

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



"GUÍA DIDÁCTICA PARA LA CÁTEDRA DE DERECHO TRIBUTARIO I"

Trabajo de Investigación Presentado Por:

Colocho López, Vilma Elena

Escalante Valle, Alba Geannina

Pocasangre Fuentes, Roxana Patricia

Para optar el grado de

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Septiembre del 2012

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Ingeniero Mario Roberto Nieto Lovo
Vicerrector	:	Maestra Ana María Glower de Alvarado
Secretaria	:	Doctora Ana Leticia Zavaleta de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Máster Roger Armando Arias Alfaro
Secretario de la Faculta de Ciencias Económicas	:	Máster José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciada Margarita de Jesús Martínez Mendoza.
Coordinador de Seminario	:	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Especialista	:	Licenciado José David Avelar
Asesor Metodológico	:	Licenciado Jorge Luis Martínez Bonilla
Jurado Examinador	:	Licenciado José David Avelar Licenciado Edgar Ulises Mendoza

Septiembre del 2012

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, por darme la sabiduría para poder culminar mis estudios y brindarlos al servicio de los demás. A mis amados Padres Álvaro Escalante (QDDG) y Morena Valle, quienes confiaron en mí y me apoyaron; a mis compañeras de tesis Roxana y Elena, a Guadalupe Cárcamo por las asesorías dadas a lo largo de la carrera que me dieron una mejor comprensión; a la/os Maestros y profesores por su aporte valioso en la orientación de la carrera, a los asesores por los lineamientos brindados para el perfeccionamiento de nuestro trabajo de investigación; a mis familiares, compañera/os y amiga/os, especialmente a Diego Mora, Carmen Lozano, Aída Castillo, Juan González, Wendy Cárcamo, Karla Guevara, Lorena Rivera, Paola García y a mi novio Johan Morales por sus palabras y apoyo en mis estudios.

Geannina Escalante

Agradezco primeramente a Dios, por haberme dado la fuerza y la sabiduría para haber finalizado mis estudios y poder superarme como profesional, a mi tía Ana Julia y a mi mamá Carmen Dinora por haberme apoyado en todo el lapso de mi carrera, a los asesores por la dedicación de su tiempo ya que han hecho posible el desarrollo de este trabajo, y por el apoyo y palabras de aliento brindados por Víctor Figueroa en los momentos más difíciles, y a todas mis amigas que a lo largo de la carrera hemos superado los obstáculos y gracias a eso, llegar al culmen de nuestra carrera.

Roxana Pocasangre

Agradezco a Dios Todopoderoso, a mi familia, compañeras de tesis y los asesores por el apoyo en el desarrollo de mi carrera.

Elena Colocho

ÍNDICE

Contenido	Pág. N°
Resumen Ejecutivo.....	i
Introducción	ii

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1	Fundamentos teóricos del Derecho Tributario	1
1.1.1	Definición de Derecho Tributario	1
1.1.2	Evolución del Pensamiento Financiero	1
1.1.3	Teorías del Derecho Tributario	3
1.1.4	Introducción del Derecho Tributario en El Salvador.....	3
1.2	Formas de adquirir conocimiento de la materia de Derecho Tributario I.....	4
1.2.1	Fuentes de obtención de información o consulta.....	4
1.2.2	Modalidades que existen en el país.....	5
1.2.3	Modalidades que existen en la Universidad de El Salvador	7
1.3.	Generalidades de las guías didácticas	7
1.3.1	Concepto y definición.....	7
1.3.2	Funciones básicas	8
1.3.3	Componentes estructurales	8
1.3.4	Programa de estudio	8
1.3.5	Generalidades de la asignatura de Derecho Tributario I.....	9
1.3.6	Contenido de la asignatura	9

CAPÍTULO II
PROPUESTA DE UNA GUÍA TEÓRICA-PRÁCTICA PARA IMPARTIR LA CÁTEDRA DE
DERECHO TRIBUTARIO I

2.1	Unidad I: “Conceptos básicos para el estudio del Impuesto Sobre la Renta”	10
2.1.1	Generalidades, conceptos y definiciones de Derecho Tributario	10
2.1.1.1	Generalidades del Derecho	10
2.1.1.2	Principios del Derecho Tributario	12
2.1.1.3	Sistema Tributario.....	12
2.1.1.4	Formas del impuesto a la renta	15
2.1.1.5	Derecho Tributario	16
2.1.1.6	Los Tributos	17
2.1.1.7	Análisis de la renta producto e incremento patrimonial.....	20
2.1.2	Relación jurídica tributaria	20
2.1.3	Estructura jerárquica de la Norma Jurídica.....	21
2.1.3.1	Pirámide de Hans Kelsen	21
2.2	Unidad II: “Determinación del Impuesto Sobre la Renta”	21
2.2.1	Impuesto sobre la Renta.....	21
2.2.2	De la obtención de rentas	23
2.2.2.1	Hecho generador o imponible.....	23
2.2.2.2	Renta obtenida	25
2.2.2.3	Productos o utilidades excluidos del concepto de renta	25
2.2.2.4	Clases de renta.....	27
2.2.3	Sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva	34
2.2.4	Sujetos excluidos del pago del Impuesto Sobre la Renta	34
2.2.5	Método de efectivo y sistema de acumulación	34
2.2.6	Principio de necesidad del gasto	36
2.2.6.1	Costos, gastos y deducciones	36
2.2.6.2	Clasificación de las deducciones	36

2.2.6.2.1	Deducciones generales	36
2.2.6.2.2	Otras deducciones	40
2.2.7	Liberalidades	53
2.2.8	La Renta Neta.....	55
2.2.9	Cómputo de las rentas.....	56
2.2.9.1	Persona Natural.....	56
2.2.9.2	Sucesiones	63
2.2.9.3	Persona jurídica.....	64
2.2.9.4	Pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta	67
2.3	Unidad III: “Análisis del pago o anticipo a cuenta y retenciones del Impuesto Sobre La Renta”.....	69
2.3.1	Del pago o anticipo a cuenta Art. 151 CT	69
2.3.2	Retención.....	71
2.3.2.1	Retenciones por prestación de servicios de carácter permanente y servicios independientes	71
2.3.2.2	Retención por compra de intangibles.....	71
2.3.2.3	Retención por operaciones de renta y asimiladas de rentas	72
2.3.2.4	Retenciones a sujetos no domiciliado.....	72
2.3.2.5	Retenciones a personas no domiciliadas provenientes de países calificados como paraíso fiscal	73
2.3.2.6	Retención a rentas provenientes de depósitos y títulos valores	74
2.3.2.7	Retención sobre premios.....	75
2.3.2.8	Retención por pago o acreditación de utilidades	75
2.3.2.9	Socios o accionistas	76
2.3.2.10	Convenio de Doble Imposición	77
2.4	Unidad IV: “Casos especiales que generan impuesto sobre la renta y régimen sancionatorio”	80
2.4.1	Ganancia o pérdida de capital	80
2.4.1.1	Ganancia de capital en venta de activos mayores a 12 meses	81

2.4.1.2	Ganancia de capital en venta de activos menores a 12 meses	83
2.4.1.3	Venta de activos que genera pérdida de capital	84
2.4.1.4	Rentas provenientes de títulos valores	85
2.4.2	Rentas obtenidas en El Salvador.....	90
2.4.3	Rentas obtenidas parcialmente en El Salvador	91
2.4.4	Rentas obtenidas por depósitos en instituciones financieras en El Salvador	92
2.4.5	Operaciones con sujetos relacionados	93
2.4.6	Régimen sancionatorio	96
2.5	Unidad V: “Fases y procesos de la liquidación de oficio”	100
2.5.1	Fases del proceso de liquidación de oficio	100
2.5.2	Medios de defensa	103
2.5.3	Modos de Extinción de las Obligaciones Tributaria	105
	Conclusión.....	108
	Recomendaciones.....	109
	Bibliografía.....	110
	Anexos	

RESUMEN EJECUTIVO

La normativa Tributaria Salvadoreña, a lo largo de la historia ha sufrido una serie de modificaciones, en demanda de las necesidades suscitadas en el ámbito económico y social del país, fue así que se introdujo la Ley del Impuesto sobre la Renta para ayudar a disminuir la crisis económica, mejorando el sistema de recaudación de los tributos de la Administración Tributaria, según la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En relación a lo anterior La Universidad de El Salvador desempeña un importante papel para la formación de futuros profesionales de la Contaduría Pública, por ende es indispensable que se disponga de la bibliografía técnica, esencialmente del estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abordada la asignatura de Derecho Tributario I, que les sirva a los estudiantes como guía en la comprensión de la temática ya que no disponen de un material actualizado, así como también proporcionar a los docentes una herramienta que les facilite la exposición de los temas en estudio.

A raíz de lo anterior, la metodología de la investigación a utilizar, se orientará a satisfacer la necesidad de la actualización de una guía teórica práctica estructurada en el programa de la cátedra de Derecho Tributario que contendrá la aplicabilidad de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la relación con el Código Tributario, como una contribución a la mejora del proceso enseñanza aprendizaje.

INTRODUCCIÓN

La calidad y eficiencia del proceso formativo que experimenta todo futuro profesional es puesto a prueba una vez que éste se enfrenta a una realidad que ya no es tan exacta como se prevé en los libros de texto sino que se trata de una realidad que le demanda la solución de problemas, lo cual implica la emisión de opiniones calificadas o la generación y búsqueda de apoyos apropiados para resolver los mismos. En ese sentido cobra relevancia el hecho de que los docentes y alumnos reciban la mayor cantidad de conocimientos cercanos a esa realidad y probablemente una forma de contribuir a ese logro, es la revisión periódica de los contenidos temáticos de las distintas asignaturas que conforman los pensum de las carreras universitarias.

Se considera importante que la Cátedra de Derecho Tributario I, se adapte a las realidades actuales, ya que los tributos a través del tiempo han constituido un campo de continuo debate, pero de indispensable conocimiento y dominio para quienes han pretendido dedicarse a ello y dado que la dinámica de los negocios, y los recursos que demanda el Estado, se convierten en motores generadores de cambios en las normas que regulan dichos tributos.

Con el propósito de establecer una guía teórica práctica para el proceso de enseñanza-aprendizaje de los docentes y alumnos de la facultad de Ciencias Económicas de La Universidad de El Salvador, se ha elaborado el presente documento el cual está dividido en dos capítulos.

El primer capítulo del marco teórico contiene, las generalidades de una guía didáctica, los aspectos que la caracterizan y la importancia que tienen como herramienta de la enseñanza-aprendizaje, así como los aspectos fundamentales del Derecho Tributario, permitiendo al lector tener un conocimiento íntegro sobre dicha asignatura.

El segundo capítulo, contiene la propuesta de una guía teórica práctica para impartir la cátedra de Derecho Tributario I, de acuerdo al contenido programático, permitiendo obtener los conocimientos sobre la aplicación de la normativa tributaria para efectos del Impuestos Sobre la Renta (ISR) que realizan tanto la persona natural como una persona jurídica.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1 Fundamentos teóricos del Derecho Tributario

La palabra “tributario” proviene del latín “tributarius”, que es lo perteneciente o relativo al tributo, o la carga u obligación de tributar cierta cantidad en dinero o en especie; que el súbdito entrega al Estado, para las cargas y atenciones públicas.

La palabra fisco proviene del latín “fiscus”, que significa “tesoro público”; el tributo como ingreso público, una vez percibido ingresa al fisco que interviene en la administración del erario para el cumplimiento de sus funciones.

1.1.1 Definición de Derecho Tributario

Es la rama del Derecho Financiero que estudia el aspecto jurídico de la tributación, como fuente de ingresos para Estado.

1.1.2 Evolución del Pensamiento Financiero

Con las manifestaciones del Estado como sujeto que ejerce su poder imperial, surgen los tributos; que sin duda afectan las ganancias e influyen en el comportamiento de los consumidores, productores o trabajadores porque si la carga tributaria es alta, se reduce la eficiencia económica. Adam Smith en su obra clásica “*Investigación sobre la naturaleza y las causas de las riquezas de las naciones*” (1776), desarrolla la premisa: “*así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes*”, y establece que la recaudación de impuestos no debe ser costosa y que tampoco desincentive la actividad económica, es por ello que el sistema impositivo debe ser equitativo, basado sobre dos principios; el principio de mercado: los individuos que reciben el beneficio de un bien o servicio deben pagar el impuesto necesario para la provisión de ese bien o servicio; y el segundo, se refiere a la equidad, ya que sostiene que los individuos que tienen

mayor capacidad de soportar la carga impositiva deben pagar más impuestos. A partir de esto, surgen corrientes de pensamiento financiero con respecto a las finanzas públicas desde el punto de vista del Estado, las cuáles son:¹

- **Mercantilismo.** Los mercantilistas pensaban en la riqueza, principalmente, como oro y plata (en esa época se decía "*tesoro*"), y para ellos era más deseable la abundancia de dinero que los bienes. El mercantilismo era una filosofía práctica sobre cómo obtener riqueza."
- **Cameralismo.** Del vocablo alemán "*Kammer*" y el latino "*camera*", que significa "*cámara*" (de este modo, pretendían darle el sentido de "*gabinete real*"). Como disciplina, empezó simplemente como una política dedicada a fortalecer las finanzas reales, desde este punto de vista, la asunción era que la única medida de interés de la riqueza de un país era la cantidad de impuestos que era posible recaudar.
- **Fisiocracia.** Etimológicamente significa "*gobierno de la naturaleza*", este movimiento se caracterizó, por ser el primer intento de crear un sistema científico de la economía. Entendían que la sociedad se dividía en tres clases económicas: terratenientes, que debían pagar el impuesto pretendido; agricultores, que trabajaban directamente las tierras, y clase estéril, el resto de la sociedad, artesanos, industriales, comerciantes, que no podía reproducir el equivalente de lo que consumía.
- **Escuela Liberal.** Adam Smith(1723-1790), llamado el padre de la economía política, y estableció 4 principios fundamentales en su obra mencionada: 1) los ciudadanos deben contribuir con los gastos del Estado, 2) el impuesto a pagar debe ser cierto y no arbitrario, 3) debe cobrarse en el tiempo y en la manera más cómodos para el contribuyente y 4) toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público.
- **Marginalismo.** La escuela de la utilidad marginal (o utilidad final), que tuvo por cultor a Hermann Heinrich Gossen (1810-1858), entendía que el valor de las cosas es proporcional a su capacidad para procurar satisfacciones, pero a medida que la cantidad disponible aumenta,

¹García Vizcaíno Catalina, Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Ediciones Depalma, pág. 14, 16, 19, 20, 29 y 34.

la satisfacción que da cada unidad siguiente decrece; el valor se establece en el punto en que la utilidad marginal y la inutilidad marginal se equilibran.

- **Cambridge.** Consideraba que la teoría de la incidencia de los impuestos era parte integrante de la teoría general del valor, y que se debía entender que un impuesto sobre una cosa es una de las muchas causas que pueden elevar su precio normal de oferta.

1.1.3 Teorías del Derecho Tributario

Las teorías fundamentan la percepción tributaria del Estado, y están enfocadas para imponer y percibir tributos y las cuáles tienden a justificar la existencia de las contribuciones. Entre estas teorías se pueden mencionar:

- a) **Teoría de los servicios públicos:** el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que, lo que el particular paga por concepto de gravamen, es el equivalente a los servicios públicos que recibe.
- b) **Teoría de la relación de sujeción:** la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos.
- c) **Teoría de la necesidad social:** el tributo es para la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.
- d) **Teoría del seguro:** los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.
- e) **Teoría de Eherberg:** el pago de los tributos, es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

1.1.4 Introducción del Derecho Tributario en El Salvador

El origen de la obligación tributaria nace desde la Constitución de la República, con el Art. 1, cuando *“reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común (...) el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.”* Por ello, el Estado necesita efectuar gastos y obtener ingresos para financiar dichas erogaciones a través de ejercer su poder

tributario, obteniendo de los particulares (población) los ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común; en función de esto, se establece legalmente los impuestos.

1.2 FORMAS DE ADQUIRIR CONOCIMIENTO DE LA MATERIA DE DERECHO TRIBUTARIO I

Existen diferentes clasificaciones de medios de enseñanza y aprendizaje, y adoptar una u otra dependerá de la posición que asuma el docente, siendo recomendable que seleccione aquellos medios que garanticen la apropiación del contenido programático, en relación a la materia, cumpliendo con el objetivo educacional.

1.2.1 Fuentes de obtención de información o consulta para adquirir conocimiento de la materia de Derecho Tributario I

- **Libro.** Este tipo de obra puede ser manuscrita, digitalizada, impresa, etc. Y puede contener conocimientos sobre la materia objeto del presente estudio, por ejemplo: *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”* de Héctor B. Villegas.
- **Revistas especializadas.** Es un tipo de publicación, por lo común semanal, que atrae al lector por la utilización de elementos técnicos más relevantes de un periodo de tiempo, por ejemplo: Revista Alternativa FUNDE (Fundación Nacional para el Desarrollo) online, Revista de la Escuela de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador y la Revista El Contador Público.
- **Foros.** Es una técnica de comunicación, dirigido por un moderador donde distintas personas conversan sobre un tema de interés común, por ejemplo: foro de Alter Iuris *“Obligaciones formales de la ley de Impuesto Sobre la Renta”*, foro del Ministerio de Hacienda ubicado en la pestaña de *“Participación Ciudadana”* de su página web y por el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos Impuestos *“Temas relativos al fisco en todas sus modalidades”*.

- **Seminarios.** Es una clase donde un especialista interactúa con los asistentes, para difundir conocimientos o desarrollar investigaciones de un tema determinado, por ejemplo: Seminario Ley del Impuesto sobre la Renta (Actualización y Aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta) del Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, *“Reforma Tributaria El Salvador 2012”* de JMB Auditores y Consultores y *“Tratamiento de las implicaciones financieras y contables de las reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta y cambios generados en el Código Tributario para el ejercicio fiscal del 2012”* de La Cámara de Comercio e Industria de El Salvador.
- **Bibliografía Nacional,** *“Derecho Constitucional Tributario: el principio de legalidad”*; escrito por Álvaro Magaña, el cual fue ex presidente de la República, Dr. En Jurisprudencia y Ciencias Sociales y ex profesor de la Universidad de El Salvador, el libro contiene temas como: principios constitucionales, financieros, y tributarios, principio de legalidad tributaria, aspectos tributarios en las constituciones, clases de la reserva legal, evolución el derecho constitucional Salvadoreño, y reserva de ley tributaria.

1.2.2 Modalidades que existen en el país

Marcan una tendencia de divulgación ascendente en la educación continua para los profesionales, estudiantes y público en general, y se puede mencionar:

- **El Ministerio de Hacienda,** a través de la página web oficial <http://www.mh.gob.sv>, misma que posee:
 - Guías de orientación (Art. 27 CT), con la finalidad de facilitar a los contribuyentes el conocimiento y comprensión de la información en materia tributaria, así como opiniones a través de las diferentes consultas realizadas por estos, mediante escritos, todo con el fin de cumplir con las obligaciones tributarias.
 - Noticias, publicaciones y boletines así como la publicación de materiales didácticos y el área de juegos Recre Hacienda en las instalaciones.

- La herramienta de ABC, creado como instrumento de consulta para técnicos y para estudiante, sobre los cambios debidos a la modernización estatal, especialmente de la legislación tales como: Código Tributario, Ley de la Administración Financiera (AFI), Ley de Adquisiciones y Contrataciones de las Administraciones Públicas (LACAP), etc.
- A través de la herramienta de CAT legal (Centro de Atención Técnica Legal), el cual es un portal para consultar jurisprudencia y opiniones jurídicas en materia tributaria como: sentencias, resoluciones y consultas. También a través de la dirección catlegal.dgii@mh.gob.sv.
- Programas para fomentar entre la población salvadoreña una mayor cultura fiscal, como el programa denominado “*Hacienda Va a La Escuela*”, en la que funcionarios de la institución viajan a centros escolares, “*Educación Fiscal*”, trabajando en conjunto con el Ministerio de Educación, “*Formación de Capital Humano*”, el cual beneficia a estudiantes universitarios en la formación teórica y académica especializada en las distintas áreas de gestión tributaria, con el apoyo de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID)
- Consultas telefónicas que brinda al 2244-3444 o 2244-2244.
- A través de las divulgaciones por medio de conferencias, coloquios y seminarios.
- **Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP)**, a través de las conferencias, diplomados, boletines y capacitaciones que ofrece el Instituto a los profesionales y estudiantes interesados en obtener una educación continua que potencia la profesión a niveles de calidad, permitiendo al contador público conocimientos y destrezas que contribuyen en una actualización permanente para enfrentar los nuevos requerimientos que la comunidad de negocios demanda.
- **Firmas de auditoría**, tales como: Elías & Asociados, Auditores Externos, GrantThornton El Salvador, KPMG, PWC (Pricewaterhousecoopers), Deloitte, Ernest & Young; las cuales brindan servicios como la realización de foros, seminarios y capacitaciones sobre temas tributarios.

1.2.3 Modalidades que existen en la Universidad de El Salvador

- **Cátedra de Derecho Tributario I y II de la Facultad de Ciencias Económicas en la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública**, en el ciclo en el 6° y 7° que incluye el pensum, en el plan de estudios de año 1994.
- **Cátedra de Derecho Tributario de la facultad de Jurisprudencia en la carrera de Ciencias Jurídicas**, en el ciclo 7°, que incluye el pensum, en el plan de estudios de año 2007.
- **Foros y Conferencias**, estas técnicas la coordinan los docentes y estudiantes, por ejemplo en la semana del profesional de Contaduría Pública, para difundir opiniones sobre un tema de interés general.
- **Charlas**, se realizan con el fin de actualizar a los estudiantes y profesionales, por ejemplo las realizadas por catedráticos especialistas en la materia con motivo de la realización de eventos académicos en fechas conmemorativas como el día del profesional de la Contaduría Pública.
- **Seminario de Graduación**, para especializar a los estudiantes egresados en el área tributaria del país.

1.3. GENERALIDADES DE LAS GUÍAS DIDÁCTICAS

En el proceso de enseñanza-aprendizaje, los medios de enseñanza como el material didáctico constituyen un factor de vital importancia, ya que estos medios permiten la interacción bidireccional entre los emisores (profesores) y los receptores (alumnos) de una forma sencilla, directa y efectiva, gracias a que su uso puntualiza las áreas críticas de la información y los contenidos concretos que deben ser abordados.

1.3.1 Concepto y definición

Una guía didáctica, es un instrumento metodológico con orientación técnica para que el docente incluya toda la información necesaria y el correcto uso de fuente bibliográfica, que benefician a los alumnos a estudiar los contenidos de un curso, de forma clara y comprensible, a través de

recursos didácticos que estimulan el interés, maximizando el aprendizaje y la aplicación en un tiempo óptimo.

1.3.2 Funciones básicas

- a) Orientación, porque hace recomendaciones oportunas para conducir y dirigir el trabajo del estudiante, y aclara en su desarrollo, dudas que previsiblemente puedan obstaculizar el progreso en el aprendizaje.
- b) Promoción del aprendizaje, porque sugiere problemas y cuestiona a través de interrogantes que obliguen al análisis y reflexión, propicia la transferencia y aplicación de lo aprendido.

1.3.3 Componentes estructurales

- Elementos introductorios: título del programa educativo, portada identificación del material, destinatarios, índice del contenido, esquema general del contenido, presentación general de la asignatura o curso, objetivo general, evaluación, equipo docente.
- Desarrollo temático.
- Actividades para el aprendizaje.
- Ejercicios de autoevaluación.
- Bibliografía de apoyo.

1.3.4 Programa de estudio

Los programas de estudio (cartas descriptivas) son documentos que sirven como medio de comunicación entre docentes, alumnos y administradores académicos. Fundamentalmente se transmite a través de ellos una minuciosa descripción de los aprendizajes que deberán ser alcanzados por los educandos, así como los procedimientos y medios que pueden emplearse para lograrlo y para evaluar los resultados.

1.3.5 Generalidades de la asignatura de Derecho Tributario I

Se enfoca principalmente, en el estudio de la imposición directa representada por el Impuesto Sobre la Renta (ISR), su base doctrinaria: conceptos, principios teorías; y normativa: hecho generador, retenciones, pagos y sanciones que son objeto de estudio en la referida asignatura.

1.3.6 Contenido de la asignatura

Unidad I: Conceptos básicos para el estudio del Impuesto Sobre la Renta.

Unidad II: Determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Unidad III: Pago mínimo, pago o anticipo a cuenta y retenciones del Impuesto Sobre la Renta.

Unidad IV: Casos especiales que generan Impuesto sobre la Renta y Régimen Sancionatorio.

Unidad V: Fases del proceso de liquidación de Oficio.

CAPÍTULO II

PROPUESTA DE GUÍA TEÓRICA-PRÁCTICA PARA IMPARTIR LA CÁTEDRA DE DERECHO TRIBUTARIO I

2.1 Unidad I: “Conceptos básicos para el estudio del Impuesto Sobre la Renta”

2.1.1 Generalidades, conceptos y definiciones de Derecho Tributario

2.1.1.1 Generalidades del Derecho

Desde siempre, el hombre como ser social ha buscado relacionarse con su entorno, estableciendo para ello normas de convivencia, mismas que dan nacimiento al Derecho, que es una fuente de regulación de las relaciones humanas.

La palabra proviene del latín *“directus”*, que significa derecho, recto, rígido, participio del verbo *dirigere*: dirigir. El Doctor Eduardo García Máynez define el Derecho como: *“un orden concreto, instituido por el hombre para la realización de valores colectivos, cuyas normas -integrantes de un sistema que regula la conducta de manera bilateral, externa y coercible- son normalmente cumplidas por los particulares, y en caso de inobservancia, aplicadas o impuestas por los órganos del poder público.”*²

El derecho se divide en dos ramas:

- a) El Derecho Público, se refiere a la organización de las cosas públicas o sea que regula las relaciones del Estado con los demás entes.
- b) El Derecho Privado, es el que actúa al interés de los sujetos entre sí y concierne a las relaciones del individuo con sus semejantes para satisfacer sus necesidades personales.

En virtud de la naturaleza de la temática investigada, se hará un breve esbozo del Derecho Financiero como parte del Derecho Público, por cuanto comprende al Derecho Tributario.

²Jesús Aquilino Fernández Suárez, “La Filosofía Jurídica de Eduardo García Máynez”, Universidad de Oviedo, 1991.

Ubicación del Derecho Tributario³



Derecho Financiero⁴

El autor Giannini, lo define como *"el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público"*. El Derecho Financiero tiene dos vertientes fundamentales:

a) Derecho presupuestario:⁵ es el que regula la preparación, aprobación, ejecución y control del presupuesto, el instrumento jurídico para la realización de los gastos públicos.

b) Derecho Tributario: es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos.

³Gregg Angélica Cruz "Fundamentos del Derecho positivo mexicano", 3era Edición, página 25

⁴Héctor B. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 7ma. Edición 1999, Pág. 187.

⁵Alejandro Menéndez Moreno, "Derecho Financiero y Tributario Español. Parte general. Lecciones de cátedra", Edición 11, Lex Nova, 2010.

2.1.1.2 Principios del Derecho Tributario

a) Legalidad. Principio fundamental, que se ha sintetizado en el aforismo: *“no hay tributo sin Ley que lo establezca.”*

b) Capacidad Contributiva. Según Fernando Sainz de Bujanda *“supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.”*⁶

c) Igualdad. Está orientado a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en similares situaciones.

d) Generalidad. Alude al carácter extensivo, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo que no se puede establecer privilegio alguno.

e) Proporcionalidad. Exige que la contribución de los sujetos pasivos sea en proporción a su capacidad contributiva, lo ideal es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella.

f) No Confiscatoriedad. Implica que no debe haber una lesión al derecho de propiedad, y por lo tanto, este principio propone que se afecte cabalmente el patrimonio del contribuyente.

2.1.1.3 Sistema Tributario

Es el conjunto de tributos vigentes en el país, así como las normas y organismos que rigen la cobranza de estos, ya que los tributos son la principal fuente de ingreso del gobierno, para garantizar que el flujo de capital se mantenga, se crean leyes, las cuales dictaminan quienes y como se debe realizar el pago de estos.

Los Ingresos tributarios vigentes en El Salvador en orden en cuanto a la recaudación son:

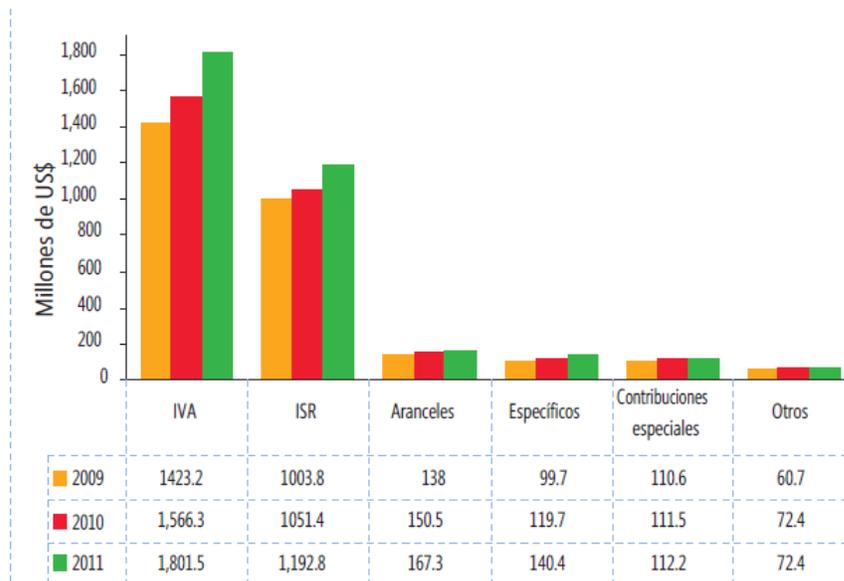
- Impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios.
- Impuesto sobre la Renta.
- Derechos arancelarios de importación.
- Impuestos específicos del consumo: Impuestos a productos alcohólicos, bebidas no alcohólicas, cervezas, cigarrillos, armas y explosivos.
- Contribuciones especiales: Fovial, contribuciones al transporte público, contribuciones turismo y azúcar extraída

⁶Sainz Bujanda, “Hacienda y Derecho, Vol. III”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, Pág. 190.

- Otros impuestos: llamadas telefónicas, transferencias de propiedades, migración y primera matrícula.

Cada tributo mencionado anteriormente cuenta con una ley que los ampara y regula.

Ingresos tributarios 2009-2011



Instituciones relacionadas con la regulación de los impuestos internos en El Salvador

El Ministerio de Hacienda: *Es el órgano Ejecutivo en el ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y esta específicamente obligado a conservar el equilibrio del presupuesto hasta donde sea compatible con los fines del Estado.*⁷

A través de este Ministerio El Órgano Ejecutivo administra los impuestos y en general los bienes del Estado, ya que la finalidad del mismo es no gastar lo que se obtiene y proporcionar a las instituciones del Estado los recursos necesarios para su funcionamiento y cubrir con las necesidades de la población.

⁷Art. 226 de La Constitución de la República de El Salvador D.C. No 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O No 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

Organización del Ministerio de Hacienda

Cuenta con un vice ministerio de Hacienda y siete direcciones las cuales son: 1) Dirección General de Aduanas, 2) Dirección General de Inversión y Crédito Público, 3) Dirección General de Presupuesto, 4) Dirección General de Tesorería 5) Dirección General de Contabilidad Gubernamental, 5) Dirección General de Impuestos Internos y 7) Dirección General de Administración.

Las direcciones que se relacionan directamente con la recaudación de ingresos tributarios son las siguientes:

- **Dirección General de Impuestos Internos (D.G.I.I.):** es un ramo adscrito al Ministerio de hacienda *que nace con la emisión de su Ley Orgánica,*⁸ teniendo bajo su competencia todas las actividades administrativas relacionadas con el Impuesto sobre la Renta, Impuesto Sobre la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Impuesto Sobre la Tránsito de Bienes Raíces, Impuesto a los Cigarrillos, Impuestos a las Bebidas Gaseosas, Simples o Endulzadas, Impuestos a las Bebidas Alcohólicas y Contribución de Conservación Vial.

Funciones básica de la D.G.I.I.

- a) Aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos internos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, estén asignadas a la Ley.
- b) Brindar asistencia tributaria al contribuyente tanto personal como telefónica.
- c) Diseñar y ejecutar planes de fiscalización enfocados a la obtención de recursos financieros que necesita El Estado para operar.
- d) Facilitar al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Dirección General de Tesorería (D.G.T.): es el ente encargado del subsistema de tesorería para realizar el cobro de las obligaciones tributarias, que por aplicación de leyes y reglamentos,

⁸Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, D.L. No 251, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

se encuentran pendientes de pago al haber vencido los términos señalados; y tendrá competencia para:

- a) Administrar la cuenta corriente única del tesoro público y cuenta fondos ajenos en custodia que se crean en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado.
- b) Recaudar oportunamente todos los ingresos tributarios y no tributarios.
- c) Concentrar los recursos del Tesoro Público y transferirlos a las tesorerías de las unidades financieras Institucionales oportunamente, para facilitar el cumplimiento y metas establecidas en el presupuesto general del Estado.
- d) Elaborar anualmente el presupuesto de efectivo y realizar las evaluaciones y ajustes necesarios.
- e) Procurar el óptimo rendimiento de los recursos financieros del Tesoro Público, mediante inversiones financieras a corto plazo, previa autorización del Ministerio de Hacienda, entre otras.⁹

Leyes que regulan los entes anteriores:

-Constitución de la República de El Salvador.

-Código Tributario, Reglamento interno del Órgano Ejecutivo (Ministerio de Hacienda) , Ley Orgánica de la Dirección general de impuestos(Dirección General de Impuestos Internos), Ley orgánica de la Administración Financiera del Estado (Dirección General de Tesorería).

2.1.1.4 Formas del impuesto a la renta¹⁰

Según Villegas *"Es importante su análisis a efecto de observar la evolución y perfeccionamiento del impuesto en el curso del tiempo, las formas más importantes de perfeccionamiento son las siguientes"*:

Cedular. Consiste en distinguir las rentas según su origen, grava las fuentes separadamente con alícuotas proporcionales, teniendo el inconveniente de que no permite llegar a la totalidad que

⁹Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado D.L. No 516, del 23 de noviembre de 1995, D.O. No. 07, Tomo 330, del 11 de enero de 1996.

¹⁰Héctor B. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 7ma. Edición 1999, Pág. 513 y 538.

forman con respecto a determinada persona, no permitiendo, por lo tanto, que se puedan efectuar deducciones personales.

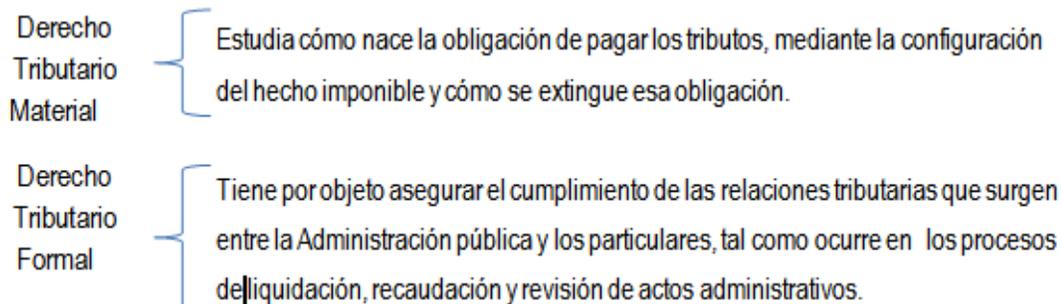
Global o Sintético. A diferencia del anterior, grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen, su desventaja es que al no tener en cuenta el origen de las rentas, las trata a todas en idéntica forma, y ello puede dar lugar a situaciones injustas.

Mixto. Existe un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta por su origen, pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente, realizando deducciones necesarias, y puede existir progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la especial situación personal del contribuyente. Esta última forma de imposición es la que adoptan los sistemas tributarios modernos, y entre ellos, El Salvador.

2.1.1.5 Derecho Tributario

Para Carlos Giuliani Fonrouge el Derecho Tributario: *“es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones; como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que produzcan entre estos últimos”.*

El derecho tributario se divide en:



2.1.1.6 Los Tributos

“Son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, es decir constituye una transferencia obligatoria.”¹¹

Los tributos usualmente se clasifican en **impuestos, tasas y contribuciones especiales**; y definen a continuación:

Impuesto (Art. 11 CT)		
Definición	Tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.	
Clasificación ¹²	<i>Impuestos Directos</i>	<i>Impuestos Indirectos</i>
	Son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio. Ej. Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.	En este tipo de impuestos, el sujeto pasivo está legalmente obligado a pagar el impuesto, lo traslada a un tercero, quién es el que verdaderamente lo paga. Ej. Impuesto al Valor Agregado (IVA)
	<i>Ordinarios</i>	<i>Extraordinarios</i>
	Son los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de habérselos establecido con miras a su permanencia.	Los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos.
	<i>Personales o subjetivos</i>	<i>Reales u objetivos</i>
	El contribuyente colabora con el	Son los que prescinden de esa

¹¹Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, Ediciones Depalma, Edición 3^a. 1982.

¹²Héctor B. Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 7ma. Edición 1999, Pág. 74.

	fisco desarrollando una actividad que se manifiesta en declaraciones juradas, inscripción en registros o padrones.	colaboración administrativa.
	<i>Proporcionales</i>	<i>Progresivos</i>
	Son aquellos en los cuales la alícuota aplicable a la base imponible permanece constante. Ej. El IVA.	Son los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías.
Tasa (Art. 14 CT)		
Definición	Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente, en las cuales pueden afectar o beneficiar de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias.	
Circunstancias que se pueden generar	<ul style="list-style-type: none"> • Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. • Que no se presten o realicen por el sector privado. Las tasas responden al principio de la contraprestación, lo que significa que hay una relación de cambio o de bilateralidad; el contribuyente paga, pero recibe de la municipalidad un servicio público especial. 	
Características esenciales	<p>a) Tienen carácter tributario, a diferencia de los precios. <i>"tributos pagados al Estado en virtud de la entrega de un bien o la contraprestación de un servicio público"</i>.</p> <p>b) En consecuencia, deben ser establecidas por ley.</p> <p>c) El hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.</p>	

Ejemplos	<ul style="list-style-type: none"> • El monto que las municipalidades cobran por el servicio del tren de aseo, alcantarillado, agua potable y servicio de alumbrado público. • El valor que, por los servicios de un profesional delegado por la municipalidad para certificar rifas o sorteos, cobran a sus solicitantes. 	
Contribución especial (Art. 15 CT)		
Definición	<i>"La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado"¹³</i>	
Característica	La puesta en práctica de un servicio, pueden valorizar los inmuebles cercanos a estas obras o servicios, lo que hace presumir un incremento patrimonial del propietario, que es justo gravar. Por ejemplo: la pavimentación de una calle, la cual se vuelve más accesible a todos, lógicamente pagaran aquellos que se ven beneficiados directamente con la obra.	
Clasificación	De mejoras	Parafiscales
	Son aquellas obligatorias, en la motivación de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas.	Son aquellas que exigen y administran entes descentralizados y autónomos, de gobierno para financiar su actividad específica.
Ejemplos	<ul style="list-style-type: none"> • Fondo de Conservación Vial (FOVIAL) • Contribución Especial al Turismo • Fondo de Estabilización y de Fomento Económico (FEFE) • Contribución Especial para la Estabilización de las Tarifas del servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros (COTRANS). 	

¹³Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Edición 3ª. 1982, Pág. 925.

2.1.1.7 Análisis de la renta producto e incremento patrimonial¹⁴

La delimitación de renta para diferenciarla con el capital, se basa en los siguientes criterios:

a) Fuente o Renta Producto: La renta es el "*producto*" neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, permanece inalterado, no obstante origina tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable.

Los conceptos "*capital*" y "*renta*" quedan estrechamente interconectados. *Capital* es toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que *renta* es la utilidad (o "*riqueza nueva*") que se obtiene del capital.

b) Teoría de la "renta-incremento patrimonial": Esta teoría consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluyendo no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, tales como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.

2.1.2 Relación jurídica tributaria¹⁵

Los sujetos involucrados en el sistema tributario son:

Sujeto activo. Es el Estado como ente público y recaudador de los tributos generados por la obligación tributaria del sujeto pasivo.

Sujeto pasivo. Es el contribuyente o responsable¹⁶ obligado al cumplimiento tributario; se dice que es contribuyente o deudor el efectúa el hecho generador directamente y se encarga del pago tributario; y es responsable cuando está obligado a pagar el tributo al fisco, como representante de los bienes administrados.

¹⁴Héctor B. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 7ma. Edición 1999, Pág. 533.

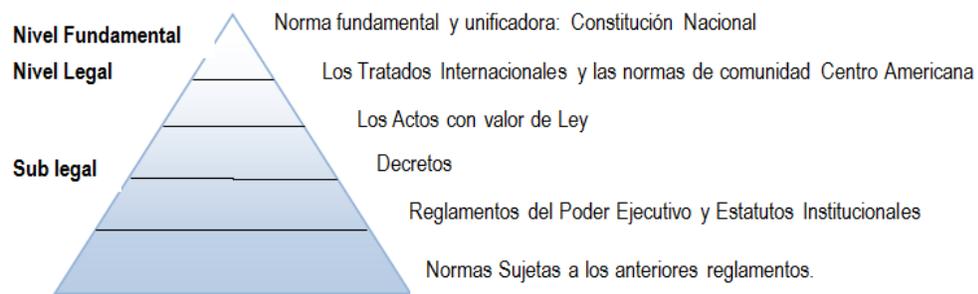
¹⁵Código Tributario, "Art. 19 y 38", Ley de Impuesto Sobre la Renta, "art. 5", Edición 16ª, 2012.

¹⁶Código Tributario, "Art. 42, 43, 44, 45, 47, 48 y 49", Edición 16ª, 2012.

2.1.3 Estructura jerárquica de la Norma Jurídica

2.1.3.1 Pirámide de Hans Kelsen

La pirámide de Hans Kelsen, establece que la validez de toda norma jurídica emana y depende de otra norma superior a la que el resto deben su validez y eficacia, en donde la cúspide la ocuparía la Constitución como Norma Suprema del Estado.



Por ejemplo: en el artículo 158 del Código Tributario establece que se realizará una retención del 20% si se le acreditaran sumas en concepto de dividendos a una persona no domiciliada, por ejemplo un sujeto residente de España, pero ya que existe el convenio para evitar la doble imposición con España y El Salvador, este establece que dichas sumas que se paguen a una persona residente de España se le retendrá un porcentaje no mayor del 12% del importe bruto de los dividendos. Prevalciendo en este caso lo establecido en dicho convenio, ya que según lo regula el artículo 144 de la Constitución Nacional, establece que los tratados Internacionales celebrados por El Salvador con otros Estados, constituyen Ley al entrar en vigencia, y en caso de de conflicto entre el tratado y la ley prevalecerá el tratado

2.2 UNIDAD II: “DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

2.2.1 Impuesto sobre la Renta

El origen del Impuesto sobre la Renta, se puede ubicar en el año 1797, cuando William Pitt implantó dicho impuesto en Inglaterra, organizando tributos con el fin de atender los gastos

urgentes que demandaba la guerra con Francia, gobernada por Napoleón Bonaparte, debido al insignificante recaudo proveniente del incremento a las importaciones ya que los sujetos obligados del tributo lo evadían, o se resistían o no lo pagaban; esto originó el aumento de los impuestos al consumo de productos tales como licores, medicamentos, té y jabón; además del impuesto al uso de coches, caballos, sirvientes, perros y hasta relojes.

En El Salvador, el Impuesto Sobre la Renta se introduce a partir del año 1915, dentro del marco de la existencia de una crisis económica y social. A través del tiempo, la ley que regulaba su existencia, sufrió varias modificaciones; posteriormente en 1993, tras la firma de los Acuerdos de Paz en 1992, aumentando el impuesto para obtener mayor recaudación en el fisco; la última modificación, fue publicada el 15 de Diciembre de 2011.¹⁷

Definición

El Impuesto sobre la Renta se define como: *“un tributo de orden nacional que grava todo ingreso susceptible de producir un incremento en el patrimonio de una persona, en un periodo gravable”*.¹⁸

Ejercicio y periodo de imposición¹⁹

Son conceptos fundamentales relacionados con el tiempo en que se computa la renta obtenida, el ejercicio de imposición, está comprendido por periodos de 12 meses, del 1 de enero al 31 de diciembre y se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, es decir tanto los resultados de ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente; mientras que el periodo de imposición, comprende cualquiera de las fechas que inicia y/o termina sus actividades económicas el contribuyente dentro del ejercicio de imposición.

¹⁷Decretos Legislativos Nos. 957 y 258, publicadas en el D.O. No 235, tomo No 293 de fecha 15 de diciembre de 2011, vigencia a partir de enero de 2012.

¹⁸Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, “Aspectos Tributarios del Contrato de Seguros: Comentarios y Normatividad Colombiana”, Universidad del Rosario, 2008, Pág. 127.

¹⁹Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 13”, Edición 37ª, 2012.

Domicilio tributario²⁰

Es el lugar del asiento principal que contiene la dirección de la administración de la actividad económica del contribuyente.

Es importante conocer el domicilio porque dependiendo de esta condición, se determina la tasa aplicable de impuesto a personas naturales o jurídicas domiciliadas o no.

Serán domiciliadas:

- a) Las personas naturales que residan temporal o definitivamente en el país por más de 200 días consecutivos en el año.
- b) Las personas que siendo domiciliadas durante más de un año, se ausentan hasta 175 días en el año. Sucesiones o fideicomisos domiciliados o no.
- c) Las personas jurídicas, fideicomisos, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho y demás entes sin personalidad jurídica constituidas en el país.
- d) Las personas jurídicas con domicilio en el extranjero e inscritas en el Registro de Comercio que posean establecimientos que operan permanentemente en el país.
- e) Los empleados salvadoreños del Gobierno que desempeñen cargos en el exterior.

Serán no domiciliadas cuando se fije expresamente su domicilio en el exterior.

2.2.2 De la obtención de rentas

2.2.2.1 Hecho generador o imponible (Art. 1 LISR)

Catalina García Vizcaíno lo expresa como *“un hecho, acto, actividad o conjunto de hechos actos o actividades, de los particulares; en una actividad administrativa o jurisdiccional particularizada en los sujetos; etc., previstos en forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria.”*²¹

²⁰Código Tributario, “Art. 53”, Edición 16ª, 2012.

²¹ Catalina García Vizcaíno, “Derecho Tributario”, Tomo I Parte Gral., Ediciones Depalma 1996, Pág. 310.

Según Art. 1 LISR	Definición según Art. 58 CT	Análisis
<p><i>“La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.”</i></p>	<p><i>“El presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.”</i></p>	<p>Es el presupuesto incorporado en la norma jurídica que hace que nazca la obligación tributaria, se puede determinar que son todas aquellas rentas que el sujeto pasivo percibe, por la cual se vuelven objeto de retención.</p>

Elementos del Hecho Generador²²

La Ley de ISR, no proporciona los parámetros necesarios para identificar los elementos que configuran el hecho generador, pero autores tales como Héctor Villegas en su doctrina menciona los siguientes:

a) Aspecto Material: *“Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en la que se halla o a cuyo respecto se produce.”*

b) Aspecto Personal o Subjetivo: Son *“los datos necesarios para individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “ encuadrarse” en la situación en que objetivamente fueron descritos.”* Este realizador puede ser denominado como destinatario legal tributario, es decir que tiene que ver con el sujeto en función de la explotación de una actividad, por ejemplo: el sujeto pasivo como contribuyente o responsable.

c) Aspecto Temporal: *Es el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible.*

d) Aspecto Espacial: *“indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el “aspecto material” del hecho imponible”.*

e) Aspecto cuantitativo: es la base imponible, es decir, es la cuantificación económica del hecho generador y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

²²Héctor B. Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 7ma. Edición 1999, Pág. 273, 274 y 277.

2.2.2.2 Renta obtenida²³

Son todos los ingresos brutos devengados de las distintas fuentes del sujeto pasivo, durante el ejercicio o periodo impositivo.

2.2.2.3 Productos o utilidades excluidos del concepto de renta²⁴

Son aquellos productos o utilidades, a los cuales el legislador, no les da la connotación de rentas y en consecuencia no se encuentran sujetos a gravamen, entre ellas se encuentran:

a) Los viáticos recibidos por el trabajador en cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina, siempre que sean destinados para producir la renta o conservar la fuente.

b) El valor de los bienes recibidos como herencias. Se entenderá por herencia *“la transmisión del patrimonio de una persona muerta a otra que le sobrevive a título universal, como un todo global.”*²⁵ En caso que el contribuyente venda los bienes obtenidos en concepto de herencia, constituirá renta gravable, según el Art. 42 LISR.

c) El valor de los bienes recibidos como legados. Se entenderá por legado *“la transmisión de bienes, por causa de muerte, pero, a título particular, y no universal.”*²⁶ En el caso que el contribuyente venda los bienes obtenidos en concepto de legado, constituirá en renta gravable.

d) El valor de los bienes que por concepto de donaciones, reciba el contribuyente; toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges. Se define la donación como: *“acto por el*

²³Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 2”, Edición 37ª, 2012.

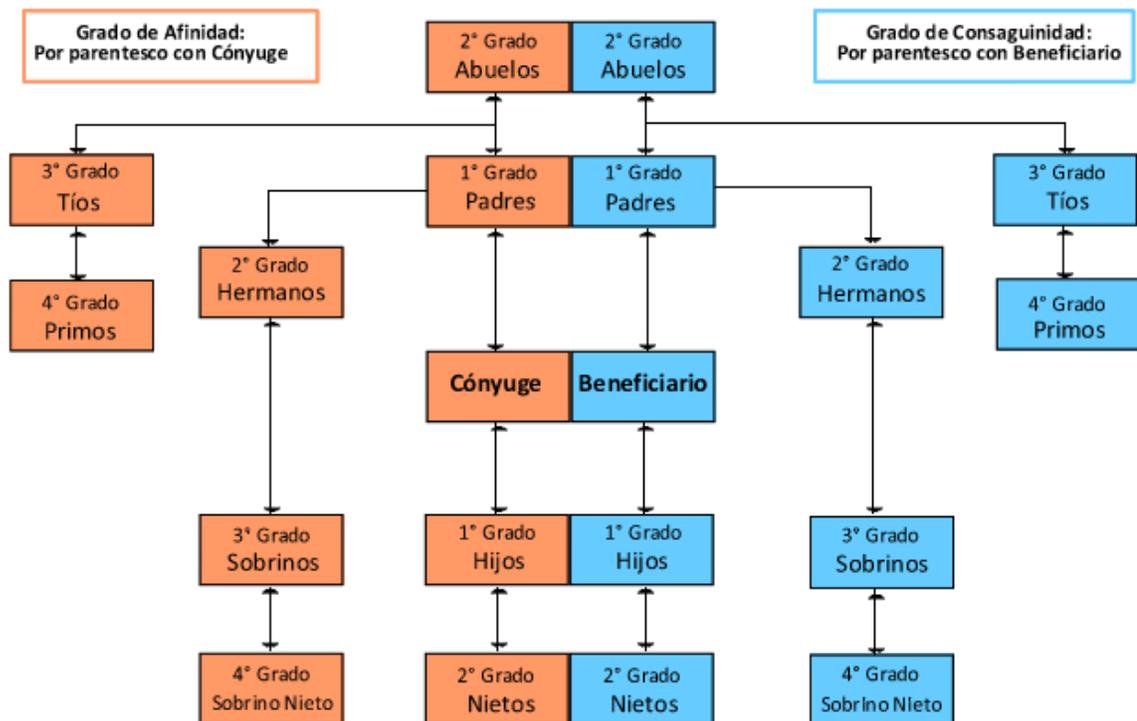
²⁴Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 3”, Edición 16ª, 2012.

²⁵ Código Civil “Arts. 952 y 1078.

²⁶ Código Civil “Arts. 952 y 1083.

cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.”²⁷

Cuadro de Grado de Parentesco



Los grados de consanguineidad y afinidad están divididos en cuatro grados de la siguiente manera:²⁸

Grados de consanguinidad: Es la relación de sangre que hay entre dos personas, que descienden la una de las otras de un tronco o progenitor común	Grados de afinidad: se da entre familiares sin vínculo físico alguno y vincula familiares de dos personas que formen pareja entre ambas
1° grado: Padres	1° grado: Padres del cónyuge

²⁷Código Civil, "Art. 1265".

²⁸ Tratado del Derecho Civil parte preliminar y general, R. Alessandri Arturo, editorial Jurídica de Chile, página 436.

Hijos	Hijos del cónyuge
2° grado: Abuelos Hermanos Nietos	2° grado: Abuelos del cónyuge Hermanos del cónyuge
3° grado: Tíos Sobrinos	3° grado: Tíos del cónyuge Sobrinos del cónyuge
4° grado: Primos	4° grado: Primos del cónyuge

2.2.2.4 Clases de renta

a. Rentas gravadas²⁹

Son los ingresos del contribuyente sujetos a retención.

Fuentes ³⁰	Tipos de renta ³¹
Trabajo	Salarios, sueldos, honorarios, comisiones, dietas, gratificaciones, gastos de representación, primas, aguinaldos; ejercicios de profesiones, artes, oficios, deportes y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.
Actividad Empresarial	Agrícolas, industriales, comerciales, de servicios en general, mineras, pecuarias, caza, y pesca y otras que produzcan beneficios, o utilidades.
Rendimientos de Capital	Alquileres, ya sea bienes muebles o inmuebles, intereses, dividendos o participaciones, ingresos por derechos de autor, regalías, derechos de llave, utilización de marcas y patentes.
Otras	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deudas condonadas. ▪ Pasivos no documentados: es la carencia de registro voluntario, involuntario o intencional de una obligación con fines fraudulentos. ▪ Provisiones de pasivo en exceso: es el exceso en los registros generados intencionalmente, para aparentar pasivos inexistentes; ejemplo si el contribuyente provisiona a la Sra. Eulalia Calderón en concepto de indemnizaciones, la cantidad de \$ 800, pero resulta que el contribuyente debería de provisionar \$ 500, según lo establecido en la disposición legal, para la Sra. Eulalia constituye ingreso no gravado y para el contribuyente resultaría deducible esta cantidad, la diferencia de \$ 300 constituyen ingresos que causan impuesto para la Sra. Eulalia y para el contribuyente significaría un ajuste a la cuenta de gastos.

²⁹Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Título I, Capítulo Único, Renta Gravadas", Edición 16ª, 2012.

³⁰Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 2", Edición 16ª, 2012.

³¹Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 2", Edición 16ª, 2012.

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Incrementos de patrimonio no justificado: es el aumento cuantitativo en el valor del patrimonio de un contribuyente ya sea por aumento de sus activos o disminución de sus pasivos) sin que el contribuyente pueda acreditar su causa, o la fuente que lo originó.” Ejemplo: a) Por aumento de los derechos y bienes, un contribuyente que gana \$ 2,000 mensuales y que adquiere durante el ejercicio fiscal propiedades por el valor de \$ 300,000, en principio se diría que el contribuyente no tiene ingresos suficientes para justificar el valor de esas propiedades. No obstante, puede ocurrir que tales propiedades sean producto de una herencia, legado, donación o adquisición de préstamos, entre otros, circunstancia que debe demostrar el sujeto pasivo. b) Por disminución de las obligaciones: como en el caso de un contribuyente que tiene una deuda de \$ 1, 000,000 en los pasivos y de repente desaparece. Esta disminución de la deuda se habrá que justificar de diversas maneras si es que el contribuyente no registra fondos suficientes para su cancelación. Esto no implica que no se pueda justificar, dado que el contribuyente puede probar: condonación (o remisión) de deuda, en este deberá reconocerlo como una renta gravable; pago con fondos provenientes de una herencia o con fondos provenientes de un sorteo o apuesta, etc. ▪ Gastos efectuados sin justificar su origen: se ponen en evidencia cuando se realizan en circunstancias innecesarias, que no correspondía efectuarlos en ese momento, o simplemente no pertenecen a la actividad económica. ▪ Y cualquier otra proveniente de cualquier fuente.
--	--

b. Rentas no gravadas³²

Son las que quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida, es decir, las que aunque el legislador las prevé como sujetas, están exentas.

Cuando en materia de renta se habla de no gravabilidad, es equivalente referirse al término de **exención tributaria**, la expresión según el Art. 64 del Código Tributario (CT) la define como: la dispensa legal del pago del impuesto; es decir que aunque ocurra el hecho generador, el legislador no exige el pago del tributo.

³²Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 4”, Edición 16ª, 2012.

Existen clasificaciones de las exenciones³³, desglosándose de la siguiente manera:

Subjetivas: *“son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario. Así, las entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales, las cuales se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos”.*

Objetivas: *“son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la "persona" del destinatario legal del tributo”,* por ejemplo: utilidades a distribuir antes del año 2011 según la reforma del Art. 74-B de la LISR.

Además, la ley especifica las condiciones y requisitos³⁴ exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso el plazo de su duración, por ejemplo la exención del pago tributario a las ONG's, debiendo tramitarla ante el Ministerio de Hacienda para su autorización.

La exención aplicará sobre los tributos existentes atendiendo los límites de aplicación³⁵, salvo disposición expresa en contrario de la ley tributaria, en cuyo caso la exención deberá ser específica. Para ser tipificada como una exención, debe estar expresamente en la ley como lo establece en los casos el Art. 74-B de la Ley de ISR y el artículo 4 de la Ley de LISR, en el caso de Art. 3 no son exenciones de la LISR, pues no llegan a constituirse como renta, ya que como dicho artículo lo dice, son productos utilidades excluidos del cómputo de la renta.

Son renta no gravable por el impuesto de renta y por consiguiente quedan excluidas del cómputo de la renta misma:

- a. Las establecidas como tales por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo.
- b. Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes

³³Héctor B. Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 7ma. Edición 1999, Pág. 282 y 283.

³⁴Código Tributario, “Art. 65”, Edición 16^a, 2012.

³⁵Código Tributario, “Art. 66”, Edición 16^a, 2012.

oficiales de países extranjeros. Se aplica el principio de “Reciprocidad”, régimen que tiene su explicación con el propósito de evitar la doble tributación, todo ello enmarcado dentro de los convenios internacionales de relaciones diplomáticas y consulares. También las percibidas en el desempeño de sus funciones por personas naturales salvadoreñas en el servicio exterior como funcionarios o empleados del Gobierno de la República.

c. Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciben por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgados por vía judicial o por convenio privado; de igual manera, las indemnizaciones por despido y retiro voluntario. Según el artículo 58 del Código de Trabajo, la indemnización no podrá ser superior a cuatro veces el salario mínimo legal vigente, pero no significa que el patrono no le pueda pagar más; en cuanto a la Ley de ISR, las indemnizaciones no serán gravadas, siempre que no excedan de un salario básico de treinta días por año de servicio, que no podrá ser superior al salario promedio de lo devengado en los últimos doce meses, siempre que los salarios hayan sido sujetos de retención.³⁶

Ejemplo: La Sra. Aída Castillo, trabaja en la empresa América, S.A de C.V, lleva prestando sus servicios desde el 01 de enero de 2010. El 31 de diciembre de 2012, la despiden sin causa justificada y se le entrega en concepto de indemnización \$12,000.

¿Cuál es el monto según la Ley de ISR gravado y/o no gravado, que le corresponde a la Sra. Aída Castillo, si devengaba un salario de \$1,300 mensuales?

Según la Ley de ISR:

Salario Promedio = \$1,300 (salario básico mensual) x 12 meses = \$ 15,600/12 meses = \$1,300

Según el Patrono:

Indemnización anual = \$ 12,000/3 años = \$ 4,000

Indemnización anual = \$ 1,300

Diferencia de la ley de ISR y de lo otorgado por el patrono = \$ 4,000 - \$ 1,300 = \$ 2,700

³⁶Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 4, Núm. 3”, Edición 37ª, 2012.

Parte gravada = \$ 2,700 x 3 años= **\$ 8,100**

Parte no gravada = \$ 12,000 - \$ 8,100 = **\$ 3,900**

Debido a que la empresa la indemnizó con \$ 12,000, le correspondería soportar la retención de Impuesto Sobre la Renta, sobre el valor de \$ 8,100.

d. Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en instituciones financieras supervisadas por la Superintendencia del Sistema Financiero (SSF), asociaciones y sociedades cooperativas de ahorro y crédito, así como en sus respectivas federaciones, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con estas rentas sea persona natural domiciliada titular de los depósitos y el saldo promedio mensual sea inferior a \$25,000.³⁷

Ejemplo: La Sra. Aída Castillo posee un depósito a plazo en el Banco Agrícola de \$ 2,500, devengando intereses de 2% capitalizable trimestralmente. Calcule si los intereses que obtendrá por esos ingresos para un período de dos años son gravados o no:

$I = Pin$

$I = (\$ 2,500) (0.025/4) (2)$

$I = (\$ 2,500) (0.00625) (2) = \mathbf{\$ 31.25}$

Estos ingresos no constituyen renta gravada, ya que el límite máximo en el saldo de los depósitos es de \$25,000, y como en este caso, los depósitos corresponden a \$2,500.

En el caso de que la contribuyente, aumente el saldo promedio mensual de sus depósitos a \$30,000, los intereses que generarían dichos ahorros constituirán rentas gravadas, no por la diferencia de los \$25,000, si no en su totalidad y serán afectados con una tasa del 10% de Impuesto Sobre la Renta, según el Art. 159 del Código Tributario (CT), sobre las sumas acreditadas en concepto de intereses; en el caso que se tuvieran cuentas en diferentes bancos y

³⁷Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 4, Núm. 5", Edición 37ª, 2012

los montos en conjunto suman \$25,000 es obligación de la contribuyente informar a la Administración Tributaria para declarar el respectivo impuesto.

f) El valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que él mismo habite.³⁸

Según el Art. 30 del Reglamento de la Ley de ISR establece que por “*casa de habitación del contribuyente debe entenderse, la casa o parte de casa de su propiedad, que éste habite sólo o en común, con su cónyuge, ascendientes o descendientes o hermanos. Por quinta o casa de recreo o esparcimiento del contribuyente, la que habite, (...) por épocas o temporadas para su solaz o esparcimiento. En general ningún contribuyente deberá deducirse más de una casa de habitación ni más de una casa o quinta de recreo*”.

Esta disposición indica que cuando una persona posee una casa de habitación y una casa de quinta o recreo, el arrendamiento que constituyen dichos bienes no son rentas gravadas, pero si aumenta a más de una casa de habitación o de recreo, aunque esté desocupada, ese valor que genera mensualmente será renta gravada y tendrá que ser declarada.

g) Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario.³⁹

Ejemplo: El 1 de enero de 2010, la Sra. Paola García compró un microbús usado en \$17,000.00, y la aseguradora lo evaluó en \$15,000.00 para un plazo de 5 años. Desafortunadamente se lo roban el 31 de diciembre de 2012, por lo que el desembolso no será gravado. En el caso de que el siniestro no ocurra y sea menor a 5 años o el plazo del contrato llegue a su fin, el reembolso del seguro constituirá renta gravada y se le aplicará una tasa del 10% sobre dichas rentas; a diferencia si el plazo sobrepasa los 5 años, el reembolso no será sujeto de retención sobre dicho valor.

³⁸Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 4, Núm. 6”, Edición 37ª, 2012.

³⁹Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 4, Núm. 7”, Edición 37ª, 2012.

j) Los intereses provenientes de créditos otorgados en el exterior, previamente calificadas por el Banco Central de Reserva de El Salvador, siempre que el financiamiento recibido sea del exterior y que el capital recibido sea utilizado en El Salvador.

k) El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido por una persona natural en la venta de su primera casa de habitación y el valor de la transacción no sea superior a 723 salarios mínimos, es decir, \$162,024.30, siempre que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de inmuebles.⁴⁰

Ejemplo: La Sra. Odalis Ramírez, vende las siguientes casas:

Descripción	Casa residencial Fincas de Asturias	Casa en San Marcos
Valor venta (Transacción)	\$ 850,000	\$ 150,000
Valor de adquisición	\$ 600,000	\$ 20,000
Fecha de adquisición	15/03/2000	21/10/2005
Fecha de venta	10/06/2012	16/04/2012

Como se puede observar, la primera casa que vende, es la que se encuentra en Residencial San Marcos y fue la segunda que adquirió, la ganancia que generó dicha transacción, es no gravada; cabe destacar que no se trata del orden cronológico de la adquisición del bien, si no que se toma en consideración si ésta supera los 723 salarios mínimos que establece la Ley de ISR en el Art. 4 numeral 12. En cambio, en la venta de la casa de Residencial Finca de Asturias, es gravada, porque sobrepasa el límite legal.

l) Los premios que otorgue la Administración Tributaria en la realización de la Lotería Fiscal a que se refiere el Artículo 118 del Código Tributario.⁴¹ En este caso el propósito de que el premio sea no gravado, es con el fin de estimular a que los consumidores exijan la factura por las compras efectuadas.

⁴⁰Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 4, Núm. 11", Edición 37ª, 2012.

⁴¹Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 4, Núm. 15", Edición 37ª, 2012.

2.2.3 Sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva

Los sujetos pasivos establecido por la Ley de ISR según el Art. 5, son: persona natural o persona jurídica domiciliada o no, sucesiones o fideicomisos domiciliados o no, sociedades irregulares o de hecho y la unión de personas.

2.2.4 Sujetos excluidos del pago del Impuesto Sobre la Renta⁴²

Son los que el legislador ha considerado fuera de la obligación sustantiva, es decir, del pago del ISR; como El Estado de El Salvador, las municipalidades, las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública; estos últimos, deberán ser calificados previamente por la Dirección General de Impuestos Internos para gozar de los beneficios fiscales y cumplir con las exigencias,⁴³ en caso contrario, perderá la calidad de excluido. La exclusión de los sujetos pasivos no exime a estos de cumplir con las respectivas obligaciones formales, y ser sancionadas por incumplimientos a la ley.⁴⁴

2.2.5 Método de efectivo y sistema de acumulación⁴⁵

En la ley de ISR se reconoce para el cómputo de la misma el método de efectivo y el sistema de acumulación. El primero consiste en reconocer los ingresos y los egresos sólo cuando se recibe el efectivo o se efectúa un pago y es usado por personas naturales que no llevan contabilidad formal; mientras que el segundo, se reconocen los ingresos y gastos devengados en el ejercicio, es decir, sin que se haya recibido o pagado el efectivo o equivalentes, este sistema es utilizado por personas jurídicas y obligados a llevar contabilidad formal.

Ejemplo:

Se parte del supuesto de que es una persona natural que no lleva contabilidad formal, y por lo tanto, debe de aplicar el método de efectivo.

⁴²Ley de Impuesto de la Renta, "Art. 6", Edición 16ª, 2012.

⁴³Reglamento de la Ley de Impuesto de la Renta, "Art. 7", Edición 16ª, 2012.

⁴⁴Código Tributario, "Art. 100", Edición 16ª, 2012.

⁴⁵Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 17", Edición 37ª, 2012.

El 30-Noviembre-201, se realiza registro de una venta al crédito, por valor de \$700.00, según factura 1024. La cancelan el 30 de Enero de 2013.

- Método de Efectivo

No constituye ingreso la venta del 30 de Noviembre de 2012, sino hasta que recibe el efectivo el 30 de Enero del siguiente año, por lo que este ingreso se reflejará en el periodo 2013.

Concepto	Debe	Haber
30/01/13 Partida x <u>Efectivo y Equivalente</u>	\$700.00	
<u>IVA- débito fiscal</u>		\$ 80.53
<u>Inventario</u> v/ Venta de mercadería.		\$ 619.47
Totales	\$ 700.00	\$ 700.00

- Sistema de Acumulación

Se parte del supuesto que la persona lleva contabilidad formal y por lo tanto debe aplicar el sistema de acumulación.

Concepto	Debe	Haber
30/11/12 Partida x <u>Cuentas por Cobrar</u>	\$700.00	
<u>IVA- débito fiscal</u>		\$ 80.53
<u>Inventario</u> v/ Venta de mercadería al contado.		\$619.47
Totales	\$ 700.00	\$ 700.00

Constituye ingreso la venta del 30 de Noviembre de 2012 aunque no se haya recibido el efectivo o equivalente, por lo que se reflejará en el periodo 2012.

Reconocimiento de ingresos y gastos financieramente según la NIFF para PYMES

La sección 2.36 de la NIFF para PYMES, indica que la entidad elaborará sus Estados Financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la **base contable de acumulación (o devengo)**. De acuerdo con la base contable de acumulación, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

2.2.6 Principio de necesidad del gasto

Implica que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la fuente no podría subsistir.

2.2.6.1 Costos, gastos y deducciones

En el ámbito fiscal, se entiende por costos, gastos y deducciones aquellas sumatorias que se restan de la renta obtenida para conformar la base gravable sobre la cual se va a computar el ISR. En materia contable como cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos.

2.2.6.2 Clasificación de las deducciones

- a) Deducciones generales. Necesarias para producir renta y conservación de la fuente (Art. 29 de LISR).
- b) Otras deducciones. Son las establecidas por el legislador (Art. 30,30-A y 31 LISR).

2.2.6.2.1 Deducciones generales⁴⁶

a) Gastos del negocio

Estos comprenden aquellos gastos que están destinados exclusivamente a los fines del negocio.

Ejemplo: erogaciones por publicidad en medios impresos, tales como revistas, periódicos, y las efectuadas en medio de comunicación tales como radio, televisión, como canal de información de las actividades de comercio, servicio de las sociedades.

b) Remuneraciones

Estas comprenden las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios, comisiones, viáticos, primas, aguinaldos, gratificaciones, y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta obtenida.

⁴⁶Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 29", Edición 37ª, 2012.

c) Gastos del viaje

Este comprende el costo de los pasajes, más el valor de impuestos y derechos portuarios correspondientes y la cuota asignada por la empresa para alimentación, hospedaje y demás gastos necesarios, en los viajes realizados por el contribuyente, sus representantes, funcionarios, siempre efectuados en actividades propias del negocio.

d) Arrendamientos

Son aquellos gastos en concepto de arrendamientos de bienes muebles o inmuebles, los cuales están relacionados directamente a la producción de ingresos computables.

e) Primas de seguros

Estos gastos corresponden a las primas de seguros tomados contra riesgos de los bienes que forman parte de la fuente productora de rentas, tales como: seguros de mercaderías, de transporte y otros similares. Para el caso de personas naturales, la deducibilidad de primas de seguros será del 50% de la prima respectiva si el negocio se encuentra en la casa de habitación.

f) Tributos y Cotizaciones de Seguridad Social

Estos gastos comprenden, los impuestos, tasas y contribuciones especiales, fiscales y municipales que graven la importación y exportación, las cotizaciones de previsión y seguridad social (son los pagos destinados a la protección del asalariado), pagadas durante el ejercicio que graven la fuente productora de la renta obtenida. Ejemplo: los gastos por las aportaciones patronales del ISSS y AFP's. Están excluidos de deducibilidad las multas, recargos e intereses incurridos por ser negligencia del contribuyente o responsable.

g) Combustible

Comprende el monto de lo erogado en combustible incurridos de los equipos que ayudan a la generación de la renta, tales como maquinaria, transporte de carga y equipo de trabajo que por su naturaleza no forma parte del costo (como por ejemplo la gasolina utilizada en el elemento del costo: Materia Prima: camiones de carga), vehículos de reparto, de transporte colectivo de

personal, los que utilicen sus vendedores, vehículos del activo, etc. Ejemplo: el pago de la gasolina para los camiones de carga de la mercadería.

h) Mantenimiento

Se refiere a las reparaciones ordinarias, es decir todas aquellas tienen por objeto mantener el bien en condiciones normales de funcionamiento hasta el término de su vida útil, es decir, no incrementa el valor del bien ni su vida útil como las reparaciones extraordinarias.

Ejemplo: El Sr. Mario Molina posee un automóvil, la cual le da mantenimiento por valor de \$250.00, el que incluye: cambio de aceite, cambio de pastillas y un ajuste en los frenos, pero meses más tarde fue necesario realizarle un cambio de motor, valorado en \$550.00. En este caso la deducción aplica únicamente la parte correspondiente a los \$250.00 ya que al integrarle un nuevo motor al vehículo, incrementa lo que es la vida útil del bien, y esta parte es deducible vía depreciación. Según lo establece el artículo 29-A, numeral 5 de la Ley de ISR.

i) Intereses

Todos aquellos intereses generados por las cantidades tomadas en préstamos, siempre y cuando sean invertidas en la fuente generadora de la Renta Gravable.

Ejemplo: La sociedad X, S.A. de C.V., adquiere un préstamo para la generación de renta, a una tasa de interés del 10%, pero parte de dichos fondos fueron destinados como financiamiento a la subsidiaria X, cobrándole una tasa de interés del 6%. De esta manera, según lo establecido en el artículo 29, numeral 10), para la Sociedad X, únicamente serán deducible el gasto por interés del 4% porque es la que mantiene la fuente generadora del contribuyente, siendo no deducible el 6%.

j) Costos

Representa el costo de las mercaderías y de los productos vendidos.

Cuando se refiere al costo de mercaderías, se puede obtener de la siguiente manera:

- Para una persona que produce y vende los bienes:

= Costo de Mercadería	}	= Costo de Producción
+ Existencias al Inicio		+ Materia Prima
+ Costo de Producción de bienes terminados		+ Mano de Obra
+ Costo de mercancías o bienes adquiridos		+ Gastos Indirectos de Fabricación
- Existencias Finales		

Es necesario mencionar, que estos costos solo serán deducibles los correspondientes a los bienes vendidos en el ejercicio o periodo de imposición.

En el formulario F-11 corresponde al lado reverso donde indica la leyenda “Estructura Costo De Lo Vendido Y Gastos Industria”, de la casilla N° 405 a la N° 545.

- Para una persona dedicada a la compra-venta de bienes:

El método de valuación del costo de ventas, está expresado en el Art. 143 CT y para determinar dicho costo, la fórmula es la siguiente:

Inventario Inicial
+ Compras
- Inventario Final
= Costo de Venta

En caso existir una diferencia entre los registros de control de inventario y el conteo físico, y no se logre justificar, será no deducible de la renta obtenida.

En el formulario F-11 corresponde al lado reverso donde indica la leyenda “Costos y Gastos del Ejercicio o Período” y se busca la columna que dice “comercio” casilla N° 601 a la N° 609.

k) Gastos Agropecuarios

Los gastos provenientes de explotaciones agropecuarias, tales como los efectuados por concepto de siembras, plantas, semillas y abonos o fertilizantes, conservación de cercas, podas, limpiezas, y otros gastos agropecuarios similares; también los gastos por alimentación de ganado y crianza. Cabe mencionar que los costos y gastos incurridos en la transformación de materia prima, serán

acumulados hasta convertirlos en productos terminados, estableciendo el costo de producción o similares, y deduciéndose hasta cuando éstos sean vendidos.

En el formulario F-11 corresponde al lado reverso donde indica la leyenda “Costos y Gastos del Ejercicio o Período” y se busca la columna que dice “agropecuaria” casilla N° 610 a la N° 618.

En el año 2012, la Señora Karla Guevara obtuvo gastos por un total de \$ 200,000.00 que se detallan a continuación:

- \$100,000.00 Correspondiente en gastos directamente relacionados con la venta de la cosecha del año 2011.
- \$ 100,000.00 correspondiente a los gastos para la realización de la cosecha de 2013.

Los gastos mencionados anteriormente tendrán deducibilidad en el año 2012.

Diciéndose en el año 2013, los gastos relacionados directamente con la venta del año 2012 así como aquellos que se efectuaren para iniciar la cosecha del año 2014.

2.2.6.2.2 Otras deducciones⁴⁷

a. Depreciación

Se define en el Art. 30, Núm. 1 de la LISR como “la deducción por la pérdida de valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso en la fuente productora de renta gravada.”

Métodos de depreciación

Según el párrafo 17.22 de la NIFF para PYMES establece que la entidad seleccionará un método de depreciación⁴⁸ que refleje el consumo de los beneficios económicos futuros del activo; pero fiscalmente, el método de depreciación admitido para deducirse, es el de línea recta o lineal, que distribuye equitativamente el importe depreciable, asignando cuotas iguales de depreciación en cada uno de los períodos de la vida útil estimada.

⁴⁷Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 30, 30-A y 31”, Edición 37ª, 2012.

⁴⁸Método lineal, decreciente y unidades de producción.

Método Lineal de Depreciación	Depreciación = $\frac{\text{costo de adquisición} - \text{valor residual}}{\text{Vida útil}}$
--------------------------------------	---

La depreciación cesa cuando se da de baja por venta, deterioro, robo o cuando se deprecia por completo el bien. Cabe mencionar que las edificaciones deben ser separadas de los terrenos porque no son sujetos de depreciación.

Cálculo para bienes muebles nuevos

Para determinar el monto de la depreciación que corresponde al ejercicio o periodo de imposición, al valor de los bienes del contribuyente, se le sumarán los costos necesarios para ponerlos en funcionamiento, a este monto, se le aplicará el correspondiente porcentaje dependiendo de la clasificación:

Bien	Porcentaje
Edificios	5%
Maquinaria	20%
Vehículos	25%
Otros	50%

Cálculo para bienes muebles usados⁴⁹

El valor máximo sujeto a depreciar, será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Años de vida	Porcentaje
1 año	80 %
2 años	60%
3 años	40%
4 años y más	20%

b. Amortización de programas informáticos o software 30-A LISR

Se define como la deducción del costo de adquisición o de producción de programas informáticos utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente.

⁴⁹Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 30 Núm. 2, b)", Edición 37ª, 2012.

Método y cálculo

Fiscalmente, se aplicará un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición. Si el programa ha sido utilizado, se tomará el precio del programa como si fuera nuevo y se le aplicará el porcentaje de amortización según los años de vida: 1 año 80%, 2 años 60%, 3 años 40% y 4 años 20%.

Ejemplo: La Sociedad "América, S.A de C.V.", adquirió los siguientes bienes:

1. El 01 de Julio de 2012 una maquinaria nueva para la elaboración de productos, por un valor de \$ 18,501.55, marca Central, la entidad ha establecido financieramente⁵⁰ que se le aplicara un porcentaje de 25% de depreciación.
2. el 01 de Enero de 2012 un vehículo usado marca Hyundai por un valor de \$ 8,200.00, el cual su precio cuando nuevo fue de \$ 22,000.00 y fue adquirido el 01 de enero de 2011 por su anterior propietario.
3. el 31 de mayo de 2012 un sistema de contabilización E-CONT por \$2,500.00

Determine el valor de la cuota de depreciación que será deducible.

Descripción del bien	Costo de adquisición (1)	% a depreciar (2)	Cuota deducible a diciembre (3)	% financiero (4)	Cuota de depreciación (5)	Diferencia temporaria deducible (3-5)=6
Maquinaria nueva	\$ 18,501.55	20%	\$ 1,850.16	25%	\$2,312.69	\$ 462.53
Vehículo usado	\$ 8,200.00	80%*	\$ 4,400.00	-		
Sistema de contabilización	\$ 2,500.00	25%	\$ 364.58	-		

Para determinar la cuota de depreciación de la maquinaria se realizará en proporción al tiempo, de la siguiente manera:

Fiscalmente: $\$ 18,501.55 \times 20\% = \$ 3700.31 / 12 \text{ meses} = \$ 308.36 \times 6 \text{ meses} = \$ 1,850.16$

Financieramente: $\$ 18,501.55 \times 25\% = \$ 4,625.39 / 12 \text{ meses} = \$ 385.45 \times 6 \text{ meses} = \$ 2,312.69$

⁵⁰NIIF para las PYMES, "Párrafos 18.21 y 22", 2011.

Tratamiento para bienes usados: la ley de ISR que cuando se trata de bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación, será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, aplicando directamente el porcentaje que establece para bienes usados.

***Valor del vehículo nuevo = \$ 22,000.00 x 80%= \$ 17,600.00**

\$ 17,600 x 25%= \$ 4,400.00 → cuota de depreciación

Diferencias establecidas entre la base fiscal y financiera

Al escoger el método de depreciación y/o la vida útil del bien, pueden ocasionar diferencias entre la base fiscal y financiera. Para la maquinaria se depreció financieramente en 4 años bajo el método de línea recta, pero fiscalmente se aceptó 5 años, por lo que se generará una diferencia temporaria deducible que está relacionada con un activo por impuesto diferido ya que estas diferencias se esperen que incremente las ganancias fiscales en el futuro.

c. La reserva legal⁵¹

Se le llama así, al porcentaje anual deducible que se le aplica a la utilidad antes del impuesto sobre la renta de los estados financieros, y se utiliza para compensar pérdidas en caso que la firma no cuente con otras reservas para dicho fin; además; se debe considerar que *“el límite legal de dicha reserva será la quinta parte del capital social.”*

Los porcentajes de la reserva legal, serán dependiendo de la clase de sociedad:

Sociedad	Porcentaje
Sociedad de Personas	5 %
Sociedad en Nombre Colectivo	5 %
Sociedad en Comandita Simple	5 %
Sociedad de Responsabilidad Limitada	7 %
Sociedades de Capitales	7 %
Sociedad Anónima	7 %

⁵¹Código de Comercio, “Art. 39 y 91” y la Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 31”, Edición 37ª, 2012.

d. Las cuentas incobrables⁵²

Son consideradas deducibles después de haber transcurrido 1 año desde la fecha de su vencimiento y que se hayan realizado las gestiones de cobro. No serán deducibles las deudas contraídas entre cónyuges o parientes del 4º de consanguinidad o 2º de afinidad, entre los socios.

Método Directo: Se requiere plena certeza que la cuenta es irrecuperable, luego de haber cumplido un año de no registrarse abono alguno. Este método es admitido por la Ley de Impuesto sobre la Renta porque expresa que una cuenta incobrable será admitida como deducible cuando:

- a) La deuda tiene que estar estrechamente relacionada con el giro del negocio.
- b) Que se haya computado como ingreso gravable.
- c) Que se encuentren contabilizadas o anotadas en registros especiales cumpliendo con el Art. 37 del RLISR: nombre, profesión monto, domicilio, garantía, fiador, intento de cobro vía judicial que está relacionada con la materialidad de la deuda que es a partir de \$500.00; y que se pueda verificar las gestiones de cobro realizadas.

Ejemplo: La empresa América, S.A. de C.V., al cierre del ejercicio tiene en su libro auxiliar de cuentas corrientes, un saldo en cuentas por cobrar de \$ 4,800.00 de los cuales considera incobrable las cuentas de: señor Misael Villanueva (A) por \$4,500.00 y de Fernando Escobar (B) por \$300.00.

	Nombre del cliente	Monto	Fecha de contrato	Cuota	Ultimo Abono	Saldo en Mora
A	Misael Villanueva	\$ 4,500	12/03/2010	\$ 125.00	12/10/2011	\$ 2,225.00
B	Fernando Escobar	\$ 600	30/04/2011	\$ 15.00	30/09/2011	\$ 310.00
		\$ 5,100				\$ 2,535.00

⁵² Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 31 Núm. 2", Edición 37ª, 2012.

Cliente	Atributos o requisitos (Art 31 LISR y 37 RLISR)				
	Proviene de operaciones propias del negocio	Se computo como ingreso gravable	Se contabilizó	Se realizó cobro por la vía judicial	Moras mayor a 12 meses
A	X	X	X	X	X
B	X	X	X		X

Se puede determinar que solo será deducible el monto correspondiente por el cliente “A”, ya que cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 31 numeral 2 de la LISR, teniendo en cuenta que la incobrabilidad procede, cuando se comprueba que han transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento sin que el deudor no haya realizado abono alguno, efectuándose el cobro por la vía judicial. En el caso del cliente “B”, el monto de la deuda a pesar que sobrepasa el mínimo para realizarse el cobro por vía judicial, no es posible la deducción, ya que incumple ese requisito.

e. Las reservas de saneamiento⁵³

Se define como *“la probabilidad de no recuperar una determinada cantidad de dinero prestada, garantizada o avalada, bajo ciertas condiciones. Siguiendo este concepto, cada categoría de deudores tiene implícita una probabilidad de pérdida, de acuerdo a la capacidad del deudor para generar los excedentes o ingresos que le permitan cumplir oportunamente sus compromisos.”*⁵⁴

Constitución de reservas de saneamiento

Se determinarán al final de mes, con base a los saldos de la cartera de activos crediticios y aplicándoles los porcentajes de la Norma de Contabilidad para Bancos (NCB):022

⁵³ Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 31 Núm. 3”, Edición 37ª, 2012 y NCB 22, “Normas Para Clasificar Los Activos De Riesgo Crediticio Y Constituir Las Reservas De Saneamiento”, “Art. 18 y 27”, 2012.

⁵⁴Alfaro Arévalo, David Josué, Alfaro Arévalo, Elba Mireya Portillo Quintanilla, Tirsa Margarita “Tratamiento Contable Y Tributario De Las Operaciones Financieras Que Realiza La Banca”, Universidad De El Salvador, Facultad De Ciencias Económicas, 2010.

Clasificación	Categoría	%
Normales	A1	0%
	A2	1%
Subnormales	B	5%
Deficientes	C1	15%
	C2	25%
De Difícil Recuperación	D1	50%
	D2	75%
Irrecuperables	E	100%

	Mora en días calendario de las cuotas de amortización	
Categoría	Vivienda	Consumo
A1	Hasta 7 días	Hasta 7 días
A2	Hasta 30 días	Hasta 30 días
B	Hasta 90 días	Hasta 60 días
C1	Hasta 120 días	Hasta 90 días
C2	Hasta 180 días	Hasta 120 días
D1	Hasta 270 días	Hasta 150 días
D2	Hasta 360 días	Hasta 180 días
E	+360 días	+180 días

Ejercicio: El 01 de Enero de 2012, el señor Julio Portillo realizó un préstamo hipotecario al Banco, S.A. por \$ 50,000.00 con una tasa anual de 7.5% durante 10 años, cuya cuota mensual es de \$ 593.51; además una garantía de \$ 40,000.

Importe del préstamo		US \$50,000.00			
Tasa de interés anual		7.50%			
Plazo del préstamo en años		10 Años			
Mes	Monto (k)	Cuota	Intereses (k**años/meses)	Capital	Saldo
01/01/12	\$ 50,000.00	\$ 593.51			
31/01/12	\$ 49,718.99	\$ 593.51	\$ 312.50	\$ 281.01	\$ 49,718.99

Reclasificación de categoría de riesgo “A1” a “A2” por mora en pago a préstamo⁵⁵

El 01/03/2012, el Sr. Julio Portillo, no se ha presentado a pagar la 2da. cuota del préstamo, por la tanto el banco, procede a la constitución de la Reserva de Saneamiento y al control de los días de acuerdo al vencimiento.

Datos Para el cálculo de la reserva de saneamiento:

Garantía Aprobada por el Banco: US \$ 40,000.00

Monto adeudado por la Sra. Julia Vega: US \$ 49,718.99

Cálculo de la deducción de la garantía pericial

US\$40,000.00 * 70% = US\$ 28,000.00

Rangos de Categorías	Porcentaje a considerar
De A2 a C2	70%
D1 y D2	60%
E	50%

Cálculo de la reserva de saneamiento

US\$ 49,718.99 – US\$ 28,000.00 = US\$ 21,718.99

US\$ 21,718.99 * 1% = US\$ 217.19

Registro de la constitución de la reserva de saneamiento

01/03/2012	Partida No.1	Debe	Haber
7120	Saneamiento de Activos de Intermediación	\$217.19	
712000	Saneamiento de Activos de Intermediación		
7120000200	Saneamiento de Préstamos e Intereses		
1149	Provisión Para incobrabilidad De Préstamos		\$217.19
114901	Provisión Para incobrabilidad De Préstamos		
1149010101	Provisión Por categorías de Riesgo		

V/ Constitución de Reserva de Saneamiento a cliente Julio Portillo.

⁵⁵Norma Contable NCB 022, “Normas Para Clasificar Los Activos De Riesgo Crediticio Y Constituir Las Reservas De Saneamiento, Arts. 14, 15 y 18.”

Reclasificación de categoría de riesgo “A2” a “B” por mora en pago a préstamo⁵⁶

Al 01 de mayo del año 2012 el cliente no ha pagado las cuotas correspondientes a los meses de febrero, marzo y abril. La Superintendencia establece que los préstamos con categoría “B” cuyo tipo de préstamo es de vivienda, deben tener una reserva del 5 %; pero se tiene provisionada una un reserva del 1%; por lo que se le calculará solo el 4%.

$$\text{US\$ } 21,718.99 * 4\% = \text{US\$ } 868.76$$

La constitución de reserva de saneamiento no será deducible de la renta imponible para efectos fiscales según el Art. 31 numeral 3 literal b de la LISR, porque incluye las categorías de riesgo normales (A1 y A”) y subnormales (B).

f. Las reservas de activos extraordinarios⁵⁷

“Los activos extraordinarios son los bienes muebles o inmuebles que adquiere el banco en calidad de dación en pago o mediante adjudicaciones, que el cliente da por incumplimiento en el pago del préstamo.

Las provisiones de los activos extraordinarios adquiridos deben constituir reserva en el lapso de cuatro años, de acuerdo a la siguiente gradualidad, según la Ley de Bancos, Art. 72 y NCBvv-013:

1er año	2do año	3er año	4to año
25.0%	50.0%	75.0%	100.0%

Ejercicio: El Banco, S.A de C.V. ha adquirido por vía judicial el 1 de Enero del 2013 un bien inmueble que estaba como garantía de un préstamo otorgado al Sr. Julio Portillo por \$40,000, en donde solo canceló la primera cuota en su momento; la provisión de incobrabilidad es de \$ 3,000.00 y los gastos de notario fueron de \$ 500.00. La deuda está compuesta por:

Capital e intereses US \$ 51,914.05

Costos Procesales \$ 500.00

⁵⁶ Norma Contable NCB 022, “Normas Para Clasificar Los Activos De Riesgo Crediticio Y Constituir Las Reservas De Saneamiento, Arts. 14, 15 y 18”.

⁵⁷ Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 31 Núm. 3”, Edición 37ª, 2012.

Total Deuda \$ 52,414.05

Provisión

Como se encuentra en el primer año, corresponde la tasa del 25%, siendo mensualmente el 2.08%.

$\$ 52,414.05 \times 2.08\% = \$ 1,090.21$

Esta provisión se hará cada mes durante cuatro años ajustando los porcentajes a aplicar según la norma, hasta que el bien sea vendido.

Registro de la adjudicación del activo:

01/01/13	Partida N° 2	Debe	Haber
1220	Bienes Recibidos en Pago o Adjudicados	\$52,414.05	
122001	Bienes Inmuebles		
1220010101	Urbanos		
1149	Provisión para Incobrabilidad de Préstamos	\$ 3,000.00	
114901	Provisión para Incobrabilidad de Préstamos		
1149010101	Provisión por Categoría de Riesgo- MI.		
1250	Cuentas por Cobrar		\$ 500.00
125002	Pagos por Cuenta Ajena.		
1250020301	Costas procesales		
1142	Préstamos Pactados a Más de Un año Plazo		\$ 51,914.05
114204	Préstamos a Particulares		
1142040101	Otorgamientos Originales-MI		
3250	Provisiones		\$ 3,000.00
325002	Por Bienes Recibidos en Pago o Adjudicados		
3250020100	Bienes Inmuebles- ML		
		\$55,414.05	\$ 55,414.05

V/Adjudicación de inmueble s/crédito No.123.

g. Venta de Activo Extraordinario

El día 31 de Diciembre de 2013 el Banco S.A. de C.V. se vende al contado el inmueble que era del Sr. Julio Portillo por \$ 60,000.00

Valor en libros \$ 52,414.05

Valor de la venta \$ 60,000.00

Ganancia de la venta \$ 7,585.95

Reserva constituida a la fecha \$ 3,000.00

Para el banco serán ingresos ordinarios y deberán liquidarse en el mismo ejercicio impositivo de la venta.⁵⁸

Registro de la venta del activo extraordinario

31/12/13	Partida N° 3	Debe	Haber
1110	Fondos Disponibles	\$ 60,000.00	
111001	Caja		
1110010101	Agencias- MI		
3250	Provisiones	\$ 3,000.00	
325002	Bienes recibidos en Pago o Adjudicados		
3250020100	Bienes Inmuebles		
1220	Bienes Recibidos en Pago o Adjudicados		\$ 52,414.05
122001	Bienes Inmuebles		
1220010101	Urbanos		
6310	Ingresos No Operacionales		
631001	Ingresos de Ejercicios Anteriores		
6310010400	Liberación de Reserva de Saneamiento		\$ 3,000.00
6310020200	Utilidad en Venta de Activo-Bienes		\$ 7,585.95
	Recibidos en Pago		
	V/ Venta de activo extraordinario		

⁵⁸Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 4, Núm. 12, § 2", Edición 37ª, 2012.

h. Erogaciones con fines sociales

Se otorgan con un beneficio social y no son indispensables para el giro del negocio y que el legislador establece como favorable para que el sujeto pasivo de la renta se deduzca; entre ellas se encuentran: siguientes: 1) los beneficios que el empleador proporcione en forma generalizada a sus trabajadores, diferenciando las cuantías de acuerdo a las necesidades de los mismos, 2) las donaciones a los sujetos excluidos de renta, hasta un límite máximo del 20% del valor resultante de restar a la renta neta el valor de la donación; 3) Las aportaciones patronales para la creación y funcionamiento de asociaciones o cooperativas siempre que estén excluidas del pago del ISR, y 4) Las cuotas patronales pagadas al Instituto Salvadoreño del Seguro Social, para los trabajadores domésticos

Ejemplo: La Sra. Aída Castillo presenta el siguiente Estado de Resultados que contiene una donación de \$ 200,000.00

Aída Castillo		
Estado de Resultado del 1° de enero al 31 de diciembre de 2012		
Expresado en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica		
Ventas		\$ 1,745,876
Menos		
Costo de Venta		746,700
Inventario Inicial	\$ 45,796	
Compras	645,025	
Inventario Final	(55,879)	
Utilidad Neta		999,176
Menos		
Gastos de Operación		601,974
Gastos de Administración	100,765	
Gastos de Venta	400,976	
Gastos Financieros	100,233	
Utilidad del Periodo		\$ 397,202
Propietario	Contador	Auditor

Para determinar la donación, se establecerá según el Art. 32 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que se deducirá hasta un límite máximo del 20% del valor que resulte de restar a la renta neta del donante en el periodo o ejercicio de imposición respectivo, el valor de la donación.

Cálculo de la donación de persona natural a partir de la renta neta previa

Renta neta previa	\$ 397,202.00
Donación	<u>(200,000.00)</u>
Diferencia	\$ 197,202.00 x 20% = \$ 39,440.04
Valor a deducir	\$ 39,440.04
Valor a no deducir	\$ 160,559.96

i. Otras deducciones para personas naturales⁵⁹

Asalariadas con rentas menores o iguales a \$ 9,100.00⁶⁰

Para la renta menor a \$ 9,100.00 se aplicará una deducción fija de \$ 1,600.00 en concepto de gastos. Menciona la reforma, que la deducción fija y de cotizaciones de seguridad social estará incluida a la cuota de retención a que están afectas.

Asalariadas y rentas diversas mayores a \$ 9,100.00⁶¹

Personas naturales domiciliadas en el país aparte de las deducciones del Art. 29 LISR excepción del numeral 7, podrán deducir \$800.00 por gastos de médicos, hospitalarios, según disposiciones que ahí se establecen, el valor en concepto de colegiaturas y escolaridad, tienen derecho a estas deducciones las personas cuyas rentas excedan los \$9,100.00, no es necesario anexarse documentos de comprobación, pero deben de conservarse por un periodo de seis años, y deben comprobarse en caso de requerirlo la Administración Tributaria; también tendrán derecho a las deducciones de erogaciones sociales (donaciones, cuotas sindicales).

⁵⁹Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 33", Edición 37^a, 2012.

⁶⁰Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 29 Núm. 7", Edición 37^a, 2012.

⁶¹Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 29 Núm. 7", Edición 37^a, 2012.

Las personas naturales domiciliadas con rentas diversas, podrán deducirse también, un monto hasta \$ 800.00 en concepto de gastos médicos y colegiaturas para él mismo, cónyuges, sus padres, hijos menores de 25 años, o empleados domésticos siempre y cuando no sean contribuyentes y que quien les preste el servicio sea domiciliado y autorizado; se exceptuará la cuota fija de \$ 9,100 ya que ese monto es exclusivo para asalariados.

LIMITES				
Renta obtenida ≤ \$ 60,000.00	Si obligados	No aplica deducción fija, se deduce \$800 en gastos médicos y \$ 800 en colegiaturas	No están exentos	Si se deduce erogaciones sociales
Renta obtenida ≤ \$ 9,100.00	No obligados a presentar declaración ISR Artículo 29 No 7 y 38 de LISR	Si aplica deducción fija de \$1,600.00. Art. 29 No 7 LISR		Si se deduce erogaciones sociales. Art. 29 No 7 Y 32 LISR
Renta obtenida ≤ \$ 4,064.00			Si exento. Art. 37 LISR	

2.2.7 Liberalidades

a. Costos y gastos no deducibles⁶²

Aquellos que no son necesarios para la producción de renta o la conservación de su fuente o que por parámetros de tiempo no se pueden deducirse para el cálculo del ISR. Debido a este efecto, es necesario hacer una conciliación fiscal que determine los costos y gastos deducibles y no.

A modo de ejemplificación sobre los costos y gastos no deducibles de la renta obtenida, se tienen los siguientes:⁶³

⁶²Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 29-A", Edición 37ª, 2012.

⁶³Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 29-A, Núms. 1, 2, 3, 6 y 7", Edición 37ª, 2012.

- 1) Gastos personales, las remuneraciones que no estén vinculados con el giro del negocio.
- 2) Los montos invertidos en rendimiento de capitales que no sean utilizados en la producción de la renta o conservación de la fuente, ya que el objetivo de esta disposición es evitar que se generen gastos financieros que disminuyan la base imponible.
- 3) Los gastos de viaje y viáticos no comprobados de los socios y empleados.
- 4) Las cantidades invertidas en adquisición de: bienes o inmuebles y mejoras permanentes que incrementan el valor de los bienes⁶⁴ no será deducible como gasto, porque éste puede deducirse vía la depreciación sobre el bien.
- 5) Las utilidades del ejercicio que se destinen a la constitución de reservas que no establece la ley. Por ejemplo, la reserva legal de La Sociedad América, S.A. de C.V. es de \$ 10,752.68, si se tiene que la utilidad antes de Impuesto sobre la Renta es de \$ 100,000.00, verificar que sea el porcentaje de reserva legal a deducirse.

Obteniendo la reserva legal deducible

Se realiza el procedimiento inverso:

Si X: es la utilidad antes de reserva legal

Si 7%X: es la Reserva Legal que puede deducirse

Para resolver, se plantea la siguiente ecuación:

$$X - 7\%X = \$ 100,000$$

$$93\%X = \$ 100,000$$

$$X = \underline{\$ 100,000}$$

$$93\%$$

$$X = \$ 107,526.88 \leftarrow \text{Esta es la utilidad antes de Reserva Legal}$$

⁶⁴Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 14, Núm. 1", Edición 37ª, 2012.

Obteniendo la reserva legal deducible

Utilidad antes de Reserva Legal = \$ 107,526.88

Reserva Legal (7%) = \$ 7,526.88 ← Reserva Legal deducible

Utilidad antes de ISR = \$ 100,000.00

Obteniendo la reserva legal no deducible

Reserva Legal realizada = \$ 10,752.68

Reserva Legal (7%) = \$ 7,526.88

Reserva Legal no deducible = \$ 3,225.81

6) Los montos de los costos y gastos de las retenciones no efectuadas por el sujeto pasivo;⁶⁵ para que dicho gasto sea deducible es necesario que el sujeto pasivo reporte y pague la cantidad al Fisco.

7) Las pérdidas de capital generadas de la compra y/o venta de muebles o inmuebles⁶⁶ después de 5 años de ser enfrentadas con las ganancias de capital; el legislador considera que no se cargarán ya que la finalidad de la empresa es obtener ganancias.

8) Cualquier otro gasto de operación que no sea indispensable para la producción de la renta o conservación de su fuente.

2.2.8 La Renta Neta

El Art. 28 de la LISR dice que: “Se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para conservación de la fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.”

Ejemplo: Al finalizar el ejercicio, la empresa América, S.A de C.V, tiene en sus saldos, la totalidad de \$ 425,000.00 en costos y gastos y las ventas por \$ 650,000.00.

⁶⁵Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 29-A, Núm. 12”, Edición 37ª, 2012.

⁶⁶Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 14 y 42, Núm. 12”, Edición 37ª, 2012.

Renta obtenida.....	\$ 650,000.00
Costos y gastos.....	<u>\$ 425,000.00</u>
Renta Neta.....	<u><u>\$ 225,000.00</u></u>

2.2.9 Cómputo de las rentas⁶⁷

2.2.9.1 Persona Natural

Las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad formal y conjuntos, computarán sus rentas usando el método de efectivo, porque toma en cuenta los ingresos percibidos en el ejercicio, así como los egresos pagados durante el ejercicio; ya sea en efectivo, títulos valores o especie.

Algunos ejemplos el cómputo de renta dependiendo de la fuente para las personas naturales:

a. Asalariados⁶⁸

Son las personas naturales domiciliadas cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras remuneraciones y que hayan sido objeto de retención para el pago del impuesto sobre la renta.

Ejercicio: La Señora Aída Castillo con de NIT #0614-131286-139-3, labora en la Sociedad América, S.A de C.V., con plaza de carácter permanente. Elabore el cálculo del impuesto sobre la renta, tomando en cuenta los siguientes datos:

1. Sueldo de \$ 2,000.00 mensuales.
2. Pago de vacación por \$ 300.00 en el mes de Mayo.
3. Pago de aguinaldo por \$ 2,000.00, el 12 de Diciembre.

⁶⁷Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 17, 23 y 24”, Edición 37ª, 2012.

⁶⁸Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 38”, Edición 37ª, 2012.

Cálculo del Impuesto Sobre la Renta

Periodo	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Acumulado
Salario	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$24,000.00
Vacación				\$300.00									\$300.00
Aguinaldo												\$2,000.00	\$ 2,000.00
Total de Ingresos	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,000.00	\$2,300.00	\$2,000.00	\$4,000.00	\$26,300.00						
ISSS (3%)	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$20.57	\$246.84
AFP (6.25%)	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$143.75	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$125.00	\$1,518.75
Total de Ingresos Gravados	\$1,875.00	\$1,875.00	\$1,875.00	\$2,156.25	\$1,875.00	\$3,875.00	\$24,781.25						
ISR	\$251.84	\$251.84	\$251.84	\$264.67	\$251.84	\$295.60	\$251.84	\$251.84	\$251.84	\$251.84	\$251.84	\$659.17	\$3,486.00
	1	1	1	2	1	3	1	1	1	1	1	4	5

Procedimiento para el cálculo del ISR de Enero:

a. Monto sujeto a retención

Salario	\$ 2,000.00	←	Renta Gravada
AFP	\$ 125.00	←	Renta no Gravada
Monto sujeto a retención (Anexo)	\$ 1,875.00	←	Renta Neta

- Fuente: trabajo,
- Tipo de renta: salario prestación de servicios laborales de carácter Permanente
- Art.: 2 LISR.

b. Aplicando la tabla de retención mensual del DL N° 216, a la renta neta de \$1,875.00 y calculando el ISR.

Tabla de Retención Mensual					
Tramo	Desde	Hasta	% Aplicar	S/Exceso	Cuota Fija
IV	\$ 915.82	\$ 2,058.67	20%	\$ 915.81	\$ 60.00

Renta neta \$ 1,875.00
 - Exceso \$ 915.81
 = Subtotal \$ 959.19
 * Aplicar porcentaje

(20%) \$ 191.84
 + Cuota fija \$ 60.00
 = ISR mensual determinado \$ 251.84 ①

Procedimiento para el recálculo del ISR de Junio

a. Se suman todos los montos sujetos a retención de los meses de enero a junio.

$$\$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 + 2,156.25 + \$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 = \$ 11,531.25$$

b. Aplicando la tabla de retención 1er. Recálculo del DL N° 216, a la renta neta de \$ 11,531.25.

Tabla de Recálculo a Junio					
Tramo	Desde	Hasta	% Aplicar	S/Exceso	Cuota Fija
IV	\$ 5,494.87	\$ 12,352.02	20%	\$ 5,494.86	\$ 360.00

Primer Recálculo

Ingresos Gravados (Enero a junio) \$ 11,531.25
 - Exceso \$ 5,494.86
 = Subtotal \$ 6,036.39
 * Aplicar porcentaje (20%) \$ 1,207.28
 + Cuota fija \$ 360.00
 ISR 1er. Recálculo \$ 1,567.28

c. Se le resta ISR del 1er. recálculo, el ISR retenido de Enero a Mayo para calcular el ISR de Junio. Si el resultado de la resta es mayor que cero, ese será el ISR a retenerle en el mes de Junio, pero en caso contrario, el sujeto pasivo tiene un exceso de ISR a favor, disminuyéndole en futura retención dicho impuesto a retener.

ISR 1er. Recálculo	\$	1,567.28
= ISR Retenido (Enero a Mayo)	\$	1,271.68
Valor a Retener en Junio	\$	295.60

3

Procedimiento para el ISR de Diciembre

a. Se suman todos los montos sujetos a retención de los meses de Enero a Diciembre.

$$\begin{aligned} & \$ 11,531.25 + \$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 + \$ 1,875.00 + \$ 3,875.00 \\ & = \mathbf{\$ 24,781.25} \end{aligned}$$

b. Aplicando la tabla de retención 2do. recálculo del DL N° 216, a la renta neta de \$ 24,781.25.

Tabla de Recálculo a Diciembre					
Tramo	Desde	Hasta	% Aplicar	S/Exceso	Cuota Fija
V	\$ 24,705.05	En adelante	30%	\$ 24,704.04	\$ 3,462.84

Segundo Recálculo

Ingresos Gravados (Enero a Diciembre)	\$	24,781.25
- Exceso	\$	24,704.04
= Subtotal	\$	77.21
* Aplicar porcentaje (30%)	\$	23.16
+ Cuota fija	\$	3,462.84
= ISR 2do. Recálculo	\$	3,486.00

5

c. Se le resta ISR del 2do. recálculo, el ISR retenido de Enero a Noviembre para calcular el ISR de Diciembre. Si el resultado de la resta es mayor que cero, ese será el ISR a retenerle en el mes de Diciembre, pero en caso contrario, el sujeto pasivo tiene un exceso de ISR a favor, disminuyéndole en futura retención dicho impuesto a retener.

ISR 2do. Recálculo	\$ 3,486.00
= ISR Retenido (Enero a Noviembre)	\$ 2,826.83
Valor a Retener en Diciembre	\$ 659.17

4

Determinación de la Renta Neta:⁶⁹

La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida, las deducciones que la ley establece, mencionadas anteriormente.

Ingresos Gravados	\$ 24,781.25
Menos Deducciones	\$ 1,846.84
ISSS	246.84
Colegiaturas	800.00
Gastos Médicos	800.00
Renta Neta	\$ 22,934.41

Tabla Anual del ISR					
Tramo	Desde	Hasta	% Aplicar	S/Exceso	Cuota Fija
IV	\$ 22,857.15	En adelante	30%	\$ 22,857.14	\$ 3,462.86

Determinación del ISR	
Ingresos Gravados (Enero a Diciembre)	\$ 22,934.41
- Exceso	\$ 22,857.14
= Subtotal	\$ 77.27
* Aplicar porcentaje (30%)	\$ 23.18
+ Cuota fija	\$ 3,462.86
ISR tabla anual determinado	\$ 3,486.00
ISR anual retenido	\$ 3,486.00
TOTAL A PAGAR 2012	\$ 0.00

⁶⁹ Art. 37 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de El Salvador.

Declaración

EJERCICIO: Día Mes Año		Día Mes Año		SEGÚN TARJETA DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA																									
DEL	01	01	2012	AL	02	31	12	2012	7	NIT	03	0	6	1	4	-	1	3	1	2	8	6	-	1	3	9	-	3	9

Primer Apellido/Razón Social o Denominación CASTILLO		Segundo Apellido AIDA		Nombres AIDA		
I	04	Calle/Avenida/Pasaje/Polígono/Block		05	Número casa	
D	Final Pje. Granada		6-B		06	Apartamento/Local
E	07	Otros datos que complementen el domicilio		08	Colonia/Barrio/Residencial/ Reparto	
H			Col. Montebello Pte.		09	e-mail:
T	Departamento/Municipio SAN SALVADOR MEJICANOS		10	Teléfono 2842142	11	Fax
F					12	Uso Exclusivo de la DGI
I						4
Actividad Económica						
I	Primaria		EMPLEADOS DEL SECTOR PRIVADO		13	120102
C	Secundaria				14	0
A	Terciaria				15	9
C						
O	Marque con una X si está excluido como Sujeto Pasivo según Art. 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta		16	<input type="checkbox"/>	7	
H			Marque con X si Tiene Incentivo Fiscal		17	<input type="checkbox"/>
I			Utilice este Recuadro solo si Modifica su Declaración		5	
O					18	No. Declaración que Modifica
H						3
Utilice si es Persona Natural y Residió en el País 200 días o menos Consecutivos Durante el Período que Declara.		Días de Residencia en el País		Fecha de Fallecimiento o Liquidación		No. Declaración que Modifica
		19		0		1
						20
						8

Rentas Gravadas del Ejercicio o Período			
C	Sueldos, Salarios, Gratificaciones, Comisiones	+ 105	24,781.25
A	Profesiones, Artes y Oficios	+ 110	0.00
L	Por Actividades de Servicios	+ 115	0.00
C	Por Actividades Comerciales	+ 120	0.00
U	Por Actividades Industriales	+ 125	0.00
L	Por Actividades Agropecuarias	+ 130	0.00
O	Por Utilidades y Dividendos	+ 135	0.00
D	Por Servicios Utilizados en el País por Actividades Originadas en el Exterior	+ 137	0.00
E	Otras Rentas Gravables	+ 140	0.00
R	TOTAL RENTAS GRAVADAS	= 145	24,781.25
E	Costos, Gastos y Dedicaciones del Ejercicio o Período		
H	Deducciones Personas Naturales (Reverso casilla No. 725)	+ 205	1,846.98
T	Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesiones, Artes y Oficios. (Reverso Casilla N° 628)	+ 210	0.00
A	Reserva Legal (Relacionada a Rentas Gravadas)	+ 215	0.00
M	TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES	= 225	1,846.98
P	Costos y Gastos No Deducibles (Artículo 29-A Ley de Impuesto Sobre la Renta)	+ 235	0.00
O	RENTA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es mayor o igual a cero	= 240	22,934.27
H	PERDIDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es menor que cero	= 242	0.00
I	Renta Neta por Créditos o Financiamientos Otorgados en el Exterior (Reverso casilla N° 873)	+ 245	0.00
B	Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla N° 128 de Formulario F-944)	+ 250	0.00
E	TOTAL RENTA IMPONIBLE (Sumar Casillas 240 + 245 + 250)	= 255	22,934.27
L	IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA	+ 300	3,486.00
I	IMPUESTO DE GANANCIA NETA DE CAPITAL (Casilla N° 104 de Formulario F-944)	+ 305	0.00
Q	IMPUESTO POR INVERSIONES EN TÍTULOS VALORES Y DEMÁS INSTRUMENTOS FINANCIEROS	+ 306	0.00
U	IMPUESTO POR DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS DEL EXTERIOR	+ 307	0.00
I	IMPUESTO POR RESERVA LEGAL DISMINUIDA	+ 308	0.00
D	IMPUESTO POR PREMIOS O GANANCIAS QUE NO HAYAN SIDO OBJETO DE RETENCIÓN	+ 309	0.00
A	TOTAL IMPUESTO (300 + 305 + 306 + 307 + 308 + 309)	= 310	3,486.00
C	Impuesto Retenido Acreditable (Reverso Casilla N° 830)	- 315	3,486.00
O	Pago a Cuenta	- 320	0.00
H	No. de Resolución	322	7
	Crédito Según Resolución	- 325	0.00
	No. Declaración Ejercicio Anterior	326	2
	Crédito Aplicable de Ejercicio anterior	- 328	0.00
	Liquidación Anual del Impuesto Pagado en Declaración que Modifica	- 329	0.00
	IMPUESTO DETERMINADO (Casilla 310 - (Casilla 315+320+325+328+329), Si el Resultado es Negativo, Anótelos entre Paréntesis)	= 330	0.00
	MULTA (Atenuada según numeral 1 de Art. 261 del Código Tributario)	+ 335	0.00
	LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO (Casilla 330 + 335), Si el Resultado es Negativo, Anótelos entre Paréntesis)	= 340	0.00
	Si el valor de la casilla N° 340 es positivo, traslade a casilla N° 350 y si es negativo traslade a casilla N° 345		
	Total a Devolver:	345	0.00
	Total a Pagar:	350	0.00

<p>Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que mi firma respalda los datos que se detallan en el anverso y reverso de ésta declaración y que incumpla en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los artículos 249-A y 250-A del Código Penal.</p>	<p>Uso exclusivo de la D.G.I.I.</p>
<p>Nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado</p>	<p>Fecha, Sello y Firma de Receptor</p>

b. Casos especiales: dos o más patronos⁷⁰

✓ Monto no sujeto a renta por parte de ambos patronos

La Sra. Aída Castillo, trabaja para dos patronos, el primero le paga mensualmente un sueldo de \$1,000.00, por trabajar de lunes a viernes; el segundo patrono le paga \$ 400.00 por que le trabaje sábados todo el día. Se presume que ha informado a sus patronos la existencia de más de un empleo y los montos de las rentas respectivas de cada uno de ellos.

Cálculo del ISR

Renta Gravable del Patrono A

Renta Bruta	\$ 1,000.00
Menos:	
Retención AFP (No gravable)	\$ 62.50
Monto sujeto de ISR	\$ 937.50

Tabla Mensual del ISR					
Tramo	Desde	Hasta	% Aplicar	S/Exceso	Cuota Fija
IV	\$ 915.82	\$ 2,058.67	20%	\$ 915.81	\$ 60.00

ISR \$ 64.34

Renta Gravable del Patrono B

Renta Bruta	\$ 400.00
Menos:	
Retención AFP (No gravable) N/A	\$ 00.00
Monto sujeto de ISR	\$ 400.00

ISR 10% \$ 40.00

c. Rentas diversas

También están las **personas naturales con rentas diversas**⁷¹ que obtienen los ingresos de diversas fuentes e inclusive salarios, como las vistas en el Art. 2 de la Ley de ISR, por ejemplo: honorarios, donaciones, etc.

⁷⁰ Decreto N° 216, "Tablas de Retención del Impuesto Sobre la Renta", Art. 1 h), Edición 37ª, 2012.

⁷¹ Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 39", Edición 37ª, 2012.

2.2.9.2 Sucesiones

Sucesiones (del latín, *sucesioonis* = acción de suceder), y se define como la acción de sustituir jurídicamente, a otro sujeto que desaparece, hasta la fecha de aceptación de herencia.

Los sujetos que intervienen son: a) Los herederos: en el caso de las adquisiciones “*mortis causa*”, esto es, por el fallecimiento de una persona; b) El donatario o el beneficiario: en las donaciones y demás transmisiones lucrativas “*inter vivos*”, o entre personas que no están vivas; y c) Los beneficiarios: en los seguros de vida, siempre y cuando el beneficiario sea una persona distinta a la persona que contrató el seguro.

Los tipos de sucesiones son: testamentaria, en virtud de un testamento; intestadas, en virtud de la ley; y mixtas, que tienen parte testamentaria y parte intestada. (Anexo)

Aspectos tributarios sobre las sucesiones

Son sujetos pasivos domiciliados, siempre que los herederos residan en El Salvador y sean domiciliados; también cuando las actividades de los bienes originen hechos generadores del ISR para los herederos.	Art. 53 lit. c y d del CT
Están obligadas a inscribirse en el Sistema de Registro y Control Especial de Contribuyentes del Fisco, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la apertura de la sucesión para obtener el NIT.	Arts. 86 Inc.3º CT
Las obligaciones y deudas pendientes del contribuyente que fallece, serán cumplidas por el sucesor o sucesores.	Arts. 40 y 44 lit. c CT
El Impuesto Sobre la Renta adeudado por una sucesión, podrá distribuirse entre los herederos o legatarios.	Art. 46 CT
Cómputo ⁷² de las rentas obtenidas desde el día de su apertura, hasta la aceptación de la herencia o finalización del ejercicio.	Art.20 y 37 de la LISR.

⁷²Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 20”, Edición 37ª, 2012.

Ejercicio: El Sr. Álvaro Magaña, dueño de un negocio y siendo sujeto pasivo del ISR, fallece a los 82 años, el día 26 de agosto de 2012, a partir de esta fecha inicia la sucesión.

Diagrama para el cómputo del ISR



Se visualiza dos momentos para el cómputo y presentación de la declaración del ISR:

1º Para el contribuyente Álvaro Magaña: desde el inicio del ejercicio hasta la fecha del fallecimiento.

2º Para la sucesión: al día siguiente del fallecimiento del contribuyente hasta la fecha de aceptación de la herencia o de finalización del ejercicio.

En caso que el heredero sea menor de edad, se tratará como **usufructo legal**:⁷³en donde los padres sumarán a sus rentas personales, por partes iguales o según el caso.

2.2.9.3 Persona jurídica

Es una empresa que ejerce derechos y cumple obligaciones a nombre de ésta, el sistema que se utiliza es de acumulación.⁷⁴

⁷³Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 18", Edición 37ª, 2012.

⁷⁴Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 24", Edición 37ª, 2012.

Cómputo

Las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho; domiciliadas o no, determinarán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 30%, se exceptúan los sujetos pasivos que hayan obtenido **rentas gravadas menores o iguales a \$ 150,000.00**, los cuales aplicarán una tasa del 25%, según el Artículo 41 LISR.

Ejercicio: La Sociedad “América, S.A. de C.V.”, para el ejercicio 2012 refleja el siguiente estado de resultado y se pide efectuar el cálculo sobre el Impuesto Sobre la Renta.

“América, S.A. de C.V.” Estado de Resultados Del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2012 (Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)			Clasificación *
Ventas		\$ 12,000,000.00	IO
-Rebajas s/Ventas		\$ 20,000.00	
=Ventas Netas		\$ 11,980,000.00	IG
-Costo de Ventas		\$ 8,400,000.00	C
=Utilidad Bruta		\$ 3,580,000.00	
-Gastos de Operación**		\$ 550,000.00	G y GND
Gastos de Administración	\$ 250,000		
Gastos de Venta	\$ 200,000		
Gastos Financieros	\$ 100,000		
=Utilidad de Operación		\$ 3,030,000.00	UO
+Ingresos Extraordinarios		\$ 345,000.00	UE
Utilidades repartidas***	\$ 50,000.00		ING
Intereses Bancarios	\$ 75,000.00		IG
Ganancia Neta de Capital***	\$ 200,000.00		ING
Otros Ingresos	\$ 20,000.00		IG
=Utilidad Neta		\$ 3,375,000.00	UO+UE
-Reserva Legal (7%)		\$ 236,250.00	
=Utilidad antes de ISR		\$ 3,138,750.00	
-ISR (30%)		\$ 800,000.00	
=Utilidad del Ejercicio		\$ 2,338,750.00	

Representante Legal

Contador general

Auditor Externo

* Clasificación:

Ingresos ordinarios (IO)
 Ingresos gravados (IG)
 Costos (C)
 Gastos (G)
 Ingresos no gravados (ING)
 Gastos no deducibles (GND)
 Utilidad ordinaria (UO)
 Utilidad extraordinaria (UE)

** Los gastos de operación contienen gastos no deducibles (GND) por \$ 100,000.00

*** Ya se le aplicó, la retención del ISR

La distribución de las utilidades se obtuvo en el 2010.

Desarrollo: se debe realizar un factor de proporcionalidad establecido en el Art. 28 inciso 3ro. de la LISR, que será aplicado al total de los costos y gastos \$ 8,950, 000 (\$ 8, 400,000+ \$550,000) para obtener la deducción para efectos del ISR:

Ingresos Gravados (IG)	\$12,075,000.00
\$ 11,980,000+75,000+20,000	
Ingresos no Gravados (ING)	\$ 250,000.00
\$ 200,000+50,000	
Total del Ingresos	<u>\$12,325,000.00</u>

Factor de Proporcionalidad

<u>Ingresos Gravados</u>	=	<u>\$12,075,000.00</u>	=	0.97 ≈ 97%
Total de Ingresos (IG+ING)	=	\$12,325,000.00		

- Costos y Gastos no Deducibles
 $\$8,950,000 \times 3\% = \$ 268,500$
- Costos y Gastos Deducibles
 $\$8,950,000 \times 97\% = \$ 8,681,500$

Conciliación Fiscal

SOCIEDAD AMERICA, S.A. DE C.V. CONCILIACION FISCAL DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012 EXPRESADOS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA		
Utilidad contable antes de ISR		\$3,138,750.00
-Ingresos no gravados		\$ 250,000.00
Dividendos	\$ 50,000.00	
Ganancia neta de capital	\$200,000.00	
+Costos y gastos no deducibles		\$ 268,500.00
Proporción de los gastos de Operación	\$268,500.00	
Utilidad imponible		\$3,157,250.00
ISR (30%)		\$ 947,175.00
- Pago a Cuenta*		\$ 147,175.00
ISR a Pagar		\$ 800,000.00

* Sumatorias de pago a cuenta enterados durante el ejercicio fiscal 2012

Por ser una utilidad imponible mayor que \$ 150,000.00 se aplica el 30%, en caso contrario se aplicaría el 25% para calcular el ISR. Este impuesto sobre la renta calculada, es el que se llevará al Balance General en las cuentas del pasivo y será el ISR por pagar disminuyéndole lo enterado de la sumatoria de los Pagos a Cuenta mensuales del ejercicio fiscal.

2.2.9.4 Pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta

Es la alícuota correspondiente al 1%, que se aplicará sobre el monto de la renta obtenida o bruta, la cual se liquidara en la misma declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio o periodo de imposición correspondiente, según el Art. 76 LISR.

No formarán parte, los ingresos a los que se le haya efectuado retenciones definitivas, a los no gravados o excluidos, las rentas por sueldos y salarios, por actividades sujetas a precios contralados o regulados por el Estado y de las actividades agrícolas y ganaderas.

Exenciones para el pago mínimo de impuesto – Art. 78 LISR

Las personas naturales que sus ingresos provengan exclusivamente de sueldos y salarios, los excluidos por la Ley de ISR: usuarios de las zonas francas industriales y de comercialización, las comprendidas en la Ley de Asociaciones y Cooperaciones, las comprendidas en el Art. 6, los inversionistas durante los primeros tres años de operaciones, los sujetos que tuvieren pérdida durante un ejercicio de imposición, los que su margen de utilidad bruta fuere inferior al 2%, los contribuyentes con rentas gravadas hasta por \$ 150,000, las personas naturales con rentas diversas harán la comparación con el impuesto a pagar que resulte de aplicar la tabla de personas naturales.

Ejercicio: la “América, S.A. de C.V.,” durante el ejercicio 2,012 obtuvo los siguientes ingresos brutos:

Impuesto a cancelar para el ejercicio 2012, será aquel que sea mayor, al comparar el pago mínimo de 1% y el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 30%.

El sujeto pasivo tiene derecho a acreditarse sobre el impuesto mínimo, los montos de pago a cuenta y retenciones, si resulta saldo a favor del Estado, este deberá pagarse dentro del plazo establecido en la Ley, de haber saldo a favor, se procederá de acuerdo al Código Tributario. Todos los ingresos son gravados, no obtuvo rentas que se les haya efectuado retenciones definitivas, la actividad de la empresa no está sujeta a control de precios ni regulada por el Estado.

América, S.A de C.V.

	Ingresos de actividades ordinarias	\$ 1,300,000.00
	Rebajas y Devoluciones	\$ 85,000.00
	Ingresos Netos	\$ 1,215,000.00
	Costo de Ventas	\$ 950,000.00
	Utilidad Bruta	\$ 265,000.00
	Gastos de Administración	\$ 90,000.00
	Otros Gastos	\$ 75,000.00
	Costos Financieros	\$ 70,000.00
	Utilidad antes de Reserva e impuesto	\$ 30,000.00
	Reserva Legal	\$ 2,100.00
	Utilidad antes de Impuesto	\$ 27,900.00
	Impuesto sobre la Renta	\$ 12,150.00
	Utilidad del ejercicio	\$ 15,750.00

21.81%

*
(+)
(-)
(-)
(-)
(-)
(-)
(-)
(-)
(-)
(-)
(-)

Artículo 41 LISR

Renta Imponible	\$ 27,900.00
Renta Imponible x 30% = ISR	
Sustituyendo:	
\$ 27,900.00 x 30%	= \$ 8,370.00

Pago Mínimo

Renta Obtenida	\$ 1,215,000.00
Renta Obtenida x 1% = ISR	
Sustituyendo:	
\$ 1,215,000.00 x 1%	= \$ 12,150.00

Como se puede determinar, el impuesto que resultaría a pagar es de \$ 12,150.00, ya que es el mayor de aplicar, la tasa del 30% y el 1%, por lo tanto será este el que se debe de liquidar al final del año. Este impuesto provoca un impacto en las utilidades ya que el sujeto pasivo ha percibido \$ 3,600.00 menos.

2.3 UNIDAD III: “ANÁLISIS DEL PAGO O ANTICIPO A CUENTA Y RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

2.3.1 Del pago o anticipo a cuenta Art. 151 CT

Consiste en enteros obligatorios mensuales y deben presentarse dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes, aplicado sobre los ingresos brutos a los que están obligados las personas naturales titulares de empresas mercantiles, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, sucesiones fideicomisos, transportistas, personas jurídicas de derecho privado y público, uniones de personas, sociedades de hecho e irregulares, domiciliadas para efectos tributarios.

Los porcentajes de aplicación a las diferentes actividades económicas son los siguientes:

Ingresos	Porcentaje
Ingresos brutos obtenidos de la rama económica	Enteros por periodos mensuales de 1.75%
Personas naturales titulares de empresas mercantiles que distribuyan productos comestibles y artículos para la higiene personal y el proveedor asigne precios sugeridos de venta.	Enteros por periodos mensuales de 0.3%
Personas jurídicas titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel.	Enteros por periodos mensuales de 0.75%

Se encuentran excluidos de este impuesto las actividades ganaderas y agrícolas y las personas naturales titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel, a la cual deberán cumplir con las obligaciones de informar sus ingresos brutos, así como pagar el respectivo impuesto del periodo de imposición.

Las cantidades enteradas se acreditarán al determinarse el impuesto correspondiente al final del impuesto, es decir, en la declaración de pago a cuenta (F-14), si esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, este podrá solicitar la devolución del excedente o podrá acreditarlo contra el pago de impuestos de rentas pasados o futuros a favor de aquel.

Ejercicio: La sociedad América, S. A de C.V. obtuvo en el mes de julio los siguientes ingresos:

Actividad	Ventas	Monto a enterar
Por comercialización de zapatos	\$ 175,000.00	\$ 3,062.50
Por Distribución de artículos de higiene personal	\$ 350,000.00	\$ 1,050.00
Por venta de gasolina y diesel	\$ 250,000.00	\$ 1,875.00
Total	\$ 775,000.00	\$ 5,987.50

Declaración

1		NIT										5		Periodo Tributario		Complemente el siguiente recuadro solo si su Declaración es Modificatoria		5		Numero de declaracion que modifica		5				
		0	6	1	4	-	1	0	0	3	0	1	-	1	0	2	-	4	3	07	2012	7	10	114090260426	5	
2		Apellidos(s), Nombre(s) o Razon o Denominacion Social AMERICA, S.A DE C.V.																								
3		INGRESOS BRUTOS										Diesel y Gasolina Persona Natural		0.75%		0.3%		1.75%								
4		Actividades Comerciales										202	0.00	5	204	+	250,000.00	5	210	+	0.00	3	22	+	175,000.00	3
5		Actividades de Servicios																	212	+	350,000.00	8	26	+	0.00	8
6		Industria de la Construccion																				28	+	0.00	6	
7		Actividades Industriales																				20	+	0.00	8	
8		Actividades Agropecuarias																				24	+	0.00	5	
9		Otras Actividades No Sujetas a Retencion																				30	+	0.00	7	
10		Otros Ingresos																				32	+	0.00	4	
11		TOTAL INGRESOS										205	=	250,000.00	0	216	=	350,000.00	6	34	=	175,000.00	6			
12		Menos Rebajas y Devoluciones sobre Ventas										206	-	0.00	4	217	-	0.00	3	38	-	0.00	5			
13		Menos Ingresos Exentos y No Gravados																				40	-	0.00	2	
14		Ingresos Gravables Sujetos de Pago a Cuenta										207	=	250,000.00	2	219	=	350,000.00	0	42	=	175,000.00	8			
15		Entero Computado de Pago a Cuenta (Casilla 208 = casilla 207 x 0.75%)										208	=	1,875.00	5	220	=	1,050.00	9	44	=	3,062.50	3			
16		(Casilla 220 = Casilla 219 x 0.3%) (Casilla 44 = Casilla 42 x 1.75%)																								
17		TOTAL ENTERO COMPUTADO DE PAGO A CUENTA (CASILLA 208 + 220 + 44)																				45	=	5,987.50	6	
18		Excedente de Pago a Cuenta Periodo Anterior																				46	-	0.00	1	
19		Excedente Declaracion Renta Ejercicio Anterior																				48	-	0.00	7	
20		Entero Cancelado de pago a Cuenta en Declaracion que Modifica (Solo si es Declaracion Modificatoria)																				50	-	0.00	3	
21		Excedente Aplicable a Pago Cuenta Proximo Periodo (Si la operación de las casillas 45-46-48-50 es negativa)																				54	=	0.00	2	
22		Total a Pagar Entero Pago a Cuenta (Si la operación de las casillas 45-46-48-50 es positiva)																				56	=	5,987.50	7	
23		CONCEPTO DE ENTERO ACREDITABLE EN LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA										Numero de Sujetos		Monto de Retención		Impuesto Retenido										

2.3.2 Retención

Se define como el acto mediante el cual el agente de retención,⁷⁵ tiene la obligación tributaria sustantiva y de realizar por mandato de la ley, o por requerimiento de la Administración Tributaria, la rebaja en la proporción debida, de la remuneración pagada o acreditada a otro sujeto, así como enterar dentro del plazo legal las sumas respectivas.

2.3.2.1 Retenciones por prestación de servicios de carácter permanente y servicios independientes

Obligados a retener	Servicios	Retención a efectuar
Personas naturales titulares de empresas, personas jurídicas, sucesiones, fideicomisos, órganos del Estado, Municipalidades, ISSS, uniones de personas (UDP) que paguen o acrediten	Persona natural por prestación servicios de carácter permanente	Se realizan en base al art. 37 de la ley de Impuesto Sobre la renta y las del Decreto Legislativo No 216.
	Persona natural por prestación servicios sin dependencia laboral ⁷⁶	Retención de anticipo de ISR del 10% sobre las sumas pagadas, las cuales deberán enterarse dentro del plazo correspondiente.

2.3.2.2 Retención por compra de intangibles – Art. 156 –A

Toda persona natural titular de empresa, persona jurídica, Sucesiones, fideicomisos, órganos del Estado, Municipalidades siempre que adquieran cualquiera de las clases de bienes intangibles, derechos de bienes intangibles e intangibles, deberá retenerse en concepto de anticipo de impuesto sobre la renta, cualquiera de las tasas siguientes:

Sobre las sumas pagadas o acreditadas a personas naturales domiciliadas	10%
Sobre la suma pagadas o acreditadas a personas diferentes de personas naturales domiciliadas	5%

⁷⁵ Artículo 154 del Código Tributario de El Salvador.

⁷⁶ Artículo 155 y 156 del Código Tributario de El Salvador.

Ejercicio: La sociedad América, S.A. de C.V. el 10 de mayo de 2012, paga un precio de \$ 4,000.00 por la compra de un programa informático para control de inventarios de mercadería Shingcont, importado de China, y además se incurre en el pago de impuestos arancelarios de importación por \$400 e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) por \$520.00.

Determinación del costo del programa informático

<u>Concepto</u>	<u>Valor</u>
Programa informático	\$ 4,000.00
(+) Derechos Arancelarios de Importación (DAI)	<u>\$ 400.00</u>
Costo del Programa Informático	\$ 4,400.00
(+) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)	\$ 572.00
(-) Impuesto sobre la renta 5%	<u>\$ 220.00</u>
Total a pagar	\$ 4,752.00

2.3.2.3 Retención por operaciones de renta y asimiladas de rentas – Art. 156-B CT

Agentes de retención	Actividad	Retención
Personas naturales, titulares de empresas, personas jurídicas, UDP, sucesiones, fideicomisos, órganos del Estado, Municipalidades, ISSS	Paguen o acrediten rendimientos de capitales invertidos, o títulos valores, indemnizaciones, anticipo a cuenta de ganancia o dividendos a sujetos o entidades domiciliadas.	Retener el 10% de anticipo de ISR

2.3.2.4 Retenciones a sujetos no domiciliado – Art. 158 CT.

Agentes de retención	Actividad	Tasas
Las personas naturales, personas jurídicas, sucesiones,	Que paguen o acrediten sumas por cualquier clase de renta o prestación de	20% Regla general
		Tasas reducidas
		5% Transporte Internacional

fideicomisos, uniones de personas, domiciliadas en El Salvador	servicios a sujetos o entidades no domiciliadas retendrán sobre dichas sumas	5% Aseguradoras, etc. autorizada por la SSF
		10% Sistema de Financiamiento
		5% intangibles de derecho: Tv, cable, etc.

Ejercicio: La Sociedad “América, S.A de C.V.” como parte de las prestación de tecnificación de los empleados, específicamente en el área de ventas para el lanzamiento de una nueva campaña para el 2012, contrata los servicios profesionales de la Señora Ada Pérez, especialista Hondureña en el aérea de Ventas, para brindar a los empleados un Seminario sobre técnicas de Ventas.

Pago por Seminario a Sujeto No Domiciliado	\$ 400.00
Retención Sujeto No Domiciliado 20%	<u>\$ 20.00</u>
Total a cancelar	\$ 380.00

La Sra. Ada deberá presentar la declaración de renta dentro del palazo legal establecido, liquidando sus rentas y el impuesto respectivo, teniendo derecho a acreditarse las retenciones de impuesto que le hubieren efectuado, podrá solicitar la devolución, si la hubiere.

2.3.2.5 Retenciones a personas no domiciliadas provenientes de países calificados como paraíso fiscal.- Art. 158-A

Paraíso fiscal se entenderá como un país que exime del pago de impuestos a los inversionistas extranjeros, que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio.

Agente de retención	Actividad	Retención
Persona natural, persona jurídica, sucesión, fideicomisos y uniones de personas	paguen o acrediten sumas a todos los sujetos constituidos domiciliados que residan en paraísos fiscales	Retendrán el 25% sobre dichas sumas.

Ejemplo: En El Salvador, la Sociedad América, S.A de C.V, contrata los servicios de una entidad domiciliada, amparada bajo el régimen de paraíso fiscal, retendrá el 25% sobre ese monto pagado.

2.3.2.6 Retención a rentas provenientes de depósitos y títulos valores –Art. 159 CT.

Agente de retención	Actividad	Retención
Toda institución financiera	Pague o acredite intereses, premios y otras utilidades que provengan de depósitos a un sujeto pasivo domiciliado	Retención del 10% sobre dichas sumas.

Como parte de las operaciones de la empresa “América, S.A. de C. V.” Esta mantiene depósitos en diferentes bancos, sin embargo según lo establecido en el Art. 4 núm. 5) de La Ley de Impuesto Sobre la Renta, menciona que aquellos depósitos con saldos promedios mensuales inferiores a \$25,000.00 y que los intereses que generen estos son considerados como ingresos no gravados, dicha disposición es aplicable para persona natural domiciliada titular de los depósitos, ya que para personas jurídicas no es aplicable, es decir que los montos que se posean en las cuentas bancarias son indiferentes al promedio establecido en el Art.4 numeral, 5) ya que siempre son gravados.

Ejemplo: la empresa “América, S.A. de C.V.” el 15 de mayo de 2012, efectuó un depósito a plazo fijo de \$20,000.00 en el Banco Agrícola, S.A. por 6 años, a una tasa de interés 1%, por lo tanto los interés ganados al 15 de mayo de 2012 fueron los siguientes:

$I = PIN$

$I = \$20,000.00 (0.01) (6)$

$I = \$1,200.00$

Base Imponible \$ 1,200.00

ISR 10% 120.

2.3.2.7 Retención sobre premios – Art. 160 CT

Las retenciones se harán en base a tres momentos diferentes:

Personas naturales o jurídicas domiciliadas que paguen o acrediten a cualquier sujeto en el país.	10%
Premios de la Lotería nacional de beneficencia mayor a treinta salarios mínimos, es decir a \$6,723 dólares, y las rentas que no hayan sido sujetas de retención.	15%
Cuando el beneficio no tenga domicilio en el país.	25%

Ejercicio: La Empresa América, S.A. de C.V. lanza una campaña para promover sus ventas, ofreciendo a sus clientes la realización del sorteo de \$ 3,500.00. Para poder participar en el sorteo los interesados deben anotar sus datos personales en el reverso de las etiquetas de los productos (Botes de Pinturas) que vende dicha compañía. Estas etiquetas, con los datos que acabamos de señalar, deben ser depositadas por los interesados en los depósitos instaladas en lugares autorizados.

Monto a pagar	\$ 3,500.00
Deducción de renta 10%	<u>\$ 350.00</u>
Líquido total a pagar	\$ 3,150.00

2.3.2.8 Retención por pago o acreditación de utilidades Art. 72 LISR

Agente de retención	Actividad	Retención
Los sujetos pasivos domiciliados	Que paguen o acrediten utilidades, a sus socios accionistas, asociados, fideicomisarios, participes, inversionistas o beneficiarios	Retener 5% sobre dichas sumas pagadas o acreditadas. Constituye pago definitivo.
	Las sumas pagadas o acreditadas en las disminuciones de capital o patrimonio en la parte de capitalizaciones o reinversión de utilidades	

2.3.2.9 Socios o accionistas⁷⁷

Comprenderán las utilidades realmente percibidas, sea en dinero en efectivo o equivalentes.

Distribución de utilidades

La Sociedad América, S.A de C.V en el 2011, su utilidad fue de \$ 100,000.00

1. El 15 de enero de 2012 capitalizo \$ 50,000.00 de las utilidades del ejercicio 2011, emitiendo acciones nominativas.
2. El 18 de abril de 2012 distribuyo (pago) \$ 20,000.00 de las utilidades del ejercicio 2011.
3. El 30 de abril de 2012 efectuó una disminución de capital por \$ 50,000.00 correspondientes a la capitalización de utilidades del ejercicio 2011.
4. El 12 de agosto de 2012 se realizó una aplicación de pérdidas por 30,000.00; 10,000 mediante utilidades y otros 20,000.00 mediante una disminución de capital.

Utilidad ejercicio 2011

Fecha	Concepto	Debe	Haber	Saldo	Ret. 5%
31/12/ 2011	Utilidad ejercicio 2011			\$ 100,000	N/A
15/01/ 2012	Capitalización	\$ 50,000		\$ 50,000	N/A
18/04/ 2012	Distribución	\$ 20,000		\$ 30,000	\$ 1,000
12/ 08/ 2012	Aplicación de pérdidas	\$ 10,000		\$ 20,000	N/A

Capital Social

Fecha	Concepto	Debe	Haber	Saldo	Ret. 5%
31/12/ 2011	Capital Social			\$ 80,000	
15/01/ 2012	Capitalización		\$ 50,000	\$ 130,000	
30/04/ 2012	Disminución de capital	\$ 50,000		\$ 80,000	\$ 2,500
12/ 08/ 2012	Aplicación de pérdidas	\$ 20,000		\$ 60,000	\$ 1,000

⁷⁷Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 25", Edición 37ª, 2012.

Se puede observar que las utilidades que se capitalizaron en acciones nominativas gozan de exención del impuesto sobre la renta, tal y como lo establece el artículo 74 B de la ley de ISR, en cambio la disminución de capital y aplicación de pérdida con el capital social estarán sujetas a la retención del 5%

Las utilidades que paguen o acrediten generadas en ejercicios o periodos de imposición anteriores al año 2011, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta.

El sujeto pasivo deberá llevar un registro de control de las utilidades por ejercicio y por periodo de imposición, tal como lo establece el artículo 74C de la ley de ISR.

2.3.2.10 Convenio de Doble Imposición

La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto. La estructura de los convenios de doble imposición firmados por los distintos países tiene su fundamento en los modelos propuestos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) para orientación de los países miembros.

Convenio entre la República de El Salvador y El Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio ⁷⁸

El convenio se aplica al Impuesto Sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigible por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Los impuestos actuales a los que aplica el convenio:

España	El Salvador
El ISR sobre personas físicas	El Impuesto Sobre la Renta
El impuesto sobre Sociedades	
El impuesto sobre la renta de no residentes	
El impuesto sobre el patrimonio	
Impuestos locales sobre la renta y patrimonio	

Disposiciones que regula el convenio:

-Rentas inmobiliarias: estas se gravaran en el Estado en donde se encuentran situados los bienes (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales).

-Beneficios empresariales: se tributara en Estado contratante (España) si los beneficios de la empresa se realizan en dicho Estado, a menos que este posea un establecimiento permanente en el otro Estado contratante (El salvador) se tributará en este otro Estado solo por la parte correspondiente a dicho establecimiento. Se podrá hacer sobre la base de un reparto de las utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes, se realizarán cada año bajo el mismo método.

- Transporte marítimo y aéreo: los beneficios que se obtengan de estos, solo podrá someterse a imposición en el Estado donde se encuentren situados.

-Dividendos: los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante (España) pagadas a un residente del otro Estado (El Salvador) se someterá a imposición en dicho Estado. También podrá someterse a imposición en El Estado donde reside la Sociedad, el impuesto **no podrá exceder del 12 por 100** del importe bruto.

⁷⁸ Convenio entre la República de El Salvador y El Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre La Renta y el patrimonio.

- Intereses:** El impuesto **no podrá exceder del 10 por 100** del importe bruto de los intereses.
- Cánones o regalías:** el impuesto exigido **no podrá exceder del 10** por ciento del importe bruto de los cánones o regalías.
- Prestación de servicios:** las rentas obtenidas por las personas residentes de un Estado (España) por prestación de servicios en el otro Estado contratante (El Salvador), pueden someterse a imposición en el estado mencionado en primer lugar (España). El impuesto **no podrá exceder del 10 por 100** del importe bruto percibido por dichos servicios.
- Ganancias de capital:** la ganancia de un residente de un Estado contratante (España) que obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante (El Salvador) podrá someterse a imposición en ese otro Estado (El Salvador), de igual forma para bienes muebles, naves marítimas, aeronaves y acciones, según las disposiciones que establece dicho convenio.
- Renta del trabajo dependiente:** los sueldos, remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante (España) por razón de un trabajo dependiente, solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente en el otro Estado contratante, tomando en cuenta las demás disposiciones que establece el convenio.
- **Participaciones de consejeros:** serán sujetos al ISR las remuneraciones en concepto de dietas, y otras similares en el Estado donde se obtiene.
- Artistas y deportistas:** las rentas derivadas de actividades artísticas que un residente de un Estado contratante se someterán a imposición en ese país.
- Pensiones:** se someterán al ISR si es residente del Estado contratante.
- Remuneraciones por función pública:** serán sujetos a retención los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares si son pagadas en el Estado contratante siempre que los servicios se presten en dicho país.
- Estudiantes:** los ingresos que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación no serán gravados siempre que provengan del país de procedencia del estudiante.
- Profesores e investigadores:** serán exentos del pago del ISR con un límite de dos años.

A través de este convenio se van identificando las fuentes a través de las cuales se obtienen ingresos y así aplicar las disposiciones que se establecen para determinar cómo y dónde se gravará la obtención de las rentas.

Declaración

Las retenciones realizadas durante el ejercicio de imposición, se informan por medio del formulario F-910.

Las cantidades retenidas deberán ser enteradas, al colector respectivo, dentro de los diez días hábiles siguientes que inmediatamente sigan al vencimiento del mes calendario en que se efectúa la retención.

2.4 UNIDAD IV: “CASOS ESPECIALES QUE GENERAN IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y RÉGIMEN SANCIONATORIO”

2.4.1 Ganancia o pérdida de capital – Art. 42

Se entiende como: *“la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles”*⁷⁹

La ganancia de capital está asociada a operaciones que no son habituales para el contribuyente, en razón de eso, dicha ganancia se entiende obtenida de una operación extraordinaria. La ganancia de capital, en todo caso, es la utilidad que se obtiene en la transferencia de un activo considerado bien de capital, cuando el precio de venta de éste es superior al precio de compra más las deducciones establecidas para el caso.

⁷⁹Ley de Impuesto Sobre la Renta, “Art. 14”, Edición 37ª, 2012.

La ganancia o pérdida de capital se genera por:

- ✓ Por la compraventa o permuta, de bienes muebles, inmuebles, títulos valores que no sea del giro del contribuyente o responsable.
- ✓ Cuando la renta provenga de la transferencia o cesión de títulos valores, utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, ganancias netas de capital, etc.⁸⁰

Cómputo⁸¹

El impuesto sobre la renta a pagar por las ganancias netas de capital de una o varias transacciones determinadas según el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta se determinará de la siguiente manera:

Plazo de Compra/Venta del Bien	Computo del Impuesto		Formulario
Dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de adquisición	Ganancia de Capital + Renta Neta Imponible		F-944 F-11
Posterior a los 12 meses siguientes a la fecha de adquisición		El impuesto sobre la ganancia neta será el equivalente al 10% sobre dicha ganancia	F-944

2.4.1.1 Ganancia de capital en venta de activos mayores a 12 meses

La empresa América, S.A de C.V. decide el 30 de abril de 2010 vender el vehículo Hyundai en valor de \$12,000, la cual fue adquirido el 30 de junio de 2009.

El 02 de febrero 2012 se le efectuó un cambio de motor, los registros se realizaran de la siguiente manera:

⁸⁰Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 14-A", Edición 37ª, 2012.

⁸¹ Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Art. 42", Edición 37ª, 2012.

Fecha de Adquisición del Vehículo	30 de junio de 2009
Costo de Adquisición del bien	\$ 18,501.55
Fecha de adquisición del motor	02 de febrero de 2012
Precio de adquisición del motor	\$ 800.00
Fecha de venta del bien	31 de agosto de 2012
Precio de venta	\$12,000.00
Cuota de depreciación del vehículo	\$ 4,625.39
Cuota de depreciación del motor	\$ 200.00

Calculo de la depreciación del vehículo y el motor

Año	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
30/06/2009			\$ 18,501.55
31/12/2009	\$ 2,312.69	\$ 2,312.70	\$ 16,188.86
31/12/2010	\$ 4,625.39	\$ 6,938.09	\$ 11,563.47
31/12/2011	\$ 4,625.39	\$ 11,563.48	\$ 6,938.08
31/08/2012	\$ 3,083.60	\$ 14,647.08	\$ 3,854.48

Año	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
02/02/2012	Instalación de nuevo motor		\$ 800.00
31/08/2012	\$ 116.67	\$ 116.67	\$ 683.33

Se le instaló un nuevo motor al vehículo, el día 02 de febrero de 2012 valorado en \$800.00, por lo que la depreciación de dicho motor, se realizara por separado, tal y como lo establece la ley de ISR.

Cálculo de la ganancia de capital

Costo Básico del Bien:

Valor de adquisición = \$18,501.55

Costo básico del bien= Valor de Adquisición (-) Depreciación Acumulada

Costo básico del bien = \$18,501.55 - \$14,763.75= \$ 3,737.80

Ganancia o pérdida de capital = Valor de la Transacción – (costo básico + Mejoras)
($\$3,737.80 + \800.00)

Ganancia de Capital establecida = \$12,000 – \$ 4,537.80 = \$ 7,462.20

El impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia neta de capital de una o varias transacciones determinadas será el equivalente al 10% cuando el bien se realice pasados los doce meses siguientes a la fecha de su adquisición.

$\$ 7,462.20 \times 10\% = \$ 746.22$ dicho impuesto deberá ser pagado en el mismo plazo en que el contribuyente deba presentar la declaración jurada de impuesto sobre la renta del correspondiente ejercicio anual o periodo de imposición, adjuntándose a dicha de declaración el formulario de cálculo de ganancia de capital o de la pérdida en su caso.

2.4.1.2 Ganancia de capital en venta de activos menores a 12 meses

La empresa América, S.A de C.V. adquiere el 02 de febrero de 2012, un terreno en la zona comercial de Santa Ana, la cual posee un valor de \$30,000 mas otros gastos adicionales que se llevaron a cabo, por un valor de \$ 6,000.00, la cual sería utilizado para construir un nuevo establecimiento, pero debido a que anteriormente se realizo un mal estudio de mercado y al practicarse un segundo estudio, se descubrió que la zona no era la adecuada para posicionarse, dentro dicha zona, por lo que el 10 de octubre de 2012 se decide vender a un precio de \$ 40,000,

Determinación del costo de adquisición

Precio de adquisición = \$30,00.00

Gasto generales = \$ 6000.00

Costo total del terreno = \$ 36,00.00

Según el Art. 4 de la Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces, el valor por el terreno estaría gravado con la tasa del 3% ya que el monto supera el valor de \$ 28,571.43, el valor a pagar se determina a continuación: $(\$30,000 - \$ 28,571.43) \times 3\% = \$ 42.86$, este impuesto, en ningún momento se considera parte del costo, según art. 30 inciso 7 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Determinación de la ganancia de capital

Valor de la Transacción – Costo básico = Ganancia/perdida de capital

\$ 40,000.00 - \$ 36,000.00 = \$ 4,000.00

La ganancia de \$ 4,000.00 estará sujeta a la tasa ordinaria, por lo que se declarara en el F-944, y del valor que se establece en la casilla 125, se deberá trasladar a la casilla 250 del informe anual de renta F-11.

2.4.1.3 Venta de activos que genera pérdida de capital

El 31 de octubre de 2012 la empresa América, S.A de C.V. decide vender un DVD y un proyector de cañón, de los que adquirió el 01 de enero de 2012, tenían un costo de adquisición de \$1,005.00 el valor de la transacción fue de \$ 500.00.

$\$ 1,005.00 \times 50\% \div 12 = 41.88$

Año	Depreciación mensual para el año 2011	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
2011			\$ 1,005.00
31/10/2012	\$ 81.88	\$ 41.88	\$ 452.50

Precio de adquisición – depreciación acumulada = Determinación del costo básico del bien

$$\text{\$ } 1,005.00 - \text{\$ } 41.88 = \text{\$ } 963.12$$

Valor de la transacción – costo Básico del bien = Ganancia de capital

$$\text{\$ } 500.00 - \text{\$ } 963.12 = (\text{\$ } 463.12) \longrightarrow \text{pérdida de capital}$$

Los saldos de las pérdidas de ejercicios o periodos de imposición que no se hubiere aplicado a ganancia de capital, podrá restarse a la ganancia neta de capital, calculada en el ejercicio o periodo de imposición actual, el resultado positivo será sujeto al impuesto referido.

2.4.1.4 Rentas provenientes de títulos valores

Caso práctico

El 15 de mayo de 2012, la empresa América, S.A de C.V vende 35 de las 70 acciones comunes adquiridas el 20 de enero de 2011 de las inversiones Raíz & Fruto, S. A de C.V. de un valor nominal de \$60 cada una, las cuales se pagaron por medio de cheque del banco Agrícola, se pago una comisión del 5% y otros gastos relacionados de \$100.00, la empresa América, S.A. de C.V. vende las acciones a \$90.00.

El primer paso es la determinación del costo total de las acciones.

Determinación del valor en libros de las acciones

$$\text{Costo de Transacción } 70 \times \text{\$ } 60 = \text{\$ } 4,200.00$$

$$\text{Comisión } \text{\$ } 4,200.00 \times 0.05 = \text{\$ } 210.00$$

$$\text{Otros Gastos} \quad \quad \quad \underline{\text{\$ } 100.00}$$

$$\text{Subtotal} \quad \quad \quad \text{\$ } 4,510.00$$

$$\text{IVA } (\text{\$ } 210.00 + \text{\$ } 100.00) 0.13 \quad \quad \underline{\text{\$ } 40.30}$$

$$\text{Total} \quad \quad \quad \text{\$ } 4,550.30$$

Para la determinación del resultado proveniente de la transferencia de títulos valores, en este caso las acciones, se realiza conforme a las reglas establecidas a en el art. 14-A de LISR en su tercer inciso:

El valor de la transacción es el acordado entre la empresa América, S.A de C.V. y el comprador, el cual fue de \$ 90.00 por cada acción, y dado que no existe un precio de cotización en la bolsa de valores para tales acciones, se toma como referencia el valor nominal de las mismas, no pudiendo ser su precio de venta inferior a este, determinando que el valor pactado es mayor a dicho valor nominal.

Las deducciones a efectuar del valor de la transacción son los montos pagados por su adquisición, siendo estos: el valor nominal de las acciones, la comisión y otros gastos los cuales ascienden a \$ 4,200.00, \$ 281.00 y 36.53 respectivamente, totalizando \$ 4, 550.30 correspondiendo a las 70 acciones adquiridas no se vende el total de las acciones sino que 35 de las adquiridas, por lo cual es necesario determinar el costo de cada una con base al promedio ponderados:

Determinación del costo por acción

Valor en libros/Cantidad de acciones

\$ 4,550.30 / 70 acciones = \$64.00 ← valor de cada acción

Una vez calculado el costo por acción se determina el costo de las 35 acciones que se están transfiriendo para deducirlo del calor de la transacción y establecer el resultado.

Determinación de la ganancia de capital en venta de acciones

Valor de la Transacción	\$ 3,150.00
35 acciones x \$ 90.00	
Costo de las acciones	<u>\$ 2,240.00</u>
35 acciones x \$64.00	
Ganancia De Capital	\$ 910.00

Como se puede observar, se obtiene ganancia de capital al ser menor el costo que el valor de la transacción. Dicha ganancia estará gravada con el Impuesto Sobre la Renta a una tasa del 10%, a excepción de las demás rentas provenientes de hechos generadores de ganancia de capital, estas deberán ser liquidadas separadamente de las otras rentas, debiendo adjuntar a la declaración el formulario e cálculo de las rentas.



INFORME DE GANANCIAS Y/O PÉRDIDAS DE CAPITAL
Este Informe debe adjuntarse a la Declaración del Impuesto Sobre la Renta

F-944 V2

NUMERO DE INFORME

10 3

Pág. ____ de ____

SEÑOR CONTRIBUYENTE, EL INFORME DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US \$

SECCIÓN A - IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Período	1	2	0	1	Del	01	/	01	/	2012	0	2	5	Al:	31	/	12	/	2012	7	03	NIT	0	6	1	4	-	1	0	0	3	0	0	1	-	1	
APELLIDO(S) Y NOMBRE(S):																				RAZÓN SOCIAL O DENOMINACIÓN:										Nº de la declaración del impuesto sobre la renta en la cual incluye la ganancia o pérdida de capital de este informe							

SECCIÓN B - DETERMINACIÓN DE GANANCIA Y/O PERDIDA DE CAPITAL

TIPOS DE TRANSACCIONES	BIENES MUEBLES	BM	TÍTULOS VALORES	TV	BIENES INMUEBLES	BI	MARCAR TIPO DE TRANSACCION Nº 1				MARCAR TIPO DE TRANSACCION Nº 2				MARCAR TIPO DE TRANSACCION Nº 3			
							06	X	TVBI		06	TVBI	BI		06	TVBI	BI	
DESCRIPCIÓN DEL BIEN MUEBLE, TÍTULO VALOR O DEL BIEN INMUEBLE	NIT DEL COMPRADOR:						08	0614-1007776-106-5				08						
	NOMBRE DEL BIEN MUEBLE:						10					10						
	Nº DE PLACA SI ES UN VEHÍCULO:						12					12						
	Nº DE INSCRIPCIÓN DEL BIEN INMUEBLE:						14					14						
	UBICACIÓN DEL BIEN INMUEBLE (Municipio, Departamento):						16					16						

DETERMINACION DE COSTO BÁSICO

COSTO DE ADQUISICION	50	+	\$ 2,240.00	3	50	-		3	50	+
DEPRECIACIÓN ADMITIDA	52	-		6	52	-		6	52	-
COSTO BÁSICO (Casilla 50-Casilla 52)	54	=	\$ 2,240.00	3	54	=		3	54	=
FECHA DE ADQUISICIÓN	56		20 / 01 / 2010	0	56			0	56	
FECHA DE LA TRANSACCION	58		15 / 05 / 2011	1	58			1	58	
MESES DE POSESION (Ver Instrucciones al reverso)	60		16 MESES	8	60			8	60	

DETERMINACION DE GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL

VALOR DE LA TRANSACCION	62	+	\$ 3,150.00	9	62	+		9	62	+
COSTO BÁSICO (Trasladar el Valor de Casilla 54)	64	-	\$ 2,240.00	8	64	-		8	64	-
VALOR DE MEJORAS (NETO)	66	-		5	66	-		5	66	-
GASTOS DE TRANSACCION	68	-		3	68	-		3	68	-
GANANCIA DE CAPITAL (Casilla 62 - (64 + 66 + 68) Si Resultado es Positivo)	70	=	\$ 910.00	2	70	=		2	70	=
PERDIDA DE CAPITAL (Casilla 62 - (64 + 66 + 68) Si Resultado es Negativo)	76	=		1	76	=		1	76	=

CUADRO RESUMEN DE GANANCIAS Y/O PERDIDAS DE CAPITAL

Bienes muebles e inmuebles y títulos valores gravados con posesión mayor a 12 meses				Bienes muebles e inmuebles y títulos valores gravados con posesión menor o igual a 12 meses (Cuando la casilla 60 sea menor o igual a 12 meses)			
16	Resumen de Ganancias de Capital	Sumas de Ganancias Casillas 70	80	\$910.00	5	Sumas de Ganancias Casillas 70	120
17	Resumen de Pérdidas de Capital	Sumas de Pérdidas Casillas 76	84		0	Sumas de Pérdidas Casillas 76	124
18	Ganancia Neta de Capital	Casillas (80 - 84) Si resultado es positivo	88	\$910.00	3	Casillas (120 - 124) Si resultado es positivo	128
19	Pérdida Neta de Capital	Casillas (80 - 84) Si resultado es negativo	92		9	Casillas (120 - 124) Si resultado es negativo	132
20	Saldo de Pérdidas de Capital del ejercicio anterior	Casilla 108 de F-944 del Ejercicio Anterior	96		2	El valor de la casilla 128 de este informe deberá trasladarlo a la casilla 250 de la declaración del Impuesto sobre la Renta	148
21	Ganancia Neta de Capital para el ejercicio que declara	Casilla (88 - 92 - 96) Si resultado es positivo	100	\$910.00	6	El valor de la casilla 148 de este informe deberá trasladarlo a la casilla 305 de la declaración del Impuesto Sobre la Renta	152
22	Impuesto de Ganancia Neta de Capital	Casilla 100 x 10%	104	\$91.00	1	Capital (El Valor de casilla 104, deberá trasladarlo a la casilla 305 de la declaración del Impuesto Sobre la Renta)	
23	Saldo de Pérdida de Capital aplicable a futuras ganancias de capital	Casilla (88 - 92 - 96) Si resultado es negativo	108		4		

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en el presente informe son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurriría en sanciones administrativas en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones establecidas en el artículo 241 literal d) del Código Tributario.

USO EXCLUSIVO DGII

RODRIGO ARTURO BURGOS CASTILLO

FECHA, FIRMA Y SELLO DE RECEPCIÓN



INFORME DE GANANCIAS Y/O PÉRDIDAS DE CAPITAL

F-944 V2

Este Informe debe adjuntarse a la Declaración del Impuesto Sobre la Renta

NUMERO DE INFORME

10 3

SEÑOR CONTRIBUYENTE, EL INFORME DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US \$

Pág. ____ de ____

SECCIÓN A - IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE.

Período	1	2	0	1	Del	01	/	01	/	2012	0	2	5	Al:	31	/	12	/	2012	7	03	NIT	0	6	1	4	-	1	0	0	3	0	0	1	-	1	0	2
APELLIDO(S) Y NOMBRE(S) RAZÓN SOCIAL O DENOMINACIÓN:																				N° de la declaración del impuesto sobre la renta en la cual incluye la ganancia o pérdida de capital de este informe																		

SECCIÓN B - DETERMINACIÓN DE GANANCIA Y/O PERDIDA DE CAPITAL

TIPOS DE TRANSACCIONES	BIENES MUEBLES	BM	TÍTULOS VALORES	TV	BIENES INMUEBLES	BI	MARCAR TIPO DE TRANSACCION N° 1				MARCAR TIPO DE TRANSACCION N° 2				MARCAR TIPO DE TRANSACCION N° 3								
							06 BM	X	TVBI		06 BM	X	TVBI		06 BM	X	TVBI						
DESCRIPCIÓN DEL BIEN MUEBLE, TÍTULO VALOR O DEL BIEN INMUEBLE	NIT DEL COMPRADOR:						08	0614-101080-06-1				2	08	0614-610670-002-2				2	08	0614-210472-104-4			
	NOMBRE DEL BIEN MUEBLE:						10	VEHIVULO				8	10	EQUIPO DE OFICINA				8	10				
	N° DE PLACA SI ES UN VEHÍCULO:						12					0	12					0	12				
	N° DE INSCRIPCIÓN DEL BIEN INMUEBLE:						14					3	14	133				3	14				
	UBICACIÓN DEL BIEN INMUEBLE (Municipio, Departamento):						16					7	16	SANTA ANA				7	16				

DETERMINACION DE COSTO BÁSICO

COSTO DE ADQUISICION	50	+	\$ 18,501.55	3	50	-	\$ 36,000.00	3	50	+	\$ 1,005.00
DEPRECIACIÓN ADMITIDA	52	-	\$14,763.75	6	52	-		6	52	-	\$ 41.88
COSTO BÁSICO (Casilla 50-Casilla 52)	54	=	\$ 3,737.50	3	54	=	\$ 36,000.00	3	54	=	\$ 963.12
FECHA DE ADQUISICION	56		30 / 06 / 2009	0	56		02 / 02 / 2012	0	56		01 / 01 / 2012
FECHA DE LA TRANSACCION	58		31 / 08 / 2012	1	58		10 / 10 / 2012	1	58		31 / 10 / 2012
MESES DE POSESION (Ver Instrucciones al reverso)	60		38 MESES	8	60		9 MESES	8	60		16 MESES

DETERMINACION DE GANANCIA O PÉRDIDA DE CAPITAL

VALOR DE LA TRANSACCION	62	+	\$ 12,000	9	62	+	\$ 40,000.00	9	62	+	\$ 500.00
COSTO BÁSICO (Trasladar el Valor de Casilla 54)	64	-	\$ 3,737.50	8	64	-	\$ 36,000.00	8	64	-	\$ 963.12
VALOR DE MEJORAS (NETO)	66	-	\$ 800.00	5	66	-		5	66	-	
GASTOS DE TRANSACCION	68	-		3	68	-	\$ 4,000.00	3	68	-	
GANANCIA DE CAPITAL (Casilla 62 - (64 + 66 + 68) Si Resultado es Positivo)	70	=	\$ 7,462.80	2	70	=		2	70	=	
PÉRDIDA DE CAPITAL (Casilla 62 - (64 + 66 + 68) Si Resultado es Negativo)	76	=		1	76	=		1	76	=	\$ 403.12

CUADRO RESUMEN DE GANANCIAS Y/O PERDIDAS DE CAPITAL

Bienes muebles e inmuebles y títulos valores gravados con posesión mayor a 12 meses				Bienes muebles e inmuebles y títulos valores gravados con posesión menor o igual a 12 meses (Cuando la casilla 60 sea menor o igual a 12 meses)								
16	Resumen de Ganancias de Capital	Sumas de Ganancias Casillas 70	80	\$ 7,462.80	5	Sumas de Ganancias Casillas 70	120	\$ 4,000.00	4	Sumas de Ganancias Casillas 70	140	
17	Resumen de Pérdidas de Capital	Sumas de Pérdidas Casillas 76	84		0	Sumas de Pérdidas Casillas 76	124		7	Sumas de Pérdidas Casillas 76	144	\$ 403.12
18	Ganancia Neta de Capital	Casillas (80 - 84) Si resultado es positivo	88	\$ 7,462.80	3	Casillas (120 - 124) Si resultado es positivo	128	\$ 4,000.00	0	Casillas (140 - 144) Si resultado es positivo	148	
19	Pérdida Neta de Capital	Casillas (80 - 84) Si resultado es negativo	92		9	Casillas (120 - 124) Si resultado es negativo	132		3	Casillas (140 - 144) Si resultado es negativo	152	\$ 412.83
20	Saldo de Pérdidas de Capital del ejercicio anterior	Casilla 108 de F-944 del Ejercicio Anterior	96		2	El valor de la casilla 128 de este informe deberá trasladarlo a la casilla 250 de la declaración del Impuesto sobre la Renta						
21	Ganancia Neta de Capital para el ejercicio que declara	Casilla (88 - 92 - 96) Si resultado es positivo	100	\$ 7,462.80	6	El valor de la casilla 148 de este informe deberá trasladarlo a la casilla 305 de la declaración del Impuesto sobre la Renta						
22	Impuesto de Ganancia Neta de Capital	Casilla 100 x 10%	104	\$ 746.25	1	Capital (El Valor de casilla 104, deberá trasladarlo a la casilla 305 de la declaración del Impuesto Sobre la Renta)						
23	Saldo de Pérdida de Capital aplicable a futuras ganancias de capital	Casilla (88 - 92 - 96) Si resultado es negativo	108		4							

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en el presente informe son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurriría en sanciones administrativas en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones establecidas en el artículo 241 literal d) del Código Tributario.

RODRIGO ARTURO BURGOS CASTILLO

USO EXCLUSIVO DGII

FECHA, FIRMA Y SELLO DE RECEPCIÓN

ORIGINAL: DGII
COPIA: CONTRIBUYENTE

2.4.2 Rentas obtenidas en El Salvador

Principio o criterio de Territorio

El Estado tiene la facultad de gravar todas aquellas rentas obtenidas dentro del territorio nacional, independiente de las circunstancias en que estas se hayan generado.

Las rentas que constituyen hecho generador en el país, independientemente del lugar donde se originen, como:

Rentas Obtenidas en El Salvador (Art. 16 LISR)

Las que provengan de bienes situados en el país, capitales invertidos, prestación de servicios en El Salvador, aunque se reciban o paguen fuera de la República.

Rentas provenientes de servicios que se utilizan en el país, independientemente de la actividad que lo origina se realice en el exterior.

Rentas que provengan de la propiedad industrial, intelectual y los demás derechos análogos, si se encuentran registrados oficialmente en el país o si son utilizados en él.

Rentas provenientes por los resultados, utilidades, rendimientos o intereses originados por derechos y obligaciones provenientes de títulos valores e instrumentos financieros y contratos derivados.

Remuneraciones del Gobierno, las municipalidades y las demás entidades oficiales que paguen a sus funcionarios o empleados Salvadoreños en el extranjero.

Rentas no gravables, exentas o no sujetas que obtengan en otro país, Estado o territorio, sujetos pasivos domiciliados en El Salvador por créditos o financiamientos otorgados en el exterior.

Ejercicio: Servicios realizados en el exterior y utilizados en El Salvador

La empresa Startsky, S.A de C.V. dedicada a la venta de prendas de vestir decide expandirse a nivel nacional y así poder abrir nuevas instalaciones en Santa Tecla, para la cual están planeando construir nuevas instalaciones, por lo cual requiere contratar los servicios de J & J Constructores, empresa que reside en Nicaragua. Los Ingenieros diseñaran el modelo de la infraestructura en Nicaragua. El contrato se firmó en El Salvador, en la cual se estableció que el costo del diseño tiene un valor de \$2,750.00 dólares más IVA.

	Costo del Diseño+IVA	\$ 3,107.50
(-)	13% IVA (\$ 2750.00*0.13)	\$ 357.50
	Subtotal	\$ 2,750.00
(-)	20% ISR (\$ 2,750.00 * 0.20)	\$ 550.00
	Total a Pagar	\$ 2,557.50

Recordando que a los sujetos no domiciliados se les realiza una retención del 20% sobre los ingresos del monto total de la operación menos el IVA.

2.4.3 Rentas obtenidas parcialmente en El Salvador

Para calcular las rentas obtenidas parcialmente de los sujetos domiciliados, el Art. 127 LISR dice:

$$\frac{\text{Rentas brutas obtenidas en El Salvador}}{\text{Total de Rentas brutas (las obtenidas + las no obtenidas en El Salvador)}} = \text{Porcentaje}$$

Total de gastos verificados x Porcentaje = Gastos deducibles de las rentas brutas en El Salvador

Rentas brutas obtenidas en El Salvador – Gastos deducibles de las rentas brutas en El Salvador = Renta neta obtenida parcialmente en El Salvador.

Ejercicio: La empresa More's S.A de C.V. obtiene ingresos por prendas elaboradas 100% en El Salvador por la cantidad de \$250,000.00 además se dedica al servicio de instructorías en moda para la elaboración de vestidos de noche y otras prendas, realizadas en los países de Centro

América, obteniendo los ingresos siguientes: \$100,000.00 en Guatemala, \$150,000.00 en Honduras, \$225,000.00 en Nicaragua y \$280,000.00 en Costa Rica, reportándose gastos de \$400,000.00 por dicha actividad.

Datos:

Renta obtenida 100% en El Salvador = \$ 250,000.00

Ingresos por instructorías en moda = \$ 755,000.00

Guatemala	\$ 100,000.00
Honduras	\$ 150,000.00
Nicaragua	\$ 225,000.00
Costa Rica	\$ 280,000.00
El Salvador	\$ 250,000.00
Total	\$ 1005,000.00

Cálculo del impuesto sobre la renta incurrido en El Salvador

a) Cálculo de factor

Ingreso por prendas elaboradas 100% en el Salvador/ sumatoria de ingresos obtenidos en todos los países $\$250,000.00 \div \$1005,000.00 = 0.28875622$

b) Gastos de la actividad realizada en El Salvador

Gastos totales de la actividad/ factor $\$400,000.00 \times 0.28875622 = \$99,502.49$

c) Renta neta de la venta de prendas de vestir en El Salvador (-) proporción de gastos de la actividad realizada en El Salvador $\$250,000.00 - \$99,502.49 = \$150,497.51$

d) Determinación del impuesto a pagar

Renta neta de la actividad + Renta obtenida 100% en El Salvador $\$150,497.51 + \$250,000.00 = \$400,497.51 \times 30\% = 120,149.2$

2.4.4 Rentas obtenidas por depósitos en instituciones financieras en El Salvador

La Ley de ISR establece en el Art. 27, una tasa del 10% sobre el monto obtenido para gravar estas operaciones, tomando en cuenta los siguientes parámetros, distintas de las personas naturales:

- a. Si las rentas obtenidas en el exterior son no sujetas, se sumará para el cálculo del ISR.
- b. Cuando la tasa impositiva que se haya cancelado en el exterior, sea menor que la tasa impositiva en El Salvador, se incorpora para el cálculo del ISR deduciéndose la tasa pagada y pagando el resto de la tasa.
- c. Cuando la tasa impositiva en el exterior sea igual o mayor que la tasa impositiva en El Salvador, no se incluirán para el cálculo del ISR y se declaran como rentas no sujetas.

Para las personas naturales domiciliada en el país, que por las rentas provenientes del exterior no tributaron, pagarán el 10% del ISR, si la tasa pagada es menor al 10% se aplicará la tasa restante, y si la tasa es mayor del 10% no será sujeta de deducción.

Ejemplo: una empresa domiciliada en el Salvador, que realiza una inversión en una institución financiera en Guatemala, al finalizar el ejercicio 2012, recibe en concepto de intereses la cantidad de \$ 6,500.00, en donde la tasa de impuesto retenido sobre dichos intereses es de 35%.

En Guatemala se ha aplicado una tasa mayor a la que se aplica en El Salvador, por lo tanto estos ingresos obtenidos se declaran como rentas no sujetas

2.4.5 Operaciones con sujetos relacionados

Serán sujetos relacionados según el Art. 199-C del CT, cuando:

- Tenga posesión directa o indirecta al menos del 25% de su capital social o sus derechos de voto.
- El sujeto domiciliado le compra más del 50% a su proveedor del exterior.
- El sujeto domiciliado tenga un distribuidor exclusivo en el extranjero.
- Son sociedades que pertenecen a una misma unidad de decisión o grupo empresarial.
- Tenga establecimientos permanentes o casa matriz en el exterior.
- Unidad de decisión o grupo empresarial por mayoría de derecho de votos.

Para efectos fiscales según el Art. 62-A del CT, los contribuyentes fijarán el valor de las transacciones a precio de mercado de los bienes y servicios de la misma especie con los sujetos relacionados, siendo el mismo precio como si fuera entre sujetos independientes, así mismo con

los sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes.

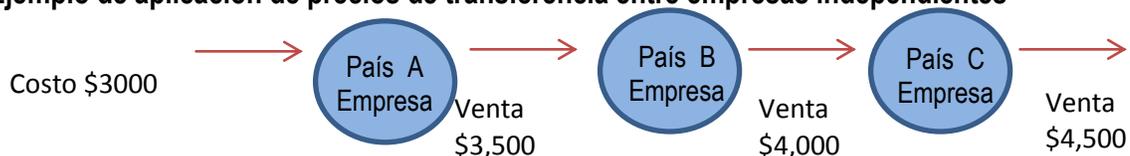
Se entenderá por **precio de transferencia**: el precio pactado en las transferencias de bienes tangibles o intangibles, prestación de servicios o cualquier otra operación realizada entre entidades o sujetos relacionados, regulado bajo el principio de libre competencia, cual establece: que el precio o beneficio que se obtenga entre sujetos relacionados (operación vinculada) debe ser el precio o beneficio que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre entidades o sujetos independientes (operación no vinculada).

Se dice que son países de baja o nula tributación o paraíso fiscal cuando:

- ✓ Las rentas no son gravadas en el extranjero o el Impuesto Sobre la Renta es inferior al 80% de El Salvador.
- ✓ Los clasifique la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFFI).

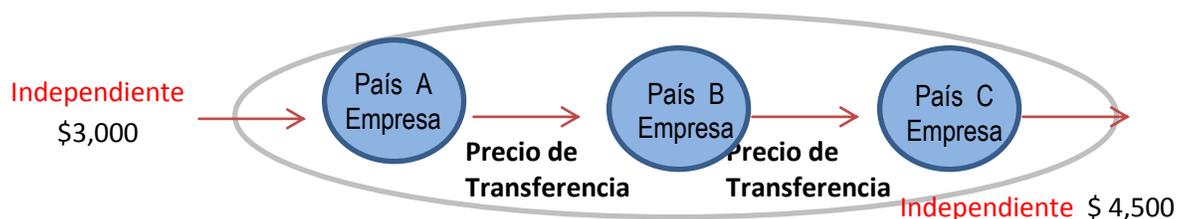
Los métodos de precio de transferencia determinan que las condiciones impuestas en las relaciones comerciales-financieras entre empresas relacionadas se basen en el principio de libre competencia, de los cuales se pueden mencionar los métodos tradicionales como: el método del precio comparable no controlado, el método del precio de reventa y el método del costo adicionado; método basado en el resultado de las operaciones como el método del margen neto de la transacción y el método de participación de utilidades mencionadas en la “Guía de Orientación General para Facilitar el Tratamiento Tributario de las Operaciones con Sujetos Relacionados o con Sujetos Domiciliados, Constituidos o Ubicados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de Baja o Nula Tributación o Paraísos Fiscales” numero DG- 001/2012 del Ministerio de Hacienda.

Ejemplo de aplicación de precios de transferencia entre empresas independientes



OPERACIÓN	EMPRESAS DOMICILIADAS			
	País A	País B	País C	Totales
Venta	\$ 3,500.00	\$ 4,000.00	\$ 4,500.00	\$ 4,000.00
Costo de Venta	\$ 3,000.00	\$ 3,500.00	\$ 4,000.00	\$ 3,000.00
Utilidad	\$ 500.00	\$ 500.00	\$ 500.00	\$ 500.00
Tasa impuesto	30%	20%	25%	
Impuesto a pagar	\$ 150.00	\$ 100.00	\$ 125.00	\$ 375.00
Utilidad después de impuesto	\$ 350.00	\$ 400.00	\$ 375.00	\$ 1,125.00

Ejemplo de aplicación de precios de transferencia entre empresas relacionadas



Situación 1: Matriz país A decide pactar un precio de transferencia menor a \$ 3,500.00

OPERACIÓN	GRUPO MULTINACIONAL			
	País A	País B	País C	Consolidado
Venta	\$ 3,100.00	\$ 4,000.00	\$ 4,500.00	\$ 4,500.00
Costo de Venta	\$ 3,000.00	\$ 3,100.00	\$ 4,000.00	\$ 3,000.00
Utilidad	\$ 100.00	\$ 900.00	\$ 500.00	\$ 1,500.00
Tasa impuesto	30%	20%	25%	
Impuesto a pagar	\$ 30.00	\$ 180.00	\$ 125.00	\$ 335.00
Utilidad después de impuesto	\$ 70.00	\$ 720.00	\$ 375.00	\$ 1,165.00

Resultado:

- ✓ El impuesto a pagar disminuye de \$ 375.00 a \$ 335.00
- ✓ La utilidad después de impuesto se incrementa de \$ 1,125.00 a \$1,165.00

Situación 2: Matriz País A decide pactar un precio de transferencia menor \$3,500.00

Subsidiaria país B, decide pactar un precio de transferencia mayor a \$ 4,000.00

OPERACIÓN	GRUPO MULTINACIONAL.			
	País A	País B	País C	Consolidado
Venta	\$ 3,100.00	\$ 4,200.00	\$ 4,500.00	\$ 4,500.00
Costo de Venta	\$ 3,000.00	\$ 3,100.00	\$ 4,200.00	\$ 3,000.00
Utilidad	\$ 100.00	\$ 1,100.00	\$ 300.00	\$ 1,500.00
Tasa impuesto	30%	20%	25%	
Impuesto a pagar	\$ 30.00	\$ 220.00	\$ 75.00	\$ 325.00
Utilidad después de impuesto	\$ 70.00	\$ 880.00	\$ 225.00	\$ 1,175.00

Resultados:

- ✓ El impuesto a pagar de \$ 335.00 a \$ 325.00
- ✓ La utilidad después de impuesto se incrementa de \$1,165.00 a \$ 1,175.00.

Como en las sociedades relacionadas determinan los precios de transferencia, entonces pueden disminuir el ISR y obtener mayores ganancias.

Las operaciones con sujetos relacionados, se realizarán el formulario F 982.

2.4.6 Régimen sancionatorio

Se regula dentro de la normativa tributaria, con el fin de dar a conocer a los sujetos pasivos las infracciones, la cual la constituye toda acción u omisión que implique violación a la norma tributaria sean estas de carácter formales y sustantivas así como las conductas dolosas tipificadas y la respectiva sanción a las que son aplicables, la que se entenderá como la medida pecuniaria, comiso cierre temporal o de arresto, que impone la Administración Tributaria o Juez competente.

El Código Tributario en los artículos 226 al 258, desarrolla los diferentes incumplimientos, para este caso de desarrollaran los relativos a las declaraciones del impuesto sobre la renta.

✓ **No presentar la declaración en el periodo correspondiente**

En el artículo 91 del Código Tributario dice que están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado, los sujetos pasivos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o en calidad de responsable, aun cuando no diera lugar al pago del impuesto, salvo en casos expresamente señalados por la ley. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que están obligados a llevar contabilidad deberán presentar el balance general, estado de resultados, así como las conciliaciones fiscales, y si este es un contribuyente no obligado a llevar contabilidad, deberá presentar un estado de ingresos y egresos, se excluyen las personas naturales asalariadas y rentas diversas con ingresos menores o iguales a \$ 30,000.00 y aquellos que hayan cumplido de nombrar e informar a un auditor fiscal.

✓ **Incumplimiento de la obligación de presentar declaración. Art. 238 CT**

Omitir declaración	40% sobre el impuesto determinado No podrá ser inferior a un salario mínimo mensual (\$ 224.10)
--------------------	--

Por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido, se generan las siguientes sanciones:

Tiempo	Sanción
1 mes	5% sobre el impuesto determinado
2 meses	10% sobre el impuesto determinado
3 meses	15% sobre el impuesto determinado
4 meses en adelante	20% sobre el impuesto determinado

Las multas en ningún caso podrán ser inferiores a dos salarios mínimos (\$ 448.20), si las respectivas declaraciones no presentaren impuesto a pagar, la multa equivalente no podrá ser inferior a un salario mínimo (\$ 224.10).

✓ **Presentar declaración incorrecta. Art. 238 CT**

Casos	Sanción
Presentar declaración incorrecta	20% del impuesto no pagado, dentro del plazo legal. Podrá ser inferior a un salario mínimo.
Presentar declaración con error aritmético	10% sobre diferencia que resulte entre el valor a pagar y el saldo a favor inicialmente autoliquidado y establecido por la Administración Tributaria y no podrá ser inferior a dos salarios mínimos.
No consignar datos contenidos en la declaración tributaria, según art. 95 CT o presentar información inexacta o incompleta	Multa equivalente a dos salarios mínimos mensuales (\$ 448.20)
Presentar datos no establecidos en el art. 115-A en la declaración de IVA	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales (\$ 896.40)

✓ **Incumplimientos con relación a presentar el balance general, estado de resultados o estado de ingresos y gastos. Art. 238 A**

Tiempo	Sanción
Omitir presentar balance general, estado de resultados o estado de ingresos y gastos, conciliaciones o justificantes	0.5% sobre el patrimonio o capital contable menos el superávit por revaluó, y no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual
No presentarlos dentro del plazo legal establecidos	0.2% datos anteriores
Presentarlos con datos incompleto o sin requisitos establecidos	0.5% sobre datos anteriores
No coincidir rubros de la declaración de ISR o balance general, con las anotaciones efectuadas en los libros legales, auxiliares o especiales y los justificantes especiales que respaldan los asientos	0.2% sobre datos anteriores.
Presentar balance general, estado de resultados o estado de ingresos o gastos a instituciones financieras o registros públicos con cifras diferentes a los presentados a la Administración Tributaria	0.2% sobre datos anteriores

✓ **Incumplimiento en relación a la obligación de presentar declaración patrimonial. Art. 238 B**

Casos	Sanción
No presentar o presentar fuera del plazo legal establecido la declaración de estado patrimonial	1% del patrimonio del sujeto pasivo, no podrá ser superior a seis salarios mínimos mensuales
Presentar con datos incompletos, sin los requisitos o especificaciones o especificaciones técnicas que se dispongan	0.5% del patrimonio del sujeto pasivo, no podrá ser inferior a seis salarios mínimos.

✓ **Incumplimiento de enterar anticipo a cuenta. Art. 247 CT**

Casos	Sanción
No enterar el anticipo existiendo obligación legal de hacerlo	75% de la suma dejada de enterar
Enterar el pago o anticipo a cuenta fuera del plazo establecido	50% de la suma enterada extemporáneamente.
No enterar en el término establecido lo que corresponde en concepto de pago o anticipo a cuenta	30% sobre el monto no enterado en el término no prescrito
Omitir presentar la declaración de pago o anticipo a cuenta	50% de la suma dejada de enterar.

Las multas previstas en ningún caso podrán ser inferiores a \$ 112.00, aun cuando no exista entero a cuenta a efectuar.

✓ **Incumplimiento de la obligación de retener y percibir. Artículo 246 CT**

Casos	Sanción
Retener y percibir y no enterar el impuesto correspondiente	Multa igual a la cantidad que haya dejado de pagar
No retener o no percibir el impuesto respectivo existiendo obligación legal de ello.	75% sobre la suma dejada de retener.
Retener y percibir y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo	50% de las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente.
Retener o percibir y enterar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal	30% sobre el monto no enterado dentro del plazo legal.

Las multas previstas en ningún caso podrán ser inferiores a \$ 112.00, aun cuando no exista entero a cuenta a efectuar.

2.5 UNIDAD V: “FASES Y PROCESOS DE LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO”

2.5.1 Fases del proceso de liquidación de oficio

✓ **Notificación**

Es la que se realiza, para hacer del conocimiento del contribuyente, sobre alguna situación tributaria, en la que el fisco le informa con el propósito de otorgarle el derecho de defensa.

Todo sujeto pasivo del tributo, está obligado a fijar dentro del territorio de la República para todo efecto tributario, a través del F-210, lugar para recibir notificaciones, la cual en ningún caso podrá apartado postal, están obligados a actualizarla a través del F211, dentro de los primeros diez días hábiles de cada año y cualquier cambio debe de informarse dentro de los cinco días hábiles siguientes, por medio del formulario F-210.

- Para llevar a cabo las notificaciones deben de realizarse en horas y días hábiles, salvo las excepciones legalmente establecidas (8 a 18 horas, de lunes a viernes)

- los términos se cuentan en la práctica a partir del día hábil siguiente a aquel en que se halla notificado el acto respectivo
- pueden ser notificados en horas y días inhábiles aquellos actos que resulten favorables a los intereses de los contribuyentes.

Los medios de los cuales se realiza la notificación son los siguientes:

Personalmente	
Por medio de esquila	Es la que se realiza, fijándose en la puerta en un lugar visible del lugar señalado para recibir notificaciones, cuando el sujeto pasivo se negare a recibir la notificación o a firmarla.-111 CT
Por medio de edicto	Es la que se fijara en el tablero de la Administración tributaria y sus dependencias un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por un término de 72 horas-165 CT.
Por medio de correo electrónico o correo certificado	Procederá a realizarse en los casos previstos expresamente en las leyes tributarias o cuando los actos administrativos a notificar no involucren ejercicio de la función fiscalizadora, de determinación de impuestos, imposición de multas y devolución de impuestos.
Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastros perceptibles	
Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional	

✓ **Fiscalización**⁸²

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

El proceso de fiscalización inicia, con la **notificación** orden de fiscalización firmada, por el funcionario competente, la cual se denomina “**auto designación**” y debe contener: la

⁸² Código Tributario de El Salvador Art. 174 inciso 7

identificación del sujeto pasivo, los periodos a fiscalizar, el impuesto a fiscalizar, las obligaciones a fiscalizar y los nombres de los auditores designados.

La liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Administración Tributaria, según los antecedentes que sobre las siguientes bases:

- Base cierta: Tomando en cuenta los elementos existentes, permite conocer el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, la utilización de libros, registros contables, documentos de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.
- Base estimativa, indical o presunta: se da cuando existe dificultad o impedimento para la verificación del tributo y constituye el necesario empleo de circunstancias, que por su relación o conexión normal con el hecho generador, permiten conducir o presumir la cuantía del impuesto, claro está se encuentra previamente establecido que el hecho generador se ha realizado.
- Base mixta: es la aplicación de la base cierta y la base estimativa, en tal caso la Administración Tributaria utiliza en parte la información, documentación y registros del contribuyente que le permiten determinar la existencia del hecho generador y su cuantificación. Claro está, cuando no es posible la utilización de tales documentos, la Administración debe justificar en el informe correspondiente los motivos por los que la rechaza

La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación oficiosa del impuesto, mediante resolución razonada, en los siguientes casos⁸³:

Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración, Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria, ofreciere dudas sobre su veracidad o Cuando el contribuyente no llevare, o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad.

⁸³ Código Tributario de El Salvador, Art. 183

Derecho de Audiencia⁸⁴

La Administración Tributaria otorgara audiencia a los contribuyentes que se les haya determinado incumplimiento en las obligaciones tributarias, mediante notificación, en la cual se le anexara copia del informe de los auditores, podrán presentar pruebas idóneas para que sean analizadas y que la Administración Tributaria emita resolución a favor o en contra de ellos

Procedimientos de audiencia y apertura de pruebas⁸⁵

Se realizara de acuerdo a los siguientes plazos y condiciones

1. Notificación del Auto de Audiencia
2. Deberá presentarse a la audiencia otorgada dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir de la notificación respectiva, para mostrar inconformidad o no con el resultado de la auditoria
3. En el caso de existir inconformidad por parte de los contribuyentes, contarán con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo presentar en ese lapso mediante escrito, las pruebas idóneas que invaliden los señalamientos hechos por la Administración Tributaria.
4. Concluido el plazo que tienen los contribuyentes para presentar pruebas, a la Administración Tributaria, someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas dictara la resolución correspondiente.
5. Notificación de la Resolución Correspondiente, según el art. 167 del Código tributario, se enviara junto a esta el informe que conste la valoración de los argumentos y pruebas aportadas en la fase de audiencia y apertura a pruebas.

2.5.2 Medios de defensa

Si el contribuyente no está conforme con la resolución emitida por la Administración Tributaria, este podrá apelar a las siguientes instancias.

⁸⁴ Código Tributario de El Salvador, Art. 166

⁸⁵ Código Tributario de El Salvador, Art. 168

✓ **Recurso de Apelación**

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana

Con base al artículo 2 de la Ley del Tribunal de Apelaciones, establece que los contribuyentes que interpongan demanda ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, deben presentar escrito de interposición de demanda en original y copia, dirigido al presidente de dicho tribunal, dentro de los 15 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación de resolución de parte de la Administración Tributaria, en el cual debe expresar lo siguiente: Justificar y puntualizar de manera clara las razones de sus reclamos, y el artículo 3 de la Ley del Tribunal de Apelaciones, indica que en el escrito de interposición de demanda que efectúen los contribuyentes, deben señalar lugar para recibir notificaciones y demás diligencias, el cual debe estar ubicado dentro del área urbana de San Salvador.

Con base al artículo 4, inciso final, los contribuyentes deben esperar sentencia de parte del tribunal, durante un plazo máximo de nueve meses contados a partir de la fecha de interposición de demanda. Plazo en el cual el Tribunal de Apelaciones efectuará los procedimientos de investigación, conforme a lo establecido en los artículos del 4 al 6 de la Ley del Tribunal de Apelaciones

✓ **Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia**

Los artículos 1 y 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, estipulan que corresponde a la Corte Suprema de Justicia por medio de la Sala de lo Contencioso Administrativo, conocer de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública y tendrá la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. El artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, detalla por medio de sus literales algunas ilegalidades en los actos de la Administración Pública o de sus funcionarios, en las que procede la acción contenciosa administrativa.

Aquellos contribuyentes que hayan demandado a la Administración Tributaria, ante el Tribunal de Apelaciones y este tribunal haya emitido una resolución en su contra, el artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, contempla el derecho que tienen los

contribuyentes de demandar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, alegando ilegalidad en los procesos.

✓ **Sala de lo Constitucional**

Procede iniciar una demanda ante la sala de lo constitucional, según el artículo 2 de la Ley de procedimientos Constitucionales estipula que cualquier ciudadano puede ir a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia que declare inconstitucionalidad de las Leyes, decretos o reglamentos, por violación de derechos constitucionales, como por ejemplo: el derecho de defensa, seguridad jurídica, debido proceso, derecho a la propiedad, derecho de amparo y de exhibición etc.

Esta deberá presentarse por escrito a la sala de lo constitucional conteniendo la ley, decreto o reglamento que se considera inconstitucional citando los artículos de la constitución, presentada la demanda se pedirá informe a la autoridad que interpuso demanda y deberá remitirlo en un plazo de 10 días; se correrá traslado por un término prudencial de 90 días, al Fiscal General de la Republica, quien estará obligado a evacuarlo dentro del plazo que se señale.

Evacuado el traslado por el Fiscal y practicadas las diligencias que se estimaren necesarias, se pronunciará sentencia.

2.5.3 Modos de Extinción de las Obligaciones Tributaria

Estos modos constituyen las causas, medios o canales utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de la deuda. La obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos: Pago, Compensación, Confusión y Prescripción

✓ **Pago**

Es la prestación efectiva de la obligación tributaria; ya sea en dinero efectivo, títulos autorizados, cheque certificado, acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales.

Se entenderá por pago por **retención o percepción** del impuesto respecto del contribuyente al cual se le han efectuado las retenciones o percepciones y hasta el monto de la cantidad efectivamente retenida o percibida y debidamente enterada por el agente retenedor respectivo.

Los **pagos por terceros** es cuando el pago de la obligación tributaria lo realiza un tercero quien no tenga relación directa con la misma.

Los **pagos anticipados** deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley tributaria respectiva y enterados en los plazos estipulados por la misma.

Los **pagos por disminución de saldos a favor**, será determinado cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad de fiscalización, determine una disminución del saldo a favor declarado por el contribuyente, se procederá a liquidar el saldo a favor que legalmente le corresponde. En el caso que el contribuyente sea exportador, los saldos a favor que excedan al legalmente determinado y que hayan sido reintegrados, constituirá monto a pagar por el contribuyente y consecuentemente, tendrá la calidad de deuda tributaria.

Actuación de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria en su calidad de sujeto recaudar puede ante los sujetos pasivos incurrir en los siguientes efectos: a) Hacer exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto; y, b) Hacer surgir la obligación de pagar intereses.

Orden de imputación de pagos

Los sujetos pasivos tuviera más de una deuda, deberán seguir las siguientes reglas: a) A la deuda más antigua; y, b) Si tuvieran la misma antigüedad a la de mayor valor.

✓ Compensación

Cuando los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse con ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.

✓ **Confusión**

Cuando el sujeto activo de la obligación como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objeto del tributo, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos del pago, de esta forma se extingue la obligación.

✓ **Prescripción**

La prescripción es la institución que, uniendo el tiempo a otros requisitos o presupuestos, produce como efecto la adquisición o la extinción del derecho.

El autor italiano Mario Pugliese indica: *"Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley."*

Los elementos de la prescripción son los siguientes:

Básicamente existen dos elementos en esta figura: a) La ausencia de actuación de las partes y b) El transcurso del tiempo.

CONCLUSIÓN

Con la finalización de la investigación, se logra desarrollar una guía teórica-práctica de la Cátedra de Derecho Tributario I, basado en su contenido programático, siendo de gran utilidad para el docente como recurso didáctico, el estudiante como fuente para adquirir una mayor comprensión, y cualquier persona que requiera de conocimientos en el área de la normativa tributaria vigente de El Salvador, específicamente del Impuesto Sobre la Renta.

Debido a las reformas fiscales aplicadas a partir del año 2012 se vio la necesidad de abordar temas como: las personas naturales obligadas a presentar declaraciones solo si sus ingresos son mayores a \$ 9,100.00 y sean asalariados; las nuevas tasas que enmarca la LISR en el Art. 37 para personas naturales, sucesiones y fideicomisos domiciliados; además la nueva tasa del 30% para no domiciliados; también sobre los dividendos ya que antes los accionistas no pagaban el LISR, considerado exento según el Art. 4 de la LISR pero con la reforma del Art. 72 LISR son sujetas a la retención del 5%. Al mismo tiempo, surge el pago mínimo definitivo con la tasa del 1% y también la nueva tasa para personas jurídicas cuyos ingresos gravados mayores de \$150,000.00 aplicando el 30% siempre que se haya comparado con el pago mínimo, pagando de los dos, el mayor. Además se ejemplifica el incremento del anticipo a cuenta mensual que de 1.5% pasó a 1.75%.

Es por esto que concluimos que el presente trabajo tiene gran relevancia académica para la Cátedra de Derecho Tributario I en su relación con el Impuesto Sobre la Renta.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda a los docentes de la materia de Derecho Tributario I, den seguimiento uniforme del contenido programático de la materia.
- Que el docente unifique los métodos de enseñanza-aprendizaje, así como los recursos didácticos al impartir la cátedra.
- Se sugiere que los docentes de Derecho Tributario I actualicen el temario de la materia cada vez que existan reformas en las leyes relacionadas.
- Que la Escuela de Contaduría Pública, vele para que los docentes tengan su respectiva capacitación en la materia.

BIBLIOGRAFÍA

- **Ley de Impuesto Sobre La Renta.** D.L. No 134, del 18 de diciembre de 1991, publicado en el D.O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991. República de El Salvador.
- **Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.** D.L No 236, del 17 de diciembre de 2009, publicado en el D.O. No 239, Tomo No 385, del 21 de diciembre de 2009. República de El Salvador.
- **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.** D.L No 296, del 30 de julio de 1992, publicado en el D.O. No 143, tomo No. 316 del 31 de julio de 1992.
- **Código Tributario.** D.L. No 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O No 241, Tomo No 349, del 22 de diciembre de 2000. República de El Salvador.
- **Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES).** Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- **Aguilar González, Elías Alberto; Hernández Mejía, Santos Crescencio; Rubio Reyes, Karen Elizabeth.** Año 2004. "Propuesta de actualización de los programas de estudio de las asignaturas Derecho Tributario I y II del plan de estudio 1994, de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador". Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.
- **Henríquez Hernández, Héctor Manuel Antonio.** Año 2011. "Tratamiento contable y tributario de los inventarios bajo el sistema de costo promedio". Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

- **Ramírez Chávez, Reina Marisol.** Año 2011. “Tratamiento contable y tributario de la ganancia de capital” Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.
- **Chinchilla Flamenco, Dionisio Abraham.** Año 2007. Primera Edición. “Guía Didáctica I para Seminarios de Investigación Social”. Editorial Chinchilla. El Salvador.
- **Fermán Cruz, Jimy Giancarlos; López Melgar, Milton Alexander; Pérez Reina, Nelson Alberto.** Año 2007. “Propuesta de documento Instrucciones teórico práctico como herramienta en el desarrollo y comprensión del contenido de la cátedra Derecho Tributario I”. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.
- **Hernández, Sampieri; Fernández Collado, Carlos; Baptista, Lucio Pilar.** Año 2001. Segunda Edición. “Metodología de la Investigación”. Editorial McGraw-Hill. México.
- **García Vizcano, Catalina.** Año 1996. Ediciones Depalma. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I Parte General.
- **Villegas, Héctor B.** Año 200, séptima edición, ediciones Depalma. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario, tomo único, Buenos Aires.
- **Careaga, Isabel.** Año 2002. “Los materiales Didácticos”, Editorial Trillas, México,
- **Alfaro Arévalo, David Josué; Alfaro Arévalo, Elba Mireya; Portillo Quintanilla, Tirsa Margarita.** Año 2010. Primera Edición. “Tratamiento Contable Y Tributario De Las Operaciones Financieras Que Realiza La Banca”. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.
- **Sol Elías y Asociados.** Año 2012, 11 de febrero. “Seminario de Impuesto Sobre la Renta de El Salvador”.

ANEXOS

ANEXO 1

Instrumentos y técnicas

Instrumentos

Los instrumentos y técnicas que se implementaron en la investigación, fueron los adecuados para la obtención de la información, entre estos se puede mencionar:

En la investigación bibliográfica que se llevo a cabo se recurrió a la utilización de libros o notas o en su defecto fichas narrativas y bibliográficas, estas herramientas ayudaron a reconocer y recabar con precisión los lineamientos determinados en las leyes tributarias en el marco de las retenciones en la fuente, se hizo consulta a recursos bibliográficos tales como: libros, revistas, tesis, entre otros materiales que generaron insumo y orientación para la estructura del trabajo de investigación y a través de los cuales se obtuvo una guía en el desarrollo del mismo.

También se utilizó el internet como una herramienta complementaria y que permitió recabar información especializada respecto a los distintos temas que se incluye en el desarrollo de la cátedra, de tal manera se consultaron sitios web especializados en tributos y similares relativos al desarrollo de la investigación misma.

Técnica: Entrevista

Esta técnica fue utilizada para obtener información en forma verbal provista por personas idóneas y expertas en la materia, principalmente se indago sobre diferentes temáticas incorporadas en el programa de la cátedra de Derecho Tributario I, y que por razones de su complejidad amerito recurrir a estas.

Básicamente consistió en una conversación con los docentes asignados a impartir la cátedra de Derecho Tributario del ciclo II-2011, para la cual se le efectuaron preguntas abiertas y cerradas.

Metodología

Unidades de análisis

Las unidades de análisis que se consideraron para la investigación a realizar fueron las disposiciones contenidas en los siguientes cuerpos de Ley:

- Ley de Impuesto sobre La Renta
- Reglamento de Ley de Impuesto sobre la Renta
- Código Tributario en lo relacionado con la Ley de Impuesto Sobre la Renta
- Reglamento de aplicación del Código Tributario
- Las demás leyes y reglamentos que posean aplicación con dicho impuesto.

Universo y muestro

Debido a la naturaleza de la investigación que se llevo a cabo, la cual esencialmente fue de índole bibliográfica, y la base fue la aplicación de la normativa legal y técnica, no fue considerada necesaria la determinación de universo y muestra.

ANEXO 2
PROGRAMA DE LA MATERIA DERECHO TRIBUTARIO I

HOJA DE DATOS GENERALES	
CICLO ACADEMICO II / 2012	: Agosto – Diciembre / 2012
Carrera	: Lic. En Contaduría Pública
Asignatura	: Derecho Tributario I
Código	: DET118
Número de orden en Pensum	: 23
Número de horas por ciclo	: 80
Duración del ciclo en semanas	: 16
Unidades Valorativas	: 3 (Tres)
Ciclo en plan de estudios	: VI Ciclo
Prerrequisito para	: Derecho Tributario II
CUM	: 7.0
Horas teóricas por semana	: 3
Horas prácticas semanales	: 2
Duración de la hora clase	: 50 minutos

DESCRIPCIÓN DE LA MATERIA

Contiene una descripción e introducción al Derecho Tributario, analizando los elementos relacionados con los Tributos pero con un énfasis en el Impuesto sobre la Renta. En la asignatura se desarrolla entre otros el hecho generador, las fuentes y tipos de renta, las rentas no gravadas y los productos excluidos del concepto de renta, la determinación de la renta obtenida gravable, deducciones, base imponible y determinación del impuesto; además de ello los sujetos pasivos, las obligaciones y demás aspectos asociados al referido impuesto.

OBJETIVOS DE LA MATERIA

Que el estudiante conozca los elementos teóricos, técnicos, legales y prácticos asociados a la imposición directa, establecidos en la doctrina y leyes tributarias relacionadas especialmente con el Impuesto sobre la Renta.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Conozca principios básicos del Derecho Tributario
- Conceptos teóricos básicos del Derecho Tributario
- Comprenda y analice lo regulado en la ley de Impuesto sobre la Renta
- Aplicación práctica de lo regulado en la ley de la materia en lo referente:
 - Identificar Rentas gravadas, no gravadas y excluidos del concepto renta
 - Identificar costos y gastos deducibles y no deducibles
 - Elaboración de declaraciones del impuesto, anticipo a cuenta del Impuesto sobre la Renta mismo y Retenciones, manual, en el sistema Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET) e Internet
 - Elaboración de conciliación fiscal y conocimiento del régimen sancionatorio.

I - CONTENIDO DE LA ASIGNATURA

UNIDAD I - CONCEPTOS BASICOS PARA EL ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Generalidades, Conceptos y Definiciones de Derecho Tributario
 - 1.1 Principios del Derecho Tributario
 - 1.2 Derecho Tributario
 - 1.3 Hecho Generador
 - 1.4 Base Imponible
 - 1.5 Sujeto Pasivo
 - 1.6 El Tributo , Clasificación
 - 1.6.1 Impuestos
 - 1.6.2 Tasas
 - 1.6.3 Contribuciones Especiales
 - 1.7 Análisis del Sistema Global y Cедular
 - 1.8 Análisis de Renta Producto e Incremento Patrimonial
2. Relación Jurídica Tributaria
 - 2.1 Sujeto Activo – Sujeto Pasivo
3. Clasificación de los Tributos
 - 3.1 Impuestos Directos
 - 3.2 Impuestos Indirectos
4. Estructura Jerárquica de la Norma Jurídica
 - 4.1 Pirámide de Hans Kelsen
 - 4.1.1 Fuentes del Ordenamiento Tributario
5. Relación del Derecho Tributario con Normativas Técnicas
6. Irretroactividad de la Norma Jurídica, Ultra actividad y Retroactividad
7. Estructura Jerárquica de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
8. Disposiciones Generales del Código Tributario

UNIDAD II - DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. De la Obtención de Rentas
 - 1.1 Hecho Generador para Renta
 - 1.2 Renta Obtenida
 - 1.3 Productos o Utilidades Excluidas del Concepto de Renta
 - 1.4 Rentas No Gravadas
 - 1.4.1 Exención Objetiva
 - 1.4.2 Exención Subjetiva
2. Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria Sustantiva
3. Exclusión de Sujetos Pasivos
4. Principio o Criterio de Territorio
 - 4.1 Rentas Obtenidas en El Salvador
 - 4.2 Rentas no gravables, exentas o no sujetas obtenidas en otro país, Estado o territorio
5. Método del Efectivo y Sistema de Acumulación
6. Determinación de la Renta Neta

Principio de Necesidad del Gasto
7. Análisis de Costos y Gastos Deducibles
 - 7.1 Deduciones Generales

- 7.2 La Depreciación
 - Bienes Nuevos
 - Bienes Usados
- 7.3 La Amortización de Software
 - Software Nuevo
 - Software Usado
- 7.4 Erogaciones con Fines Sociales
- 7.5 Otras Deducciones
- 7.6 Deducciones Adicionales para Personas Naturales
- 8. Análisis de Costos y Gastos No Deducibles
- 9. Proporcionalidad de los Costos y Gastos
- 10. Conciliación Fiscal del Impuesto sobre la Renta
 - 10.1 Cálculo del Impuesto
 - Personas Jurídicas
 - Ingresos Gravados y No Gravados
 - Costos y Gastos Deducibles y No Deducibles
 - Reserva Legal
 - Personas Naturales
 - Asalariados
 - Rentas Diversas
 - Ingresos Gravados y No Gravados
 - Costos y Gastos Deducibles y No Deducibles
- 10.2 Pago Mínimo del Impuesto sobre la Renta
- 10.3 Declaración del Impuesto sobre la Renta
 - Formulario Manual
 - Uso del Sistema DET
 - Declaración por Internet
 - Plazo de presentación y pago
- 10.4 Declaraciones Tributarias
 - Obligación de presentar declaración
 - Contenido de las declaraciones tributarias
 - Declaraciones por período mensual
 - Declaraciones por ejercicio o período de imposición
 - Declaraciones que se tienen por no presentadas
 - Declaraciones tributarias deducibles
 - Corrección de errores en declaraciones
 - Declaraciones incorrectas
 - Correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor
 - Correcciones que no modifican el valor a pagar ni el saldo a favor
 - Emplazamiento para presentar declaración
- 11. Desarrollo Integral de Casos Prácticos

UNIDAD III- ANALISIS DEL PAGO O ANTICIPO A CUENTA Y RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 1. Del Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto
 - 1.1 De los Obligados
 - 1.2 De los Profesionales Liberales

- 1.3 Declaración y Fecha de Pago
 - 1.3.1 Formulario Manual
 - 1.3.2 Uso del Sistema DET
- 2. De las Retenciones del Impuesto sobre la Renta
 - 2.1 Agentes de Retención
 - 2.2 Retención por Servicios de Carácter Permanente
 - 2.3 Retención por Prestación de Servicios
 - 2.4 Retención por Transferencia de Intangibles
 - 2.5 Retenciones en el Caso de Juicios Ejecutivos
 - 2.6 Análisis de Sujetos Domiciliados y No Domiciliados para Efectos de Retención del Impuesto sobre la Renta
 - 2.7 Retención a Sujetos No Domiciliados
 - 2.8 Retención a Rentas Provenientes de Depósitos y Títulos Valores
 - 2.9 Retención sobre Premios
 - 2.10 Plazo para su Presentación y Pago
 - 2.11 Retención por pago o acreditación de utilidades
- 3. Desarrollo Integral de Casos Prácticos

UNIDAD IV - CASOS ESPECIALES QUE GENERAN IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y REGIMEN SANCIONATORIO

- 1. Ganancia o Pérdida de Capital
 - Realización de bienes con más de doce meses de su adquisición
 - Realización de los bienes dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su adquisición.
 - Formulario de Declaración de la Ganancia o Pérdida de Capital
 - Plazo para su Presentación y Pago
- 2. Cálculo de Rentas Obtenidas Parcialmente en El Salvador
 - Análisis de Ingresos
 - Costos y Gastos Relacionados
- 3. Operaciones con Sujetos Relacionados(Precios de Transferencia)
- 4. Régimen Sancionatorio

UNIDAD V - FASES DEL PROCESO DE LIQUIDACION DE OFICIO

- 1. Fases del proceso de Liquidación de Oficio.
 - Notificación
 - Fiscalización
 - Audiencia y Apertura a Pruebas
 - Tasación
 - Recurso de Apelación
 - Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana
 - Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia
- 2. Casos con Incidencia Penal
- 3. Modos de Extinción de las Obligaciones Tributarias
 - Pago
 - Compensación
 - Confusión
 - Prescripción

II - ESTRATEGIA METODOLOGICA Y ACTIVIDADES DIDACTICAS

Metodología

Clases expositivas, discusión grupal, desarrollo de laboratorios y formación de grupos de estudiantes para el desarrollo y análisis de casos prácticos.

Actividades Didácticas

- Exposiciones Magistrales
- Análisis de los diferentes casos reales
- Elaboración de casos hipotéticos, su planteo y solución

Evaluación

- Laboratorios
- Examen Parcial
- Guía de Ejercicios e Investigación

Recursos y Medios Didácticos Necesarios

Pizarrón, plumones, Cañón, carteles, notas de clases, guías de clase.

II - BIBLIOGRAFIA

- ✓ Recopilación de Leyes Tributarias
- ✓ Manuales de Derecho Financiero, Tributario y Administrativo (autores varios)
- ✓ Teoría General de las Exenciones -Washington Lanziano
- ✓ El Hecho Generador – Dino Jarach
- ✓ Guías de Orientación publicadas por la DGII

Docentes que imparten la materia:

- ✓ Lic. Edgar Ulises Mendoza
- ✓ Lic. José Santos Cañénguez Guzmán (Coordinador)
- ✓ Lic. José David Avelar
- ✓ Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla

ANEXO 3

WWW.LAPRENSAGRAFICA.COM Viernes 6 de enero de 2012 41

EL MINISTERIO DE HACIENDA COMUNICA:

A los Agentes de Retención, que según lo establecido en el Decreto Ejecutivo No. 216 de fecha 22 de diciembre de 2011, y publicado en el Diario Oficial número 240, tomo No. 393 del 22 de diciembre de 2011, las Tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta a aplicar a las personas naturales domiciliadas en el país, que perciban rentas gravadas que provengan de salarios, sueldos y otras remuneraciones de similar naturaleza son las siguientes:

a) Remuneraciones gravadas pagaderas mensualmente:

	DESDE	HASTA	% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 487.60		SIN RETENCIÓN	
II TRAMO	\$ 487.61	\$ 642.85	10%	\$ 487.60	\$ 17.48
III TRAMO	\$ 642.86	\$ 915.81	10%	\$ 642.85	\$ 32.70
IV TRAMO	\$ 915.82	\$ 2,058.67	20%	\$ 915.81	\$ 60.00
V TRAMO	\$ 2,058.68	En adelante	30%	\$ 2,058.67	\$ 288.57

b) Remuneraciones gravadas pagaderas quincenalmente:

	DESDE	HASTA	% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 243.80		SIN RETENCIÓN	
II TRAMO	\$ 243.81	\$ 321.42	10%	\$ 243.80	\$ 8.74
III TRAMO	\$ 321.43	\$ 457.90	10%	\$ 321.42	\$ 16.35
IV TRAMO	\$ 457.91	\$ 1,029.33	20%	\$ 457.90	\$ 30.00
V TRAMO	\$ 1,029.34	En adelante	30%	\$ 1,029.33	\$ 144.28

c) Remuneraciones gravadas pagaderas semanalmente:

	DESDE	HASTA	% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 121.90		SIN RETENCIÓN	
II TRAMO	\$ 121.91	\$ 160.71	10%	\$ 121.90	\$ 4.37
III TRAMO	\$ 160.72	\$ 228.95	10%	\$ 160.71	\$ 8.17
IV TRAMO	\$ 228.96	\$ 514.66	20%	\$ 228.95	\$ 15.00
V TRAMO	\$ 514.67	En adelante	30%	\$ 514.66	\$ 72.14

Para mayor información comunicarse al **Tel. 2244-3444** ó al correo electrónico asistenciadgii@mh.gob.sv
Visite el sitio Web www.mh.gob.sv



<http://foro.alteriuris.net/2011/12/20/comunicado-reformas-al-impuesto-sobre-la-renta-2011/isr2011a/#.UGDX5LKTvOM>

ANEXO 4

TABLAS PARA LA REALIZACION DEL RECALCULO DEL MES DE JUNIO Y DICIEMBRE

1) Para el mes de junio (primer recálculo)

	Remuneraciones gravadas		% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
	DESDE	HASTA			
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 2,925.60	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 2,925.61	\$ 3,857.10	10%	\$ 2,925.60	\$ 104.88
III TRAMO	\$ 3,857.11	\$ 5,494.86	10%	\$ 3,857.10	\$ 196.20
IV TRAMO	\$ 5,494.87	\$ 12,352.02	20%	\$ 5,494.86	\$ 360.00
V TRAMO	\$ 12,352.03	En adelante	30%	\$ 12,352.02	\$ 1,731.42

2) Para el mes de diciembre (segundo recálculo)

	Remuneraciones gravadas		% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
	DESDE	HASTA			
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 5,851.20	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 5,851.21	\$ 7,714.20	10%	\$ 5,851.20	\$ 209.76
III TRAMO	\$ 7,714.21	\$ 10,989.72	10%	\$ 7,714.20	\$ 392.40
IV TRAMO	\$ 10,989.73	\$ 24,704.04	20%	\$ 10,989.72	\$ 720.00
V TRAMO	\$ 24,704.05	En adelante	30%	\$ 24,704.04	\$ 3,462.84

ANEXO 5
ORGANIGRAMA DEL MINISTERIO DE HACIENDA

