subsanando los incumplimientos encontrados.

Comentario del entrevistador: Queda claro que el sujeto pasivo cuando se le determine de oficio el impuesto, puede subsanar algunos incumplimientos pero debe pagar el impuesto determinado y lo único que logrará es atenuar las multas establecidas por la Administración Tributaria.

Elaborador por: Grupo GT-58

TEMA: “DETERMINACIÓN IMPOSITIVA SOBRE BASE PRESUNTA EN EL SALVADOR”

Nombre del entrevistado: Lic. Villacorta

Fecha: 18/11/11

Pregunta: ¿Qué tipo de tasación resulta más costosa para el sujeto pasivo, cuando la Administración Tributaria procede a liquidar de oficio, base cierta o base presunta.

Respuesta: Cualquier base que se utiliza resulta igual costosa para el contribuyente, no hay diferencia.

Comentario del entrevistador:

Elaborador por: Grupo GT-58

**ANEXO IV
FICHAS BIBLIOGRAFICAS**

FICHAS BIBLIOGRAFICAS

NOMBRE DEL AUTOR: LIC. LUIS VÁSQUEZ LÓPEZ

TITULO DEL LIBRO: RECOPIACION DE LEYES EN MATERIA TRIBUTARIA.

CONTENIDO: CODIGO TRIBUTARIO

EDITORIAL: LIS

PAIS EN QUE FUE IMPRESO: EL SALVADOR

NUMERO DE EDICION: 17ª EDICION

AÑO DE PUBLICACION: 2010

NUMERO TOTAL DE ARTICULOS: 282

RESUMEN: A través de esta recopilación de Leyes se obtuvo toda la información referente a las presunciones que práctica la Administración Tributaria en el uso de su facultad de determinación de oficio del impuesto, donde se encuentra los indicios y procedimientos que se practica para realizar determinar ingresos omitidos por parte del sujeto pasivo.

ELABORADA POR: GRUPO GT-58

NOMBRE DEL AUTOR: CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

TITULO DEL LIBRO: CODIGO CIVIL

N° DE DECRETO: 512

FECHA DEL DECRETO: 11 de Noviembre de 2004 en el D.O. N° 236 del 17 de Diciembre del 2004

AÑO DE PUBLICACION: 2004

NUMERO TOTAL DE ARTICULOS: 2262

RESUMEN: A través del Código civil en su Art. 45 establece el tipo de presunciones que se practica en el Salvador, reconociendo a dos tipos de presunciones las cuales son: Presunción Legal y Presunciones de Derecho.

ELABORADA POR: GRUPO GT-58

NOMBRE DEL AUTOR: LUIS HERNANDEZ ASOREY

UBICACIÓN: INTERNET

FUENTE: <http://tribunal.mef.gob.pe/congreso/boletin/HERNANDEZ.pdf>

NOMBRE DEL ARTICULO: Congreso Internacional de Tributación” La Determinación Sobre base presunta en Latinoamérica

RESUMEN: A través de esta revista pudo encontrarse la teoría relacionada con la evolución que han tenido las presunciones a nivel de América Latina. Dándose importantes pronunciamientos Latinoamericanos sobre el tema de determinación sobre base presunta expuestas en las jornadas organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT I)

ELABORADA POR: GRUPO GT-58

NOMBRE DEL AUTOR: RUBEN SAAVEDRA RODRÌGUEZ

UBICACIÓN: INTERNET

FUENTE: *www.ipc.pe/empresarial/presunciones.pdf*

NOMBRE DEL ARTICULO: LAS PRESUNCIONES EN LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

RESUMEN: En este artículo el autor realiza el estudio de las presunciones legales, y su aplicación en la determinación de la obligación tributaria efectuada por la Administración Tributaria, cuando el contribuyente ha incurrido en algunos de los supuestos que facultan a la Administración a practicar la determinación sobre base presunta.

ELABORADA POR: GRUPO GT-58

ANEXO V
PASOS PARA EL CÁLCULO DE INTERESES MORATORIOS

<p>PASO 1 Toma nota de: a) El periodo que se declara; b) Fecha de vencimiento para pagar la declaración.</p>	<p>DESARROLLO: a) Periodo: Noviembre 2010 b) Fecha de Vencimiento: 14 de diciembre 2010. c) Fecha de Pago: 6 de febrero de 2011.</p>
<p>PASO 2 Con calendario en mano se cuentan los días de retardo desde la fecha de vencimiento para pagar la declaración.</p>	<p>Desde el 15 de diciembre de 2010 al 06 de febrero de 2011 hay 54 días de atraso.</p>
<p>PASO 3 Se aplican los siguientes porcentajes que establece el DECRETO 720 y específicamente son publicados en los meses de Enero y Julio de cada año por el Ministerio de Hacienda en los periódicos de mayor circulación: Tasa de interés anual vigentes de enero a diciembre de 2011 i) Menos de 60 días: 7.62% ii) Más de 60 días: 11.62%</p>	<p>Como el contribuyente tiene 54 días de atraso se aplicara el 7.62% que sugiere el literal i) por tener menos de 60 días de retraso en pagar la declaración.</p>
<p>PASO 4 Establecer el tiempo de retraso en días a meses, utilizando la siguiente fórmula: Días de retraso = meses aprox. 30 días</p>	<p>Se aplica la fórmula respectiva: 54 días de retraso entre 30 = 1.8 meses 1.8 meses es mes fraccionado que se aproxima a 2 mes.</p>
<p>PASO 5 Se aplica la fórmula para calcular los intereses a pagar. Impuesto a pagar X Meses de retardo X Tasa de Interés Vigente Aplicable ÷ 12 = Monto de Interés a pagar.</p>	<p>Se utiliza la fórmula para el cálculo del interés a pagar $\\$ 287.54 \times 2 \times 7.62\% \div 12 = \\$ 3.65$ \$ 3.65 es el monto de interés a pagar.</p>