

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



**“OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA”**

**Trabajo de investigación presentado por:**

De Paz Portillo, Sandra Guadalupe  
Salgado Quintanilla, Luisa Tatiana  
Tutila Argueta, Jaira Lisbeth

Para optar al grado de  
LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA.

Marzo de 2010  
San Salvador, El Salvador, Centro América.

## UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS.

Rector	Master Rufino Antonio Quezada Sánchez
Secretario	Licenciado Douglas Vladimir Alfaro Chávez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	Master Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	Master José Cariaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela de Contaduría Pública	Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Coordinador de Seminario	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor	Licenciado Jorge Luís Martínez Bonilla.

Marzo de 2010

San Salvador, El Salvador, Centro América.

## **Agradecimientos.**

A Dios Todopoderoso y a María Santísima por iluminar cada paso que hemos dado y por permitirnos culminar satisfactoriamente nuestra carrera.

A nuestras familias por su apoyo incondicional tanto económico como moral, por sus consejos, cuidados, enseñanzas y esfuerzo en nuestra formación académica, por legarnos la disciplina del estudio y el espíritu de superación. Por su comprensión en los momentos más difíciles de este trayecto.

A todos nuestros queridos amigos y conocidos por estar siempre con nosotras dándonos ánimos, y compartiendo angustias, desvelos, y momentos agradables que hicieron menos pesada la carga en esta etapa.

Al Lic. Adilso Alberto Rogel Pineda, por brindarnos su amistad sincera su apoyo incondicional, disposición y ayuda en todo momento.

A esas personas que han formado parte esencial en nuestras vidas y que de una u otra forma nos han apoyado en nuestra carrera.

*Sandra, Luisa y Jaira.*

## INDICE

Resumen Ejecutivo.....	i
Introducción.....	ii
1 MARCO TEÓRICO.....	1
1.1 Definición del Comercio Electrónico.....	1
1.2 Breve Reseña Histórica del Comercio Electrónico.....	2
1.2.1 A Nivel Mundial.....	2
1.2.2 En El Salvador.....	4
1.3 Generalidades de Comercio Electrónico.....	4
1.3.1 Esquematación del Intercambio Electrónico De Datos (EDI) Tradicional y Explicación del Mismo.....	5
1.3.2 Contratos y Medios de Pago.....	9
1.3.3 La Firma Electrónica.....	14
1.3.4 Documentos Electrónicos.....	16
1.3.5 El Establecimiento Permanente en El Comercio Electrónico.....	41
1.4 Tipos de Comercio Electrónico.....	50
1.4.1 Comercio Electrónico Indirecto (Off Line):.....	50
1.4.2 Comercio Electrónico Directo (On Line):.....	50
1.5 Modalidades del Comercio Electrónico.....	50
1.5.1 Comercio Electrónico entre Empresas (B2B).....	51
1.5.2 Comercio Electrónico entre Empresas y Consumidor (B2C).....	52
1.5.3 Comercio Electrónico entre Consumidores (C2C).....	53
1.5.4 Otros Tipos de Transacciones Electrónicas.....	54
1.6 Ventajas del Comercio Electrónico.....	54
1.7 Desventajas del Comercio Electrónico.....	55
1.8 Incidencia Financiera y Tributaria del Comercio Electrónico:.....	56
1.9 Normativa Contable Aplicable al Comercio Electrónico.....	57

1.10	Legislación Aplicable al Comercio Electrónico .....	59
1.10.1	A Nivel Internacional .....	59
1.10.2	A Nivel Nacional.....	60
1.11	Comercio Electrónico y Tributación .....	72
2	CAPITULO II DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO .....	79
2.1	Transferencia Bienes Muebles Corporales.....	79
2.2	Importación e Internación de Bienes Muebles Corporales. ....	82
2.3	Importación e Internación de Servicios.....	86
2.4	Prestación de Servicios.....	89
2.5	Venta de Bienes Tangibles e Intangibles.....	92
2.6	Ejemplificación Del Intercambio Electrónico De Datos (EDI).....	106
2.7	Planteamiento de Establecimiento Permanente .....	111
	Conclusión.....	114
	Recomendaciones.....	115
	Bibliografía.....	116
	Anexos.....	117

## Resumen Ejecutivo

Actualmente en El Salvador no existe un marco regulatorio específico para el Comercio Electrónico, debido a que muchas personas naturales y jurídicas tienen acceso a Internet este tipo de comercio se ha expandido en los últimos años razón por la cual se hace necesario abordar dicha temática desde el punto de vista tributario analizando la incidencia que estas operaciones tienen en la recaudación de tributos por parte de la Administración Tributaria así como las herramientas con las que cuenta actualmente para regular las operaciones de comercio electrónico.

El objetivo principal de la investigación es ampliar los conocimientos acerca del comercio electrónico para proporcionar un documento de consulta que permita al interesado conocer los tipos y ventajas de esta forma de realizar comercio no perdiendo de vista el aspecto tributario; así como también las medidas adoptadas en otros países para regular las operaciones que se realizan por este medio.

La investigación que se desarrollara es de tipo Bibliográfico, debido a que no implica trabajo de campo, y será basada en la identificación de aspectos tributarios relacionados con las operaciones de Comercio Electrónico y como dichas operaciones son tratadas a nivel internacional y los mecanismos que se utilizan en el país para manejar el e-commerce, por la naturaleza de la investigación no se ha definido universo y muestra.

Finalmente, a manera de conclusión general se puede decir que la promulgación de una ley que regule el comercio electrónico en El Salvador para garantizar su desarrollo sí bien es cierto, son importantes- especialmente a mediano plazo- esta actividad se puede impulsar razonablemente bien, gracias a las facilidades y ventajas que las empresas ofrecen a sus clientes en sus páginas Web y por lo tanto estimulan así el crecimiento de este tipo de comercio. Por otro lado, se considera que la reforma a las leyes existentes podría generar anticuerpos políticos a la iniciativa,

por lo que convendría seguir este camino hacia la consecución de una norma que ofrezca seguridad jurídica a los actores económicos y sociales que realicen operaciones comerciales por Internet.

Mientras tanto, para que el comercio electrónico siga su rumbo, se recomienda que las disposiciones que cada empresa establece en su página Web sirvan de parámetro legal que le dé certeza a este tipo de transacción comercial. Y que tanto empresario como cliente, se sujeten rigurosamente a dicho marco. Se sugiere que, de las leyes existentes, se deberían revisar y modificar las partes que regulan aspectos sobre la seguridad de los documentos, y la propiedad de las mercancías a fin de darle mayor confianza a los cibernautas que compren por esta vía.

## Introducción

El comercio electrónico sin duda ha revolucionado totalmente la forma de hacer negocio tradicional, por un lado el comercio electrónico ha cambiado y mejorado los canales tradicionales donde compradores y vendedores se informaban y realizaban transacciones, la rapidez en el intercambio de información y la facilidad de llegar al cliente de forma más ágil y eficiente y el ahorro de muchos de los costos en los que se incurre en el comercio tradicional.

De esta manera, se han desarrollado un gran número de operaciones comerciales novedosas. Pero así como crecen los beneficios, ésta nueva realidad presenta un desafío, pues no es tarea fácil crear un sistema legal – tributario adecuado a lo nuevos tipos de comercio, respetando los principios de la tributación, aplicados a un mundo sin fronteras y a la vez capaz de aceptar los cambios que se producen con respecto a la tecnología que parecen no tener fin. A todo esto hay que sumarle que el sistema impositivo no debe limitar las posibilidades de expansión ni debe ir en contra del desarrollo de las Empresas que hacen uso de nuevos tipos de comercio.

Es por ello que se pretende aportar a los profesionales de la contaduría pública, Empresas y estudiantes de dicha carrera, un documento de referencia para el tratamiento contable de ciertos aspectos relacionados con el comercio electrónico y la conciliación con la parte tributaria que implica, debido a que es una herramientas de consulta a la cual pueden acceder cualquier entidad o persona interesada en el tema.

La investigación consta de dos capítulos, el capítulo I: Marco Teórico , comprende los antecedentes y evolución del comercio electrónico a nivel Internacional y local así como las ventajas y desventajas de este tipo de operaciones , además se abordan otros temas relevantes relacionados con el área tributaria como son la normativa técnica aplicable, el tratamiento

contable , la regulaciones a nivel internacional de este tipo de comercio, las regulaciones tributarias contenidas en la Legislación Salvadoreña y su incidencia Financiera y Tributaria.

Por otra parte en el capítulo II Desarrollo de Caso Práctico, se presentan casos considerando los hechos generadores contenidos en la Legislación Vigente. Así como ejemplos en los que se presentan los registros contables y tratamientos tributarios de estas operaciones, incluyendo la forma de declararlas ante la Administración tributaria.

Finalmente se incluyen en los anexos ilustraciones de operaciones realizadas vía Internet, así como también del esquema teórico de compra y venta y declaraciones de IVA y Renta relacionadas con los casos prácticos.

## CAPITULO I

### 1 MARCO TEÓRICO.

#### 1.1 Definición del Comercio Electrónico.

“El comercio Electrónico también conocido como e-commerce es la utilización de la informática y las telecomunicaciones para canalizar los flujos de información y transacciones de negocios existentes entre una Empresa y sus interlocutores de negocios habituales”.<sup>1</sup>

De igual manera puede decirse que Comercio Electrónico es:

“El uso de medios electrónicos, para poner a disposición de los cibernautas, una novedosa forma de hacer negocio en línea; implicando esto, todas aquellas acciones u operaciones que se requieren para la consolidación del comercio, ya sea, en el momento de la oferta o la demanda de bienes y servicios. Esto sin importar las barreras geográficas y culturales que puedan existir en el comercio tradicional”<sup>2</sup>

Tomando en cuenta los elementos implícitos en las definiciones anteriores es factible estructurar la siguiente definición:

“Es una forma de comercializar bienes o servicios ya sean tangibles o intangibles utilizando la tecnología computacional y de telecomunicaciones , lo cual beneficia tanto a vendedores y compradores, agilizando el proceso de las diferentes operaciones y reduciendo los costo”

---

<sup>1</sup> El Comercio Electrónico no solo Internet, Alfonso Sánchez Carreño.

<sup>2</sup> Cita tomada de las siguientes fuentes:

<http://www.monografias.com/trabajos15/comercio-electronico/comercio-electronico.shtml>

<http://rusiaexport.wordpress.com/2008/03/21/e-commercedefinicion/>

<http://www.alegsa.com.ar/Dic/comercio%20electronico.php>

Sintetizando estas definiciones se puede decir que el comercio electrónico es una metodología moderna para hacer negocios que detecta la necesidad de las empresas, comerciantes y consumidores de reducir costos, así como mejorar la calidad de los bienes y servicios, además de mejorar el tiempo de entrega de los mismos. Por lo tanto no debe seguirse contemplando el e-commerce como una tecnología, sino como el uso de la tecnología para mejorar la forma de llevar a cabo las actividades empresariales. Ahora bien, este tipo de comercio se puede entender como cualquier forma de transacción comercial en la cual las partes involucradas interactúan de manera electrónica en lugar de hacerlo de la manera tradicional con intercambios físicos o trato físico directo. Actualmente la manera de comerciar se caracteriza por el mejoramiento constante en los procesos de abastecimiento, y como respuesta a ello los negocios a nivel mundial están cambiando tanto su organización como sus operaciones.

Por tanto el comercio electrónico es el medio de llevar a cabo dichos cambios dentro de una escala global, permitiendo a las compañías ser más eficientes y flexibles en sus operaciones internas, para así trabajar de una manera más cercana con sus proveedores y estar más pendiente de las necesidades y expectativas de sus clientes. Además permiten seleccionar a los mejores proveedores sin importar su localización geográfica para que de esa forma se pueda vender a un mercado global.

## **1.2 Breve Reseña Histórica del Comercio Electrónico.**

### **1.2.1 A Nivel Mundial.**

Un ancestro del Comercio Electrónico en esencia fueron las ventas por catálogo, que tuvieron su origen en Estados Unidos en el año 1920, se dice en esencia porque claro está que las ventas por catálogo no tienen relación con lo electrónico, pero si al igual que el comercio electrónico

introdujo el concepto de que no es necesario atraer a los clientes físicamente hasta los locales de ventas para llevar a cabo las transacciones comerciales.

Con la aparición de las tarjetas de crédito las ventas por catálogo tomaron mayor impulso desarrollando a la vez un tipo de relación que implicó un mayor anonimato entre el cliente y el vendedor.

Con la ayuda de la televisión, surgió una nueva forma de venta por catálogo, también llamada venta directa, concretada por vía telefónica y usualmente con pagos efectuados por medio de tarjetas de crédito. Antes de esto, sin embargo, ya habían aparecido las primeras relaciones comerciales que utilizaban una computadora para transmitir datos.

El comercio electrónico va íntimamente relacionado con la aparición del Internet que surgió como un proyecto del Ministerio de Defensa de los Estados Unidos, gracias al cual se pudo generar intercambio de información entre diferentes redes de computadoras, después el Internet se complementó con el servicio WWW (World Wide Web) a través del cual, empleando la tecnología de Internet, enlazaban documentos científicos provenientes de diferentes computadoras, a los que podían integrarse recursos Multimedia tales como texto, gráfico, y sonidos, entre otros. Lo más importante de la WWW fue y sigue siendo su alto nivel de accesibilidad, a pesar de los escasos conocimientos de informática que exige de sus usuarios.

El desarrollo de tecnologías y de las telecomunicaciones ha hecho que los intercambios de datos crezcan a niveles extraordinarios, simplificándose cada vez más y creando nuevas formas de comercio, y en este marco se desarrolla el comercio electrónico, entonces se puede decir que el e-commerce ha surgido por el interés de las empresas de extender el alcance de sus operaciones.

### **1.2.2 En El Salvador.**

El e-commerce en El Salvador surge el año de 1998 y se manifiesta como una forma de vender y/o comprar bienes en Internet. Para ese año el país contaba con dieciséis proveedores de conectividad a Internet, ofreciendo distintas opciones, modalidades, prestaciones, precios y configuraciones. Además, se establecieron más empresas nacionales dedicadas a diseñar, mantener y/o alojar sitios Web, haciendo uso de las técnicas más diversas y actualizadas.

En ese mismo año, también surgieron al menos tres sitios nacionales que hicieron posible el comercio electrónico, desde El Salvador.

- a) Latienda.com.sv: El sitio ofrecía una diversidad de libros, música y artesanías salvadoreñas.
- b) Eduviges.com.sv: En este sitio se encontraba la historia de la Empresa y los productos que eran ofrecidos al público.
- c) Farmacia.com.sv: Sitio en el cual se ofrecían productos farmacéuticos y certificados de regalos.

En el año de 1999 Almacenes Simán, se convirtió en pionero del Comercio Electrónico en El Salvador al abrir operaciones a través de su sucursal virtual: [www.siman.com.sv](http://www.siman.com.sv)

### **1.3 Generalidades de Comercio Electrónico**

Antes de tratar como tal el comercio electrónico es importante conocer algunos elementos que intervienen en el tema, algunos de los aspectos más importantes son los siguientes:

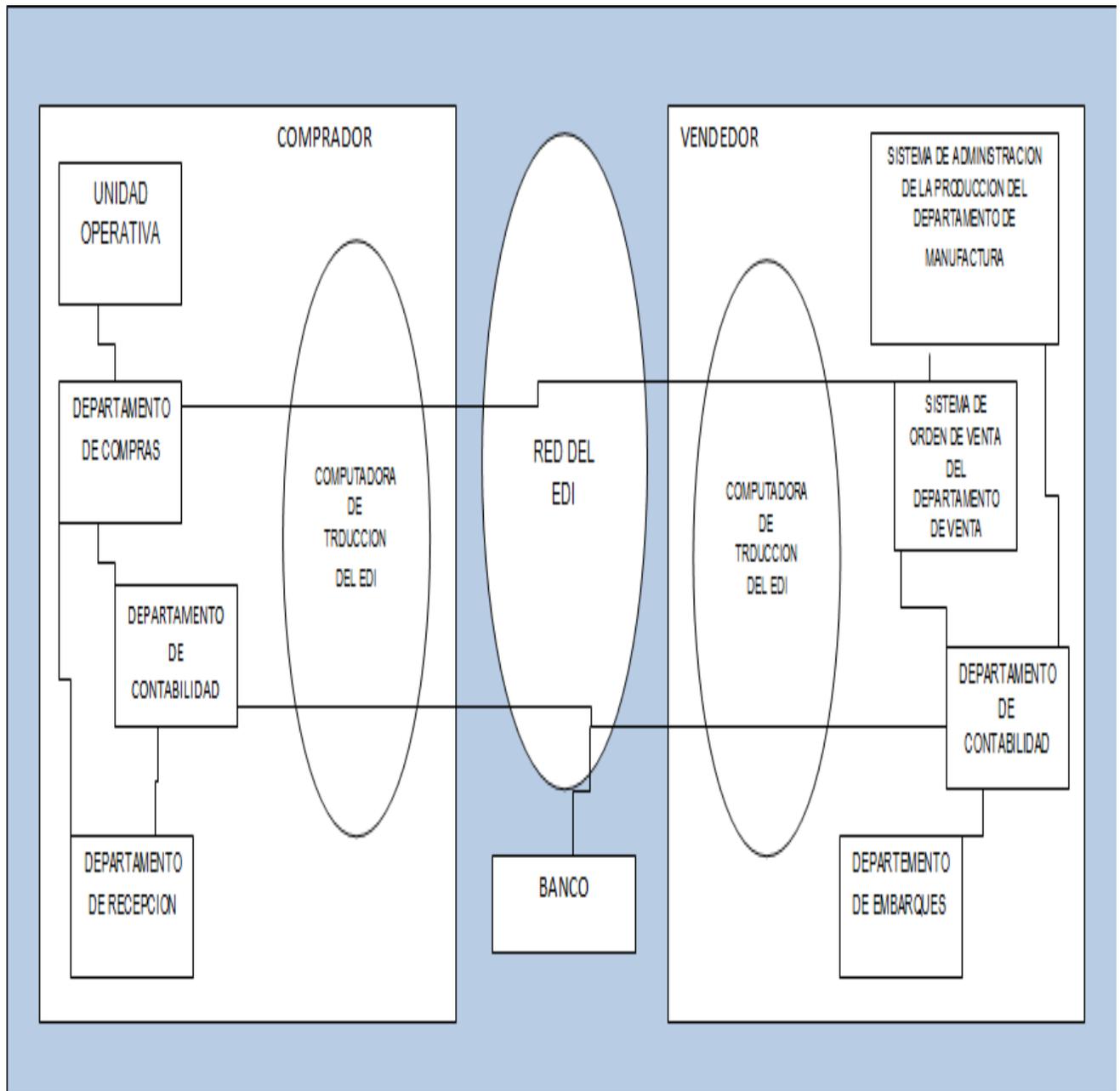
### **1.3.1 Esquematización del Intercambio Electrónico De Datos (EDI) Tradicional y Explicación del Mismo.**

#### **Definición:**

El intercambio electrónico de datos (Que de aquí en adelante se llamara EDI por sus siglas en inglés) es una transferencia de información comercial de computadora a computadora entre dos empresas; que utiliza un formato estándar de cierto tipo. Las dos empresas que intercambian información se llaman socios comerciales. Las firmas que intercambian datos en formatos estándares específicos se dice que son compatibles con el EDI. La información comercial intercambiada a menudo son datos de transacciones, sin embargo también pueden incluir otra información relacionada con estas, tales como cotizaciones de precio e investigaciones sobre el estado de los pedidos. Los datos de transacciones de empresa a empresa incluyen información tradicional comprendida en las facturas de papel, órdenes de compra, solicitudes de cotizaciones, conocimientos de embarque e informes de recepción.

Es un Conjunto coherente de datos, estructurados conforme a normas de mensajes acordadas, para la transmisión por medios electrónicos, preparados en un formato capaz de ser leído por el ordenador y de ser procesado automáticamente y sin ambigüedad.

Es aquella parte de un sistema de información capaz de cooperar con otros sistemas de información mediante el intercambio de mensajes EDI.



*De acuerdo al esquema anterior, el cual representa un proceso de compra mediante el EDI se explicará el proceso de este:*

- El gerente de la unidad operativa envía un mensaje electrónico al departamento de compra, donde se describe el bien que se necesita comprar.
- El departamento de compra se pone en contacto con los proveedores, ya sea por teléfono, correo electrónico o su sitio web para negociar los precios y la entrega del bien. Después de seleccionar el proveedor, el departamento de compras envía un mensaje al departamento de ventas del proveedor anunciando la selección de su oferta.
- La computadora traductora del EDI del comprador convierte este mensaje en un conjunto de transacciones de la orden de compra en formato estándar y luego envía el mensaje mediante una red de EDI al proveedor.
- El departamento de compra también envía un mensaje electrónico al departamento encargado de recibir el bien, de manera que pueda planear la aceptación de la entrega cuando esta se programe; compras envía al departamento de contabilidad otro mensaje electrónico, que incluye detalles como el precio de compra acordada.
- La computadora de traducción del EDI del proveedor recibe el mensaje del conjunto de transacciones de la orden de compra y lo convierte al formato de archivo que los sistemas del proveedor usan.
- Los detalles de la orden de compra convertida aparecen en el sistema de órdenes de venta del proveedor y se envían automáticamente al sistema de administración de la producción en caso de que el proveedor sea el mismo productor, y al departamento de contabilidad.

- En el caso de que el proveedor sea el mismo productor, la información que fue automáticamente enviada a manufactura describe las especificaciones del bien y autoriza a este en trabajar en el.
- Cuando el bien queda terminado manufactura notifica a contabilidad y envía el bien al departamento de despacho del proveedor. El departamento de despacho envía un mensaje electrónico al departamento de contabilidad indicando que el bien ya esta listo para despachar.
- En departamento de contabilidad del proveedor envía un mensaje a su computadora de traducción del EDI, la cual convierte el mensaje al conjunto de transacciones de facturas estándar y lo envía mediante la red del EDI al comprador.
- La computadora traductora del EDI del comprador recibe el conjunto de transacciones de factura antes de que su departamento de recepción reciba el bien. La computadora entonces convierte los datos de la factura a un formato que los sistemas del comprador puedan usar. Los datos de la factura se vuelven inmediatamente disponibles tanto para el departamento de contabilidad del comprador como para el departamento de recepción.
- Cuando el bien llega el departamento de recepción el comprador revisa el bien que se encuentre en buenas condiciones y con las especificaciones establecidas, recepción envía un mensaje a contabilidad para confirma que el bien ha sido recibido en perfecto orden.
- El sistema del departamento de contabilidad del comprador compara todos los detalles en los datos de la orden de compra, en los datos de recepción y en el conjunto de transacciones de la factura decodificada del proveedor. Si todos los detalles coinciden el

sistema de contabilidad notifica al banco, para que se haga efectivo el pago al proveedor por el monto de la factura.

### **1.3.2 Contratos y Medios de Pago.**

#### **1.3.2.1 El Contrato Electrónico.**

Inicialmente se entiende como contrato “el acuerdo de voluntades de dos o más personas, que tiene por objeto crear obligaciones”

Ahora el contrato electrónico se puede definir como: el acto jurídico bilateral que tiene por objeto crear obligaciones, y en la cual, la manifestación de voluntad de las partes se realiza mediante la utilización de medios electrónicos o al menos se requiere que la aceptación se realice usando estos medios.

Por lo tanto el contrato electrónico es una nueva modalidad del contrato tradicional, y que se realiza por medios tecnológicamente nuevos que crean una sensación de presencia virtual aun cuando las partes son ausentes, gracias a la comunicación en tiempo real.

Queda establecido que el contrato electrónico se realiza entre partes ausentes y es así por la percepción lógica de la naturaleza en la cual aunque exista una comunicación inmediata con capacidad de transmitir la voz o una imagen, jamás se estará en presencia física o corpórea de los sujetos, en las cuales deben prevalecer las reglas establecidas para los contratos realizados a distancia.

Una compra venta u otro tipo de contrato posible de realizarse por medios electrónicos, en esencia es el mismo al realizado por otros medios; en ese caso el consentimiento es el mismo y sólo cambia el medio en que se realiza, surgiendo de esta forma la oferta y la aceptación electrónica.

### **1.3.2.2 La Formación del Consentimiento en los Contratos Electrónicos**

Alessandri y Somarriva en su obra *Las Fuentes de las Obligaciones en Particular*, definen al consentimiento como: “el acuerdo de voluntades de dos o más personas con un objeto lícito.”

En la formación del consentimiento existen dos etapas, representadas cada una por la voluntad de cada uno de los contratantes, las cuales son: la oferta y la aceptación.

La oferta es una declaración de voluntad emitida por una persona y dirigida a otra u otras proponiendo la celebración de un determinado contrato y la aceptación es la declaración de voluntad que emite el destinatario de una oferta dando su conformidad a ella.

En la contratación electrónica tanto la oferta y la aceptación pueden ser realizados por medios electrónicos. Sin embargo basta que la aceptación se realice por medios electrónicos para que se considere el contrato como electrónico.

#### **1.3.2.2.1 La Oferta Electrónica**

La oferta electrónica es aquella declaración unilateral de voluntad que una persona realiza a través de medios electrónicos, invitando a otra persona a la celebración de un contrato y que quedara perfecta con el asentimiento de ésta. En lo referente a la oferta no hay mayor inconveniente en establecer por que medio se realiza, siempre y cuando sea permitido por la ley, es decir, que en el caso de los contratos electrónicos no importa si la oferta se realiza a través de medios electrónicos o no, pero tratándose de la declaración contractual que debe darse en primer lugar para formar el consentimiento y así formar el contrato, se debe tomar en cuenta que no toda declaración de voluntad implica una oferta. La oferta debe cumplir con ciertos requisitos:

1. Debe ser completa. Esto denota que en ella ha de contener todos los elementos del contrato propuesto, para que con la simple aceptación de destinatario se perfeccione el contrato.

2. Debe haber intencionalidad. La declaración de voluntad deberá implicar una intención seria de parte del oferente para cumplir con lo ofrecido inicialmente.

3. Debe ser conocida por el destinatario. Implica el conocimiento del destinatario de la oferta hecha por el oferente.

Las ofertas electrónicas en cuanto a su forma de realización pueden ser en forma escrita o verbal, siendo la regla general la oferta hecha en forma escrita. Cuando la oferta electrónica se plasma en forma escrita esta comprende un texto alfanumérico o gráfico en lenguaje de bits. La oferta y la aceptación electrónica escrita están en directa relación con el problema del documento electrónico en cuanto a su admisión como documento escrito, pero de lo cual se desarrollara en un apartado especial;

La oferta electrónica puede ser realizada:

- ✓ Vía E-mail o correo electrónico, estas se envían a ordenadores determinados por medios de cuentas de correo electrónico. Aunque la mayoría de las ocasiones constituyen invitaciones a ofertar.
- ✓ En línea (on line), en redes de comunicaciones como Internet. Estas se encuentran en forma permanente en las redes y a las cuales se puede acceder al visitar sitios en la Web.

#### **1.3.2.2.2 La Aceptación Electrónica.**

La aceptación electrónica comprende la declaración personal de voluntad realizada a través de medios electrónicos dirigida al oferente en la cual aprueba los términos de la oferta antes recibida.

Los requisitos necesarios para que se forme el consentimiento en cuanto a la aceptación son:

- i. Ha de ser congruente. Se refiere que la aceptación tiene que tener completa relación con la oferta hecha, sin variar en cuanto a los objetos, la cantidad, calidad o valor.
- ii. Debe darse mientras la oferta este vigente.

En la retractación el oferente puede dejar sin efecto la propuesta emitida, mientras no haya sido aceptada por el destinatario. En las ofertas electrónicas realizadas por correo electrónico es fácilmente que se dé la retractación, pero en las ofertas permanentes que se dan en línea resulta muy difícil por el hecho que el cliente compra en el mismo momento que accede a la pagina respectiva (ya que la aceptación se envía a través de formularios a los cuales se accede a través de hipertextos).

- iii. Oportuna: Para que la aceptación sea oportuna debe ser realizada dentro del plazo propuesto por el ofertante o el determinado por un juez.
- iv. Tiene que ser pura y simple. Refiriéndose a que la respuesta del destinatario ha de estar limitada a la aceptación o negación de la oferta. Ya que las modificaciones a la propuesta la convierten en una contra oferta.

### **1.3.2.3 Tiempo y Lugar del Perfeccionamiento de los Contratos Electrónicos.**

Los contratos electrónicos son entre partes ausentes en tiempo real, lo que trae un distanciamiento de las teorías referentes a los momentos por los que pasan las declaraciones de voluntad del oferente y del aceptante, este se complica aun más cuando se analiza la capacidad de realización de transacciones transfronterizas.

De lo que se ha dicho se sintetiza que el problema a solventar es la determinación del tiempo y lugar del perfeccionamiento del contrato.

#### **1.3.2.3.1 Tiempo del Perfeccionamiento de los Contratos**

Con respecto al momento en que se perfecciona el contrato electrónico en diversos países le han dado relevancia a la figura del acuse de recibo, así en la aplicación de la contratación electrónicas dispone que opera la presunción de aceptación, de la realizada por medios electrónicos cuando el aceptante reciba acuse de recibo de su aceptación por parte del oferente, facilitando con esto el medio de prueba de declaración de voluntad de aceptación hecha por el aceptante.

La Propuesta de Directiva de la Unión Europea por medio de la Comisión Europea de fecha dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, comprende como punto importante el momento de la celebración del contrato electrónico, en el cual dice: “cuando el consentimiento del cliente respecto a la aceptación de la oferta del proveedor se manifiesta a través de un clic en un icono, se aplicaran los siguientes principios:

- a. El contrato se perfecciona en el momento en que el cliente recibe del proveedor, por medios electrónicos, un acuse de recibo de la aceptación del cliente y confirma la recepción de dicho acuse de recibo.
- b. El acuse de recibo se considera recibido y la confirmación se considera dada cuando las partes a las que se ha destinado estaban en disposición de acceder a los mismos.
- c. El acuse de recibo y la confirmación deben ser enviados lo antes posible.
- d. El número de registro a efectos fiscales, en el caso de actividades sujetas a IVA.”

Se concluye que el momento de la perfección de un contrato electrónico es cuando el destinatario obtiene el acuse de recibo de la aceptación que este ha enviado.

#### **1.3.2.3.2 Lugar de Celebración del Contrato.**

En los negocios tradicionales el ámbito geográfico del contrato suele ser mucho más limitado. La gran mayoría de ellos tienen carácter local, regional o, a lo sumo, nacional. En el comercio electrónico se encuentra que los clientes proceden de todos los puntos del planeta y se presenta la dificultad a la hora de aplicar una jurisdicción u otra en un contrato.

Para las transacciones con consumidores suele imperar el domicilio del consumidor como lugar de celebración.

#### **1.3.3 La Firma Electrónica**

Antes de hablar de la firma electrónica es necesario hacer referencia a la firma ológrafa.

En general la firma no ha sido legalmente definida, pero sí considerada en las leyes como medio indispensable para la identificación de los sujetos, también comprueba que los sujetos avalan el contenido de un documento. El Diccionario de la Lengua Española define a la firma como: nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para dar autenticidad, o para obligarse a lo que en él se diga; o bien el nombre y apellido o título de la persona que no usa rúbrica o no debe usarla, puesta al pie de un documento.

Inicialmente la firma estuvo limitada a la forma calígrafa (ológrafa), actualmente con el desarrollo tecnológico de los medios de comunicación que permiten la realización de transacciones electrónicas, surge la necesidad de crear equivalentes funcionales para cumplir las funciones de

la firma calígrafa u ológrafa; surgiendo así firma electrónica que debido a su complejidad y su constante evolución, dificulta una conceptualización técnica y jurídica de ésta, pero retomando las leyes pertinentes de países que la han regulado (Chile, Perú, Colombia, España, etc.), se define a la firma electrónica así:

Firma Electrónica, es el conjunto de datos en forma electrónica, que se consignan en un mensaje de datos, adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que pueden ser utilizados como medios para identificar al firmante o firmantes en relación con el mensaje de datos que las recoge e indicar que el firmante o firmantes aprueban la información recogida en el mismo”.

La tecnología de firma digital permite en la actualidad que se intercambien documentos electrónicos con la plena confianza de los usuarios, acerca de la identidad de los emisores y la integridad de los datos que contienen. La promulgación de la firma digital permite que la factura, así como otros actos y contratos firmados por este mecanismo, sean legalmente válidos y tengan el mismo efecto que los celebrados por escrito, con la ventaja adicional de la reducción del costo de transacción y la garantía de mayor eficiencia y productividad.

#### **1.3.3.1 Características.**

- a) **Integridad**, significa que la información no carece de ninguna de sus partes, que no ha sido modificada. La integridad es una cualidad imprescindible para otorgarle validez jurídica a la información. La firma digital detecta la integridad de la información que fuera firmada, en forma independiente al medio de su almacenamiento; la firma digital en si no impide que la información se altere, sino que detecta si esta ha sido alterada.
  
- b) **No revocación**, el titular de la firma digital no puede negar su autoría, ya que para firmar un documento electrónico, utiliza su propia clave secreta, a la que solo el tiene acceso.

- c) **Autenticación de las partes**, mediante la intervención de un tercero de confianza (autoridades de certificación) permite la autenticación, ya que emite certificados de la clave pública de los usuarios.
  
- d) **Confidencialidad**, con la utilización de la criptografía para la firma digital, permite cifrar el contenido del documento, de forma que viaja por la red encriptado impidiendo el conocimiento de la información por terceros no autorizados.

#### 1.3.4 Documentos Electrónicos

En la actualidad el desarrollo tecnológico nos lleva a una nueva forma de comunicación humana que deja de lado la impresión de manuscrita y mecánica por la comunicación abstracta (electrónica). La cual vuelve imposible percibir por el tacto el soporte en que se encuentra, pero no por eso deja de existir manifestación de voluntad y es así, porque toda escritura es la representación inteligible de un acto o hecho, solo que el grafo en este caso no es perceptible por todos los sentidos.

Por lo tanto para poder darle un breve desarrollo a este, se define a continuación el Documento Electrónico, es aquella representación de la voluntad, un hecho o acto humano que se formula por medio de una programación informática, la cual transforma lo escrito en lenguaje binario con el objeto que sea descifrado por un computador y ser visto oportunamente.

El documento electrónico tiene actualmente gran relevancia en lo que a comercio electrónico se refiere, por ser la herramienta encargada de llevar la información a través de Ciberespacio.

Este tipo de documento esencialmente consiste en una configuración binaria de información que se maneja por distintos lenguajes informáticos y puede contener en el texto plano, imágenes, sonido, vídeo, etc., en forma independiente una de otra o en una combinación ordenada de elementos provenientes de la interacción entre el hombre y la maquina, esto conlleva a que un

documento electrónico puede provenir de diversas máquinas electrónicas que soportan, o son capaces, de realizar proceso de texto.

Existen diferentes formas en las cuales un documento electrónico puede ser creado, diversidad proveniente de los diversos usos y finalidades, así pueden ser documentos en forma de archivo, correo electrónico, mensajes cortos y archivos, especializados.

#### **1.3.4.1 Funcionamiento de la Facturación Electrónica en Chile.**

**Según:**

**RESOLUCION EXENTA SII N° 45 DEL 01 DE SEPTIEMBRE DEL 2003  
MATERIA: ESTABLECE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE OPERACIÓN RESPECTO DE  
LOS DOCUMENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS**

**SE RESUELVE:**

En la presente Resolución se utilizarán los siguientes términos con el significado que a continuación se señala:

- a) **Emisor Electrónico:** Contribuyente autorizado por el Servicio de Impuestos Internos para generar documentos tributarios electrónicos.
- b) **Receptor Electrónico:** Todo emisor electrónico que recibe un documento tributario electrónico.
- c) **Receptor No Electrónico:** Todo receptor de un documento tributario electrónico que no es emisor electrónico; también se denomina "receptor manual".

- d) **Primer período de vigencia:** Es el período tributario a partir del cual el contribuyente autorizado como emisor electrónico, podrá emitir documentos tributarios electrónicos. Este período se establecerá en la resolución que lo autoriza como emisor electrónico.
- e) **Certificador o Prestador de Servicios de Certificación:** Entidad prestadora de servicios de certificación de firmas electrónicas.
- f) **Certificado Digital para Uso Tributario:** Documento digital firmado y emitido por un Prestador de Servicios de Certificación acreditado ante el Servicio de Impuestos Internos o ante la Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción, que constituye la identificación electrónica de un emisor electrónico y que le permite realizar operaciones tributarias autenticadas (operaciones en las que se asegura en forma certera la identidad del emisor).
- g) **Firma Electrónica:** Sustituto digital de la firma ológrafa que está constituido por un conjunto de caracteres que acompaña a un documento tributario electrónico, que se origina a partir del documento y que permite verificar con certeza la identidad del emisor electrónico, mantener la integridad del documento tributario electrónico e impedir al emisor electrónico desconocer su autoría o repudiarlo.
- h) **Documento Tributario Electrónico (DTE):** Documento electrónico generado y firmado electrónicamente por un emisor electrónico, que produce efectos tributarios y cuyo formato está establecido por el SII.
- i) **Documento Tributario no Electrónico:** Documento tributario no incluido en la letra precedente.
- j) **Número de un Documento Tributario Electrónico:** Número autorizado por el Servicio de Impuestos Internos, con el cual un emisor electrónico genera y numera un documento tributario electrónico.

**k) Representación Impresa de un Documento Tributario Electrónico:** Impresión en papel del contenido de un documento tributario electrónico, que debe cumplir los requisitos que establezca el Servicio de Impuestos Internos.

**l) Timbre Electrónico de un Documento Tributario Electrónico:** Conjunto de caracteres que cumple la función de validar la representación impresa de un documento tributario electrónico y que permite verificar: i) que el número con que se generó el documento tributario electrónico ha sido autorizado por el Servicio de Impuestos Internos; ii) que los datos principales del documento tributario electrónico no han sido alterados; iii) que el documento tributario electrónico fue efectivamente generado por el emisor electrónico correspondiente.

La impresión del Timbre Electrónico se realiza en código de barras de dos dimensiones. El Timbre Electrónico, y con ello el documento tributario electrónico impreso, puede ser verificado por el SII en cualquier momento.

**m) Documentos Electrónicos disponibles:** Se refiere a los documentos que el SII defina que se podrán emitir en forma electrónica y cuyo formato electrónico se establezca.

**n) Información Electrónica de Ventas y Compras:** Archivos electrónicos que contienen la información de todos los documentos de venta y compra, electrónicos y no electrónicos, de un emisor electrónico.

Estos archivos no reemplazan a los Libros de Compras y Ventas que deben observar las formalidades legales establecidas en el párrafo 3° del Título IV, del Decreto Ley N° 825, de 1974, y en el Título XIV del Reglamento del D.L. N° 825, de 1974, contenido en el Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1977.

**o) Signatario o Firmante:** Persona que actúa en nombre propio o en el de otra persona natural o jurídica a la que representa, y que habiendo obtenido

previamente un certificado digital para uso tributario, tiene la capacidad de firmar un documento digital y de autenticarse ante el Servicio de Impuestos Internos para realizar operaciones relacionadas con los documentos tributarios electrónicos.

**p) Usuario Administrador:** Contribuyente o persona autorizada por el contribuyente, para ingresar y mantener en el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos la identificación de los signatarios o firmantes autorizados para efectuar acciones relacionadas con los documentos tributarios electrónicos a que se refiere esta resolución.

**q) Código de autorización de folios (CAF):** Elemento computacional que es entregado por el Servicio de Impuestos Internos vía Internet, al momento de autorizar un determinado rango de folios a un emisor electrónico y que debe ser incorporado en el Timbre Electrónico.

### **De la postulación y autorización como emisor electrónico**

1 Para que un contribuyente pueda postular como emisor electrónico debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Poseer inicio de actividades vigente con verificación positiva

b) Poseer la calidad de contribuyente de IVA

c) No tener la condición de querellado, procesado o, en su caso, acusado conforme al Código Procesal Penal por delito tributario, o que haya sido sancionado por este tipo de delito hasta el cumplimiento total de su pena.

2. El SII ha establecido un proceso de postulación, cuyas características están publicadas en su sitio Web en la Aplicación de Postulación. Si un contribuyente que cumple los requisitos, está interesado en postular a ser un emisor

electrónico, éste o su representante legal en caso de personas jurídicas, deberá ingresar al sitio Web del SII en forma autenticada y declarar allí su propósito de certificarse como emisor electrónico, comprometiéndose a cumplir las instrucciones descritas en la Aplicación de Postulación.

3. El proceso de certificación contempla distintas exigencias de acuerdo al tipo de documento tributario disponible que el contribuyente desee emitir en forma electrónica. Para que un contribuyente sea autorizado como emisor electrónico debe cumplir a lo menos con las pruebas de certificación correspondientes a Factura Electrónica, Nota de Crédito Electrónica y Nota de Débito Electrónica, proceso que está publicado y se lleva a cabo a través del sitio Web del SII.
4. El contribuyente que desee ser autorizado para emitir otros documentos electrónicos disponibles, deberá cumplir, además de la certificación básica establecida en el numeral anterior, los requisitos adicionales de carácter técnico y administrativo que respecto de dichos documentos haya establecido y publicado el SII en su sitio Web. Esta certificación adicional podrá llevarse a cabo en el proceso inicial de postulación o posteriormente, de acuerdo a la decisión del contribuyente, ya que no constituye un requisito para ser autorizado como emisor electrónico.
5. Periódicamente, el SII emitirá una resolución autorizando y estableciendo el primer período de vigencia, para aquellos contribuyentes que cumplan en forma satisfactoria el proceso de certificación obligatorio a que se hace mención en el numeral 3. El extracto de esta resolución será publicado por el SII en el Diario Oficial.
6. El contribuyente que sea autorizado como emisor electrónico podrá seguir emitiendo documentos tributarios no electrónicos.

### **De las obligaciones generales.**

El contribuyente autorizado como emisor electrónico deberá cumplir con las siguientes obligaciones generales:

1. Por intermedio del usuario administrador, informar al Servicio de Impuestos Internos quienes serán los signatarios o firmantes autorizados. El Servicio de Impuestos Internos se reserva el derecho de rechazar a los signatarios de un contribuyente para efectuar acciones relacionadas con los documentos tributarios electrónicos en caso que posean antecedentes tributarios negativos. Este rechazo podrá efectuarse en cualquier oportunidad, ya sea al momento de ser ingresados por el usuario administrador o, posteriormente, en caso que se produzcan situaciones que ameriten esta decisión.
2. Enviar al Servicio de Impuestos Internos un ejemplar de cada documento tributario electrónico generado de la manera y en la oportunidad que se detalla en el resolutivo cuarto. El Servicio de Impuestos Internos almacenará el documento electrónico recibido sólo para fines de fiscalización y verificación. En consecuencia, no otorgará copias de los documentos almacenados ni entregará información a terceros para otros fines, salvo que éstos sean solicitados por los Tribunales de Justicia, la Contraloría General de la República, el Ministerio Público u otros organismos autorizados para ello.
3. Enviar los documentos electrónicos a sus receptores electrónicos por el medio que se haya acordado, cumpliéndose los requisitos mínimos establecidos en el Instructivo Técnico publicado en el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos.
4. Recibir todos los documentos electrónicos de sus proveedores que sean emisores electrónicos autorizados y entregar un acuse recibo, de acuerdo al formato establecido en el Instructivo Técnico del Servicio de Impuestos Internos referido en el numeral precedente.

5. Generar y enviar mensualmente los archivos correspondientes a la Información Electrónica de Ventas y Compras correspondientes a cada período tributario, de acuerdo a lo que se establece en el resolutivo octavo.
6. Almacenar y conservar en forma electrónica los documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos, para los efectos de respaldar las operaciones registradas en su contabilidad.
7. En caso que el Servicio solicite información en formato digital, para fines de corroborar la completitud y exactitud de la información correspondiente a los documentos mencionados en el numeral precedente, éstos deberán ser remitidos en el mismo formato electrónico en que fueron generados, con la firma electrónica correspondiente.
8. Mantener a la vista, en todas sus sucursales o lugares donde emita documentos de venta, el extracto de la resolución que lo autoriza como emisor electrónico.
9. Informar a sus clientes respecto a esta forma de operación y a la posibilidad de verificar los documentos en el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos.

#### **De los procedimientos para emitir documentos electrónicos.**

El contribuyente deberá cumplir los siguientes procedimientos para la emisión de documentos electrónicos:

1. Para solicitar los folios, un firmante o signatario autorizado para obtener folios, debe autenticarse con certificado digital en el sitio Web del Servicio. Los folios serán asignados de acuerdo a los requerimientos del contribuyente y los procedimientos establecidos por el Servicio de Impuestos Internos. La autorización se materializará a través de la entrega de un archivo computacional llamado Código de Autorización de Folios (CAF), el cual deberá ser guardado por

el contribuyente en forma segura, evitando el acceso de terceros para evitar que este archivo pueda ser mal usado.

2. Para la generación de un documento tributario electrónico se debe utilizar cada folio autorizado por el Servicio de Impuestos Internos por una sola vez.
3. En la generación del documento tributario electrónico se debe cumplir las especificaciones del formato que se encuentran publicadas en el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos.
4. Todo documento tributario electrónico, debe ser firmado en forma electrónica por uno de los signatarios autorizados ante el Servicio de Impuestos Internos para efectuar esta operación. Para generar la firma electrónica se deberá seguir las instrucciones del Instructivo Técnico publicado en el sitio Web del Servicio.
5. Si el receptor es no electrónico, el emisor deberá entregarle una representación impresa del documento electrónico para respaldar la operación. Si el receptor es electrónico, el emisor deberá entregarle por medios electrónicos un ejemplar del documento electrónico para los mismos fines, el cual deberá ser idéntico al documento enviado al SII.
6. El documento electrónico deberá cumplir lo establecido en el Instructivo Técnico publicado por el Servicio de Impuestos Internos en su sitio Web, en cuanto respecta a la generación del Timbre electrónico. Además, la impresión que se efectúe del documento deberá cumplir las normas fijadas en la Resolución Ex. N°18 de 2003 para la representación impresa de los documentos electrónicos y lo especificado en el Instructivo Técnico antes mencionado, en lo que se refiere a la impresión del Timbre Electrónico.
7. Cuando exista transporte de bienes corporales muebles en vehículos destinados al transporte de carga respaldado con un documento tributario

electrónico, deberá generarse la representación impresa del DTE en dos ejemplares, los cuales deberán ser exhibidos a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos cuando lo requieran durante el tránsito de las mercaderías, y uno de los ejemplares podrá ser retirado por éstos.

8. Cuando se entreguen bienes en las instalaciones del receptor se deberá proceder según se detalla en los literales siguientes:
  - a. Si el receptor es no electrónico, se debe entregar un único ejemplar de la representación impresa del DTE para respaldar la operación.
  - b. Si el receptor es electrónico, se deberá respaldar la operación con el documento tributario electrónico en su formato digital, el cual deberá estar en poder del receptor previamente, o al momento de hacerle entrega de las mercaderías. Si no se cumple lo anterior, se deberá entregar los bienes con un ejemplar de la representación impresa del DTE y enviar el documento tributario electrónico posteriormente.
9. Si no hay entrega de productos con el documento tributario electrónico y el receptor es no electrónico, se podrá utilizar el procedimiento establecido en la Resolución Ex. N°11, de 2003, que faculta al emisor electrónico para solicitar autorización al receptor no electrónico, para enviarle la representación impresa por medios electrónicos según el formato establecido en el Instructivo Técnico publicado en el sitio Web del SII.
10. Todo documento tributario electrónico debe ser enviado al Servicio de Impuestos Internos vía Internet previo al transporte de las mercaderías, al envío del documento al receptor electrónico o a la entrega de su representación impresa al receptor no electrónico.

En el caso de productos que sean transportados con una Guía de Despacho general utilizada sólo para respaldar el transporte, y que se entreguen en las instalaciones del receptor con otro documento tributario electrónico, el emisor electrónico tendrá un plazo máximo de 12 horas, contadas desde la entrega real de las especies, para enviar al Servicio de Impuestos Internos el DTE correspondiente a la entrega efectuada.

11. El Servicio de Impuestos Internos entregará un acuse recibo de los documentos electrónicos recibidos, en forma unitaria o por el total de ellos, y verificará la validez del documento en cuanto a su formato y a la validez de la firma electrónica de cada uno.

12. El SII rechazará los documentos por las siguientes causales:

- a. Errores en la confección del archivo electrónico que impidan la lectura o análisis de la información contenida
- b. Inexistencia de algunos de los siguientes datos: Tipo de documento y folio de éste, Rut emisor, Rut receptor, fecha de emisión, monto total, timbre electrónico y firma electrónica
- c. Rut de emisor o Rut de receptor inválido
- d. Firma electrónica inválida
- e. Folio del documento no autorizado, anulado o ya recibido por el SII.

13. Los documentos que no tengan ninguno de los problemas que se establecen en el numeral anterior serán aceptados por el SII; la aceptación de éstos significa que serán incorporados a las bases del SII, sin perjuicio de la revisión de su consistencia numérica y tributaria.

14. En caso de detectarse errores durante la revisión por el SII sobre los documentos tributarios electrónicos aceptados, se generarán reparos los cuales serán informados al emisor electrónico; estos reparos podrán ser corregidos con Nota de Débito Electrónica o Nota de Crédito Electrónica, si corresponde.
15. Si un emisor electrónico ha emitido una factura electrónica la cual ha sido aceptada por el SII y contiene errores en la parte identificatoria de la misma, consistente en el domicilio, giro comercial o comuna, podrá emitir una Nota de Crédito Electrónica para corregir dichos datos. Esta Nota de Crédito Electrónica debe cumplir las siguientes especificaciones:
  - a. Consignar correctamente los datos de identificación del comprador
  - b. Identificar en la sección "Referencias" el folio y fecha de la Factura Electrónica a ser corregida
  - c. Indicar en la sección "Detalle" la siguiente glosa: "Donde dice.....debe decir..."
  - d. En ningún caso podrá valorizarse dicha Nota de Crédito.

Esta forma de operación no podrá utilizarse para corregir el RUT del emisor ni del receptor.

16. Si un documento tributario electrónico ha sido aceptado por el Servicio de Impuestos Internos y se detecta posteriormente que éste debe ser anulado, se deberá proceder en la forma siguiente:
  - a. Si el documento que debe anularse es una Factura Electrónica, Factura de Compra Electrónica o Factura Electrónica de Ventas y Servicios No Afectos o Exentos de IVA, se deberá emitir en el mismo período tributario, o a más

tardar en el período tributario siguiente, una Nota de Crédito Electrónica, la cual deberá contener un campo que indique que se trata de una anulación.

- b. Si se requiere anular una Nota de Crédito Electrónica, se deberá emitir en el mismo período tributario, o a más tardar en el período tributario siguiente, una Nota de Débito Electrónica. Del mismo modo, si es necesario anular una Nota de Débito Electrónica, deberá emitirse en el mismo período tributario, o a más tardar en el período tributario siguiente, una Nota de Crédito Electrónica. En ambos casos, los documentos deberán contener un campo que indique que se trata de una anulación.
- c. Si se requiere anular una Guía de Despacho Electrónica, no se deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, sino que se deberá hacer un registro en el Libro de Guías de Despacho Electrónicas, archivo que se detalla en el resolutivo octavo.

La información de anulaciones, correspondiente a los literales a) y b) se debe registrar en el "Archivo Electrónico de Ventas" o en el "Archivo Electrónico de Compras" según corresponda, archivos digitales que se definen en el resolutivo octavo.

- 17. Si el contribuyente emite un documento tributario electrónico y detecta, previo al envío y aceptación por parte del SII, que ha habido un error en su confección no factible de ser corregido, deberá informar el folio como nulo al Servicio y no deberá enviar el documento al receptor. Estos folios no podrán ser usados posteriormente, ya que el Servicio de Impuestos Internos los considerará inválidos, tal como se establece en el numeral 12.
- 18. El registro en la contabilidad de un documento electrónico emitido por un emisor electrónico, tendrá como respaldo válido los documentos archivados electrónicamente.

**De los procedimientos de un emisor electrónico (receptor electrónico) para recibir documentos electrónicos.**

1. Todo emisor electrónico será obligatoriamente un receptor electrónico, y por lo tanto debe cumplir las normas establecidas a continuación.
2. El registro en la contabilidad de un documento electrónico recibido por un Emisor electrónico, tendrá como respaldo válido los documentos archivados electrónicamente.
3. El documento electrónico debe ser rechazado por algunas de las siguientes causales:
  - a. Errores en la confección del archivo electrónico que hacen imposible la lectura o análisis de la información contenida
  - b. Inexistencia de algunos de los siguientes datos: Tipo de documento y folio de éste, Rut emisor, Rut receptor, fecha de emisión, monto total, timbre electrónico y firma electrónica.
  - c. Firma electrónica inválida
  - d. Transacción inexistente
  - e. Error en el Rut del emisor
  - f. Error en el Rut del receptor

Otros motivos de rechazo serán parte de las condiciones acordadas entre emisor y receptor.

4. En el caso de un rechazo, el receptor electrónico no tendrá la obligación de registrar el DTE en los Libros de Compras y Ventas ni de incorporarlo a sus

registros contables y tampoco tendrá la obligación de incorporarlo a los archivos Información Electrónica de Ventas e Información Electrónica de Compras a que se refiere el resolutive octavo.

En caso que no efectúe los registros indicados en el párrafo anterior, el receptor tampoco deberá registrar la Nota de Crédito o de Débito Electrónica que emita el emisor para corregir el error.

5. Si el documento tiene errores distintos de los mencionados en el número 3 de este resolutive, será responsabilidad del receptor decidir si acepta o rechaza el documento.
6. Si el documento es aceptado por el receptor, éste deberá registrar el documento en los plazos que la ley establece.
7. Si el receptor electrónico retira o recibe bienes con la representación impresa de un DTE, deberá conservar un ejemplar de ésta hasta haber recibido el documento tributario electrónico en su formato digital.
8. El receptor electrónico debe entregar un acuse recibo al emisor electrónico e informar su conformidad o disconformidad por los medios y en las condiciones que haya acordado con el respectivo emisor electrónico. En todo caso, deberá cumplir con los requisitos mínimos para el intercambio de información entre contribuyentes, establecido en el Instructivo Técnico publicado en el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos.

#### **De los procedimientos de un receptor no electrónico para recibir documentos electrónicos.**

1. El registro en la contabilidad de un documento electrónico para un Receptor No Electrónico seguirá teniendo como respaldo válido el documento en papel. En estos casos, la representación impresa del documento electrónico será

tributariamente válida si cumple con el formato establecido en Resolución Ex. N° 18 de 2003.

2. Cuando no haya entrega de mercaderías con el documento electrónico, un Receptor No Electrónico podrá autorizar en forma expresa al emisor electrónico para que éste le envíe o publique en forma electrónica la representación impresa, de modo que el receptor pueda efectuar la impresión. La autorización otorgada deberá ceñirse a lo establecido en la Resolución Ex. N°11, del 14 de febrero de 2003. El formato de envío del documento deberá regirse por lo establecido por el SII en el Instructivo Técnico publicado en el sitio Web.

### **De la verificación de los documentos electrónicos**

En el sitio Web del SII, se podrá consultar sobre los contribuyentes autorizados, primer período de vigencia y documentos que cada contribuyente está autorizado a emitir en forma electrónica.

Igualmente, el receptor de un documento tributario electrónico podrá verificar en este sitio Web si el documento ha sido recibido por el SII; esta consulta se debe realizar considerando que haya transcurrido el tiempo requerido para el envío de los documentos por parte del emisor y el tiempo requerido de proceso, para que éstos estén en las bases del SII.

Si el documento ha sido recibido por el SII, el receptor podrá comprobar si los datos del documento que tiene en su poder y que se detallan en el párrafo siguiente, son iguales al del documento electrónico recibido por el Servicio de Impuestos Internos.

Los datos de un DTE que se podrán verificar son: Rut emisor, Rut Receptor, Tipo de documento, Folio, Fecha de emisión y Monto Total.

## De los registros electrónicos

1. El contribuyente electrónico deberá mantener los siguientes registros en forma electrónica:

a. **Información Electrónica de Ventas:** Este archivo está constituido por un sector que corresponde a Detalle por documento y otro sector que corresponde a información de Resumen del Período que se genera una vez al mes; la descripción del formato de este archivo está publicada en el sitio Web del Servicio.

Cada vez que se emita un documento tributario electrónico por ventas y servicios o ajustes de este tipo de operaciones, se deberá registrar la información en el archivo Información Electrónica de Ventas. Al finalizar el período tributario, se debe incorporar la información de los documentos no electrónicos, de las Boletas Electrónicas y generar el Resumen del Período.

Mensualmente, dentro del plazo que el SII determine y que será publicado en su sitio Web, se deberá enviar el Resumen del Período anterior, junto con el Detalle del total o parte de los documentos registrados, esto último de acuerdo a lo que se haya establecido en la descripción de formato, publicado en el sitio Web.

b. **Información Electrónica de Compras:** Este archivo está constituido por un sector que corresponde a Detalle por documento y otro sector que corresponde a información de Resumen del Período el cual se genera una vez al mes; la descripción del formato de este archivo está publicada en el sitio Web del Servicio.

Cada vez que se emita o reciba un documento electrónico correspondiente a compras o ajustes de este tipo de operaciones, se deberá registrar la

información del documento en este archivo electrónico. Al finalizar el período tributario, se debe incorporar la información de los documentos no electrónicos de este tipo de operaciones y generar el Resumen del Período.

Mensualmente, dentro del plazo que el SII determine y que será publicado en su sitio Web, se deberá enviar el Resumen del Período anterior, junto con el Detalle del total de los documentos registrados, tanto electrónicos como no electrónicos.

- c. **Libro de Guías de Despacho Electrónicas:** Cada vez que emita una Guía de Despacho Electrónica, se deberá registrar en este archivo electrónico. Al finalizar cada período tributario se deberá anotar en la misma línea de la Guía, el número de la Factura Electrónica o no electrónica respectiva. Al término de cada período tributario se deberá guardar el archivo firmado electrónicamente. Este archivo no debe enviarse al Servicio de Impuestos Internos, salvo que sea requerido en forma especial para fines de fiscalización.
2. Todos los registros deberán estar disponibles y actualizados en la sucursal o casa matriz, para posibles revisiones del Servicio de Impuestos Internos.

### **De la información de los Libros de Compras y Ventas**

1. La autorización para emitir documentos electrónicos no exime al contribuyente de la obligación de mantener actualizados los Libros de Compras y Ventas, de acuerdo a lo dispuesto en el Título XIV, del Reglamento del D.L. N° 825, de 1974. Sin embargo, el contribuyente autorizado como emisor electrónico no estará obligado a mantener estos libros en medios impresos. Ante una fiscalización del Servicio, deberá entregarlos según lo dispuesto en el numeral 2 de este resolutivo.

Esta norma será transitoria y se aplicará hasta que el Servicio de Impuestos Internos dicte una norma general respecto de la contabilidad en hojas sueltas impresas computacionalmente, la cual eximirá de la impresión de los Libros de Compras y Ventas sólo a quienes cumplan los requisitos que en ella se establezcan.

2. En caso que el Servicio de Impuestos Internos requiera información de los Libros de Compras y Ventas de un emisor electrónico, la información deberá ser entregada por los medios y formato que se establece en los literales siguientes:
  - a. Si la información requerida es del período en curso o de los dos períodos anteriores al actual en curso, ésta podrá ser solicitada en forma impresa o a través de medios tecnológicos. En el caso de su entrega por medios tecnológicos, se podrá entregar toda la información de acuerdo al formato de los archivos Información Electrónica de Ventas y Compras establecido y publicado por el Servicio de Impuestos Internos en su sitio Web.
  - b. Si la información es de períodos anteriores a aquéllos señalados en el literal precedente, y corresponde a períodos en que el contribuyente estaba autorizado como emisor electrónico, la información se solicitará sólo a través de medios tecnológicos según el formato del archivo Información Electrónica de Compras y del archivo Información Electrónica de Ventas, es decir no será exigida en forma impresa.
  - c. Si la información también es de períodos anteriores a los señalados en el literal a), pero corresponde tanto a períodos en que el contribuyente estaba autorizado como emisor electrónico como a períodos en que el contribuyente no era emisor electrónico, el contribuyente podrá optar por entregar toda la información por medios electrónicos, de acuerdo al formato del archivo Información Electrónica de Ventas y Compras establecido y publicado por el Servicio de Impuestos Internos en su sitio Web. En caso que no utilice esta

opción, deberá hacer entrega de la información de los Libros de Compras y Ventas correspondiente a los períodos en que no estaba autorizado como emisor electrónico, en forma impresa en papel foliado, timbrado por el SII.

## **De la fiscalización y verificación de documentos**

### **1. Documentos solicitados para verificar o cruzar información**

- a. Frente a una solicitud del Servicio de Impuestos Internos, el emisor electrónico deberá poder exhibir en forma inmediata los documentos electrónicos emitidos y recibidos durante el período en curso y en los dos períodos tributarios anteriores, que correspondan a la casa matriz o sucursal. Si los documentos corresponden a otros períodos tributarios, el plazo será de 10 días hábiles para generar y entregar la información.
- b. Se podrá solicitar información de documentos electrónicos específicos de acuerdo a los siguientes criterios:
  - i. Documentos electrónicos recibidos de un determinado proveedor.
  - ii. Documentos electrónicos emitidos a un determinado receptor.

En este caso, se otorgará un plazo de 10 días hábiles para generar y entregar la información solicitada.

### **2. Documentos requeridos para efectuar una auditoria, examen o verificación al emisor electrónico**

Si los documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos requeridos son de uno o más períodos anteriores al mes en curso, y tienen como objetivo efectuar una auditoria, examen o verificación de ellos, el contribuyente dispondrá del plazo

de un mes establecido en el artículo único de la Ley N° 18.320 para la entrega de la información.

Adicionalmente, se podrá requerir información de documentos electrónicos específicos emitidos o recibidos, de acuerdo a los siguientes criterios:

- i. Por período tributario.
  - ii. Por determinado rango de montos netos.
  - iii. Por determinado rango de IVA.
3. Cuando se solicite o requiera la presentación de los documentos electrónicos, de acuerdo a los numerales 1 y 2, éstos deberán ser entregados en su representación impresa, a través de un medio electrónico, o enviados a través de Internet, de acuerdo a lo que se determine en la solicitud o requerimiento. Cuando la fiscalización se realice en la casa matriz se podrán requerir o solicitar los documentos electrónicos emitidos y recibidos en la casa matriz y sus sucursales.

En el caso de documentos tributarios electrónicos emitidos por el contribuyente, se podrá solicitar la impresión de hasta diez (10) documentos.

En el caso de documentos tributarios electrónicos recibidos por el contribuyente de parte de otros emisores electrónicos, se solicitará o requerirá la entrega de dichos documentos sólo en medios electrónicos o a través de Internet.

### **De la fiscalización de los archivos electrónicos**

1. **Archivos Información Electrónicas de Ventas y Compras solicitados para verificar o cruzar información**

- a. El emisor electrónico deberá poder entregar en un medio electrónico, en forma inmediata, tanto en la casa matriz o sucursal en que se esté efectuando la acción de fiscalización, el archivo Información Electrónica de Ventas correspondiente a los documentos electrónicos emitidos en el período en curso. Esta información también podrá ser solicitada en forma impresa en papel no foliado, caso en el cual el contribuyente dispondrá de 3 días hábiles para la entrega de la información.
  
- b. El emisor electrónico también deberá estar en condiciones de entregar en forma inmediata, los archivos Información Electrónica de Ventas y de Compras de la casa matriz o sucursal en su caso, con la información correspondiente a los documentos, tanto manuales como electrónicos, de los dos períodos anteriores a aquel en curso.

Esta información también podrá ser solicitada en forma impresa en papel no foliado, caso en el cual el contribuyente dispondrá de 3 días hábiles para la entrega de la información.

- c. Si la información de estos archivos es de períodos anteriores a los establecidos en los literales a) y b), el contribuyente dispondrá de un plazo de 10 días hábiles para entregar la información. En el caso de los citados archivos electrónicos, la información deberá ser entregada al Servicio de Impuestos Internos en los medios que se establecen en el numeral 2 del resolutive noveno, letras b) y c).
  
- d. También se podrá solicitar para fines de verificación, información contenida en los archivos Información Electrónica de Compras e Información Electrónica de Ventas, según los siguientes criterios:
  - i. Documentos recibidos de un determinado proveedor.
  
  - ii. Documentos emitidos a un determinado receptor.

En estos casos habrá un plazo de 10 días hábiles para generar y entregar la información solicitada.

**2. Archivo Libro de Guías de Despacho Electrónicas solicitados para verificar o cruzar información**

- a. El emisor electrónico deberá poder exhibir en un medio electrónico, en forma inmediata, tanto en la casa matriz o sucursal en que se esté efectuando la acción de fiscalización, el archivo Libro de Guías de Despacho Electrónicas correspondiente a los documentos electrónicos emitidos en el período en curso y en períodos anteriores.

Si la información es del período en curso la información también podrá ser solicitada en forma impresa en papel no foliado, caso en el cual el contribuyente dispondrá de 3 días hábiles para la entrega de la información.

- b. También se podrá solicitar la información en un medio electrónico el Libro de Guías de Despacho Electrónicas, correspondiente a documentos generados a un determinado receptor. En estos casos se dispondrá de un plazo de 10 días hábiles para generar y entregar la información.

**3. Archivos Electrónicos requeridos para efectuar una auditoria, examen o verificación al emisor electrónico**

Si los archivos, Información Electrónica de Ventas, Información Electrónica de Compras o Libro de Guías de Despacho Electrónicas, son de uno o más períodos anteriores al mes en curso, y se requieren para efectuar una auditoria, examen o verificación de ellos, el contribuyente dispondrá del plazo de un mes, establecido en el artículo único de la Ley N° 18.320, para la entrega de la información. Esta entrega de información deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el resolutive noveno N°2.

En estos casos también se podrá requerir la información según los siguientes criterios:

a. Para los archivos Información Electrónica de Ventas y Compras:

- i. Por período tributario.
- ii. Por determinado rango de montos netos.
- iii. Por determinado rango de IVA.

b. Para el archivo Libro de Guías de Despacho:

- i. Por período tributario.
- ii. De acuerdo al valor del “Indicador Tipo de Traslado de Bienes”.
- iii. Por rango de monto total para Guías correspondientes a ventas.

4. Todos los archivos cuya entrega sea requerida por el Servicio de Impuestos Internos, y que se especifican en el resolutivo octavo y en el numeral 1 del resolutivo noveno, deberán entregarse firmados electrónicamente por un signatario autorizado ante el SII.

#### **De la desafiliación**

1. El Servicio de Impuestos Internos se reserva el derecho de suspender la autorización otorgada al contribuyente para operar en el sistema de facturación electrónica si no cumple las obligaciones establecidas en la presente resolución, como asimismo, si en el período de un año a contar del primer período tributario de vigencia, el contribuyente no genera en forma permanente Facturas Electrónicas, Notas de Crédito Electrónicas y Notas de Débito Electrónicas. En

estas circunstancias, el SII publicará la fecha de desautorización en el Diario Oficial.

2. Igualmente, el contribuyente podrá desistirse de ser un emisor electrónico, situación que deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, a través de una solicitud de desafiliación. El Servicio de Impuestos Internos emitirá una resolución en la cual establecerá la fecha de desafiliación, que corresponderá al período tributario a partir del cual el contribuyente dejará de ser un emisor electrónico; esa resolución deberá ser publicada en extracto por el contribuyente en el Diario Oficial.
3. Si el contribuyente es desafiliado como emisor de documentos electrónicos, el Servicio de Impuestos Internos considerará desautorizados los folios que no hayan sido utilizados a la fecha de desafiliación y por lo tanto rechazará todo documento electrónico cuya fecha de emisión sea posterior a esa data.

El emisor electrónico deberá cumplir el Instructivo Técnico y los formatos de documentos y archivos electrónicos de acuerdo a la actualización que de ellos realice el Servicio de Impuestos Internos. Cuando el Servicio de Impuestos Internos efectúe modificaciones a estos documentos, se publicará en el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos la documentación actualizada y el plazo para adecuarse a ella.

El incumplimiento de las obligaciones que establece esta resolución, como asimismo la utilización maliciosa del Sistema de Factura Electrónica, está sancionado en los artículos 97 ó 109 del Código Tributario, según corresponda.

Los contribuyentes que, a la fecha de publicación de esta resolución, sean emisores electrónicos, deberán adecuar sus procedimientos a esta normativa.

### 1.3.5 El Establecimiento Permanente en El Comercio Electrónico.

#### Establecimiento Permanente:

**Definición:** Cualquier lugar de negocios donde se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

En los tratados para evitar la doble imposición se busca distribuir la potestad o el derecho tributario entre el país de la fuente y el país de residencia de los inversionistas.

De las actividades económicas que regulan los tratados, las más importantes son las actividades empresariales. Uno de estos tratados es el modelo propuesto por la OCDE para evitar la doble imposición. En dicho tratado se establecen tres tipos de establecimiento permanente:

1. **La regla básica** se construye alrededor del concepto "lugar fijo de negocios".
2. **Cláusula de construcción** "La expresión establecimiento permanente' comprende así mismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionados con ellos pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior o doce meses"
3. **La cláusula del agente dependiente**

No se considera que una empresa tiene un Establecimiento Permanente (EP) por el mero hecho de que realice sus actividades a través de un agente mediador, comisionista o corredor que goce de un estatuto independiente y actúe en el marco ordinario de su actividad. Por el contrario, sí **existe tal EP cuando una persona distinta de las anteriores actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes que la faculten para concluir contratos en su nombre, a menos que se trate de**

actividades auxiliares o preparatorias de la actividad que constituye el núcleo del negocio de la empresa.

### **1.3.5.1 Principios Aplicables.**

Para comprobar o determinar la existencia real de un establecimiento permanente conforme a la regla básica, se hace necesario estar en la posibilidad de demostrar que en el caso en concreto se dan los principios de:

#### **1.3.5.1.1 Principio objetivo.**

Para demostrar este principio se necesita comprobar dos extremos.

**a) La prueba del lugar de negocios.** El Modelo incorpora la llamada "lista positiva" de carácter enunciativo consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes y los cuales son:

- Una sede de dirección
- Una sucursal
- Una oficina
- Una fábrica
- Un taller
- Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Puede darse el caso de algunos de los anteriores lugares de negocios que no sean establecimientos permanentes por contenerse en la llamada "lista negativa", la cual es de carácter limitativo y según el modelo de la OCDE establece que no obstante la prueba del lugar de negocios, esto no incluye:

- La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente.

- El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residentes con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionados en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar".

#### **b) La prueba de localización.**

El lugar de negocios tiene que estar vinculado geográficamente con el país de la fuente, es decir encontrarse en su territorio. En principio se trata de un lugar fijo que se encuentra en un lugar preciso con cierto grado de permanencia.

##### **1.3.5.1.2 Principio subjetivo.**

Habiendo analizado el principio objetivo, necesitamos completar el concepto de establecimiento permanente con la demostración de la presencia física del contribuyente. Las dos pruebas contundentes para, demostrar este principio son:

#### **a) La prueba del Uso**

Los tribunales alemanes sostienen que el residente del país de la fuente necesita tener derecho sobre "el lugar fijo de negocios", al extremo que ese derecho implique que no puede ser removido del mismo sin su consentimiento. Pongamos el caso de un servicio

de consultoría, en donde se especifica en el contrato, que los consultores tendrán a su disposición oficinas de su cliente en el país de la fuente. La cláusula, conteniendo lo anterior, constituye el requisito para acreditar ante los tribunales alemanes, el derecho de uso.

Por el contrario, los países angloamericanos consideran suficiente, para acreditar esta prueba, el simple uso del lugar fijo de negocios sin necesidad de tener un título específico ni un derecho consagrado en un contrato como exigen los alemanes.

Una variante relacionada con la prueba de uso, se refiere a la siguiente pregunta: ¿Es necesaria la presencia física de un residente en el extranjero? En general la respuesta debe ser afirmativa.

b) La Prueba de la Permanencia Física.

¿Qué tan estable debe ser el establecimiento? ¿Se requiere de una permanencia definitiva? ¿Basta con una continuidad indefinida?

La segunda prueba necesaria para acreditar el principio subjetivo es el de la permanencia. La prueba de la permanencia se relaciona con la solución dada al uso, si se adopta el criterio alemán, se requiere tener adicionalmente el derecho de la permanencia; por el contrario, si prevalece el principio anglosajón, ese derecho no requiere ser demostrado.

Con independencia de lo señalado en el párrafo anterior, basta con que el establecimiento tenga una continuidad indefinida; se trate de una actividad empresarial realizada con ánimo de permanencia. Inclusive, algunos países han aceptado que puede haber establecimiento permanente en instalaciones que se efectúan por un tiempo limitado, relacionado con actividades temporales.

#### **1.3.5.1.3 Principio de Funcionalidad.**

Se debe demostrar la conexión entre la actividad empresarial y la oficina principal. Las dos pruebas para demostrar este principio son:

#### **a) La Prueba de la actividad empresarial.**

Debe ser actividad empresarial conforme a la legislación interna de cada país, hay que tener muy clara la diferencia entre las actividades civiles y las mercantiles.

#### **b) Prueba de la Conexión.**

Esta prueba busca relacionar las actividades del establecimiento con el residente en el extranjero.

### **1.3.5.2 Potestad Tributaria (Soberanía y Jurisdicción Tributaria)**

#### **a) Soberanía.**

La soberanía es una cualidad o tributo del poder del Estado y significa que dicho poder es absoluto. Es decir una suprema autoridad que rige el accionar de un territorio, siendo este el espacio geográfico sobre el cual el ordenamiento jurídico internacional le reconoce a un Estado la soberanía, lo que implica el derecho de disponer plenamente de él, y el ejercicio de su jurisdicción exclusiva como atributo esencial de la misma.

La soberanía se divide en tres especies:

- La soberanía personal que es la supremacía que tiene y ejerce sobre sus propios nacionales o ciudadanos (personas natural y jurídicas), y que comprenden el derecho de aplicar su legislación para regular la conducta de aquellos y atribuirle consecuencias legales en cualquier lugar donde se encuentren; esto es dentro o fuera del territorio.
- La soberanía territorial es el poder para ejercitar su autoridad suprema sobre todas las personas o bienes localizados dentro de su propio territorio.
- La soberanía funcional atiende al fenómeno del ejercicio de jurisdicción reconocido por el derecho internacional en lugares geográficos donde el Estado no ejerce dominio pleno o

en situaciones donde es posible detectar alguna forma de Gobierno sin territorio; tal es el caso de las Organizaciones Internacionales.

#### **b) Jurisdicción.**

Es un aspecto de la soberanía y una cualidad esencial de ella consiste en el ejercicio del poder soberano del Estado a través de sus órganos de gobierno y que se caracteriza por ser excluyente de la potestad de otros.

La jurisdicción en sus diferentes facetas es ejercida:

- En el territorio del sobre las personas que él habitan, tanto nacionales como extranjeros.
- Respecto de ciertas consecuencias producidas dentro del territorio por personas que actúan fuera de él y, así mismo,
- Sobre los propios Nacionales ubicados en terceros Estados.

Por lo tanto, en virtud de estas circunstancias se puede sostener que las bases para el ejercicio de la Jurisdicción son fundamentalmente el territorio y la nacionalidad.

La conexión fiscal puede ser definida como la relación legal entablada entre un Estado soberano y un sujeto fiscal (sujeto pasivo) en virtud de la que surge el derecho a imponer tributos. Dicha relación a su vez resulta en virtud de la presencia de hechos imponibles definidos por la legislación del propio Estado.

#### **1.3.5.2.1 Principios que presiden la Tributación.**

Los principios tributarios que deben regir en el comercio electrónico, según la OCDE, consiste en adaptar los principios tributarios clásicos, motivado por la aparición del comercio electrónico.

a) **Principio de Neutralidad:** Significa que la imposición tiene que ser equitativa y neutral y ello no sólo en su relación al tratamiento del comercio electrónico frente al tradicional, sino que también despliega sus efectos de las distintas formas de comercio electrónico.

Es decir que los tributos que gravan las operaciones no hacen distinción entre operaciones virtuales o tradicionales. Una forma de ilustrar este principio es en el caso de dos contribuyente que se dedican uno al comercio tradicional y el otro al comercio electrónico, los dos tiene la obligación a tributar sin hacer distinción del tipo de comercio que realicen.

b) **Principio de Eficiencia y Recaudación:** Es preciso minimizar los costos de cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes y de igual modo, los costos que genera la gestión tributaria para las administraciones públicas. En el caso del comercio electrónico los costos en que incurrirán el contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones, así como la Administración para llevar a cabo su función fiscalizadora, en este medio de comercialización no deberían representar costos tan elevados que resulten poco factibles, deberán buscar la eficiencia, aprovechar los recursos con que cuentan para cumplir con sus obligaciones.

c) **Principio de la Certeza y Simplicidad:** Los regímenes fiscales que arbitren han de ser claros y simples de forma que se puedan comprender por los destinatarios de las normas sin complejas interpretaciones para de este modo, conocer previamente las consecuencias fiscales de una operación antes de realizarla.

d) **Principio de Efectividad y Claridad:** Con estos principios se pone de manifiesto la necesidad que la tributación sea equilibrada de modo que mantenga la cuantía en el momento adecuado. En otras palabras la Administración Tributaria deberá desarrollar su gestión de forma que los recursos provenientes de la recaudación estén disponibles oportunamente, y en la cuantía que sea necesaria, en el caso del comercio electrónico la efectividad y claridad en la recaudación de los tributos no debería diferir del comercio tradicional.

- e) **Principio de la Flexibilidad:** Las soluciones que se den a la tributación del comercio electrónico han de ser flexibles, pues hay que asegurar las medidas tributarias que se puedan adaptar al desarrollo técnico y comercial. El marco jurídico tributario deberá ser flexible, permitir adaptarse a los eventos futuros, de manera que pueda regular aquellos cambios que se generen en las operaciones debido a los avances en la tecnología. Art. 107 CT establece los documentos que se deben emitir tanto manual o electrónicamente, y da la pauta para que la Administración Tributaria controle las operaciones que se realiza a través del medio electrónico están citadas en el Art. 113 último inciso.

#### **1.3.5.3 Principio de Fuente y Residencia**

En términos generales, el criterio o principio de la fuente (también denominado principio de origen o territorial) es aquel según el cual El Estado en cuyo territorio la ganancia se obtiene posee la jurisdicción fiscal para gravarlo. Luego de analizar las distintas alternativas para fundamentar la jurisdicción fiscal de los Estados, se ha concluido, que las alternativas básicas son el domicilio y el origen es decir la residencia y la fuente.

#### **1.3.5.4 Relación Jurídico-Tributario Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.**

“El concepto de sujeto activo de la relación jurídica tributaria suele identificarse con el de acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación.” Es decir que es El Estado el acreedor que posee la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria a los contribuyentes lo cual se encuentra establecido en el Art. 19 del Código Tributario.

En cuanto al sujeto pasivo, se puede decir que ante la Administración Tributaria se encuentra una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función. Entre este tipo de sujetos existen unos que desempeñan diferentes funciones,

como por ejemplo el contribuyente, el cual se considera el sujeto pasivo por excelencia, que se define como la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria del hecho imponible. En otras palabras el contribuyente es la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo. Existen otros tipos de sujetos pasivos, que desempeñan funciones diferentes ante la Administración Tributaria, los cuales se mencionaran continuación:

- El Sustituto: Será sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la Obligación Tributaria así como a su información y pago.
- Retenedores y obligados a ingreso a cuenta: Es un intermediario entre el Contribuyente y la Hacienda Pública que se encarga de captar y enterar un anticipo de pago a cuenta de los Tributos, a diferencia del sustituto en este caso no desaparece la relación entre el Contribuyente y la Administración Tributaria.
- El Responsable, el cual puede ser subsidiario y solidario: Un responsable solidario es aquel a quien se le exigirá el pago de la deuda tributaria del deudor principal sin necesidad de agotar la acción de cobro, en cuanto al subsidiario le será exigible el pago de la deuda tributaria después de haber realizado todas las acciones de cobro al deudor principal.

En art. 30 del Código Tributario se consideran sujetos pasivos los obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean estos en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. Para ilustrar mejor esta relación jurídica - tributaria entre sujeto pasivo y activo con relación al comercio electrónico, se puede citar lo siguiente:

En El Salvador cuando se realizan operaciones de Comercio electrónico, el sujeto activo sigue siendo el Estado a través de la Administración Tributaria, el sujeto pasivo será el contribuyente, es decir el responsable del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas. Por ejemplo si el Sr. Mario Guerrero adquiere un libro en la página Web de My Books, el pago lo realiza con

tarjeta de crédito, dicha transacción es on line, ambos están situados en El Salvador , en este caso la Administración Tributaria obliga a My Books a emitir un documento que respalde la operación como se establece en el Art. 107 del Código Tributario, de igual manera esta obligado a declarar y pagar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) y el anticipo a cuenta por este ingreso, de igual manera como si esta se hubiera hecho de manera tradicional.

#### **1.4 Tipos de Comercio Electrónico.**

##### **1.4.1 Comercio Electrónico Indirecto (Off Line):**

Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución es decir es llevado a la puerta de su casa.

##### **1.4.2 Comercio Electrónico Directo (On Line):**

Donde el pedido, pago y envío del bien se produce On Line; son bienes de naturaleza intangibles que viajan por la red.

Para efectos tributarios es el directo quien posee mayor relevancia, pues se torna dificultoso establecer la naturaleza intrínseca de la operación ya que en los derechos y productos que se transmiten, se verifica una desmaterialización del objeto, vía digital.

#### **1.5 Modalidades del Comercio Electrónico**

Según el tipo de agente que interviene en la relación de intercambio, se pueden distinguir varias formas, y con ello, varias modalidades de comercio electrónico:

- Comercio electrónico entre empresas (B2B).
- Comercio electrónico entre empresas y consumidor (B2C).
- Comercio electrónico entre consumidores (C2C).
- Otros tipos de transacciones electrónicas.



### 1.5.1 Comercio Electrónico entre Empresas (B2B).

El comercio electrónico interempresarial es conocido como Business-to-Business y se refiere a las transacciones realizadas entre empresas en el mercado electrónico. Estas transacciones son las que efectúan las compañías cuando realizan pedidos, reciben facturas, efectúan pagos y en definitiva, se relacionan con sus proveedores o clientes corporativos a través de Internet. El comercio empresa-empresa es mucho más que la venta en Internet, e incluye una gran variedad de aspectos que permiten hacer negocios electrónicamente, incluyendo uniones electrónicas entre procesos dentro de una organización y entre organizaciones distintas, a lo largo de la cadena de valor.

El origen de este tipo de transacciones puede situarlo a través de los sistemas de intercambio de pedidos y facturas, como el Intercambio Electrónico de Datos, mejor conocido como EDI (en sus

siglas en inglés) sistemas que están basados en otro tipo de tecnologías. Sin embargo las grandes compañías y sus proveedores están empezando a trasladarse hacia los protocolos de Internet.

Aunque los medios de comunicación están constantemente definiendo el comercio electrónico como de aquel que tiene que ver con las ventas on line a los consumidores finales, es el negocio “empresa a empresa” el que crecerá en el futuro más próximo. A manera de ejemplo se puede ilustrar esta modalidad, La empresa “X” compra electrónicamente a la Empresa “Y” materia prima para la elaboración de zapatos, tanto el pedido como el pago se efectúan vía Internet, como se puede observar esta es una relación de Empresa a Empresa de tipo Off Line

### **1.5.2 Comercio Electrónico entre Empresas y Consumidor (B2C).**

Es el comercio que permite las transacciones entre las compañías y el consumidor final. En la actualidad, y en países como el nuestro las compras de los consumidores a través de Internet representan una cuota pequeña en el mercado en comparación al crecimiento que se proyecta para este tipo de transacciones. Si se centra en la óptica empresarial, en este tipo de relaciones se puede mencionar a fabricantes o minoristas, ya que Internet elimina los obstáculos que justifican la necesidad de intermediarios.

La principal ventaja que el comercio en la red ofrece a las empresas es la posibilidad de vender directamente al consumidor, sin la infraestructura que normalmente va asociada a una localización determinada y una operación de venta directa. Es decir no se necesita de empleados y todos los demás aspectos que implica la existencia de un establecimiento físico, la relación entre cliente y empresa es más directa, cómoda y practica para el usuario mientras que la empresa reduce sus costos y gastos puesto que no necesita de intermediarios para llevar a cabo la transacción. Se ve como una oportunidad de abrirse a nuevos mercados, a la vez que permite mejorar el nivel de servicios que se ofrece al consumidor.

Los sectores que más están experimentando cambios debidos al comercio electrónico en Internet, corresponden a los sectores de agentes de bolsa, software y hardware, viajes y venta de libros. También, la venta de música .Otros sectores como las floristerías y tiendas de regalo, han recibido un impacto grande, pero gradual.

Para ilustrar la modalidad B2C se presenta el siguiente ejemplo:

El Sr. Jorge Medina gozará de sus vacaciones anuales por lo que decide compra un pasaje de avión a Estados Unidos a través de la Página electrónica de TACA el pago lo hace con tarjeta de crédito VISA, para lo cual le emiten un código de reserva y un comprobante electrónico que ampara su compra, esta transacción es de tipo On line de Empresa a Consumidor

### **1.5.3 Comercio Electrónico entre Consumidores (C2C).**

Se trata de la realización de transacciones entre consumidores, procesos de compraventa que pretenden poner en contacto a los oferentes y demandantes de un determinado producto sin que exista la necesidad de un intermediario.

En este tipo de comercio electrónico destacan por volumen de negocio las subastas on line. Entre otras ventajas, este tipo de transacción permite a los consumidores fijar ellos mismos el precio y definir una categoría de productos en función de sus preferencias específicas.

Los consumidores finales promueven sus productos en una página Web donde otros consumidores pueden acceder y realizar un intercambio estableciendo las condiciones entre ellos. Una manera de ejemplificar esta relación es a través de las ventas que se realizan en páginas como [www.deremate.com](http://www.deremate.com) en la cual los consumidores venden y compran entre ellos diversidad de artículos y servicios en los cuales ellos establecen las condiciones.

#### **1.5.4 Otros Tipos de Transacciones Electrónicas.**

En este apartado se exponen otros tipos de transacciones electrónicas que no involucran necesariamente un movimiento económico.

Comercio electrónico entre empresas (o consumidores) y administración pública (B2A, C2A).

Las transacciones entre los consumidores y la administración pública (o conocida como gobierno), así como entre las empresas y la administración pública, también se podrían considerar como un modelo de comercio electrónico.

Pueden incluirse aquí los tipos de transacciones como el envío de formularios de planillas provisionales, impuestos, recepción de concursos, el envío de ofertas, intercambio de información, etc. Estas transacciones están adquiriendo particular importancia en los últimos años.

Este tipo de transacciones en las que una empresa o consumidor son de alguna manera proveedores de la Administración Tributaria, se podrían englobar respectivamente en Comercio electrónico entre consumidor y empresa (C2B).

En el país un ejemplo de esta modalidad es el envío de las declaraciones vía Internet al Ministerio de Hacienda, así como el envío de formularios y otro tipo de información que se encuentra disponible en la Web como es el caso de la DIGESTYC. Donde se pueden descargar los formularios y presentarlos por el mismo medio ahorrando tiempo, combustible entre otros.

### **1.6 Ventajas del Comercio Electrónico**

- Mejoras en la distribución: La Web ofrece a ciertos tipos de proveedores (industria del libro, servicios de información, productos digitales) la posibilidad de participar en un mercado interactivo, en el que los costos de distribución o ventas tienden a ser cero.

- Beneficios operacionales: El uso empresarial de la Web reduce errores, tiempo y sobrecostos en el tratamiento de la información. Los proveedores disminuyen sus costos al acceder de manera interactiva a las bases de datos de oportunidades de ofertas, enviar éstas por el mismo medio, y por último, revisar de igual forma las concesiones.
- Acceso a más información: La naturaleza interactiva de la Web y su entorno de hipertexto le permite al cliente obtener de manera rápida y sencilla información adicional sobre el producto que busca.
- Facilita la investigación y comparación del mercado: La capacidad de la web para acumular y analizar grandes cantidades de datos especializados permite la compra por comparación y acelera el proceso de búsqueda de los artículos.

## **1.7 Desventajas del Comercio Electrónico**

Tanto para las empresas como para los consumidores finales existe la problemática de que no se cuenta con una legislación que ampare y de seguridad de las operaciones que se realizan a través de la Web, que permita garantizar la confiabilidad de las mismas.

Definitivamente los principales problemas del comercio electrónico en cuanto a la regulación recaen en el aspecto tributario. El comercio electrónico se halla actualmente todavía en una fase inicial, de expansión y constante evolución, sobre todo en países como El Salvador. Desde el punto de vista tributario, empiezan a aparecer los primeros problemas, pero las soluciones normativas a los mismos aún se encuentran, en general, en un período de formulación de principios o directrices que han de guiar las futuras reformas aun cuando ya se han dado los primeros pasos.

Los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden reconducirse a uno solo: la disminución de recaudación. En efecto, los Estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, como la Unión Europea (UE), ya han mostrado su preocupación por el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, que pueda implicar una bajada en la recaudación de tributos, debido, fundamentalmente, a los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico, a las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno telemático y, finalmente, a los problemas con que se encuentran las Administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno. Estas situaciones tributarias conflictivas afectan, principalmente, al Impuesto Sobre la Renta y al IVA. También inciden, desde luego, sobre otros tributos (por ejemplo, Impuestos Aduaneros, etc.).

### **1.8 Incidencia Financiera y Tributaria del Comercio Electrónico:**

La aparición del comercio electrónico y la generalización del uso de las tecnologías de la información pueden dar lugar a tres tipos de consecuencias económicas que pudieran provocar una disminución de la recaudación tributaria en determinados países:

- a) El comercio electrónico puede dar lugar a un proceso de desintermediación que convierta en innecesarios algunos negocios. Si el negocio desaparece, la tributación en fuente desaparece con él.
- b) El comercio electrónico permitirá un proceso de centralización de determinadas funciones en la empresa al hacer rentables procesos que antes no lo eran.
- c) El comercio electrónico va a provocar que una disminución de la presencia física del oferente en el país de consumo al permitir alcanzar los mismos logros sin necesidad de inversiones.

Uno de los impactos que el comercio electrónico tendrá en la tributación será la disminución de la base imponible debido a la desaparición de intermediarios y disminución de costos por parte de las empresas.

### **1.9 Normativa Contable Aplicable al Comercio Electrónico.**

La Normativa Contable aplicada a las operaciones que se realizan de manera electrónica, son en esencia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), dependiendo del tipo de empresa que realice comercio electrónico aplicara las NIIF Full ( como es el caso de las que cotizan en bolsa y por lo tanto su información es pública) o las NIIF para PYMES.

En esencia el tratamiento contable de las operaciones realizadas electrónicamente no difieren de las operaciones comerciales realizadas por los medios tradicionales, puesto que las actividades comerciales son prácticamente las mismas, solo diferenciado por los medios en los cuales se desarrolla dichas operaciones.

A manera de ejemplificación se puede decir que las ventas de música realizadas electrónicamente, como aquellas que se realizan directamente en los establecimientos físicos de una empresa X constituye en ambos casos un ingreso para la empresa, los cuales no pueden ser en ningún momento tratados contablemente de forma diferenciada por el hecho de haberse realizado en medios diferentes.

En cuanto al control interno y las políticas contables de las empresas que comercialicen productos o servicios por vía electrónico, estas diseñaran las políticas que les permite llevar un adecuado control de sus operaciones, dentro del marco jurídico correspondiente y las normativa técnica se haya adoptado.

Las operaciones que se realizan en el comercio electrónico son en esencia la compra y venta de bienes y servicios ya sean estos bienes tangibles o intangibles, por lo tanto, la normativa contable aplicable a dichas transacciones realizadas por este medio, no difiere en gran medida a las del comercio tradicional.

La Normas Internacionales de Información Financiera, se convierten en la normativa técnica aplicable para las operaciones que se realizan on line, entre estas se pueden mencionar específicamente las siguientes, aunque esta claro que toda la normativa es aplicable por el simple hecho se tratarse de Comerciantes.

- Marco conceptual de las NIIF
- NIC 2
- NIC 18
- NIC 38

Tomando en cuenta las operaciones que se dan a través del e-commerce estas Normas son las que están directamente más relacionadas con el tratamiento contable que se le deben dar a estas operaciones por su misma naturaleza.

En cuanto a las políticas contables, estas se pueden diseñar de acuerdo al tipo de operaciones que se realicen, tomando en cuenta la normativa técnica aplicable y el marco jurídico y tributario.

En el área de Auditoría financiera le son aplicables a este tipo de operaciones electrónicas las Normas Internacionales de Auditoria (NIA`S) es decir todo auditor que proceda a auditar a una empresa que realice operaciones comerciales de forma electrónica puede perfectamente a la hora de realizarle su trabajo utilizar todas las (NIA`S) sin embargo es importante señalar que el Comité Internacional de Práctica de Auditoria ha emitido una Norma de Auditoría Financiera donde se dan los principales lineamientos para el tratamiento de los trabajos que involucren operaciones de comercio electrónico, NIA 1013 "Comercio Electrónico - Efecto en la Auditoria de

Estados Financieros.” Donde se hacen mención de las habilidades y los conocimientos del equipo que llevara a cabo la auditoría sobre Tecnología de Información y la comprensión de estos sobre las implicaciones del comercio electrónico y el efecto que este tipo de operaciones puede tener sobre los Estados Financieros. El conocimiento del negocio es otro punto en esta norma donde se señala la necesidad de que el auditor tenga pleno conocimiento del negocio, lo cual es fundamental a la hora de evaluar la importancia del comercio electrónico en las actividades de la empresa y la plena identificación del tipo de actividades que se realizan, es decir si son actividades meramente comerciales, o por el contrario son actividades de tipo complementario.

La Identificación del riesgo, en este punto se señala algunos de los principales riesgos que este tipo de operaciones conlleva y que el auditor debe ser capaz de identificar, por supuesto se habla acerca de los asuntos legales y de reglamentación como la no existencia de un marco legal internacional para el comercio electrónico, donde se reconoce en el párrafo 22 de la norma el riesgo de que debido a la falta de un marco regulatorio internacional, y debido a que el comercio electrónico no se da solo en un país si no que alcanza diferentes jurisdicciones origina el riesgo de que los impuestos debidos sobre transacciones entre jurisdicciones no se reconozcan de modo apropiado.

Por último la norma se pronuncia a las consideraciones sobre el control interno y sobre el efecto de los registros electrónicos en la evidencia de Auditoría.

## **1.10 Legislación Aplicable al Comercio Electrónico**

### **1.10.1 A Nivel Internacional**

Se puede decir que a nivel internacional existen dos modelos fundamentales de comercio electrónico, en base a los cuales se han estructurado las legislaciones de muchos países:

- 1- La ley modelo sobre comercio electrónico de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI o UNCITRAL por sus siglas en inglés),

aprobada en Nueva York en 1996. Esta ley modelo tuvo como principal objetivo facilitar el comercio electrónico, ofreciendo una serie de reglas internacionalmente aceptables, y que pueden ser establecidos por las diferentes legislaciones de los Estados.

- 2- La Directiva de la Unión Europea sobre el Comercio Electrónico elaborada en 1997, por la Comisión Europea y presentada a los organismos comunitarios competentes a través de una comunicación dirigida a promover un sistema europeo de comercio electrónico.

Esta directiva se complementa con otra que establece la prohibición de transferencia de datos personales a países que no tengan un nivel adecuado de la protección de la privacidad.

De forma general el panorama internacional muestra que la mayoría de los Estados han elaborado o están en vías de desarrollar un marco legal al comercio electrónico; a excepción de México y Francia que han optado por la modificación y reformado sus cuerpos legales ya existentes para dar cabida a la solución de los problemas que generan el comercio electrónico, pero sin dictar un cuerpo único y específico sobre el tema.

### **1.10.2 A Nivel Nacional**

En El Salvador a diferencia de otros países de América y Europa carece de una normativa específica relacionada con el comercio electrónico, a excepción de un anteproyecto de ley, en el cual no ha habido un avance significativo para ratificarlo.

#### **Anteproyecto de Ley de Comercio Electrónico**

Se tiene conocimiento de un anteproyecto de Ley que data desde 1999, en el que entidades como SIGET, los Infocentros, y la Cámara de Comercio, todos liderados por el Ministerio de Economía, a través de su programa de competitividad, elaboraron un primer borrador denominado: "Ley de Comunicaciones y Comercio Electrónico", esta primera versión contenía un total de 59

artículos; y con el apoyo del abogado Ricardo Cevallos, se modificó su articulado y título, y llamándose “Ley de Comercio Electrónico”. Las diferencias entre las versiones se dieron en forma y contenido, unos artículos se fusionaron, otros se ampliaron y otros se cambiaron simplemente de nombre, todo ello para una mejor comprensión. Esta nueva versión aunque trató de reducirse, contenía 66 artículos en total.

Es importante destacar que estas versiones tomaron como base la Ley Modelo de Comercio Electrónico de la UNCITRAL y su creación tenía varios propósitos:

- a) Se trata de dar valor probatorio de los documentos electrónicos en los juicios.
- b) Buscan proteger la propiedad intelectual e industria (derechos de autor de documentos electrónicos y digitales, y software)
- c) Reglamentar el uso de los nombres de dominio (SV)
- d) Pretenden darle valor legal a las firmas electrónicas o digitales, a los certificados digitales y contratos electrónicos.
- e) Definir el rol de entidades reguladoras y certificadoras en esta materia.

En El Salvador, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) no prohíbe manifiestamente hacer una facturación electrónica; sin embargo, sí necesita de un respaldo en papel para las transacciones necesarias para el otorgamiento de un crédito fiscal, lo que representa una limitante.

El Código de Comercio tampoco reconoce transacciones que no tengan un respaldo en papel, por lo tanto no brinda ningún tipo de confiabilidad a los comerciantes en las transacciones electrónicas.

En términos generales se busca fortalecer, dinamizar, modernizar y adaptar la legislación, a los mercados internacionales con los que cada vez los empresarios salvadoreños deben competir.

Se considera que con la incorporación de un soporte jurídico que despeje inquietudes sobre la realización de este tipo de actividades electrónicas, se fomentaría la confianza y por ende se potenciaría el comercio en función de las garantías que los usuarios tendrían en base a la Ley.

Se visualiza además que, aparte de recibir todos los beneficios del comercio electrónico (reducción de costos, tiempos, etc.), se crea una plataforma legal más integral que permite a los inversionistas extranjeros tener mayor confianza en las transacciones realizadas, incluso, es posible que se fortalezca la imagen internacional de país en materia de comercio.

Para el 2001, a través de la Secretaría Nacional se hicieron grandes esfuerzos para darle iniciativa a la propuesta de Ley; sin embargo, el contexto sociopolítico no permitió avanzar en el tema. Inclusive se decía que los Tratados de Libre Comercio que se estaban discutiendo, en ese momento, contendrían cláusulas para regular este tipo de comercio y que por lo tanto, no se consideraba urgente la implementación de una Ley de Comercio Electrónico.

El tema prácticamente quedó “archivado” por seis años, y no fue, hasta finales del año 2007 que, con la Secretaría Técnica de la Presidencia de la República en el marco del programa de E País, se retomó el tema; en esta oportunidad intervinieron en el anteproyecto la SIGET, Ministerio de Economía, FUSADES, CNR, Cámara de Comercio, entre otros; estos actores propusieron un anteproyecto de “Ley de Comercio Electrónico y Firma Electrónica”; también elaboraron dos anteproyectos más, uno para la “Ley de Protección de Datos” y el otro para una “Ley de Delitos Informativos”; esta última era indispensable para complementar la regulación de comercio electrónico.

En esta versión se menciona que el ente regulador sería la SIGET, y entre los temas que se destacan está el asunto de los proveedores de servicios de certificación, certificados electrónicos, infracciones, entre otros. Sin embargo, en esta versión tampoco se habla de cómo se resolverían las controversias en caso de presentarse alguna. En esta última versión se tomó de base la Ley de Firma Electrónica de Costa Rica.

La Secretaría Técnica de la Presidencia de la República a través de E país se había propuesto enviar el proyecto a la Asamblea legislativa a finales del 2008; sin embargo, las campañas sobre las elecciones de Diputados y Presidente frenaron nuevamente este intento. En este año, y por el cambio de Gobierno, aún se está pendiente de ser retomado el tema por las instancias correspondiente.

En realidad los esfuerzos por impulsar el comercio electrónico se han gestado sin necesidad de contar con una Ley General de Comercio Electrónico, por ejemplo, el Programa CENTREX del Banco Central de Reserva facilita por medios electrónicos la tramitación necesaria para las exportaciones, y el Teledespacho del Sistemas de Aduanas es otro ejemplo que ha revolucionado los procesos aduanales, especialmente para los importadores. Aquí se tiene la Ley de Simplificación Aduanera, publicada en el Diario Oficial el 03 de febrero de 1999, en su Art. 1 respalda transacciones hechas de forma digital, convirtiéndose en el más claro avance de regulación de transacciones electrónicas en el país. “Art. 1 La presente Ley tiene por objeto establecer el marco jurídico básico para la adopción de mecanismos de simplificación, facilitación y control de las operaciones aduaneras, a través del uso de sistemas automáticos de intercambio de información.

En El Salvador no se cuenta con normativa específica que regule el comercio electrónico, solo se cuenta con un anteproyecto de ley referente a este tema que data del año 2000 y que aún sigue en espera, sin embargo dicho proyecto no ha sido ratificado aun, por lo tanto las transacciones realizadas por este medio han sido reguladas por las normativas vigentes que se aplican al comercio tradicional.

Por lo tanto se hace necesario que El Salvador, retome uno de los modelos existentes o adapte la normativa vigente con el fin de incluir específicamente el comercio electrónico como tal.

## **a) Normativa Civil.**

### **Código Civil**

El Título I del Libro Cuarto del Código Civil en su artículo 1309 define al contrato como una convención en virtud de la cual una o más personas se obligan para con otra u otras, o recíprocamente, a dar, hacer o no hacer alguna cosa.

En los artículos 1310 al 1314 se mencionan las características de los contratos, los cuales pueden ser unilaterales, bilaterales, gratuitos, onerosos, conmutativos, aleatorios, principal, accesorio, real, solemne, consensual. Los contratos cumplen con estas características dependiendo de la naturaleza y objeto de los mismos.

Así mismo se expresa que en los contratos se distinguen aquellas cosas que son de su esencia, de su naturaleza y las que son puramente accidentales. Estableciéndose que son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales o no produce efecto alguno, o degenera en otro contrato diferente; son de la naturaleza de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales.

En los artículos 1416 y 1417 del mismo Código se establece el efecto de los contratos, manifestando, que todo contrato que haya sido celebrado de forma legal es obligatorio para los contratantes, y cuyos efectos solo cesan entre las partes con el consentimiento de estos o por causas legales.

Además se establece la premisa de que los contratos deben efectuarse de buena fe, obligándose por consiguiente no sólo a lo que se pacta expresamente, sino a todas las cosas que

derivan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por la ley o la costumbre pertenecen a ella.

Dado que el comercio electrónico consiste principalmente en la distribución, compra, venta, mercadotecnia y suministro de información complementario para productos o servicio mediante redes informáticas, es aplicable lo dispuesto en los artículos 1627 y 1628 del Código Civil.

En el art. 1627 se estipula que las obligaciones del vendedor se reducen en general a dos, la entrega o tradición, y el saneamiento de la cosa vendida.

Al vendedor le corresponden los costos que se hicieren para poner la cosa en disposición de entregarla, y al comprador los que se hicieren para transportarla después de entregada.

## **b) Normativa Mercantil**

### **Código de Comercio**

El Código de Comercio es el que rige a todo comerciante y sus actos y por lo tanto es el que regula el Comercio Electrónico y las personas que lo realizan además especifica que las condiciones no contempladas en él estarán establecidas en el código civil y demás leyes afines.

Además en el artículo 1 se da una visión amplia de quienes son los comerciantes entre los cuales se menciona las personas titulares de una empresa mercantil ya sean individuales o sociales, se menciona del lugar donde se atenderá al público el cual en el comercio electrónico no se cuenta con un lugar físico pero si un lugar virtual

El artículo 553 establece que la constitución de las empresas y del propósito de las mismas para lo cual el comercio electrónico aplica ya que este tiene fines de lucro además de ofrecer bienes y servicios.

EL Código de Comercio en el Capítulo II, Título I del Libro Cuarto denominado Obligaciones y Contratos Mercantiles, en sus artículos 966 al 971 establece algunas formas en las que se podrán celebrar los contratos.

En los referidos artículos se estipula que los contratos mercantiles que se celebren por correspondencia quedaran perfeccionados desde que el proponente reciba la respuesta en que se acepte lo que haya ofrecido; pero si en ella se proponen condiciones que modifiquen la propuesta original, el contrato con las modificaciones se perfeccionará hasta que se reciba la contestación aceptándolas.

La oferta y la aceptación telegráficas se equiparán a las hechas por carta.

El art. 968 establece que la oferta y la aceptación por teléfono o radioteléfono, se considerarán entre presentes cuando las partes, sus representantes o mandatarios se comuniquen personalmente.

Art. 970.- La oferta al público de mercancías en catálogos o en cualquiera otra forma de publicidad, obliga al comerciante que la hace a lo que esté expresamente indicado.

Art. 971.- El que por anuncios u ofrecimientos hechos al público, se compromete a alguna prestación en favor de quien llene determinada condición o desempeñe ciertos servicios, contrae la obligación de cumplir lo prometido.

Respecto a los medios de prueba de las obligaciones mercantiles y su extinción se establecen siguientes: (Art. 999 Código de Comercio).

I.- Instrumentos públicos, auténticos y privados.

II.- Facturas.

- III.- Correspondencia postal.
- IV.- Correspondencia telegráfica reconocida.
- V.- Registros contables.
- VI.- Testigos.
- VII.- Los demás admitidos por la ley.

### **c) Normativa Financiera**

#### **Ley de Bancos**

El sistema bancario juega un papel importante en el desarrollo del comercio electrónico sobre todo en lo referente al uso de tarjetas de crédito y débito, como medio de pago utilizado en las transacciones realizadas a través del e-commerce.

Respecto a ello, la Ley de Bancos en su artículo 51, literal a) confiere a estos la facultad de recibir depósitos a la vista, en moneda nacional o extranjera, retirables por medio de cheques u otros medios.

Así mismo en el literal p) del referido artículo se dispone que los bancos podrán efectuar transacciones de fondos y emitir tarjetas de crédito.

### **d) Normativa Tributarias Aplicables al Comercio Electrónico**

En El Salvador no se cuenta con una Ley que regule directamente el aspecto tributario del Comercio Electrónico, sin embargo la legislación vigente contempla de alguna manera este tipo de operaciones. A continuación se presenta los principales artículos que permiten regular de cierta manera este tipo de comercio en materia tributaria.

#### **d.1) Código Tributario.**

El sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, para el caso de las operaciones que se realizan electrónicamente el sujeto activo recae siempre sobre El Estado, en donde se desarrolla la actividad, mientras que el sujeto pasivo sigue siendo el contribuyente, en cualquiera de su calidad como contribuyente o responsable de acuerdo a los artículos 19 y 30.

En los artículo 58 y 62 se establece que el Hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley, si bien es cierto que no existe una Ley que regule específicamente las operaciones de comercio electrónico, las disposiciones vigentes para el comercio tradicional regirán las operaciones electrónicas mientras no se apruebe una ley especial para ellas. La base imponible es la cuantificación monetaria sobre la cual se calcula el impuesto, en el e-commerce la base imponible estará dada por el precio del bien o servicio que se comercializa electrónicamente.

En los artículo 107 y 113 se establece cuales serán los documentos que respaldarán las transacciones que los contribuyentes realizarán, así mismo en el inciso final regula que los contribuyentes que utilicen sistemas electrónicos de facturación, están obligados a informar a la Administración Tributaria los montos de cada transacción de la transferencia de bienes o prestación de servicios. La Administración Tributaria podrá autorizar sistemas especiales para la emisión de documentos relativos a control de IVA, siempre y cuando cumplan con los requisitos estipulados, condicionados a que la información de cada operación sea transmitida en línea en la forma y plazos que ésta disponga. Se podría decir entonces que aunque en nuestra legislación no existe específicamente una regulación directa para el comercio electrónico, en estos artículos ya se contempla la necesidad de la regulación de los documentos de respaldo para la comercialización realizada electrónicamente.

La transferencia de bienes muebles y prestación de servicios por personas no domiciliadas está contenida en el artículo 161 que expresa que el adquirente de los bienes y el prestatario de los servicios o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o presta el servicio no

tenga domicilio en el país, es el obligado al pago del impuesto. Para ello debe efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria.

Dado que en el comercio electrónico se utilizan los sistemas y las operaciones con tarjeta de crédito y débito como medios de pago, se consideran aplicables los siguientes artículos

En lo relativo al uso de sistemas, el art. 115 se refiere al uso de un sistema particular de ventas estableciendo que cuando la emisión de facturas resultare impráctica o de difícil aplicación, por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, la Administración Tributaria podrá autorizar mediante resolución la utilización de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas. En todo caso se deberán cumplir los requisitos mínimos establecidos en los literales a) al d) del mencionado artículo.

Además se establece que no podrá efectuarse traslados de máquinas registradoras sin autorización de la Administración Tributaria.

El Reglamento de este Código establece en su art. 50 la documentación que el contribuyente deberá acompañar a la petición de autorización así como las especificaciones de identificación del equipo respecto del cual solicita autorización.

De igual forma se estipula que la Administración Tributaria podrá disponer o autorizar, el reemplazo de los documentos, a cambio de otro tipo de control de las operaciones, especialmente a contribuyentes que empleen sistemas especiales o computarizados de contabilidad, siempre que se resguarde la seguridad, cumpliendo y exactitud de los impuestos causados.

Esta podrá autorizar el uso electrónico de los documentos, siempre que los sistemas computacionales del contribuyente aseguren el cumplimiento y veracidad de los impuestos que se causen.

EL artículo 162-A establece que los contribuyentes que efectúen transferencias de bienes o prestaciones de servicios y reciban pagos por medio de tarjetas de crédito o de débito están obligados a enterar a la Administración Tributaria en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el dos por ciento del importe del valor del bien o del servicio.

Tal anticipo será percibido por los sujetos pasivos emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito. Quienes tendrán el carácter de agentes perceptores de dicho anticipo a cuenta a los sujetos pasivos emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito.

La percepción deberán realizarla los emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito al momento que paguen, acrediten o pongan a disposición por cualquier forma a sus afiliados (contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que acepte pagos mediante el sistema de tarjetas de crédito o débito), sumas por las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas con el referido impuesto realizadas por dichos afiliados a los tarjeta habientes en el país.

Las sumas que perciban los agentes perceptores deberán ser enteradas sin deducción alguna en la Dirección General de Tesorería, mediante los formularios que disponga la Administración, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario en que se hicieron las percepciones.

#### **d.2) Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

En el artículo 2 se establece que tanto las personas naturales como las jurídicas, que se dediquen a la comercialización de bienes o servicios, independientemente de los medios que utilice para ponerlos a disposición del consumidor, incluyendo los medios electrónicos, deberán considerar sus ingresos como Renta Obtenida.

El artículo 5 literal a) expresa que todo sujeto pasivo domiciliado o no domiciliado tiene la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta Obtenida, de aquí surge la importancia en el caso del comercio electrónico de establecer si el sujeto pasivo es o no domiciliado, para establecer así la tasa aplicable en concepto de dicho impuesto, uno de los puntos a tomar en cuenta es la determinación del establecimiento permanente del sujeto pasivo, sin embargo esto no es abordado en la normativa vigente.

Por otra parte en el artículo 16 se dice que serán consideradas como rentas obtenidas en El Salvador, aquellos servicios utilizados en el territorio aunque éstos se reciban o paguen fuera del país. También será considerada como renta obtenida en El Salvador para el prestador del servicio sea este domiciliado o no, siempre y cuando el servicio sea utilizado en el país, aún cuando se haya iniciado fuera de él.

### **d.3) Ley del Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.**

Los artículos 4,14 y 16 establecen que es considerado hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA) la transferencia de dominio a título oneroso de : bienes muebles corporales, importación e internación definitiva al país de bienes y servicios , así como las prestaciones de servicios que provienen de celebración de contratos, en la cual hay una parte que se obliga a prestarlos y otra que se obliga a pagar una contraprestación, esto no excluye por supuesto las operaciones que se realizan a través del comercio electrónico.

En los artículos 8,15 y 18 se menciona el momento en que se causa el impuesto. En el caso de la transferencia de dominio de los bienes muebles corporales, es causado el impuesto cuando se emite el documento que da constancia de la operación. Este tipo de transacciones en el e-commerce generalmente son off line, en cuanto a la importación e internación de bienes muebles corporales se entiende causado el impuesto en el momento en que esto ocurra, para la

importación será causado en cualquiera de las siguientes circunstancias dependiendo de cual ocurra primero : cuando se emita el documento que da constancia a la operación , cuando se realice el pago o cuando se dé por terminado la prestación del servicio, en el caso del e-commerce , se entenderá causado el impuesto en el momento en que se realice el pago por medio de tarjetas de débito o crédito, en el caso de la prestación de servicios en el territorio nacional a través de medios electrónicos, el impuesto será causado en el momento de pago.

Con respecto a la territorialidad es el artículo 19 que establece que aquellos servicios que sean prestados directamente en el país y cuyo contrato o documento que les dio origen haya sido realizado fuera del país, igual que el pago del mismo, se entenderá que han sido prestados en el país y esto constituirá hecho generador, en el caso de que una empresa en El Salvador se dedique a comercializar sus servicios vía on line y se presente este caso, la empresa deberá considerar este servicio como prestado dentro del territorio y por lo tanto gravado con el 13%.

En el caso de las operaciones de exportación, la transferencia de dominio definitiva de bienes muebles corporales y servicios realizadas en el país a personas no domiciliadas en el país y que serán utilizadas en el exterior, dichas operaciones están afectas a una tasa del 0% de acuerdo al artículo 74 y 75

### **1.11 Comercio Electrónico y Tributación**

El comercio electrónico permite a cualquier empresa abrirse a un mercado sin fronteras y ofrecer sus productos y servicios a nivel global. Esto trae consigo planteamientos acerca de las regulaciones de tipo legal y tributaria aplicables al e-commerce.

Las transacciones económicas que se realizan a través de los medios electrónicos no difieren de las operaciones realizadas por los medios tradicionales,(la variación es pues solo el medio que se utiliza para llevarse a cabo) por lo tanto es de entender también que los impuestos que deben gravar las operaciones hechas por este “nuevo” medio tampoco son diferentes en comparación al

comercio tradicional, teniendo así que los impuestos que gravaran dichas operaciones son el Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, Impuesto Sobre La Renta tanto para personas naturales como jurídicas, Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles y todo tipo de impuestos específicos que estén relacionados dependiendo de la naturaleza de la operación comercial que se realice.

La necesidad de una ley que regule el comercio electrónico no va enfocada a la creación de nuevos impuesto, pues actualmente la legislación tributaria abarca en esencia todos los tipos de operaciones que se realizan por esta vía; siempre que dichas operaciones se den dentro del territorio nacional, el problema entonces tiene un enfoque diferente, puesto que el comercio electrónico tiene la particularidad de romper y derivar fronteras el mercado se abre a nivel mundial y es en este punto es donde surgen los problemas en cuanto a la determinación del lugar o el Estado que debe exigir la potestad de tributación a las empresas que utilizan este medio para realizar sus operaciones. Se tiene conocimiento de un anteproyecto de ley del Comercio Electrónico que tuvo como base la Ley Modelo de Comercio Electrónico de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), mismo que hasta la fecha no ha sido retomado.

La determinación del establecimiento permanente es crucial en este punto para determinar el lugar donde deberán ser gravadas las rentas en este tipo de operaciones electrónicas. Este es uno de los temas más polémicos y relevante si de tributación del comercio electrónico se trata. La cuestión radica en determinar si un servidor o el sitio Web de un vendedor incorporado en un servidor, constituye un establecimiento permanente a efectos fiscales.

A nivel internacional existen ya modelos que tratan la tributación y el comercio electrónico para el caso la Unión Europea con “La Directiva de la Unión Europea sobre el Comercio Electrónico” o La ley modelo sobre comercio electrónico de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI o UNCITRAL por sus siglas en ingles).

Primeramente el análisis puede centrarse en determinar la función que realice dicho servidor o página Web; porque si son utilizados únicamente para actividades complementarias, tales como la publicidad o promoción, sería entonces de los casos que el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE) excluye. Cuestión contraria será si están dirigidos a desarrollar actividades principales del trabajo de la correspondiente empresa, que pueden ser: Suministro y alojamiento de sitios informáticos; Mantenimiento a distancia de programas y equipos; Provisión de programas y su actualización; Suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; Suministro de enseñanza a distancia; Suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, etc. Ya sea la venta directa de estos bienes o la contratación de servicios, así como cualquier otra actividad de recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta y de organización de envíos de mercancías.

Existe algunos antecedentes a nivel internacional que podrían dar una especie de directriz a la hora de la promulgación de las leyes sobre el comercio electrónico como por ejemplo una reputada sentencia de la Corte Federal Alemana (Bundesfinanzhof) acerca de si un oleoducto holandés que pasaba bajo territorio alemán fuese susceptible al Impuesto al Patrimonio Neto Empresarial<sup>3</sup>, en vista que la empresa holandesa tenía una única estación de bombeo, controlada automáticamente por un sistema informático -sin empleo de personal alguno- y cualquier operación de mantenimiento o reparación en Alemania se efectuaba por empresas subcontratadas. El fallo dispuso la existencia efectiva de un establecimiento permanente en Alemania a efectos del impuesto en cuestión, alegando entre otros puntos la existencia de dos sentencias precedentes que trataron la consideración de máquinas automáticas como establecimiento permanente<sup>4</sup>. Mas en sentencia anterior el Tribunal de Luxemburgo, ante un caso relativo a la explotación de unas máquinas tragaperras a bordo de un ferry que cubría la ruta

---

<sup>3</sup> Alemania y Holanda firmaron un Convenio para evitar la doble imposición el 15 de junio de 1959.

<sup>4</sup> La primera juzgaba un caso similar respecto a tuberías (I.R.226/75, BST B1 II 1977) y la segunda es una Sentencia del Tribunal sobre lo Penal (Bundesgerichtshof) del 24 de octubre de 1988 (3 STR 533/87) que juzgaba un caso de evasión fiscal y estableció que la actividad empresarial debe realizarse en el establecimiento permanente para su consideración como tal. Esto fue citado por Álvaro De Juan Ledesma, "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional", Pág.105.

entre Alemania y Dinamarca, instituyó que no será establecimiento permanente si no existe presencia de medios humanos y la prestación no se encuentra suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario, en virtud del **Artículo 9.1 de la VI Directiva**. Si se aplica esta resolución al ámbito de Internet, un servidor no constituiría un establecimiento permanente, puesto que normalmente no se tienen empleados o agentes que se encuentren presentes en el lugar donde se encuentra el mismo. Puntos que deberán a la hora de promulgar o reformar leyes aplicables al comercio electrónico en nuestro país tomarse en consideración.

Sin embargo es usual que los Estados determinan la aplicación espacial de sus normas tributarias combinando criterios personales y territoriales. Aparecen así conceptos de Estado Residencia, que grava en función del criterio de residencia de quien obtiene la renta, y de Estado Fuente, que grava en función de la adscripción territorial de la fuente de la renta. Cuando dos Estados someten a tributación una renta obtenida por el mismo sujeto, el uno por la residencia del sujeto y el otro porque la fuente de donde procede la renta se encuentra en su territorio, nos encontramos ante el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional el reparto de la potestad tributaria en la imposición internacional sobre los beneficios empresariales gira así en torno al concepto de establecimiento permanente”.

A manera de ejemplo se puede citar la problemática de un servicio adquirido por medio electrónico y utilizado en El Salvador por una persona domiciliada en el mismo país, pero cuyo proveedor lo presta a través de su sitio web y cuyo servidor de dicho proveedor se encuentra ubicado en Inglaterra, en este caso de acuerdo al Art. 16 de LISR esto constituiría una renta gravada en el país por el hecho de que el servicios lo gozo dentro del territorio, sin embargo debido a que dicho servicio no fue prestado por los medios tradicionales, es probable que el impuesto a percibir por dicha renta no llegue a hacerse efectivo debido a que no existen una disposición legal que se adapte a tal circunstancia en específico.

La OCDE instituyó el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y Patrimonio que “puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por

su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa”. De modo que este será el único caso en que constituye un establecimiento permanente, aunque la actividad comercial se realice mediante distribuidores automáticos.

Lo cierto es que un sitio web no tiene otra apariencia física que su servidor y por otro lado el servidor puede encontrarse en un edificio, pero también en el ordenador portátil de una persona que cambia constantemente de sitio, es posible que se cambie el sitio Web electrónicamente a otro servidor sin necesidad de trasladar los servidores, incluso la empresa puede tener su sitio pero no ser propietaria del servidor o no ser dueña de ninguno de ellos, arrendados ambos por un proveedor de servicios y compartidos entonces con otros usuarios. Además puede ser muy difícil establecer las transacciones que deberían ser atribuidas al servidor como establecimiento permanente, pues pueden haber servidores conectados entre sí y localizados en muchas jurisdicciones que intercambian las señales y actúan alternativamente dependiendo del volumen del tráfico electrónico en cada momento, lo cual plantea enormes problemas prácticos en orden a determinar qué servidor fue usado en un momento particular y para qué actividad.

Al respecto no existe un criterio único, de hecho en la práctica existen casos de doble o múltiple imposición y de hasta de nula imposición. Pero sí hay determinadas propuestas de soluciones a tener en cuenta:

- Fijar la obligación de señalar -por parte de la empresa- el lugar que considera su principal sede de dirección efectiva. Por supuesto que esta alternativa asume el riesgo que la empresa elija su sede en países de baja tributación, los llamados Paraísos Fiscales.
- Aplicar la regla del lugar de residencia del autor intelectual, tomando por país la residencia de quien explota la propiedad intelectual de una idea o concepto por intermedio de una empresa virtual. Aquí también podrá manipularse a fin de disminuir la

tributación; además se tendrá que fijar un establecimiento permanente tantas veces como el titular se mude de residencia.

- Utilizar la regla del artículo 17 del Modelo OCDE -generalmente aplicable a artistas y deportistas- según la cual las rentas obtenidas puedan someterse a imposición en el país en donde se realicen las actividades, sin necesidad de que exista o no un establecimiento permanente. Sin embargo, se mantiene el problema de la cuantificación o determinación de la renta gravable.
- Valerse del criterio de la cifra relativa global (cifra relativa de negocios), entendiéndose aplicar a los beneficios mundiales obtenidos una fórmula entre las diferentes jurisdicciones en donde la empresa realice actividades. Debido a la aplicación compleja y poco fiable de este método, es que a sido prácticamente descartado por la OCDE; quien prefiere optar por la contabilidad separada.
- Abandonar el concepto de establecimiento permanente. De acuerdo con esta regla, el Estado de residencia del cliente o usuario de la red se abstiene de gravar la renta generada en una operación, siendo el Estado de residencia de la empresa que otorga el servicio o vende el bien, el que gravará renta generada en la operación. Esta solución es prácticamente inviable ya que estancaría la negociación de convenios entre países en vías de desarrollo y desarrollados, así como que se tendrían que revisar los convenios vigentes, perjudicando la repartición de renta entre los países.

Otros aspectos importantes de tomar en cuenta para la promulgación de ley o leyes que regulen adecuadamente estas operaciones están los de tipo mercantil y protección al consumidor, puesto que muchas de las operaciones realizadas por este medio podrían llevar consigo contratos o algún otro instrumento legal, sin embargo en países como El Salvador la legalidad de documentos como contratos digitales que no tenga estampado la firma manual de las parte

contratantes es prácticamente nula a la hora de querer entablar algún tipo de demanda mercantil, o a la hora de hacer valer los derechos de los consumidores cuando las operaciones y los compromisos se han adquirido por estos medios. De ahí la falta de un cuerpo legal que garantice obligaciones y derechos para las partes que intervienen en este tipo de contratos.

Se puede concluir que si bien la estructura fiscal actual contempla todas las operaciones que se realizan a través del comercio electrónico y los impuestos existentes aplicables al comercio tradicional son prácticamente los mismos que deben gravar a las operaciones electrónicas, es evidente que esta modalidad trae consigo ciertas particularidades que son necesarias analizarlas a fin de abordarlas de la mejor manera posible y que permita a la Administración Tributaria velar por la correcta aplicación del marco tributario ya contemplando los nuevos desafíos que esto conlleva, así como la de dar la seguridad y respaldo a los usuarios del comercio electrónico ya sean estas empresas o consumidores finales por medio de promulgaciones de leyes, actualmente se tiene conocimiento de un Anteproyecto de Ley de Comunicación y Firma Electrónica la cual vendría a dar una legalidad a todas las operaciones de este tipo y a complementar en gran medida la ley para la regulación del e-commerce que abarque aspectos tributarios, en el momento es que este llegare a retomarse.

## 2 CAPITULO II DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO

### 2.1 Transferencia Bienes Muebles Corporales.

La empresa XYZ, S.A. de C.V. compra un escritorio a Office Deppot, ambas empresas se encuentran establecidas en El Salvador con la categoría de Grandes Contribuyentes, la compra se realizo a través del sitio Web que dicha empresa pone a disposición para ofrecer sus productos, el pago se realizo con tarjeta de crédito número 3777-3407-6234-157 del Banco de América Central. El valor del escritorio es de \$1,500.00 más gastos de envió de \$10.00, enviando al momento de la entrega el respectivo Crédito Fiscal a nombre de XYZ, S.A. de C.V.

**Operación:** Compra de un escritorio

**Tipo:** Off Line

**Modalidad:** B2B Empresa a Empresa.

**Documento que genera:** Para documentar esta operación se emite un Comprobante de Crédito Fiscal.

**Como se declara:**

Para efectos de renta este hecho será considerado como ingreso ordinario para Office Deppot, mientras que para la empresa XYZ, S.A. de C.V. esto constituye una inversión, la cual será recuperada por la depreciación del bien según la LISR.

**Base legal aplicable:** En este caso se ha ilustrado una transferencia de un bien mueble, como lo es el escritorio, lo cual constituye el hecho generador, de acuerdo al Art. 4 de la Ley de Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicio, la base imponible está constituida por

el precio del bien más los recargos que sean necesarios para ponerlo a disposición del cliente, este constituirá entonces la base sobre la cual se calculará el impuesto, según lo establece el Art. 48 literal a) de la respectiva ley. Se considerará causado el impuesto en esta operación en el momento en que se emita el Comprobante de Crédito Fiscal que será el documento que dará constancia de la operación de acuerdo al Art. 8 de IVA

En esta operación se hace uso de la NIC 16 Propiedad Planta y Equipo  
El Establecimiento permanente se encuentra situado en El salvador

**Registro:**

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>IVA Crédito Fiscal</u>		\$ 196.30	
IVA por compras Locales			
<u>Propiedad Planta y Equipo</u>		\$ 1,510.00	
Bienes Muebles			
Mobiliario de Oficina			
<u>Cuentas y Documentos por pagar</u>			\$ 1,706.30
Cuentas por pagar			
Tarjeta de crédito			
V/ Compra de escritorio para uso de oficina			
		\$1,706.30	\$1,706.30



## **2.2 Importación e Internación de Bienes Muebles Corporales.**

La empresa Automotores Internacionales, Inc. establecida en Italia vende al Sr. Ángel Rodríguez residente en El Salvador unos automóviles modelos Ferrari a escala, el cual se dedica a la compra y venta de carros escala a coleccionistas, dicha transacción se realizó a través de la sitio Web que Automotores Internacionales posee para dar a conocer al público los diversos modelos de vehículo que tiene a disposición, el valor que el Sr. Rodríguez pagó por ellos con tarjeta de crédito fue \$25,000.00 Automotores Internacionales, S.A. le envió un comprobante electrónico que respalda su pago, así como una Factura que detalla el modelo y marca de los vehículos a escala con la cual hará los trámites aduanales correspondientes para su ingreso definitivo al país.

**Operación:** Importación de vehículos a escala para ser comercializados en El Salvador.

**Modalidad:** B2C Empresa a Consumidor

**Documento que genera:** Debido a que se trata de una importación se genera una factura que ampara la operación así como también una declaración de mercancía que ampara la nacionalización de los bienes

**Como se declara:** El Sr. Rodríguez declara los ingresos que obtiene por la venta como ingresos ordinarios para efectos de Impuesto Sobre la Renta

**Base legal aplicable:** El Hecho Generador está dado por la Importación de los bienes, la base imponible en este caso es el valor del bien más todos los costos y gastos necesarios que se verán reflejados en la declaración de mercancía, el momento en que se causa el impuesto es el momento en que se emite la declaración de mercancía. Artículos 14 y 15 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios.

Para esta transacción se aplica la NIC 2 Existencias

El establecimiento permanente donde se realizó la compra está situado en Italia.

**Registro:**

Luego de obtener toda la documentación necesaria para realizar el respectivo retaceo se da ingreso al inventario a la nueva mercadería:

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Inventario de Mercadería</u> Inventario de Mercadería		\$25,400.00	
<u>Mercadería en Transito</u> Mercadería en Transito			\$25,400.00
V/ Ingreso de Importación modelos Ferrari a escalas		\$25,400.00	\$25,400.00

1 Exportador No.:		2 Declaración		A ADUANAS Codigo: 73 BOGUSA GENERAL DE DEPÓSITO (BOGUSA) Núm. 1		
Automotores internacionales Inc.		IM	4	3 Página	4 List. Registro	
		1	1	5 Clave	6 Tot. Dólares	
				Número de referencia 2009 / 12703667		
8 Destinatario No. 06142001840036 ARANDA, S. A. DE C. V. PRIMERA CALLE ORIENTE SAN SALVAD 08 127		9 Responsable financiero No:				
14 Declarante / Representante No. 127 MARTINEZ AREVALO, CONCEPCION 1RA. C.OTE POLIO-Q-4, COL. LA SULTANA, ANTIQO COSCATLAN, LA LIBERTAD		10 País origen	11 País trans- porción	12 Total Costos	13 Tasa	
		China		1279.3		
16 Registro Transportista, Medio de Transporte País IPR C-63721, SV 00061		15 País de Exportación	16 País exp.	17 País destino		
		China	SV	SV		
21 No. ARIVV C-63721, SV 00061		18 País de origen	19 País de destino			
		China	El Salvador			
25 Modo trasg 26 Modo trasg 27 Lugar de descargo 5 Frontera Interior DGO DELO. BOG. GRAL. DE SV		20 Documento/Certificación Electrónica FOB 04		22 Dólares y total de Factura USD 7560		
				23 Tasa camb.	24 Autorización	
				1	X	
29 Aduana de Entrada 00 Aduana de Aduana		30 Localización mercancías TNU		28 Setas Financieras Codigo banco: 00 Municipalidad: 3 TELEDESARROLLO DE MERCANCIAS		
				Banco Declaración por pagar. Agencia: 00 Fecha Pago: 00		
31 Marca y número - No(s) contenedoria(s) - Número y naturaleza Resaca y número: S/W Cantidad y embalaje: 6 PL No(s) contenedoria(s): MEXU 300682 0 - - De oficina		32 Item	33 Posición arancelaria			
		1	83052010 000			
		34 País ori.	35 País bruto	36 Acuerdo		
		CH	4536	NA		
		37 Regimen	38 País neto	39 Quo/Lic.		
		4000 000	4536	NA		
		40 Documento de transporte / anterior 0000000000000000				
44 Licencia No: 352.90 + 113.40 + 213.00 + 0.00 + 0.00 P.A.: 049		41 Cuenta	42 Valor FOB/Item	43 Moneda		
		21600	7560	USD		
		44 Valor CIF/Item				
		8819.3				
47 Tipo Base imponible Tasa Deposita No		48 Cuenta de crédito		49 Cód. Depósito/Plan de días		
GAI 8839.3 15 1329.89 1						
IVA 30165.19 13 1321.47 1						
OTR 0 0 0 1						
Total: 2647.36 1						
50 Observaciones No Firma:		51 Cuenta de crédito		52 Cód. Depósito/Plan de días		
51 Aduana previa y peso		Referencia: 2009-73-127-12703667 Impuesto: \$2,647.36 Nit Empresa: 06142001840036 05823/8911248973/43967/672a57Y		Aduana: 73 No. Registro: 43967 Agente: 127 Selectividad: Verde		
52 Garantía no válida para		ADUANA DE A 123-1115-0000 06/11/2009				
6 CONTROL DE LA ADUANA DE DESTINO Resultado: H/D		De Co: 9		64 Lugar y fecha 23/11/2009 Firma y nombre del declarante/representante		

Automotores Internacionales Inc.

**INVOICE**

Seller's reference Helena Persson		Page no. 1	
Invoice no. 890163	Invoice date 20090928	Order no. 50286215	Order date 20090901

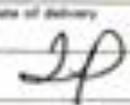
Buyer's reference  
E-mail 01/09/2009

Buyer/Consignee Aranda S.A. de C.V. 2A Calle Oriente #127 SAN SALVADOR El Salvador	54580	Invoice address	VAT no.	54580
--	-------	-----------------	---------	-------

Currency		Terms of payment	
USD	Pago adelantado		
Member No.	Vendor No.		
Salesman Nathan Slochowski			
Mode and Terms of delivery Flete maritimo			
PCB Piece of loading			
Place of loading	Place of discharge	Final destination	
General Terms of delivery			

Shipping marks  
container no.

Pos	Product no./EAN code Description of goods	Origin VAT	Quantity	Unit	Unit price Discount % Gross/Net	Amount
	Modelos Ferraris a escala					
	Cost for sending original documents by UPS.					
	Se afirma bajo juramento que todos los datos en esta factura comercial son veridicos.					
	83 05 Grapas					

Division ISABERG RAPID AB Box 115, Metallgatan 5 S-330 27 HEDTRA Sweden	Bank Svenska Handelsbanken Bankaccount no. SE2260000000000751388238 Swift address HANDSEK	\$25,400.00
Tel. +46 370 339500 Fax +46 370 339502 Vat no. SE556035668401	Bank giro no. 143-3093 Post giro no. 17 86 60-7	
Due date 20090928		
Cash disc. amount		
Place and date of delivery HEDTRA 20090928		
Signature		

### **2.3 Importación e Internación de Servicios.**

La Empresa Inversiones S.A. de C.V. adquiere un curso de inglés vía Internet, para esto accesa a la Web donde elige una empresa llamada ProLingua & Co. que se encuentra establecida en Estados Unidos, dedicada a la enseñanza de idiomas on line, la matrícula para el curso es de \$200.00 el costo del paquete completo para el curso de inglés asciende a \$3,000.00, el pago lo realiza a través de tarjeta de crédito 3947-5407-2224-122 del Banco Agrícola, por la cancelación que Inversiones , S.A. de C.V. realice, ProLingua le enviará un comprobante electrónico que respalda el pago del modulo el cual servirá al contribuyente para presentarse ante la Administración Tributaria para que se le emita un mandamiento de pago que haga constar la importación del servicio regulado de acuerdo al Art. 161 del Código Tributario.

**Operación:** Adquisición de un curso de Inglés vía Internet

**Tipo:** On Line

**Modalidad:** B2B Empresa a Empresa

**Documento que genera:** Debido a que esta operación es de tipo On line se genera un comprobante electrónico de igual manera se genera un mandamiento de pago donde se hace constar el pago del impuesto por la importación del servicio.

**Como se declara:** Inversiones S.A. de C.V la declarara como importación de servicios del exterior.

**Base legal aplicable:** El hecho generador es la importación del servicio, el momento en que se causa el impuesto es cuando se realiza el pago, la base imponible serán los \$3,200.00 sobre el cual se calculara el impuesto de acuerdo al artículo 16, 18 y 19 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios.

**Registro:**

PdaX	Parcial	Debe	Haber
<u>IVA CREDITO FISCAL</u> IVA por importaciones		\$ 416.00	
<u>Gasto de Administración</u> Capacitaciones al Personal		\$ 3,200.00	
<u>Cuentas y Documentos por pagar</u> Cuentas por pagar Tarjeta de crédito			\$ 2,560.00
<u>Retenciones y Descuentos</u> Retención 20% por servicio			\$ 640.00
<u>Impuestos por pagar</u> IVA por pagar			\$ 416.00
VI Adquisición de Servicio vía Internet			
		\$ 3,616.00	\$ 3,616.00

# Prolingua & Co.

Digital River Ireland Ltd. - 4000 Westpark - Shannon - Co. Clare - Irlanda

Empresa Inversiones S.A. de C.V.

85 av norte Col. Escalón  
#337 San salvador  
00106-8000 San Salvador

El Salvador

28-ABR-2009

Factura del pedido nº 271296965 de fecha 28-ABR-2009

Vendedor del producto:

Digital River GmbH  
Vogelsanger Str. 78  
50823 Colonia  
Alemania

NIF (Alemania): 217/5722/1080  
NIF IVA: DE194149069

Fabricante:

ALWIL Software a.s.  
Eduard Kucera  
Prubezna 76  
100 00 Prague  
República Checa

Nº art.	Descripción	Cant.	Precio unitario	IVA	Importe
Ing.	Paquete de Ingles	1	\$3000.00	-	\$3000.00
Ing1	Matricula	1	\$ 200.00	-	\$ 200.00
					\$3200.00

1) Exento de impuestos conforme al artículo 4 de la Ley alemana del impuesto sobre el valor añadido (UStG) y al artículo 6 de la misma ley sobre exportaciones exentas

element S - a service of digital river  
Digital River GmbH - Vogelsanger Str. 78 - 50823 Colonia - Alemania  
Servicio de atención al cliente: <http://www.almanetS.com/col/> - [www.almanetS.com](http://www.almanetS.com)  
Banco: Dresdner Bank AG London Branch - Nº de cuenta: 20444400 - Código de sucursal (Sort Code): 205495  
SWIFT / BIC: DRESDE33 - IBAN: GB202020444400  
Garante: John Drexler  
NIF (identificación tributaria): DE194149069 - NIF (identificación tributaria alemana): 217/5722/1080  
Registro mercantil: Amtsgericht Köln HRB 96189 - Sede de la Sociedad: Colonia, Alemania

## **2.4 Prestación de Servicios.**

La empresa Aranda S.A. de C.V. domiciliada en El Salvador Decide adquirir un software de contabilidad a Software Empresariales, S.A. domiciliados en Guatemala, el valor del software asciende a \$800.00 el cual implica una capacitación vía Internet con valor de \$ 200.00 más impuestos. El pago es efectuado a través de tarjeta de crédito 5687-3409-7856-193 del Banco HSBC.

**Operación:** Adquisición de software y conferencia vía Internet.

**Modalidad:** Comercio Electrónico entre Empresas (B2B)

**Documentos que produce:** Factura Electrónica

**Como se declara:** Para la empresa ARANDA S.A. DE C.V. que es la domiciliada en El Salvador declara dichas retenciones efectuadas del 5% por los intangibles y 20% por la retención a personas no domiciliadas.

**Base Legal:** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) Art. 16 por la prestación de servicios, Art.18 por el momento en que se causa el impuesto, Art. 48 literal k). Código Tributario; Art.158 por la retención efectuada por el servicio no domiciliado y retención por el bien intangible.

**Aplicación de NIC:** En este caso se aplica la NIC 38 Intangible

El Establecimiento permanente donde se realiza la compra está situado en Guatemala.

**Registro:**

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>IVA Crédito Fiscal</u> IVA por compras locales		\$130.00	
<u>Propiedad Planta y Equipo</u> Activos Intangibles Software		\$800.00	
<u>Gastos de Administración</u> Capacitaciones		\$200.00	
<u>Efectivo y Equivalentes</u> Bancos Banc0 HSBC			\$920.00
<u>Retenciones y Descuentos</u> Retención 5% intangibles Retención 20% por servicio	\$40.00 \$40.00		\$80.00
<u>Impuestos por pagar</u> IVA por pagar			\$130.00
V/ Adquisición de software de Contabilidad y capacitación para su uso.		\$1,130.00	\$1,130.00

# Software Empresariales, S.A.

Digital River Ireland Ltd. - 4000 Westbank - Shannon - Co. Clare - Irlanda

ARANDA S.A. DE C.V.  
85 av norte Col. Escalón  
#337 San salvador  
00106-8000 San Salvador

El Salvador

28-ABR-2009

**Factura del pedido nº 271296965 de fecha 28-ABR-2009**

Vendedor del producto:

Digital River GmbH  
Vogelsanger Str. 78  
50823 Colonia  
Alemania

NIF (Alemania): 217/5722/1089  
NIF IVA: DE194149069

Fabricante:

ALWIL Software a.s.  
Eduard Kucera  
Prubezna 76  
100 00 Prague  
República Checa

Nº art.	Descripción	Cant.	Precio unitario	IVA	Importe
Soft	Software Contable	1	\$800.00	-	\$800.00
Soft	Capacitación	1	\$200.00	-	\$200.00
					<u>\$1000.00</u>

element 1 - a service of digital river  
 Digital River GmbH - Vogelsanger Str. 78 - 50823 Colonia - Alemania  
 Servicio de atención al cliente: <http://www.element.com/col> - [www.element.com](http://www.element.com)  
 Banco: Dresdner Bank AG London Branch - NP de cuenta: 20444400 - Código de sucursal (Sort Code): 204400  
 SWIFT / BIC: DRESDE33 - IBAN: GB60091234567890101  
 Garantía: John Drouot  
 NIF (Identificación tributaria): DE194149069 - NIF (Identificación tributaria alemana): 217/5722/1089  
 Registro mercantil: Amtsgericht Köln HRB 94180 - Sede de la Sociedad: Colonia, Alemania

## **2.5 Venta de Bienes Tangibles e Intangibles.**

La Empresa Comercial Casalinda se dedica a la venta de electrodomésticos posee dos sucursales una en el centro de San Salvador y la otra en Santa Tecla, es una empresa legalmente establecida, su razón social es Casalinda, S.A. de C.V. el número de registro de contribuyente es 56588-9 y NIT 0614-241298-103-8.

A partir del año 2009 la empresa decide expandir sus operaciones, para ello ha decidido comercializar sus productos en la Web, el primer paso fue contratar los servicios de una empresa dedicada a la creación de páginas Web, luego procedió arrendar un dominio privado, para poder iniciar sus operaciones electrónicas de forma legal.

El objetivo de esto es poseer una cobertura a nivel nacional, a fin de ofrecer sus productos a cualquier persona interesada. Otra ventaja será el ahorrarse los costos de apertura y gastos de operaciones de nuevas sucursales en oriente y occidente del país.

Al mismo tiempo la comercial Casalinda continua desarrollando sus operaciones comerciales tradicionales, a continuación se presentará algunas operaciones que se realizaron durante la última semana.

- ✓ Se vendió en la sucursal de San Salvador dos televisores plasma y un refrigerador cada televisor tiene un precio de venta de \$600.00 más IVA y el refrigerador un precio de \$750.00 más IVA, el costo de venta de cada televisor es de \$300.00 y el refrigerador un costo de \$450.00, dicha operación se realizo de forma tradicional.
  
- ✓ Se vendió a través de la página [www.casalinda.com.sv](http://www.casalinda.com.sv) una lavadora y una secadora para un cliente que reside en el departamento de Usulután, así mismo se vendieron un juego de sala y un juego de comedor a un cliente ubicado en San Miguel, los precios de venta publicados en el sitio Web de la lavadora es de \$400.00 más IVA, la secadora \$350.00 más IVA, el juego de sala tiene un precio de \$350.00 más IVA y juego de

comedor \$250.00 más IVA, y el costo de estos es el siguiente: lavadora \$350.00, secadora \$300.00, juego de sala \$275.00 y el juego de comedor \$200.00. La entrega tendrá un recargo por gastos de envío del 3% cuando la entrega es fuera del área de San Salvador, el cobro se realiza a través de tarjetas de crédito Visa Master card.

- ✓ Se vendió un centro de entretenimiento a un cliente ubicado Ahuachapan, el precio de este es de \$1050.00 más IVA, el costo de este asciende a \$800.00, debido a que la entrega se realizara fuera del área de San Salvador se le hará un recargo sobre el envío del 3% sobre el valor sin IVA, el pago es realizado mediante la página Web por medio de tarjeta de crédito Visa Marter card.

Todas las ventas que se realizaron fueron a Contribuyentes.

**Operación:** Venta de Bienes Muebles.

**Modalidad:** Comercio electrónico entre empresas y consumidor (B2C).

**Documentos que produce:** Se emitieron los respectivos Comprobantes de Crédito Fiscal según Art 107 CT

**Como se declara:** Para la empresa Casalinda que es la domiciliada en El Salvador declara dichos ingresos por las ventas realizadas a los clientes.

**Base Legal:** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) Art. 4 por el hecho generador, Art.8 por el momento en que se causa el impuesto, Art 48 literal a)

**Aplicación de NIC:** En este caso se aplica la NIC 18 Ingresos

El Establecimiento permanente se encuentra situado en El Salvador.

**Registros:**

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u> Bancos		\$2,203.50	
<u>Costo de ventas</u> Costo de mercadería		\$1,050.00	
<u>Existencias</u> Mercadería para la venta			\$1,050.00
<u>IVA Debito Fiscal</u> IVA Debito Por Ventas			\$253.50
<u>Ingresos</u> Venta de mercadería			\$1,950.00
V/ Venta de mercadería al contado sucursal San Salvador y costo de Venta.		\$3,253.50	\$3,253.50



Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Cuentas y documentos por cobrar</u>		\$1,571.27	
Otras cuentas por cobrar			
Tarjetas de crédito y debito			
<u>Costo de ventas</u>		\$1,125.00	
Costo de mercadería			
<u>Existencias</u>			\$1,125.00
Mercadería para la venta			
<u>IVA Debito Fiscal</u>			\$180.77
IVA Debito Por Ventas			
<u>Ingresos</u>			\$1,350.00
Venta de mercadería			
<u>Otros Ingresos</u>			\$40.50
Recargos por envío			
V/ Venta de mercadería al contado a través de la pagina web y costo de venta.			
		\$2,696.27	\$2,696.27



Pda. X	Parcial	Debe	Haber
<u>Cuentas y documentos por cobrar</u>		\$1,222.10	
Otras cuentas por cobrar			
Tarjetas de crédito y debito			
<u>Costo de ventas</u>		\$800.00	
Costo de mercadería			
<u>Existencias</u>			\$800.00
Mercadería para la venta			
<u>IVA Debito Fiscal</u>			\$140.60
IVA Debito Por Ventas			
<u>Ingresos</u>			\$1,050.00
Venta de mercadería			
<u>Otros Ingresos</u>			\$31.50
Recargos por envío			
VI/ Venta de mercadería al contado a través de la pagina Web y costo de venta.			
		\$2,022.10	\$2,022.10

# GASALINDA S.A. DE C.V.

COMPROBANTE DE CREDITO FISCAL

N° 010  
REGISTRO N° 56588-9  
NIT: 0614-241298-103-8

Autorización Imprenta N° 061 DGII

71 Av. Norte, N° 346,  
Colonia Escalón, San Salvador

Cliente: Muebles Orbe, S.A.  
Dirección: 6ª Calle Pte. N° 1520  
Municipio: San Salvador  
Departamento: San Salvador

Fecha: 07 de diciembre de 2009  
Registro N°: 157-4  
NIT: 0614-3005-3  
Giro: Venta de Electrodomésticos.  
Condiciones de Pago: Crédito

Cant.	Descripción	Precio Unitario	Ventas Exentas	Ventas Afectas
1	Juego de Sala	\$350.00		\$400.00
1	Juego de Comedor	\$250.00		\$ 350.00
1	Servicio por envió	\$ 18.00		\$ 18.00
Son: Ochocientos sesenta y siete 84/100 Dólares.		Sumas		\$768.00
		13% de IVA		\$99.84
		Sub-Total		\$867.84
		Ventas Exentas		
		Venta Total		\$867.84

Entregado Por: DUI ó NIT:	Recibido Por: DUI ó NIT:
------------------------------	-----------------------------

Roberto Núñez Reg 9787-0  
Impresos RODA, 12 Av. Norte # 518, S.

# GASALINDA S.A. DE C.V.

71 Av. Norte, N° 346,  
Colonia Escalón, San Salvador

COMPROBANTE DE CREDITO FISCAL

N° 011  
REGISTRO N° 56588-9  
NIT: 0614-241298-103-8

Cliente: Muebles Chacón, S.A.  
Dirección: 6ª Calle Pte. N° 1520  
Municipio: San Salvador  
Departamento: San Salvador

Fecha: 07 de diciembre de 2009  
Registro N°: 157-4  
NIT: 0614-3005-3  
Giro: Venta de Electrodomésticos  
Condiciones de Pago: Crédito

Cant.	Descripción	Precio Unitario	Ventas Exentas	Ventas Afectas
1	Centro de Entretenimiento	\$1,050.00		\$1,050.00
1	Servicio de Envío	\$ 31.50		\$ 31.50
Son: Un mil doscientos veintidós 10/100 Dólares.		Sumas		\$ 1081.50
		13% de IVA		\$ 140.60
		Sub-Total		\$ 1222.10
		Ventas Exentas		
		Venta Total		\$ 1222.10

Entregado Por: DUI ó NIT:	Recibido Por: DUI ó NIT:
------------------------------	-----------------------------

Roberto Núñez Reg 9787-0  
Impresos RODA, 12 Av. Norte # 518, S.S

La empresa Enterprise, S.A. de C.V. establecida en El Salvador se dedica a la comercialización de software y antivirus entre las últimas operaciones se encuentran las siguientes:

- ✓ Se vendió un antivirus a un cliente domiciliado en el país de Guatemala el precio del servicio es de \$ 60.00 el pago se hizo con tarjeta de crédito Visa Master Card. El costo de venta es de \$30.00

**Operación:** Venta de Bienes Intangible.

**Modalidad:** Comercio electrónico entre empresas y consumidor (B2C).

**Documentos que produce:** Se emitieron Facturas Electrónica.

**Como se declara:** Para la empresa Enterprise, S.A. de C.V. que es la domiciliada en El Salvador declara dichos ingresos por las ventas realizadas a los clientes.

**Base Legal** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) Art. 14 por la importación e Internación de bienes, Art.15 por el momento en que se causa el impuesto.

**Aplicación de NIC:** En este caso se aplica la NIC 18 Ingresos, NIC 38 Intangibles.

- ✓ Se vendió un software a un cliente domiciliado en el Salvador valorado en \$800.00 cuyo costo de venta es de \$400.00 para lo cual es necesario una asesoría en línea para la implementación de dicho software que tiene un costo de \$150.00, dicha servicio de asesoría será importado por la empresa Enterprise para luego vendérselo al cliente que utilizara el software en \$300.00

**Operación:** Venta de Bienes Intangible.

**Modalidad:** Comercio electrónico entre empresas y consumidor (B2C).

**Documentos que produce:** Se emitieron Facturas Electrónica.

**Como se declara:** Para la empresa Enterprise, S.A. de C.V. que es la domiciliada en El Salvador declara dichos ingresos por las ventas realizadas a los clientes.

**Base Legal** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) Art. 14 por la importación e Internación de bienes, Art.15 por el momento en que se causa el impuesto.

**Aplicación de NIC:** En este caso se aplica la NIC 18 Ingresos, NIC 38 Intangibles.

**Registros:**

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Cuentas y documentos por cobrar</u>		\$60.00	
Otras cuentas por cobrar			
Tarjetas de crédito y debito			
<u>Costo de ventas</u>		\$30.00	
Costo de mercadería			
<u>Existencias</u>			\$30.00
Mercadería para la venta			
<u>Ingresos</u>			\$60.00
Venta de antivirus			
V/ Venta de antivirus por la web.		\$90.00	\$90.00

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>IVA Crédito Fiscal</u> IVA por compras al exterior		\$19.50	
<u>Existencias</u> Accesorios y guías		\$150.00	
<u>Cuentas y documentos por pagar</u> Créditos bancarios			\$169.50
V/ Compra de asesoría para Implementación de Software.			
		\$169.50	\$169.50

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Cuentas y documentos por cobrar</u> Otras cuentas por cobrar Tarjetas de crédito y debito		\$1,243.00	
<u>Costo de ventas</u> Costo de mercadería		\$550.00	
<u>Existencias</u> Mercadería para la venta Accesorios y guías			\$550.00
<u>IVA Debito Fiscal</u> IVA Debito Por Ventas			\$143.00
<u>Ingresos</u> Venta software			\$800.00
<u>Otros Ingresos</u> Accesorios y guías			\$300.00
V/ Ventas de software y asesoría.			
		\$1,793.00	\$1,793.00

Además la empresa se dedica se dedica a la venta de libros virtuales música y películas, por lo que el final del año muestra los siguientes datos.

<b>Datos para efectuar declaracion</b>	<b>2009</b>
<b>Gastos anuales</b>	<b>\$ 210,000.00</b>
Gastos de Administracion	\$ 30,000.00
Gastos de Venta	\$ 175,000.00
Gastos Financieros	\$ 5,000.00
<b>Costo de venta</b>	<b>\$ 480,000.00</b>
<b>Venta</b>	<b>\$ 1,295,000.00</b>
Ventas Gravadas	\$ 1,200,000.00
Ventas exentas	\$ 95,000.00
<b>Anticipo pago a cuenta</b>	<b>\$ 18,000.00</b>

**Determinación de la renta neta para el año 2009**

Ventas Gravadas	\$1,200,000.00
Ventas exentas	\$ 95,000.00
<b>Total</b>	<b>\$1,295,000.00</b>

<b>Ventas gravadas/Ventas totales</b>	<u>\$1,200,000.00</u>
	\$1,295,000.00

**Factor: 0.926640927**

Proporcionalidad Costo \$ 480,000.00 x 0.92664093 \$444,787.64

Proporcionalidad Gastos \$ 210,000.00 x 0.92664093 \$194,594.59

**Proporción de Costos y Gastos deducibles \$639,382.24**

**Determinación de la renta neta**

Venta Total	\$1,200,000.00
(-) Costos y gastos deducibles	<u>\$ 639,382.24</u>
<b>Renta Neta</b>	<b><u>\$ 560,617.76</u></b>

La Sociedad de Consultores Empresariales de El Salvador compra a la Empresa Enterprise un software valorado en \$800.00 además necesita una asesoría en línea para la implementación del software el pago lo realiza con tarjeta de crédito Visa Master Card.

**Operación:** Venta de Bienes Intangible.

**Modalidad:** Comercio electrónico entre empresas (B2C).

**Documentos que produce:** Se emitieron Facturas Electrónica.

**Como se declara:** Para la empresa Enterprise, S.A. de C.V. que es la domiciliada en El Salvador declara dichos ingresos por las ventas realizadas a los clientes.

**Base Legal:** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) Art. 14 por la importación e Internación de bienes, Art.15 por el momento en que se causa el impuesto.

**Aplicación de NIC:** En este caso se aplica la NIC 18 Ingresos, NIC 38 Intangibles.

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Propiedad Planta y Equipo</u> Activos Intangibles		\$ 1,100.00	
<u>IVA Crédito Fiscal</u> IVA por compras locales		\$ 143.00	
<u>Cuentas y documentos por pagar</u> Créditos bancarios			\$ 1,243.00
V/ Compra de Software y asesoría de implementación para uso de la empresa.		\$ 1,243.00	\$ 1,243.00

DECLARACIONES (VER ANEXO 3).

Nota: Al declarar las operaciones efectuadas a través de comercio electrónico se puede observar que no existe ninguna distinción, se declaran de la manera tradicional, debido a que no existe regulación alguna sobre este tipo de operaciones.

## **2.6 Ejemplificación del Intercambio Electrónico de Datos (EDI)**

La Empresa Ferrominera, S.A. de C.V. dedicada a la comercialización de productos de ferretería y domiciliada en El Salvador cuenta con un sitio Web, en el cual pone a disposición de sus clientes y proveedores información relacionada con los artículos que vende.

Ferrominera cuenta con un grupo de proveedores todos con domicilio en El Salvador con los cuales realiza Intercambio Electrónico de Datos (EDI), asignándole a cada uno de ellos una cuenta de usuario y un password que les permite monitorear las existencias de los artículos que estos proveen a la ferretería y ofertar e ésta cuando lo solicite.

Una vez verificadas la existencia de láminas galvanizadas por parte del jefe de bodega este procede a notificar al departamento de compras para realizar un nuevo pedido.

El departamento de compras informa a sus proveedores a través de su página Web la solicitud del departamento de bodega a cerca del pedido de lámina galvanizada, para que estos presenten sus cotizaciones.

Una vez seleccionada la cotización por 10,000 láminas galvanizada a un costo unitario de \$ 11.50, el departamento de compras envía un mensaje en formato estándar que el proveedor seleccionado que en este caso es GALVANIS, S.A. DE C.V. recibe como una orden de compra para preparar el pedido. De igual manera un mensaje al departamento de bodega para que prepare la recepción de la mercadería.

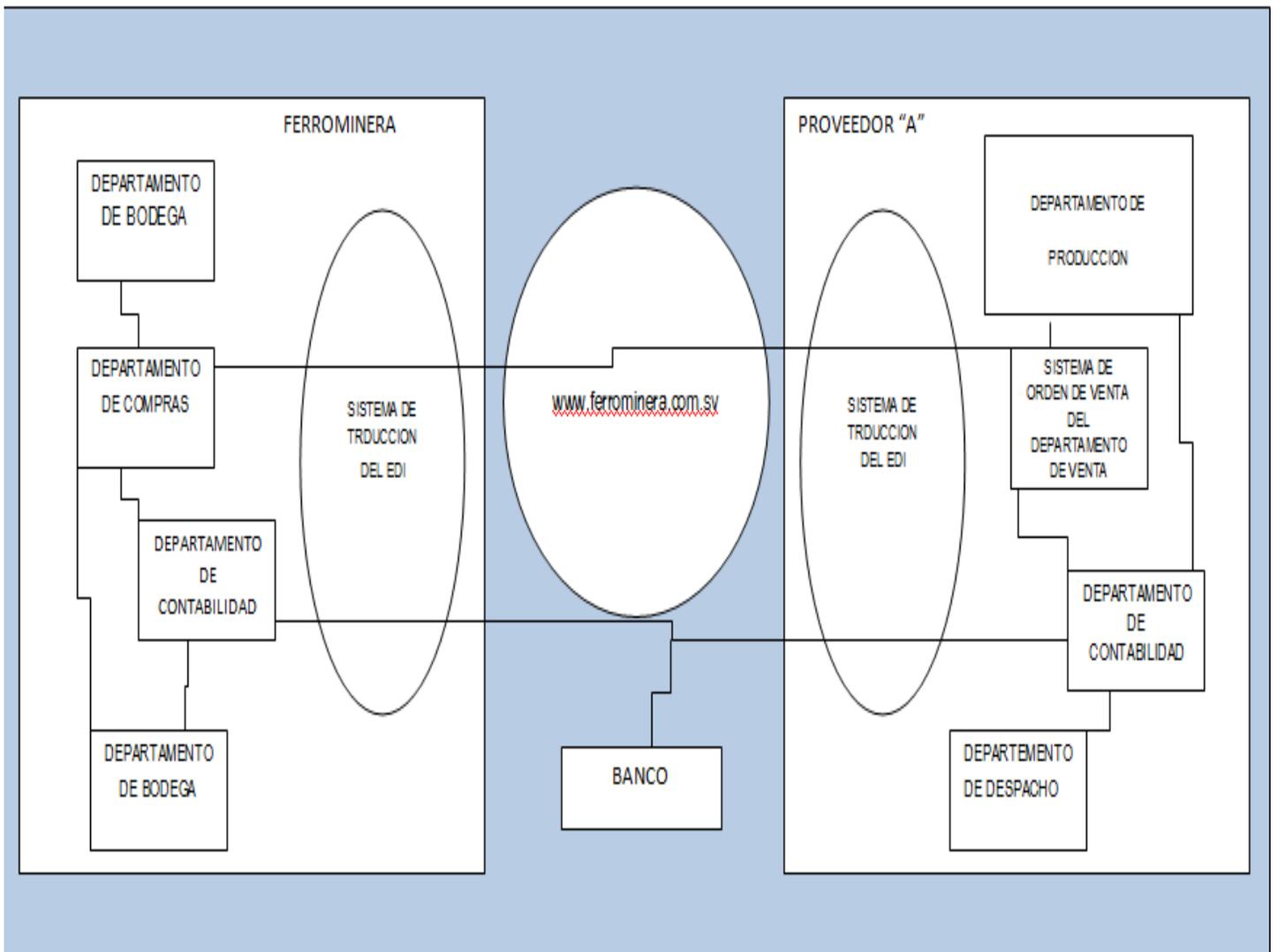
El proveedor seleccionado al recibir el mensaje de la orden de compra, procede a la elaboración del producto solicitado, ya que en este caso él es quien lo fabrica.

Una vez finalizado el proceso de producción, se envía toda esta información al departamento de contabilidad del proveedor para su respectivo registro y emisión de documentos quien a su vez mediante la utilización del EDI envía al departamento de contabilidad de Ferrominera, S.A. de C.V. un mensaje que contiene la factura que ampara la venta .

De este modo los datos de la factura se encuentran inmediatamente disponibles tanto para contabilidad como para el departamento de bodega de Ferrominera antes que el bien sea recibido.

Una vez recibida la mercadería y el Comprobante de Crédito Fiscal en la bodega de Ferrominera y verificado que ésta cumpla con las especificaciones de la orden de compra, se notifica al departamento contable para que realice las gestiones de pago por el valor del comprobante que asciende a \$115,000.00, el cual se efectúa electrónicamente. Quedando así concluido el proceso de compra de mercadería mediante la utilización del EDI.

A continuación se presenta gráficamente el desarrollo del caso anterior.



El ejemplo anterior es una muestra de Comercio Electrónico de tipo Off Line y de modalidad B2B Empresa a Empresa, que de acuerdo al Artículo 4 de la Ley Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios se encuentra gravado con este impuesto, y es causado en el momento de la emisión del Comprobante respectivo de acuerdo al artículo 8 de la misma ley. Así mismo el documento que ampara esta operación es el Comprobante de Crédito fiscal que debe cumplir con los requisitos del artículo 107 del Código Tributario.

Por parte del Proveedor esta operación se encuentra gravada con el Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de dicha ley.

El tratamiento contable para Ferrominera, S.A. de C.V. es el que se muestra a continuación:

Pda X	Parcial	Debe	Haber
<u>Inventario</u> Laminas Galvanizadas		\$115,000.00	
<u>IVA Crédito Fiscal</u> IVA por compras Locales		\$ 14,915.00	
<u>Efectivo y Equivalentes</u> Bancos			\$ 129,915.00
V/ Compra de Laminas Galvanizadas			
		\$129,915.00	\$ 129,915.00



## **2.7 Planteamiento de Establecimiento Permanente**

La Empresa Soluciones Empresariales, S.A. de C.V, domiciliada en Colombia, se dedica a la venta de Software Empresariales, los cuales se comercializan a través de su página Web el servidor de ésta se localiza en Colombia; esta empresa utiliza además otra forma de hacer publicidad sobre sus productos y servicios , una de ellas es asignar una persona que se encarga de exponer y presentar a los posibles clientes en otros países la diversidad de software, sin embargo la persona encargada no está autorizada para realizar ningún tipo de actividad comercial como lo es la celebración de contratos , o pago por servicios , simplemente su rol se limita a la exhibición al público .

Soluciones Empresariales, S.A. de C.V. decide enviar a El salvador a una de las personas encargadas de exhibir sus bienes y servicios, con el objetivo de que en El Salvador se conozca la Empresa y su liderazgo en Latinoamérica en brindar software de calidad para ello, manda invitaciones a empresarios que son posibles clientes. Dicha persona es de nacionalidad Colombiana y permanecerá en el país por un periodo de dos meses.

Durante la estadía de esta persona Soluciones Empresariales, S.A. de C.V. ha logrado tener una aceptación favorable en el mercado Salvadoreño. Es así que MOLSA, S.A. adquirió un software de control de calidad, a Soluciones Empresariales, S.A. de C.V. el costo del software asciende a \$ 25,000.00 y dicha compra se realiza a través de la página Web donde se establecen los términos del contrato y la aceptación de este, a la vez se procede a realizar el pago mediante una transferencia bancaria.

Esta operación es realizada mediante Comercio Electrónico de tipo On Line y Modalidad B2B Empresa a Empresa.

De acuerdo a la legislación vigente en El Salvador, MOLSA, S.A. Deberá retener a Soluciones Empresariales, S.A. de C.V. en concepto de Impuesto Sobre la Renta el 20% por tratarse de una

persona no domiciliada inciso primero del artículo 158 del Código Tributario. Y por tratarse de transferencia de un bien intangible se debe retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta, el 5% según literal d) del mismo artículo. Así mismo MOLSA, S.A. debe nacionalizar ese bien que está adquiriendo para poder utilizar el Crédito Fiscal que se generaría por esta compra el cual es el resultado de multiplicar \$25,000.00 por el 13% dando un total \$ 3,250.00, de acuerdo al artículo 161 del Código Tributario es MOLSA la encargada de enterar este impuesto mediante mandamiento de pago generado por la Administración Tributaria.

Consideraciones sobre este caso:

Se debe tener en cuenta el medio por el cual se realiza la transacción puesto que en esencia la operación comercial se realiza a través de la página Web, tanto la entrega del bien como el pago del mismo. Difícilmente por la forma en que se realiza la operación puede ser regulada conforme al artículo 53 del Código Tributario el cual establece que las personas jurídicas con domicilio en el extranjero poseen un establecimiento permanente en el país siempre que tengan un lugar fijo del negocio, una infraestructura propia o arrendada y que el contribuyente realice su actividad económica en las mismas instalaciones de manera material y perceptible, puesto que todo se realiza de manera electrónica no puede demostrarse materialmente que la actividad comercial es realizada en El Salvador, tampoco podría decirse que por la presencia de un representante que se dedica exclusiva y únicamente al mercadeo del producto, se cuenta con presencia física de la Empresa ya que esta persona no realiza ninguna operación comercial.

Actualmente la Legislación no contempla este tipo de operaciones de manera específica, si se analizará este tema de acuerdo a los puntos de vista de modelos internacionales como el de la OCDE , podría ubicarse este caso en alguna de las consideraciones para la determinación del Establecimiento Permanente. En este convenio se excluye como prueba de la existencia de establecimiento permanente el simple hecho de tener la presencia física de una persona en otro país con el único fin de publicitar el producto. Es importante que el país adopte una postura ante este tipo de operaciones y retome alguno de los modelos ya existentes.

La importancia de retomar modelos existentes, permitirá a El Salvador exigir o no la potestad tributaria de acuerdo a la existencia de establecimiento permanente.

## **Conclusión.**

- ✓ Para poder arbitrar una solución adecuada a la tributación del comercio electrónico es preciso dar una respuesta a puntos fundamentales, como lo son la identificación de las partes y de las operaciones, la clasificación de las rentas obtenidas y el tipo de impuesto que son aplicables a ellas, de igual manera la localización de las operaciones. Esto se refiere principalmente al Establecimiento Permanente como punto principal para determinar la potestad tributaria.
- ✓ Los modelos ya existentes a nivel Internacional que regulan el e-commerce representan una base para la formulación o adaptación de los cuerpos legales de los países que no cuentan con legislación específica para este tipo de operaciones.
- ✓ La regulación de e-commerce no va enfocada a la creación de nuevos tributos, puesto que las operaciones realizadas por este medio, les es aplicable los mismos que a las operaciones de comercio tradicional, más bien la problemática se centra en ciertas características de esta modalidad que resultan de difícil aplicación con la normativa vigente, aspectos como la desmaterialización de los documentos, la validez de los contratos y documentos electrónicos como medios probatorios, la definición de establecimiento permanente así como la clasificación de las rentas obtenidas son los principales inconvenientes que se presentan en el momento de abordar temas como la tributación, la protección al consumidor y los aspectos mercantiles, es importante por ello que se retomen iniciativas de ley como La Ley de Comercio Electrónico, Ley de la Comunicación y Firma Electrónica, que vendrían a complementar la legislación vigente con el fin de garantizar la confiabilidad y correcta tributación de estas operaciones.

### **Recomendaciones.**

- ✓ Las operaciones de Internet generan problemas singulares de fiscalidad internacional, lo que debe ser resuelto en resguardo de la competencia de la jurisdicción tributaria de los países intervinientes.
- ✓ Las legislaciones locales deben adaptar el concepto de establecimiento permanente a los usos que de venienen de la nueva tecnología de los negocios.
- ✓ Es necesario indagar en los modelos existentes de doble imposición, para determinar si los mismos contienen una definición de establecimiento permanente que se acomode a las modalidades operativas del comercio electrónico. Así corresponde pronunciarse por que los negocios sobre bienes y servicios informáticos y en general las operaciones de informática se articulan entorno a una realidad compleja, no suficientemente enmarcada en los ordenamientos jurídicos - tributarios vigentes a la fecha.
- ✓ Deberá definirse como establecimiento permanente en negocios del comercio electrónico, la entidad que realiza negocios u operaciones con la suficiente presencia en un país determinado con el fin de considerar sus ingresos sujetos a imposición en el mismo.

## Bibliografía

- García Monge, Marlene Elizabeth. Girón Acosta, Elmer Ernesto año 2002 “Aplicaciones del E- Commerce en las principales compañías aéreas que operan en El Salvador” Universidad Centroamericana José Simeón Cañas.
- González Carcedo, Javier “ El Comercio Electrónico Internacional y la Tributación Directa: Reparto de las Potestades Tributarias”
- Glaize, Antoine “ La Neutralidad y Equidad tributaria en el Comercio Electrónico”
- Jovel Jovel, Carlos Roberto, “Guía Básica para Elaborar Trabajos de Investigación” Primera Edición 2008.
- Martínez Romero, Maylin Carolina “Importancia de la Promulgación de una Ley que regule el Comercio Electrónico en El Salvador para garantizar su desarrollo”.
- Mendoza Orantes, Ricardo Alberto. Año 2009. Recopilación de Leyes Tributarias.
- Polanco Villalobos, María Edith, Renderos Mejía, Fátima Guadalupe. Año 2001 “La Regulación sobre el Comercio Electrónico en el ordenamiento Jurídico Salvadoreño” Universidad Centroamericana José Simeón Cañas.
- Rodríguez Ordarza, José Antonio “La Fiscalidad del Comercio Electrónico Imposición Directa. España
- Teijeiro, Guillermo O. año 2002 Estudio sobre la aplicación Espacial de la Ley Tributaria. Año 2002. Buenos Aires , Argentina
- Resolución Exenta SII N° 45 del 01 de Septiembre de 2003.  
Materia: Establecer Normas y Procedimientos de Operación respecto de los Documentos Tributarios Electrónicos.

## **Anexos**

La investigación que se desarrollara es de tipo Bibliográfico, debido a que no implica trabajo de campo, y será basada en la identificación de aspectos tributarios relacionados con las operaciones de Comercio Electrónico y como dichas operaciones son tratadas a nivel internacional y los mecanismos que se utilizan en el país para manejar el e-commerce, por la naturaleza de la investigación no se ha definido universo y muestra.

La problemática en general radica en el alcance de la legislación vigente a este tipo de operaciones por lo cual la formulación del problema se expresa de la siguiente manera:

¿Cómo se manejan las operaciones de Comercio Electrónico a nivel internacional y que mecanismos son utilizados en El Salvador para controlar dichas operaciones?

El Objetivo de la investigación es proporcionar un documento de consulta que permita conocer el manejo de las operaciones de comercio electrónico a nivel internacional y como El Salvador actúa ante este fenómeno tomando en cuenta la Legislación vigente.

La investigación acrecentará el nivel de conocimiento de los profesionales y estudiantes de la contaduría pública acerca del comercio electrónico y las diversas problemática que se derivan de este, el trabajo será enfocado al área tributaria, y permitirá al Profesional de la Contaduría Pública minimizar las deficiencias que se tengan a cerca del tema, para tener un amplio criterio y responder así a lo que el mercado demanda hoy en día debido a la globalización.

## **ANEXO 1**

### **Planteamiento del esquema teórico contable para la identificación, medición y registro de las principales transacciones de compras efectuadas por Internet.**

Los aspectos a considerar para el desarrollo del Planteamiento del esquema teórico contable que de tratamiento a las transacciones de compras efectuadas por Internet está diseñado sobre la base contable de Acumulación o de Devengo, Negocio en Marcha, Norma Internacional de Contabilidad 2 “Existencias” debido a que a los Insumos o Productos que han sido comprados deben ser valorados al costo, y deben comprender todos los costos en que se ha incurrido para darle su condición y ubicación actual, así como la creación de las cinco fases involucradas en el proceso, las cuales se describen a continuación:

#### **Fase I: Generación de información a nivel de negocio.**

La diferencia que surge del proceso de compra efectuada por Internet con el proceso de compra tradicional, se da cuando el encargado de compras establece contacto con el proveedor haciendo uso de una computadora, creando un enlace que le permite interactuar con este sin necesidad de presentarse físicamente al almacén.

#### **Fase II: Distribución de la Información**

La distribución de la información generada en la Fase I, le corresponde únicamente al departamento de compras ya que este es el departamento responsable de almacenar y documentar en los archivos de la empresa la información que resulta de la operación, luego envía la información obtenida a los otros departamentos que están involucrados en el proceso de compras para que estos finalicen el proceso de la transacción por Internet.

### **Fase III: Condiciones para la recepción de Insumos o Productos.**

Existen condiciones importantes que el encargado de bodega tiene que evaluar en el proceso de la operación para que el departamento de bodega ingrese a los inventarios, los insumos o productos que han sido adquiridos por Internet.

### **Fase IV: Registro de las transacciones de compras efectuadas por Internet.**

Esta modalidad de compras representa un riesgo considerable para las empresas que la utilizan debido a que crea inseguridad por el hecho de ingresar su número de tarjeta de crédito y porque el insumo o producto que se está adquiriendo se extravíe en el proceso de envío.

### **Fase V: Controles del Esquema de las transacciones de compras efectuadas por Internet.**

El objetivo de los controles internos establecidos por la administración de las empresas, consiste en proteger y salvaguardar los activos o recursos propiedad de estas, es por ese motivo que el encargado de compras junto con el encargado de bodega deben monitorear las compras que la empresa ha efectuado por Internet para que los insumos o productos que van a ingresar en los inventarios de la empresa cumplan con las características estipuladas en la orden de requisición o pedido emitida por la empresa.

### **Objetivos del planteamiento contable de compras por Internet:**

- Administración y uso adecuado de la información que se genera en la Web como resultado de la operación, la cual es canalizada electrónicamente.
- Identificar el momento en que se da el proceso de intercambio, es decir el momento en que se transfieren los riesgos y ventajas.

## **Planteamiento del esquema teórico contable para la identificación, medición y registro de transacciones de ventas efectuadas por Internet.**

### **Consideraciones**

Los aspectos a considerar para el desarrollo del Planteamiento del esquema teórico contable que de tratamiento a las transacciones de ventas efectuadas por Internet está diseñado sobre la base contable de Acumulación o de Devengo, Negocio en Marcha, Norma Internacional de Contabilidad 18 "Ingresos Ordinarios" ya que para la identificación, valoración y posterior registro de estas transacciones, se deben cumplir con cada una de las cinco condiciones que manda la Norma y la creación de las cinco fases involucradas en el proceso, las cuales se describen a continuación:

#### **Fase I: Captura de información.**

Esta fase utiliza un sistema diseñado para capturar y distribuir la información que se obtiene del cliente a través del ciber espacio, para que sea trasladada por medio de las interfaces a los módulos involucrados, además se le proporcionan a los clientes las herramientas que le facilitan la decisión de efectuar un pedido utilizando la página Web de la empresa.

#### **Fase II: Generación de información interna.**

En esta fase se evalúa la cantidad de información obtenida del cliente a través del ciber espacio para verificar que los productos que está solicitando se encuentren en existencias y poder así efectuar la venta.

#### **Fase III: Envío de insumos o productos a clientes.**

En esta fase se describen las condiciones o elementos que la empresa evalúa para poder hacer efectiva la entrega de insumos o productos al cliente a través de un reporte de ventas que detalla la información referente a las características de los insumos o productos seleccionados en la carretilla, canasta o cesta de compras. También se distribuye la información generada de la venta por Internet a los diferentes departamentos involucrados en el proceso de la operación para que se efectúe el envío.

**Fase IV: Registro de las transacciones de ventas efectuadas por Internet.**

Con la información generada por los departamentos involucrados en el proceso de ventas por Internet, el Departamento de Contabilidad efectúa los registros correspondientes de las cuentas que se afectan al realizar una operación haciendo uso de este medio tecnológico.

**Fase V: Controles del esquema de las transacciones de ventas efectuadas por Internet.**

El objetivo de los controles internos establecidos por la administración de las empresas, consiste en proteger y salvaguardar los activos o recursos propiedad de éstas, es por ese motivo que el encargado del Departamento de ventas debe monitorear que el encargado de bodega autorice la salida de insumos o productos que han sido vendidos.

**Objetivos del planteamiento contable de ventas por Internet:**

- Administración y uso adecuado de la información que se genera como resultado de una transacción de venta que es canalizada por medio electrónico como lo es el Internet.
- Identificar los momentos en que se cumplen las cinco condiciones para reconocer un Ingreso.

## ANEXO 2

Ejemplificación de una compra de un antivirus on line.

Una vez aprobado por el departamento de compra la adquisición del antivirus, el encargado de compras visita página web del proveedor, donde selecciona el producto que adquirirá.

The screenshot shows the Avast! website interface for purchasing the Professional Edition. The header includes the Avast! logo, the product name 'avast! PROFESSIONAL FAMILY PACK', and a language selector. The navigation menu contains links for 'productos', 'descargar', 'comprar', 'soporte', 'virus', and 'compañía'. A search bar is located on the right. The main content area is titled 'Comprar avast! Professional Edition' and includes a shopping cart icon, product name, license count (1), and subscription options (1, 2, or 3 years). A 'COMPRAR AHORA' button is prominently displayed. Below this, there is a calculator icon and text explaining the online calculator's benefits. Payment methods like MasterCard, VISA, and PayPal are listed. The footer section mentions 'Revendedores & Distribuidores' and provides information about the global distribution network.

**avast!** antivirus protection

**avast! PROFESSIONAL FAMILY PACK** Idioma

productos descargar comprar soporte virus compañía búsqueda

Purchase » Desktop Solutions » Comprar avast! Professional Edition

**avast! 4 Professional**

- Características en una ojeada
- Características técnicas
- Requisitos del sistema
- Descargar
- Guía de instalación
- Hoja de datos
- Lista de precios
- Comprar
- Revisión de la historia
- Comparar con Home Edition
- Skins
- Data sheet
- Actualizaciones VPS
- Soporte
- Traducciones
- Premios
- Novedades en v4.8
- PAD PAD file

### Comprar avast! Professional Edition

Gracias por su interés en la compra de **avast! Professional Edition** a través de nuestra tienda online element 5. Hay **descuentos** disponibles dependiendo de la duración de la suscripción y el número de licencias que desee comprar.

**Nombre del producto**  
avast! 4 Professional Edition

**Número de licencias**  
1

**Suscripción**  1 año  2 años  3 años

**COMPRAR AHORA**

Para pedidos con múltiples productos y para obtener la mejor oferta, utilice nuestra **calculadora** online, la cual ajustará automáticamente su selección a los paquetes de productos disponibles, ahorrando incluso más!

Aceptamos la mayoría de **medios de pago**, incluyendo las principales tarjetas de crédito y PayPal.

MasterCard VISA PayPal

### Revendedores & Distribuidores

Los productos avast! también se pueden comprar a través de nuestra red de **Revendedores & Distribuidores** localizada en más de 90 países en todo el mundo. Esta red le permitirá comprar los productos avast! en una oficina/tienda local, en su divisa local, y bajo la ley de compra local. Usted recibirá todos los documentos y soporte tanto de ventas como técnico de personal con experiencia en su propio idioma nativo

El siguiente paso es colocar en la cesta el producto que se quiere adquirir e ingresar los datos de la persona natural o jurídica que va realizar la compra.

**avast! Tienda Online Oficial**  
 avast se enorgullece de celebrar los 80 000 000 de usuarios

Información del cliente
Comprobación y confirmación
Hecho

Idioma: Español
Moneda: Dólar estadounidense

**Su cesta**

Nombre del producto	Tipo de envío	Cant.	Precio unitario
avast! 4 Professional Edition, 2 years	electrónico	1	USD 57.94
[Descuento por cantidad]			
<input type="checkbox"/> <b>CD/DVD de copia de seguridad</b> <span style="font-size: small; color: #0070C0;">Además de la versión de descarga, puede encargar el producto con cargo adicional [Información]</span>			
<a href="#">Actualizar</a>			
			Importe total: USD 57.94

Tiene la posibilidad de proporcionarnos a posteriori una otra dirección de envío o de facturación.

**Información personal**

Licencia  a mi nombre y apellidos  a nombre de la empresa

Nombre de la empresa

Nombre \*

Apellidos \*

Calle y número \*

Datos de dirección adicionales

Código postal (C.P.)

Ciudad \*

**Premios y Certificados**

En esta pantalla se ingresan los datos de la persona natural o jurídica que efectuara la compra así como la forma de pago.

Tiene la posibilidad de proporcionarnos a posteriori una otra dirección de envío o de facturación.

### Información personal

Licencia  a mi nombre y apellidos  
 a nombre de la empresa

Nombre de la empresa

Nombre \*

Apellidos \*

Calle y número \*

Datos de dirección adicionales

Código postal (C.P.)

Ciudad \*

País \*

Teléfono

Nota: Recibirá información importante por correo electrónico acerca del producto adquirido, como la factura o la clave de licencia.

Correo electrónico \*

Introduzca de nuevo su correo electrónico \*

**Si, deseo que la factura refleje otra dirección**

### Opciones de pago

Forma de pago \*  [\[Información\]](#)

Moneda para el pago \*  [\[Información\]](#)

### Código de descuento

Indique aquí su código de descuento (si dispone de él).

Nota: Los campos marcados con un asterisco \* son obligatorios.

**Siguiente**

[Pedir por fax](#)

[Al servicio de atención al cliente](#)

Digital River GmbH (element 5) es el vendedor de los productos de su cesta de la compra y su parte contratante. A continuación se indican el nombre del fabricante y el número del producto adquirido. Cuando se ponga en contacto con nosotros, indique el número o los números de referencia del producto para que podamos identificarlo y ayudarle con rapidez.

**Fabricante:** ALWIL Software a.s., República Checa **Número de producto:** 192883



#### Garantía de reembolso

Todas las compras de los productos avast tienen una garantía de reembolso de 60 días.

#### Seguridad en la compra

La tienda online de avast funciona bajo la tecnología de seguridad de Digital River y servidores de alta seguridad con certificado VeriSign SSL.



En esta pantalla se llenan los datos del titular de la tarjeta con la cual se va a realizar la compra.

Indique aquí su código de descuento (si dispone de él).



### Información de tarjeta de crédito

Por motivos de seguridad, en las páginas siguientes del proceso de pedido aparecerá una 'x' en lugar de las primeras cifras de su tarjeta de crédito. (Nota: Los campos marcados con un asterisco \* son obligatorios.)

Datos de tarjeta de crédito	
Seleccione tarjeta de crédito *	Visa
Número de tarjeta de crédito *	<input type="text"/>
Caducidad (MM/AA) *	<input type="text"/> / <input type="text"/>
Código de seguridad *	<input type="text"/> Secuencia numérica de 3 ó 4 dígitos <a href="#">[Información]</a>
<a href="#">Modificar datos del titular de la tarjeta - ocultar</a>	
Nombre del titular de la tarjeta *	<input type="text"/>
Apellidos del titular de la tarjeta *	<input type="text"/>
Calle y número	<input type="text"/>
Datos de dirección adicionales	<input type="text"/>
Código postal (C.P.)	<input type="text"/>
Ciudad	<input type="text"/>
País	--> Por favor seleccione <input type="text"/>

Nota: Los campos marcados con un asterisco \* son obligatorios.

**Siguiente**

[Pedir por fax](#)

[Al servicio de atención al cliente](#)

Digital River GmbH (element 5) es el vendedor de los productos de su cesta de la compra y su parte contratante. A continuación se indican el nombre del fabricante y el número del producto adquirido. Cuando se ponga en contacto con nosotros, indique el número o los números de referencia del producto para que podamos identificarlo y ayudarle con rapidez.

**Fabricante:** ALWIL Software a.s., República Checa **Número de producto:** 192883

Digital River GmbH (element 5) es el vendedor de los productos de su cesta de la compra y su parte contratante.  
[Información legal](#) - [Declaración sobre la protección de datos](#) - [Condiciones generales de venta](#)

Copyright © 2009 Digital River GmbH

### Seguridad en la compra

La tienda online de avast funciona bajo la tecnología de seguridad de Digital River y servidores de alta seguridad con certificado VeriSign SSL.



En este campo se verifican los datos que contendrán la factura así como la dirección de envío.

## avast! Tienda Online Oficial

avast se enorgullece de celebrar los 80 000 000 de usuarios

Información del cliente **Comprobación y confirmación** Hecho

### Revise sus datos

Compruebe de nuevo los datos. Si desea realizar alguna modificación, haga clic en el botón "Modificar datos" del área correspondiente. Para confirmar y enviar su pedido haga clic en el botón "Pedir" que se encuentra al final de esta página.

<b>Dirección de facturación</b> Aranda s.a. de c.v. Jose Ricardo Menjivar Gonzalez 1 calle ote entre av. españa y av. monseñor romero #127 San salvador Centro 00106-8000 San Salvador El Salvador  22211112 rpuntocardo@yahoo.com  <b>Modificar datos</b>	<b>Dirección de envío</b> Aranda s.a. de c.v. Jose Ricardo Menjivar Gonzalez 1 calle ote entre av. españa y av. monseñor romero #127 San salvador Centro 00106-8000 San Salvador El Salvador  22211112 rpuntocardo@yahoo.com  <b>La licencia del producto está a nombre de Aranda s.a. de c.v.</b> <b>Modificar datos</b>
---	---

<b>Opciones de pago</b> Moneda seleccionada: Dólar estadounidense Sistema de pago: Tarjeta de crédito  <b>Modificar datos</b>  <b>MasterCard SecureCode.</b> Ofrecemos el servicio de seguridad MasterCard SecureCode. Puede que esto signifique que el usuario sea redirigido al sitio web del banco emisor de la tarjeta. <b>[Información]</b>	<b>Información de tarjeta de crédito:</b> MasterCard xxxxxxxxxxxx Caducidad (MM/AA) 10 / 12 Jose Ricardo Menjivar Gonzalez El Salvador  *Por motivos de seguridad, en las páginas siguientes del proceso de pedido aparecerá una 'x' en lugar de las primeras cifras de su tarjeta de crédito.
---	---

**Usted está a punto de pedir estos productos**

Nombre del producto	Tipo de envío	Cant.	Nota	IVA %	Rec.
---------------------	---------------	-------	------	-------	------

### Premios y Certificados



En este paso se confirma el producto que se va adquirir así como se pide crear una cuenta de usuario para el cliente.

**SECURECODE.** MasterCard SecureCode. Puede que esto signifique que el usuario sea redirigido al sitio web del banco emisor de la tarjeta. [\[Información\]](#)

\*Por motivos de seguridad, en las páginas siguientes del proceso de pedido aparecerá una 'x' en lugar de las primeras cifras de su tarjeta de crédito.

**Usted está a punto de pedir estos productos**

Nombre del producto	Tipo de envío	Cant.	Neto	IVA %	Bruto
avast! 4 Professional Edition, 2 years	electrónico	1	USD 57.94	USD 0.00 0%	USD 57.94
<b>Importe total USD 57.94</b>					

**Crear cuenta de cliente personal**

Ventajas: Si desea ver el estado de sus pedidos, imprimir su factura o comprar más rápida y cómodamente en el futuro, le recomendamos establecer una contraseña para su cuenta de cliente personal. El nombre de usuario está predefinido. [\[Información\]](#)

Nombre de usuario: **rpuntocardo@yahoo.com-3**

Contraseña:

Confirmación de la contraseña:

Enviar el nombre de usuario y la contraseña de mi cuenta de cliente por correo electrónico. [\[Información\]](#)

Deseo que en mi siguiente pedido se me reconozca como cliente ya registrado. Para ello, se guardará una "cookie" en mi equipo.

**Más información**

**Boletín del fabricante**

Sí, quiero suscribirme al boletín del fabricante. Conozco mi derecho a revocar mi consentimiento para recibir el boletín en cualquier momento.

**Pedir**

**MasterCard SecureCode.** Ofrecemos el servicio de seguridad MasterCard SecureCode. Puede que esto signifique que el usuario sea redirigido al sitio web del banco emisor de la tarjeta. [\[Información\]](#)

Todos los datos introducidos en las páginas anteriores se guardarán cuando continúe con el proceso. Haga clic en el botón de arriba para completar el pedido.

Digital River GmbH (element 5) es el vendedor de los productos de su cesta de la compra y su parte contratante.  
[Información legal](#) - [Declaración sobre la protección de datos](#) - [Condiciones generales de venta](#)

Copyright © 2009 Digital River GmbH

**Downloads**  
 ★★★★★  
**FIVE STAR AWARD**  
 Feb 09

**Garantía de reembolso**  
 Todas las compras de los productos avast tienen una garantía de reembolso de 60 días.

**Seguridad en la compra**  
 La tienda online de avast funciona bajo la tecnología de seguridad de Digital River y servidores de alta seguridad con certificado VeriSign SSL.



En esta pantalla el proveedor confirma el pedido.

# avast! Tienda Online Oficial

avast se enorgullece de celebrar los 80 000 000 de usuarios



Información del cliente      **Comprobación y confirmación**      Hecho

**i** **Procesando pedido...**

Su pedido se está procesando. Espere un momento. Para que el procesamiento del pedido pueda desarrollarse sin interrupciones, no haga clic en ningún botón durante esta operación. Normalmente, este proceso dura unos 30 segundos, pero a veces puede tardar hasta 60 segundos.

Si ha configurado el nivel más alto de seguridad automática. Si, una vez transcurrido el espacio de tiempo, no se ha producido el procesamiento del pedido, haga clic en el siguiente vínculo para continuar con el proceso.

Si al hacer clic en el vínculo no concluye el procesamiento del pedido, haga clic en el siguiente vínculo.

[Continuar con el pedido](#)

**Procesamiento de pedidos** [x]



**Estamos procesando su pedido. Por favor, espere...**

Digital River GmbH (element 5) es el vendedor de los productos de su cesta de la compra y su parte contratante.

[Información legal](#) - [Declaración sobre la protección de datos](#) - [Condiciones generales de venta](#)

Copyright © 2009 Digital River GmbH

### Premios y Certificados



Esta es la ultima pantalla que se muestra en el proceso de compra.

avast se enorgullece de celebrar los 80 000 000 de usuarios

Información del cliente      Información adicional      Comprobación y confirmación      Hecho

**i** ¡Muchas gracias!

Muchas gracias por su pedido. Nos complace darle la bienvenida como cliente.

A continuación podrá ver los detalles de su pedido. Hemos recibido su pedido. Hemos guardado su pedido con el número de referencia **301507185**.

Nuestro sistema ha aceptado su pedido, que será revisado por nosotros. Nos pondremos en contacto con usted en las próximas 4 horas, a lo sumo, transcurridas 24 horas.

Por favor, no repita el pedido y espere nuestra respuesta. Si paga con tarjeta de crédito, esto podría suponer el pago repetido a cargo de su tarjeta.

**avast!**

**Premios y Certificados**

ICS labs CERTIFIED  
vb 100 VIRUS  
westcoast labs  
Checkmark  
www.check-mark.com  
Editor's Review  
EXCELLENT ★★★★★

Luego es enviada una confirmación al correo de la persona que efectuó la compra, donde se envía una confirmación del producto que se adquirió así como la contraseña para activar la licencia del antivirus.

Yahoo! | Mi Yahoo! | Correo | Más ▾

Bienvenido, **rpuntocardo** | Salir | Correo Nuevo | Ayuda ▾

**YAHOO! CORREO**  
ESPAÑA Clásico

Buscar:  **Buscar en la web**

**hp** LA COMPUTADORA AHORA SI ES PERSONAL más información aquí

**Correo** | Contactos | Agenda | Bloc de notas

Correo en el móvil - Opciones ▾

Revisar correo | Nuevo ▾ |  | Buscar correo

**Prueba el nuevo Correo Yahoo!**

**Bandeja de entrada**

Ver: **Todos** | De contactos | No leídos | Marcados

1-200 mensajes de 767 | Primeros | Anteriores | Siguientes | Últimos

Eliminar | Es spam | Ir ▾ | Mover... ▾

<input type="checkbox"/>	De	Asunto	Fecha	Tamaño
<input type="checkbox"/>	element 5 Notification	Es necesario comprobar su pedido ("avast! 4 Professional Edition, 2 years", n	3:10	4KB
<input type="checkbox"/>	element 5 Notification	<a href="#">Sus datos de usuario solicitados</a>	3:10	4KB
<input type="checkbox"/>	Tony Cordova	Necesito que busques algo más	mié, 28/10/09	4KB

**Carpetas**

- Bandeja de entrada (53)
- Borrador (30)
- Enviados
- Es spam (66) [Vaciar]
- Papeleria [Vaciar]

Este es el comprobante que el proveedor genera para respaldar esta compra.



Digital River Ireland Ltd. - Unit 153 - Shannon Free Zone W - Co. Clare - Irlanda

Aranda s.a. de c.v.

Jose Ricardo Menjivar Gonzalez

1 calle ote entre av españa y av. monseñor romero

#127 San salvador Centro

00106-8000 San Salvador

El Salvador

29-OCT-2009

**Factura del pedido nº 301507185 de fecha 29-OCT-2009**

Vendedor del producto:

Fabricante:

Digital River GmbH

Vogelsanger Str. 78

50823 Colonia

Alemania

NIF (Alemania): 2175722/1080

NIF IVA: DE194149069

ALWIL Software a.s.

Eduard Kucera

Prubezna 76

100 00 Prague

República Checa

Nº art.	Descripción	Cant.	Precio unitario	IVA	Importe
192883e	avast! 4 Professional Edition, 2 years Fecha de envío: 29-OCT-2009	1	USD 57,94 0,00%(1)	USD 0,00	USD 57,94
Importe neto					USD 57,94
IVA (= EUR 0,00)					USD 0,00
Importe final					USD 57,94

Nº de factura: e5-DE-2009-00001532524

Forma de pago: Tarjeta de crédito (Mastercard)

1) Exento de impuestos conforme al artículo 4 de la Ley alemana del impuesto sobre el valor añadido (UStG) y al artículo 6 de la misma ley sobre exportaciones exentas

element 5 - a service of digital river  
Digital River GmbH - Vogelsanger Str. 78 - 50823 Colonia - Alemania  
Servicio de atención al cliente: <http://oc.element5.com/oc/> - [www.element5.com](http://www.element5.com)  
Banco: Dresdner Bank AG London Branch - Nº de cuenta: 20444400 - Sort Code (Código de sucursal): 205426  
SWIFT / BIC: DRESDE33 - IBAN: GB82DRES2054262044400

Gerente: John Strosahl  
NIF IVA (identificación fiscal): DE194149069 - NIF (Alemania): 2175722/1080  
Registro mercantil: Amtsgericht Köln HRB 56155 - Sede de la Sociedad: Colonia, Alemania

ANEXO 3  
DECLARACIONES



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

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

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

NUMERO DE DECLARACION  
**10 107030387660 8**

F07 v4

PERIODO TRIBUTARIO				COMPLETE ESTE RECUADRO SOLO SI ES MODIFICACION DE DECLARACION			
MES	AÑO			Numero de declaración que modifica			
02	11	2009	5	55			1

**A. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE**

1	04	NIT	0 6 1 4 - 0 5 1 0 8 4 - 1 1 3 - 0	3	09	Nombre Comercial de Casa Mariz	
2	22	Apellido(s), Nombre(s) / Razón Social o Denominación		CASA LINDA S.A. DE C.V.			
3	11	Actividad Económica Principal		13	NRC	6	16
		VENTA DE MUEBLES, ELECTRODOMESTICOS Y OTROS ENSEÑERES ELE		565889		2216456	7

**B. OPERACIONES DEL MES**

COMPRAS				VENTAS			
5	Compras Internas Exentas o no Sujetas	65 +	25.00 5	6	Ventas Internas Exentas	85 +	0.00 6
6	Importaciones Exentas y no Sujetas	70 +	0.00 0	7	Ventas Internas no Sujetas	86 +	0.00 8
7	Importaciones Gravadas (Fuera Región C.A.)	75 +	0.00 2	8	Ventas Gravadas por cuenta de terceros no domiciliados	88 +	0.00 4
8	Internaciones Gravadas (Región Centroamericana)	76 +	0.00 0	9	Exportaciones (Fuera Región Centroamericana)	90 +	0.00 1
9	Compras Internas Gravadas	80 +	3,500.00 4	10	Exportaciones (Región Centroamericana)	91 +	0.00 5
10	Devol., Rebajas, Desc u otras Deduc sobre compras	81 -	0.00 7	11	Ventas efectuadas a Zonas Francas y D.P.A.	93 +	0.00 7
11	<b>Recuerda, debes llenar el detalle de los Documentos Legales Emitidos</b>			12	Ventas Internas Gravadas Comprobante Crédito Fiscal	95 +	0.00 3
12	<b>Anulados, Extraviados y/o Elaborados por Imprenta en el Periodo Tributario</b>			13	Ventas Internas Gravadas con Factura	96 +	4,350.00 9
13	<b>que Declara, según el reverso de este Formulario.</b>			14	Devol., Rebajas, Desc u otras Deduc sobre ventas	97 -	0.00 8
14	SUMA DE COMPRAS:		100 = 3,525.00 1	15	SUMA DE VENTAS:		105 = 4,350.00 0
15	Ventas Gravadas por cuenta de Terceros Domiciliados (No debe incluirse en sumatoria de casilla 105)		108 = 0.00 3				

**C. IMPUESTOS DECLARADOS EN EL MES**

CREDITOS				DEBITOS			
16	Remanente Crédito del Periodo Anterior	110 +	0.00 2	1	Débitos por Ventas: Comprobante Crédito Fiscal	135 +	0.00 5
17	Reintegro Crédito Fiscal IVA por Exportaciones (En el periodo que se Notificó la Resolución)	115 -	0.00 4	2	Débito por Ventas: Facturas	140 +	565.50 0
18	Crédito Importaciones	125 +	0.00 1	3	Débitos por Ventas: Comprobante de Liquidación con Comprobante Crédito Fiscal	141 +	0.00 9
19	Crédito por Internaciones	126 +	0.00 5	4	Débitos por Ventas: Comprobante de liquidación con Factura	142 +	0.00 3
20	Crédito por Importación de Servicios	127 +	0.00 3	5	Debito por Devolución, Rebajas, Desc., u otras Deduciones sobre Ventas	143 -	0.00 2
21	Crédito por Retención de IVA a No Domiciliados	128 +	0.00 9	<p><b>El IVA es el impuesto que pagan los Salvadoreños cuando te compran Bienes o Servicios.</b></p> <p><b>DECLARA CORRECTAMENTE</b></p>			
22	Crédito Compras Internas Gravadas	130 +	455.00 3				
23	Crédito por Devolución, Rebajas, Desc. u otras Deduciones sobre Compras	131 -	0.00 6				
24	Crédito IVA por Proporcionalidad Mensual (No Deducible del Débito)	132 -	0.00 0				
25	Crédito IVA por Ajuste de Proporcionalidad Anual (Si resulta superior al efectivamente deducido)	133 +	0.00 2				
26	Crédito IVA por Ajuste de Proporcionalidad Anual (Si resulta inferior al efectivamente deducido)	134 -	0.00 7				
27	SUMA DE CREDITOS:		145 = 455.00 2	SUMA DE DEBITOS:		150 = 665.50 4	

**D. DETERMINACION DEL IMPUESTO**

28	Llevar a Renglón 155, Si la Suma de los Créditos es Mayor que la Suma de los Débitos				Llevar a Renglón 160, Si la Suma de los Débitos es Mayor que la Suma de los Créditos			
29	Remanente Crédito Proximo Periodo	155	0.00 6	6	Impuesto Determinado	160 +	110.50 1	
30	Percepción Anticipada a Cuenta efectuada al Declarante	161 +	62.25 6	7	2% Efectuadas por Tarjetas de Crédito / Débito			
31	Retención IVA efectuada al Declarante	162 +	0.00 7					
32	Percepción IVA efectuada al Declarante	163 +	0.00 9					
33	Excedente de Impuesto Periodo Anterior	164 +	0.00 0					
34	Impuesto IVA por Operaciones del Periodo según Declaración que Modifica	165 +	0.00 3					
35	<b>Total Saldos a Favor del Contribuyente</b> (Casilla 161+162+163+164+165)		166 =	62.25 6				
36	Excedente de Impuesto para Próximo Periodo (Casilla 166 - 160, Si Resultado Positivo)		167 =	0.00 2				
37	<b>Total Impuesto por Operaciones del Periodo</b> (Casilla 160 - 166, Si Resultado Positivo)		168 =	48.25 2				
38	Percepción IVA efectuada en el Periodo por el Declarante	169 +	0.00 5					
39	Retención IVA a Terceros Domiciliados efectuadas por el Declarante	170 +	0.00 3					
40	Percepción de Impto ( Emisores o Administradores Tarjeta de Crédito/Débito )	171 +	0.00 7					
41	<b>Total Retenciones y/o Percepciones efectuadas por el Declarante</b>		187 =	0.00 5				
42	Retenciones y/o Percepciones del Periodo según Declaración que Modifica		188 -	0.00 6				
43	Excedente por pago Indebido o en Exceso (solicitar por escrito)		189 =	0.00 7				
44	<b>Total Impuesto por Retenciones y Percepciones del Periodo</b> (Casilla 187-188 Si Resultado Positivo)		190 =	0.00 4				
45	Multa (Atenuada)	192	0.00 1	193	Retención	194	0.00 3	
46	Intereses	195	0.00 8	196	Percepción 2%	197	0.00 5	
47	<b>TOTAL A PAGAR</b>		198 =	48.25 1				

Percepción 1%	501	0.00	Retención	503	0.00	Percepción 2%	505	0.00	Impuesto	507	48.25	Intereses	509	0.00
Multa	502	0.00	Multa	504	0.00	Multa	506	0.00	Multa	508	0.00			

**E. AREA DE RECEPCION DE DECLARACIONES**

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurriré en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los Artículos 249-A y 250-A del Código Penal.		Uso exclusivo Institución Receptora	
		Fecha de Recepción	
Nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado		Firma y sello del Receptor Autorizado	
		200	4



**DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**  
 También constituye Solicitud de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diversas y  
 Titulares de Empresas que no enteren Pago a Cuenta, con devolución hasta \$ 2,857.14

F-11 V-6

REPÚBLICA DE EL SALVADOR  
 MINISTERIO DE HACIENDA  
 DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERIOS

SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACIÓN DEBE ELABORARSE  
 EXCLUSIVAMENTE EN DOLÁRES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

NUMERO DE DECLARACION  
 10 **111060564650** 3

Ejercicio:	Dia	Mes	Año	Dia	Mes	Año	SEGUN TARJETA DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA																							
Del:	01	01	2009	9	Al:	02	31	12	2009	7	NIT:	03	0	6	1	4	-	0	5	1	0	8	4	-	1	1	3	-	0	9

IDENTIFICACION	Primer Apellido/Razon Social ENTERPRISE, S.A. DE C.V.															Segundo Apellido					Nombres																													
	04 Calle/Avenida/Pasaje/Poligono/Block 6 TA. AVENIDA NORTE					05 Numero 1234					06 Apto./local					07 Otros datos que complementen el domicilio					08 Colonia o Barrio COLONIA LA LUZ					09 e-mail: ENTERPRISE@GMAIL.COM																								
	Departamento/Municipio LA LIBERTAD / NVA SN SALVADOR										10 Telefono 2216456					11 Fax 226457					12 Uso Exclusivo de la DGII					13																								
	Actividad Economica															14					15					16																								
	Primaria VENTA DE MAQUINARIA Y EQUIPO DE OFICINA, COMPUTADORES Y SUS COMPONENTES; INCLUYE SOFT...															17					18					19																								
	Secundar															20					21					22																								
	Terciaria															23					24					25																								
	Marque con una X si esta excluida como Sujeto Pasivo segun Art. 6 de la ley de Impuesto Sobre la Renta															16					7					Marque con X si Tiene Incentivo Fiscal por Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercializacion					17					5					Utilice este Recuadro solo si Modifica su Declaracion					No. Declaracion que Modifica				
	Utilize si es persona natural y resido en el pais 200 dias o menos en forma consecutiva durante el periodo que declara															19					Dias de Residencia en el Pais					1					Fecha de Fallecimiento o Liquidacion					Dia					Mes					Año				

CALCULO RENTA	<b>Rentas Gravadas del Ejercicio o Periodo</b>																													
	Sueldos, Salarios, Gratificaciones y Comisiones															+ 105					0.00					8				
	Profesiones, Artes y Oficios															+ 110					0.00					4				
	Por Actividades de Servicios															+ 115					0.00					5				
	Por Actividades Comerciales															+ 120					1,295,000.00					1				
	Por Actividades Industriales															+ 125					0.00					2				
	Por Actividades Agropecuarias															+ 130					0.00					9				
	Por Utilidades y Dividendos															+ 135					0.00					6				
	Por Servicios Realizados en el Exterior y Utilizados en El Salvador															+ 137					0.00					0				
	Otras Rentas Gravables															+ 140					0.00					7				
<b>TOTAL RENTAS GRAVADAS</b>															= 145					1,295,000.00					3					

IMPONIBLE	<b>Costos, Gastos y Deduciones del Ejercicio o Periodo</b>																													
	Deducciones Personas Naturales (Reverso casilla No. 725)															+ 205					0.00					4				
	Costos y Gasto de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesion, Artes y Oficios. (Reverso casilla 628 + 650)															+ 210					639,749.04					1				
	Reserva Legal (Sobre Rentas Gravadas)															+ 215					0.00					8				
	<b>TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES</b>															= 225					639,749.04					9				
	Costos y Gastos No Deducibles (Articulo 29-A Ley de Impuesto Sobre la Renta)															+ 235					0.00					6				
	<b>RENDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es mayor o igual a cero</b>															= 240					655,250.96					0				
	<b>PERDIDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es menor que cero</b>															= 242					0.00					2				
	Renta Neta por Creditos o Financiamientos Otorgados en el Exterior (Reverso casilla No.873)															+ 245					0.00					2				
	Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla 128 de Formulario F-944)															+ 250					0.00					7				
<b>TOTAL RENTA IMPONIBLE (Sumar Casillas 240 + 245 + 250)</b>															= 255					655,250.96					3					
LIQUIDACION	<b>IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA</b>																													
	IMPUESTO DE GANANCIA NETA DE CAPITAL (Casilla 104 de Formulario F-944)															+ 300					163,812.74					0				
	<b>TOTAL IMPUESTO (Casilla 300 + Casilla 305)</b>															= 310					163,812.74					1				
	Impuesto Retenido (Reverso Casilla No. 830)															- 315					0.00					7				
	Pago a Cuenta															- 320					18,000.00					8				
	No. de Resolucion 322 7 Credito segun Resolucion															- 325					0.00					4				
	No. Declaracion Ejercicio Anterior 326 2 Credito Aplicable del Ejercicio Anterior															- 328					0.00					5				
	Liquidacion Anual del Impuesto Pagado en Declaracion que Modifica															- 329					0.00					6				
	<b>IMPUESTO DETERMINADO ((Casilla 310 - Casilla 315+320+325+328+329), Si el Resultado es Negativo, Anotelo entre Parentesis)</b>															= 330					145,812.74					4				
	Multa (Atenuada segun Art. 261 Codigo Tributario)															+ 335					0.00					9				
<b>LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO ((Casilla 330 + 335), Si el Resultado es Negativo, Anotelo entre Parentesis)</b>															= 340					145,812.74					0					
Si la casilla 340 es positiva traslade a casilla 350 y si es negativo traslade a casilla 345																														
<b>Total a Devolver :</b> 345 0.00 0																														
<b>Total a Pagar :</b> 350 145,812.74 6																														

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaracion son expresion fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurrire en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los articulos 249-A y 250-A del Codigo Penal.															Uso exclusivo DGII					Fecha de Recepcion									
															Dia					Mes					Año				
															200										3				
Nombre y Firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado															Firma y Sello del Receptor Autorizado														

Fecha	10/12/2009	Version	F11 V6 r2	Declaracion	111060564650	Ejercicio	2009	NIT	06140510841130
-------	------------	---------	-----------	-------------	--------------	-----------	------	-----	----------------

ESTRUCTURA COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS INDUSTRIA				DEDUCCIONES PERSONAS NATURALES			
Inventario Inicial de Materia Prima	+ 405	0.00	7	Medicos (Conforme a Documentacion)	+ 711	0.00	0
Compra Materia Prima	+ 410	0.00	3	Colegiaturas (Conforme a Documentacion)	+ 712	0.00	9
Inventario Final de Materia Prima	- 415	0.00	4	ISSS (Salud)	+ 713	0.00	7
Costo de Materia Prima Utilizada	= 420	0.00	0	Bienestar Magisterial	+ 714	0.00	5
Mano de Obra	+ 425	0.00	1	Donación máxima legalmente permitida (Segun Documentación)	+ 715	0.00	3
Costos Indirectos de Fabricacion	+ 430	0.00	8	IPSAFA	+ 716	0.00	1
Inventario Inicial, Producto en Proceso	+ 435	0.00	9	AFP Cuota Voluntaria	+ 717	0.00	0
Inventario Final de Producto en Proceso	- 440	0.00	5	Depreciacion de Vehículo (No Aplica a Asalarados)	+ 718	0.00	5
Costo de Produccion	= 442	0.00	6	Combustible (No Aplica a Asalarados)	+ 719	0.00	8
Inventario Inicial de Producto Terminado	+ 444	0.00	2	Cuota Sindical o Gremial (Conforme a Documentacion)	+ 720	0.00	6
Inventario Final de Producto Terminado	- 445	0.00	3	Deducción Fija (Exclusivo Salarios Menores o Iguales a \$5,714.29)	+ 722	0.00	3
Costo de lo Vendido	= 450	0.00	0	TOTAL	= 725	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donacion	+ 525	0.00	8	Nota: Para los Contribuyentes no obligados a llevar Contabilidad Formal, al llenar las casillas del 711 al 725, del 730 al 750, del 405 al 627, del 840 al 865, del 870 al 873 con los datos respectivos, están dando cumplimiento a la obligación de presentar el Estado de Ingresos y Gastos y del Balance General según Art. 91 Inc. 2° del Código Tributario.			
Gastos de Administracion Sin Donacion	+ 530	0.00	4				
Gastos Financieros Sin Donacion	+ 535	0.00	6				
Total Gastos de Operacion	= 540	0.00	1				
TOTAL COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS DE OPERACION (CASILLAS 450 + 540)	= 545	0.00	9				

Costos y Gastos del Ejercicio o Periodo	Comercio			Agropecuaria			Servicios, Profesiones, Artes y Oficios		
Inventario Inicial	+ 601	328,987.53	7 810	0.00	6 819	0.00	0	0.00	0
Costo Articulos Producidos / Comprados	+ 602	120,483.32	5 811	0.00	4 620	0.00	3	0.00	3
Inventario Final	- 603	4,683.20	3 812	0.00	2 621	0.00	1	0.00	1
Costo de Venta	= 604	444,787.65	1 813	0.00	0 622	0.00	0	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donacion	+ 605	162,162.16	0 814	0.00	9 623	0.00	8	0.00	8
Gastos de Administracion Sin Donacion	+ 606	27,799.23	8 815	0.00	7 624	0.00	6	0.00	6
Gastos Financieros Sin Donacion	+ 607	5,000.00	6 816	0.00	5 625	0.00	4	0.00	4
Gastos de Operacion	= 608	194,961.39	4 817	0.00	3 626	0.00	2	0.00	2
Total Costo Venta Mas Gastos de Operacion	= 609	639,749.04	2 818	0.00	1 627	0.00	0	0.00	0
Total Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesiones, Artes y Oficios (Casillas 545+609+618+627)									
Donación Máxima legalmente permitida ( Aplica solo personas jurídicas ) : 650									
628 639,749.04 3									
0 7									

BALANCE GENERAL NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL AL	800	DIA	MES	AÑO	5	OPERACIONES POR RENTAS NO GRAVADAS O INGRESOS QUE SON EXCLUIDOS O QUE NO CONSTITUYEN RENTA DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION				
Efectivo	+ 840	0.00	3	Rentas No Gravadas o Exentas	+ 730	95,000.00	8	0.00	8	
Bancos	+ 841	0.00	9	Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	+ 732	0.00	6	0.00	6	
Cuentas Por Cobrar	+ 842	0.00	5	Rentas No Gravadas AFP (Cuota Legal), ISSS e INPEP	+ 734	0.00	4	0.00	4	
Inventarios	+ 843	0.00	0	Utilidades y Dividendos	+ 736	0.00	2	0.00	2	
Inversiones	+ 844	0.00	2	Indemnizaciones No Gravadas	+ 738	0.00	0	0.00	0	
Bienes Muebles	+ 845	0.00	7	Costos y Gastos por Rentas No Gravadas o Exentas	- 740	50,617.77	9	0.00	9	
Bienes Inmuebles	+ 846	0.00	1	Costos y Gastos por Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	- 742	0.00	2	0.00	2	
Otros Activos	+ 847	0.00	6	Reserva Legal no Gravadas o Excluidos o que No Constituyen Renta	- 744	0.00	3	0.00	3	
TOTAL DEL ACTIVO	= 849	0.00	3	Ganancia de Capital Neta No Gravada (Casilla 148 F-944)	+ 746	0.00	7	0.00	7	
Cuentas por Pagar	+ 850	0.00	5	TOTAL UTILIDADES DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION	= 750	44,382.23	1	0.00	1	
Prestamos por Pagar	+ 851	0.00	9	OPERACIONES POR CREDITOS O FINANCIAMIENTOS OTORGADOS EN EL EXTERIOR						
Otras Pasivos	+ 855	0.00	3	Rentas Obtenidas en el Exterior	+ 870	0.00	6	0.00	6	
TOTAL PASIVO	= 860	0.00	6	Costos y Gastos por Rentas Realizadas en el Exterior	- 871	0.00	4	0.00	4	
Capital o Patrimonio	+ 862	0.00	2	Reserva Legal por Rentas Realizadas en el Exterior	- 872	0.00	2	0.00	2	
TOTAL PASIVO MAS CAPITAL	= 865	0.00	0	TOTAL	= 873	0.00	0	0.00	0	

SUELDOS, SALARIOS, INDEMNIZACIONES, BONIFICACIONES GRAVADAS, JUICIOS EJECUTIVOS Y OTROS IMPUESTOS RETENIDOS									
Nombre de la Empresa o Entidad que Retuvo	805	2	810	9	815	0	825	7	
Código	NIT				Ingresos Gravados		Impuesto Retenido		
						0.00	0.00	0.00	
						0.00	0.00	0.00	
						0.00	0.00	0.00	
Totales	820	0.00	6	830	0.00	0.00	3		

En Casilla No. 820 Totalizar los Ingresos Gravados; y en casilla No.830 Totalizar el Impuesto Retenido el cual deberá trasladar a la casilla 315.  
 NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro. Debera agregar el Código de Ingreso sobre el cual efectuó la Retencion, Consultar Guia

DETALLE DE DONACIONES									
Nombre de la Institucion	905	NIT				VALOR DE LA DONACION			
						9 910	0.00	5	
						9 910	0.00	5	
						9 910	0.00	5	
TOTAL	917						0.00	1	

NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro

SI TIENE DEVOLUCION:			
Y desea se le deposite la devolucion en Cuenta de Ahorro o Cuenta Corriente del contribuyente Complete la informacion que se solicita a continuacion:			
NOMBRE DE BANCO	No. Cuenta	Tipo de Cuenta	
	920	2	925
USO EXCLUSIVO DE LA DGII			
Código de Banco:	930	0	

Firma: \_\_\_\_\_  
 Aceptacion de Abono a Cuenta