

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



“PROPUESTA DE DOCUMENTO INSTRUCCIONAL TEÓRICO PRÁCTICO COMO  
HERRAMIENTA EN EL DESARROLLO Y COMPRENSIÓN DEL CONTENIDO DE LA  
CÁTEDRA DE DERECHO TRIBUTARIO I”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

JIMY GIANCARLOS FERMÁN CRUZ  
MILTON ALEXANDER LÓPEZ MELGAR  
NELSON ALBERTO PÉREZ REINA

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

SEPTIEMBRE DE 2007

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTROAMÉRICA

## AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector (a) : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretario General : Licda. Alicia Margarita Rivas Recinos.

Facultad de Ciencias Económicas

Decano : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretario (a) : Licda. Vilma Yolanda Vásquez de Del Cid

Docentes Directores : Lic. José David Avelar

Lic. José Santos Cañénguez Guzmán

Coordinador Seminario : Lic. Héctor Rivas Núñez

Septiembre, 2007

San Salvador

El Salvador

Centro América

## AGRADECIMIENTOS

A ti Señor que eres la verdadera fuente de luz y sabiduría y el soberano principio de todo, a mis padres, Gladis Alicia Cruz de Fermán y Daniel Enrique Fermán a mis hermanos, a mi esposa, a mi hijo, a mis sobrinos, por darme su amor, apoyo, comprensión, y paciencia, necesarias para alcanzar cualquier triunfo, y estar junto a mí en toda las adversidades.

JIMY

Gracias, a la energía universal, Dios, el que me ha guiado y brindado el camino para lograr uno de mis objetivos, a mis padres José Fidel Melgar y Daysi Isabel López, por su amor hasta el infinito durante los años que me ha llevado finalizar mi carrera profesional, a mis hermanos por su paciencia y comprensión, a mis amigos que me brindaron sus consejos cuando parecía desvanecer y especialmente a Alma Cecilia Hernández y Hugo Enrique Alvarado Lanza por su ayuda incondicional, a la Universidad de El Salvador por su ayuda económica durante los años que estuve becado. Mis infinitos agradecimientos.

MILTON

A Dios Padre Celestial y a nuestra Amada Virgen Maria por colmarme de sus bendiciones y fortalecerme para ver culminada mi carrera. A mis padres Marcelino Antonio Pérez y Lucila Reina de Pérez quienes me brindaron todo su amor y comprensión y pudimos juntos traducir en la guía más importante hasta hoy en día. A todos mis hermanos y en especial a Moisés Rigoberto Pérez quien mas que un hermano es un padre y gran modelo a seguir; a Karen González que me brindo un nuevo aire a mi existencia junto a mis hijos. De igual forma a mis asesores y catedráticos que me ayudaron a forjarme en mi vida profesional y a todos mis amigos que nunca permitieron que desfalleciera en mi camino.

NELSON

## ÍNDICE

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iv
CAPÍTULO I	
1. MARCO TEÓRICO	
1.1 DEFINICIONES DE DERECHO TRIBUTARIO -----	1
1.2 CONCEPCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DEL DERECHO FINANCIERO -----	1
1.3 CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO	
1.3.1 Derecho Tributario Material -----	3
1.3.2 Derecho Tributario Formal -----	4
1.3 FUENTES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO EN EL SALVADOR	
1.4.1 Constitución de la República -----	5
1.4.2 Tratados Internacionales -----	6
1.4.3 Leyes -----	6
1.4.4 Reglamentos -----	7
1.5 PROCESO DE FORMACIÓN DE UNA LEY	
1.5.1 Iniciativa de Ley -----	7
1.5.2 Aprobación de ley -----	8
1.5.3 Decreto legislativo -----	9
1.5.4 Sanción presidencial -----	9
1.5.5 Veto presidencial -----	9
1.5.6 Promulgación y publicación de ley -----	10
1.5.7 Esquema del proceso de formación de ley -----	11
1.6 LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TIEMPO Y ESPACIO	
1.6.1 Irretroactividad de la norma tributaria -----	14
1.6.2 Territorialidad de la norma tributaria -----	14
1.7 DEFINICIONES DE TRIBUTO -----	15
1.8.1 Impuestos -----	15

1.8.2	Tasas -----	20
1.8.3	Contribuciones especiales -----	21
1.9	EXENCIONES TRIBUTARIAS	
1.9.1	Exención objetiva -----	24
1.9.2	Exención subjetiva -----	24
1.9.3	Diferencia entre exención y sujeción -----	25
1.10	ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS -----	26
1.10.1	Organización -----	27
1.11	Antecedentes históricos de la legislación tributara salvadoreña	
1.11.1	Código Tributario -----	28
1.11.2	Impuesto Sobre la Renta -----	33
1.12	LA LEY DEL REGISTRO Y CONTRO ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AL FISCO -----	35
1.13	PRINCIPIOS JURÍDICOS	
1.13.1	Principios constitucionales -----	35
1.13.2	Principios generales -----	38
1.14	DISPOSICIONES GENERALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	
1.14.1	Finalidad -----	39
1.14.2	Ámbito de aplicación -----	40
1.14.3	Principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria ----	40
1.14.4	Derecho de los administrados -----	41
1.14.5	Términos y plazos -----	41
1.15	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	
1.15.1	Sujetos, hecho que la genera, base de imposición, tasas, modos de extinción y caducidad -----	43
1.15.2	Deberes y obligaciones tributarias -----	46
1.16	GENERALIDADES DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	

1.16.1	Hecho generador -----	57
1.16.2	Renta obtenida -----	58
1.16.3	Determinación de la renta obtenida -----	58
1.16.4	Renta neta -----	58
1.17	LEYES RELACIONES CON LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
1.17.1	Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado -----	60
1.17.2	Disposiciones reglamentarias relativas a la caficultura -----	61
1.17.3	Ley de Inversión -----	62
1.17.4	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos-----	64
1.17.5	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa-----	65
1.17.5	Ley de Arrendamiento Financiero -----	67
1.17.6	Ley de Zonas Francas Industriales y Comercialización -----	70
1.17.7	Ley de Imprenta -----	72
1.17.8	Ley del Libro -----	73

## CAPÍTULO II

2.	DI SEÑO METODOLÓGI CO	
2.1	TIPO DE ESTUDIO -----	74
2.2	UNIDADES DE ANÁLISIS -----	75
2.3	POBLACIÓN Y MUESTRA	
2.3.1	Determinación de la población -----	75
2.3.2	Determinación de la muestra -----	75

2.4	MÉTODOS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	
2.4.1	Investigación bibliográfica -----	77
2.4.2	Investigación de campo -----	78
2.5	PLAN DE TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS -----	78
2.6	DIAGNÓSTICO -----	79

## CAPÍTULO III

3.	ESTUDIO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO, RELACIONES, DOCTRINA Y CASOS PRÁCTICOS	
3.1	HECHO GENERADOR	
3.1.1	Definición -----	83
3.1.2	Elementos -----	85
3.2	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	
3.2.1	Definición -----	85
3.2.2	Elementos	
3.2.2.1	Sujeto activo -----	86
3.2.2.2	Sujeto pasivo -----	88
3.3	RENTAS OBTENIDAS -----	98
3.3.1	Rentas gravadas -----	103
3.3.2	Rentas no gravables -----	126
3.4	PRODUCTOS O UTILIDADES EXCLUÍDOS DEL CONCEPTO DE RENDA -----	133
3.5	RENDA NETA -----	137
3.5.1	Proporcionalidad de costos y gastos deducibles -	141
3.5.2	Deducciones generales -----	143
3.5.3	Depreciación -----	156
3.5.4	Amortización de programas informáticos -----	161
3.5.5	Otras deducciones -----	163

3.5.6	Erogaciones con fines sociales -----	171
3.5.7	Costos y gastos no deducibles -----	173
3.6	ANTICIPO A CUENTA Y RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
3.6.1	Anticipo a cuenta -----	181
3.6.2	Retenciones -----	183
3.7	CÁLCULO DEL IMPUESTO	
3.7.1	Base imponible -----	189
3.7.2	Cálculo del Impuesto Sobre la Renta -----	190
3.8	LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO -----	192
3.9	PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	
3.9.1	Notificación -----	194
3.9.2	Fiscalización -----	195
3.9.3	Determinación sobre base presunta	
3.9.3.1	Faltantes y sobrantes de inventario -----	199
3.9.3.2	Incremento de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar su origen -----	203
3.10	EJEMPLOS PRÁCTICOS -----	205

## CAPÍTULO IV

4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
4.1	Conclusiones -----	255
4.2	Recomendaciones -----	256
	BIBLIOGRAFÍA -----	258
	ANEXOS	



## RESUMEN

Las leyes, a medida transcurre el tiempo, van evolucionando, de acuerdo a las necesidades que surgen tanto en el ámbito económico, como en lo social.

En tal sentido, la Ley del Impuesto Sobre la Renta a experimentado a lo largo del tiempo, modificatorias. Las más recientes, las ocurridas con la reforma tributaria de 2004 y 2005, 2006 y 2007 las cuales modificaron este régimen impositivo. Esta situación involucra nuevas aplicaciones e interpretaciones y la necesidad de bibliografía técnica actualizada, a fin de la aplicación de dicha normativa.

Ante tal situación y mediante los resultados obtenidos en la presente investigación, se comprobó que la mayoría de los estudiantes que cursan la asignatura de Derecho Tributario I, que trata esencialmente el estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no disponen con bibliografía técnica adecuada, que les sirva como guía en la comprensión de la temática que aborda dicha asignatura, así como también les sirva a los docentes como guía y les facilite en la exposición de los temas en estudio.

Con la finalidad de contribuir, en el mejoramiento de la comprensión de los temas impartidos en la asignatura de Derecho Tributario I, y de facilitar a sus exponentes su contenido, se desarrollan puntualmente cada uno de los temas que contiene la asignatura, considerando la doctrina jurídica, las reformas tributarias recientes, y ejemplificando con casos prácticos, sencillos e ilustrativos para la aplicabilidad de dichos temas.

La metodología de investigación se desarrolló a través del análisis cuantitativo, utilizando el método científico positivista, por medio del tipo de investigación descriptiva. Para tal efecto se recopiló información a través de la observación directa, mediante cuestionario estructurado, a una muestra de 55 estudiantes de la Universidad de El Salvador, específicamente de la Carrera de Contaduría Pública, que cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, de entre los años de 2004-2006.

Para el análisis e interpretación de los resultados obtenidos en la investigación se utilizó como herramienta hojas de cálculo, el cual sirvió de base para procesar las encuestas, por medio de la tabulación, y posteriormente utilizadas para la preparación de gráficos.

El análisis de la información se realizó sobre la base de los datos recolectados, los que comprendieron aspectos sobre descripciones detalladas, situaciones y conductas observadas y compilación de datos a través de la distribución de frecuencias promedios y porcentajes.

Los resultados obtenidos comprueban que la mayoría de los encuestados, consideran que la inexistencia de bibliografía técnica teórica - práctica actualizada, es uno de los factores que interfieren en el proceso de aprendizaje de la temática impartida en la asignatura de Derecho Tributario I, abonado a ello la mala metodología utilizada y mal enfoque de la asignatura por parte de algunos de los docentes de la cátedra.

Para dar solución a la problemática se sugiere:

Se recomienda a la biblioteca de la Universidad de El Salvador, la adquisición de bibliografía actualizada referente a la asignatura de Derecho Tributario I, a fin de que exista información adecuada al alcance de los estudiantes.

A los docentes que imparten la asignatura de Derecho Tributario I, deben profundizar más, en aquellos temas en los que el estudiante, tiene mayor dificultad a fin de que los comprendan y así puedan ser aplicados adecuadamente en su vida laboral.

## INTRODUCCIÓN

La evolución que con el tiempo han tenido las leyes en materia tributaria, específicamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha generado la necesidad de elaborar documentos técnicos, que integren con información actualizada, teórica y práctica, las disposiciones a las que se hace referencia.

Actualmente la inexistencia de bibliografía técnica teórica práctica, referente a los temas desarrollados en la asignatura de Derecho tributario I, es una de las principales limitantes para la comprensión de la asignatura, por parte de los estudiantes, lo que repercute en la mal aplicabilidad en la vida laboral de éstos.

El presente trabajo de investigación ha sido orientado para los estudiantes que cursan la asignatura de Derecho Tributario I, a fin de facilitar la comprensión de los temas impartidos en dicha asignatura; y para los docentes que la imparten, para facilitar en la exposición de la temática.

En el primer capítulo se aborda el marco teórico de la asignatura, que contiene: definiciones, clasificaciones, antecedentes, relaciones y otros aspectos relativos al derecho, al derecho tributario, y específicamente a las leyes tributarias.

El segundo capítulo describe el tipo de estudio aplicado, las técnicas de recopilación de información, las etapas en que se llevó a cabo la investigación, el muestreo, así como los resultados obtenidos en la investigación de campo y el

diagnóstico de la situación actual, con respecto al problema identificado.

En el tercer capítulo se hace la propuesta de la investigación, en donde se estudia puntualmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, proporcionando un guía para el desarrollo y comprensión de la asignatura de Derecho Tributario I, reforzando cada tema con doctrina jurídica, comentarios y casos prácticos. Además de proponer un programa de estudio de la asignatura, actualizado y acorde a las exigencias empresariales actuales, de mira a la aplicabilidad de los temas impartidos, en la vida laboral (anexo)

Las conclusiones y recomendaciones son expuestas en el capítulo cuatro, las cuales surgieron como producto del diagnóstico formulado de acuerdo a los resultados de la investigación; así como también plantear las posibles alternativas de solución a la problemática.

Como anexos se encuentran las tabulaciones y gráficas de los resultados que arrojaron las encuestas en la investigación, el modelo de cuestionario estructurado, y la propuesta de programa de la asignatura de Derecho tributario I, con base a las exigencias empresariales actuales y la normativa actualizada aplicable.

## CAPÍTULO I

### 1. MARCO CONCEPTUAL

#### 1.1 DEFINICIONES DE DERECHO TRIBUTARIO

a) "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos"<sup>1</sup>.

b) "Es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos"<sup>2</sup>.

#### 1.2 CONCEPCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DEL DERECHO FINANCIERO

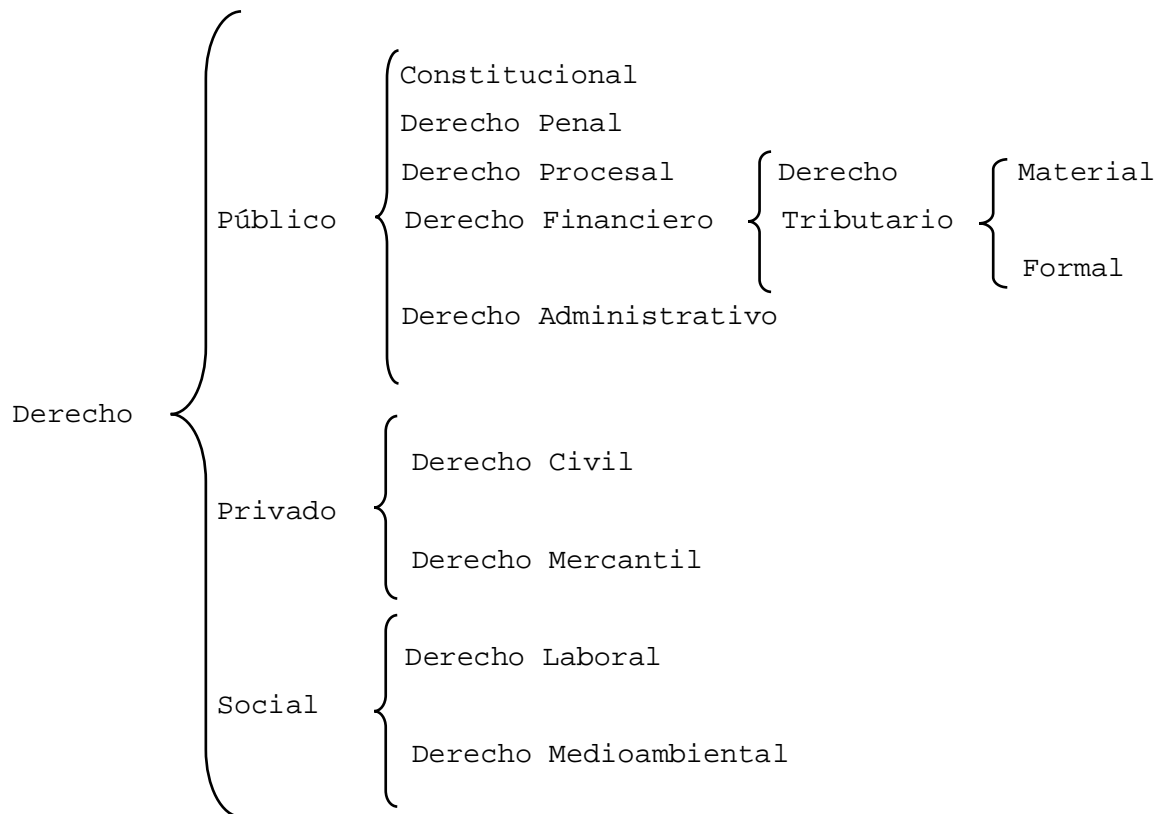
Atendiendo a la clasificación moderna del derecho, éste se clasifica como sigue:

<sup>1</sup>"Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario". Héctor B. Villegas, Séptima edición, Ediciones De Palma, 1998. Pág. 133

<sup>2</sup> "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Juan Martín Quéralt. Décimo tercera edición, Editorial Tecnos, 2002. Pág. 39.

Cuadro No. 1

Concepción del Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero



Fuente: Manual de Derecho Financiero<sup>3</sup>

<sup>3</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, primera edición, 1993

### 1.3 CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

#### 1.3.1 Derecho Tributario Material

El Derecho Tributario Material, corresponde al conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria.

Los principios que rigen el Derecho Tributario Material son los siguientes:

a) Principio de capacidad contributiva: Éste puede definirse como el principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir a los ciudadanos;

b) Principio de igualdad: Todos somos iguales ante el impuesto, como consecuencia lógica del sistema de Derecho Constitucional dentro de un Estado democrático en el cual todos somos iguales ante la ley;

c) Principio de generalidad: Nadie puede estar exento a contribuir por privilegios personales, de clase, etc.; solo se puede dejar de contribuir cuando exista carencia de capacidad contributiva;

d) Principio de progresividad: A medida que aumenta la riqueza de cada individuo, aumenta la contribución en una proporción superior al incremento de la riqueza, lo que se traduce en que los que tienen más contribuyan en mayor proporción a los que tienen menos.



### 1.3.2 Derecho Tributario Formal

El Derecho Tributario Formal, comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas, surgidas entre la administración pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

El principio que rige el Derecho Tributario Formal, es el principio de legalidad, cuya finalidad es el asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

### 1.4 FUENTES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO EN EL SALVADOR

Constituyen fuentes del ordenamiento jurídico tributario en El Salvador:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;
- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el Órgano Ejecutivo; y
- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la

Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes.

#### 1.4.1 Constitución de la República

Es la fuente formal de mayor jerarquía del ordenamiento jurídico de donde derivan las restantes. Su primacía se encuentra establecida por la propia Carta Magna, en el Art.246 que establece: "Los principios, derechos y obligaciones establecidas por esta constitución, no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio. La constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos que regulen su ejercicio. El interés público tiene primacía sobre el interés privado".

Lo anterior, significa que ninguna ley, decreto o reglamento, puede contener disposiciones contrarias a la Constitución de la República de El Salvador, lo que equivale a decir, que cualquier ley, decreto o reglamento relacionado con lo fiscal o tributario debe fundamentarse en la Carta Magna.

Además, como lo establece el inciso primero del Art. 231 de esta ley primaria, ordena que: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público", es decir, que únicamente en virtud de una ley se genera la obligación de pagar los impuestos y las tasas.

#### 1.4.2 Los Tratados Internacionales

Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros Estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia conforme a las disposiciones del mismo tratado y de la constitución. (Art.144, inciso 1ro.de la Constitución de la República)

El ordenamiento jurídico otorga a los tratados internacionales un rango superior a las leyes secundarias, sean éstas anteriores o posteriores a la vigencia del tratado, siempre y cuando no existan derechos subjetivos establecidos mediante plazos, a través de éste puede derogarse la ley secundaria, pero ninguna legislación secundaria podrá derogar o modificar las disposiciones de un tratado. En caso de conflicto entre ambos, prevalecerá el tratado.

#### 1.4.3 Las Leyes

Las leyes son fuentes formales preponderantes en el Derecho Financiero por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango para la regulación de la materia tributaria.

El Código Civil define la ley en su Art. 1, como una declaración de la voluntad soberana que manifiesta en la forma prescrita en la Constitución, manda, prohíbe o permite. La ley es norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los tratados internacionales.

#### 1.4.4 Los Reglamentos

Los reglamentos son toda disposición jurídica de carácter general dictada por la Administración Pública con valor subordinado a la ley. El reglamento, al igual que la ley, son fuentes formales del derecho, sus diferencias derivan del poder de que emanen.

#### 1.5 PROCESO DE FORMACIÓN DE UNA LEY

El proceso de formación de cualquier ley de la República se origina siempre con una moción o propuesta denominada iniciativa de ley, la cual puede presentarse ante el Pleno igual que cualquier pieza de correspondencia; de ahí se traslada al seno de la Comisión que se considera "ad-hoc" para el estudio y dictamen correspondiente, de donde vuelve al Pleno Legislativo para su lectura, discusión y aprobación.

Una vez aprobado, el decreto legislativo deberá trasladarse al Presidente de la República para que complete el proceso con la sanción, promulgación y publicación de la ley, o en su caso para que detenga dicho proceso, vetando el decreto o devolviéndolo con observaciones (ver detalle en esquema páginas 15-17)

A continuación se describen algunos de los pasos del proceso:

##### 1.5.1 Iniciativa de ley

Es la facultad que la Constitución otorga a determinados funcionarios y que consiste en una propuesta o moción para iniciar formalmente el acto de legislar. Toda iniciativa de ley debe someterse a consideración del Pleno y pasar al estudio de la comisión correspondiente, para que ésta dictamine al

respecto. Si el dictamen resulta favorable y siendo sometido a consideración del pleno alcanza la mayoría necesaria de votos, entonces se convierte en decreto legislativo.

Tienen iniciativa de Ley los Diputados, el Presidente de la República por medio de sus Ministros, la Corte Suprema de Justicia en materias relativas al Órgano Judicial, al ejercicio del notariado y de la abogacía, y a la jurisdicción y competencia de los tribunales. También tienen esta facultad los Concejos Municipales en materia de impuestos municipales. (Art. 133 de la Constitución de la República)

#### 1.5.2 Aprobación de una ley

El paso más importante en el proceso de formación de la ley, es cuando el dictamen o proyecto resulta aprobado en el Pleno por la totalidad o mayoría de los Diputados electos, es decir cuando se convierte en decreto legislativo.

Sin embargo, el decreto legislativo no es suficiente porque según la Constitución: "Todo proyecto de ley, después de discutido y aprobado, se trasladará a más tardar dentro de diez días al Presidente de la República, y si éste no tuviere objeciones, le dará su sanción y lo hará publicar como ley".

Si el Presidente de la República tuviera objeciones que no ameriten el veto presidencial, podrá devolver el decreto con observaciones. En tal caso, la Asamblea reconsiderará dicho decreto y podrá resolver lo que crea conveniente con la mitad más uno de los Diputados electos, por lo menos. (Art.131 No. 5 de la Constitución de la República).

### 1.5.3 El decreto legislativo

Es una decisión unánime o mayoritaria, adoptada por la Asamblea Legislativa durante sesión plenaria, con el objeto de dictar una norma. El decreto legislativo puede contener una ley, un código, una reforma, una derogatoria, una interpretación auténtica o incluso una reforma constitucional.

### 1.5.4 La sanción presidencial

Es la aprobación o "visto bueno" del Presidente de la República, con lo que rubrica un decreto legislativo para convertirlo en ley de la República, procediendo a su promulgación y publicación. (Art. 136 y 137 de la Constitución de la República)

### 1.5.5 El veto presidencial

Es la facultad que tiene el Presidente de la República de vedar o detener el proceso de formación de la ley, cuando considere inconveniente algún decreto legislativo. En tal sentido, lo devolverá a la Asamblea dentro de, los ocho días siguientes al de su recibo, puntualizando las razones en que se fundamenta al veto. La Asamblea reconsiderará el proyecto y sólo podrá ratificarlo con los dos tercios de votos de los Diputados electos, como mínimo, en cuya circunstancia el Presidente de la República deberá sancionarlo y mandarlo a publicar.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando el Presidente de la República considere que el decreto ratificado por la Asamblea es inconstitucional, "deberá dirigirse a la Corte Suprema de Justicia dentro del tercer día, para que ésta, oyendo las razones de ambos, decida si es o no constitucional, a más tardar dentro de quince días". (Art. 137 Constitución de la República)

#### 1.5.6 Promulgación y publicación de la ley

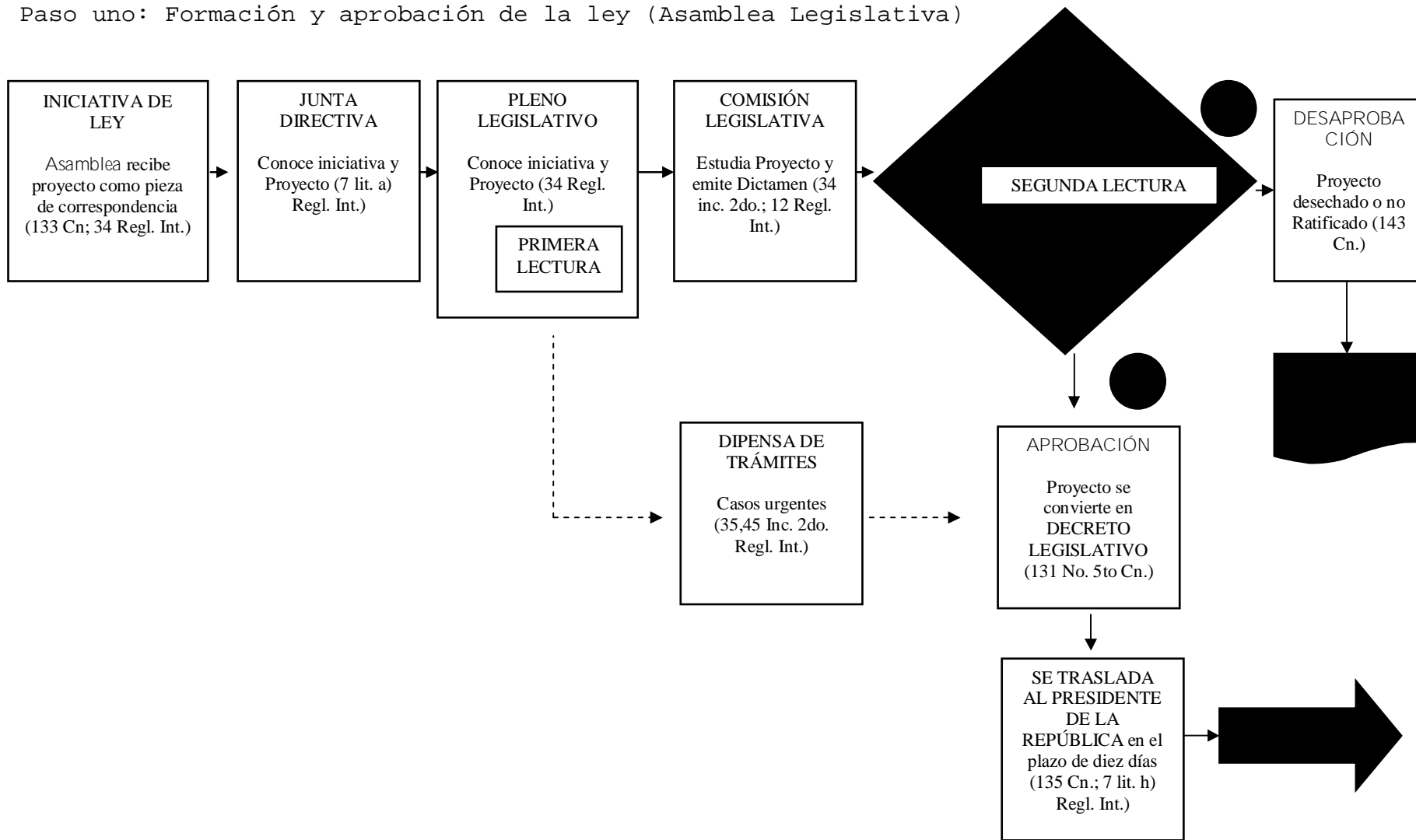
De acuerdo al Art. 140 de la Constitución de la República "Ninguna ley obliga sino en virtud de su promulgación y publicación", lo cual se realiza en el Diario Oficial de la República. Agrega dicho artículo que "para que una ley de carácter permanente sea obligatoria deberá transcurrir, por lo menos, ocho días después de su publicación. Este plazo podrá ampliarse, pero no restringirse".

La promulgación y publicación de la ley corresponde ordinariamente al Presidente de la República, quien deberá hacerlo en el término de quince días; pasados los cuales, si no la publicare, el Presidente de la Asamblea Legislativa podrá hacerlo en el Diario Oficial o en cualquier otro periódico de mayor circulación en la República.

A continuación se presenta un resumen esquematizado del proceso de formación de ley, con la finalidad de dar a conocer las distintas fases que conlleva la formación de ésta.

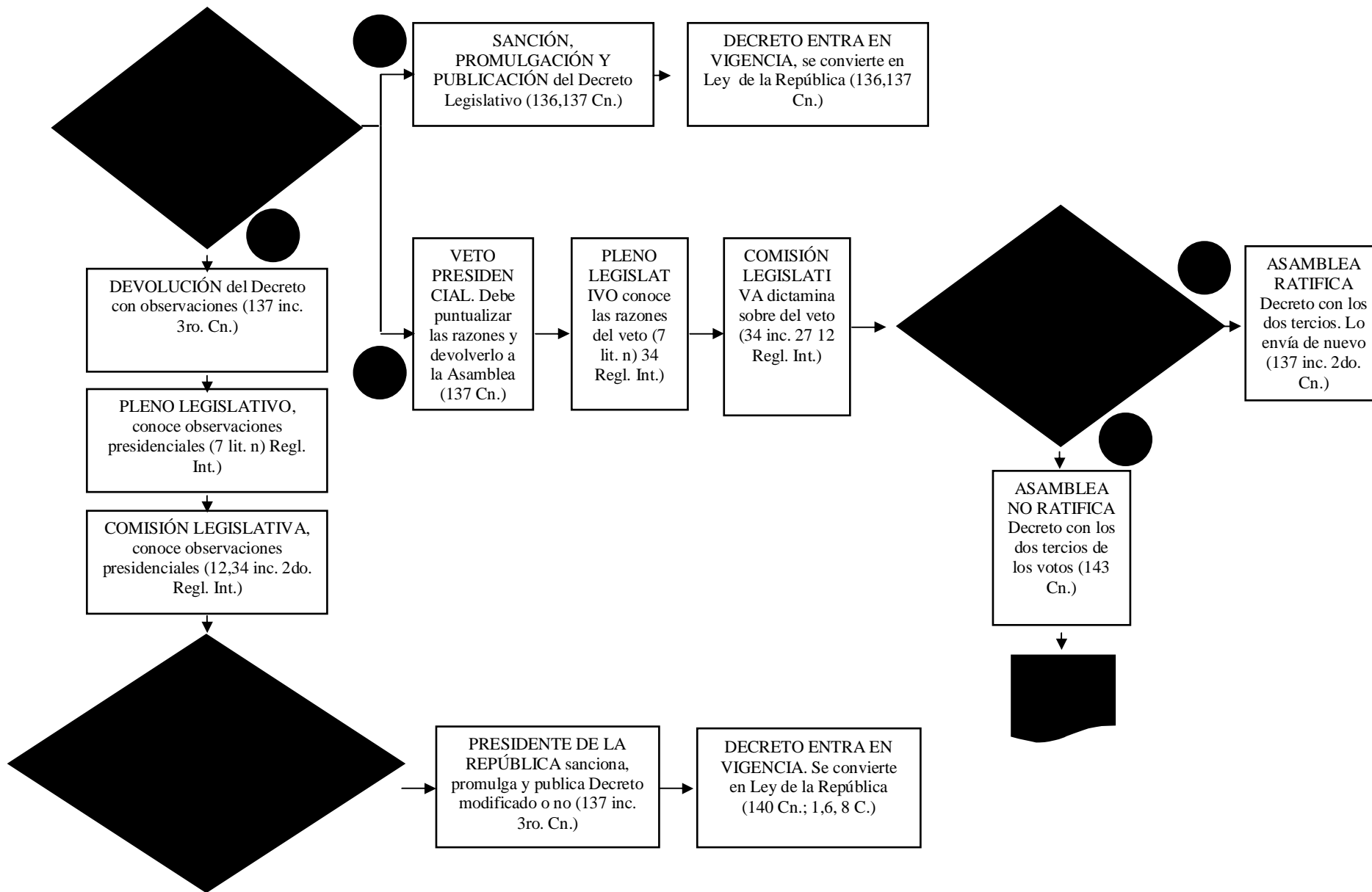
1.5.7 Esquema del proceso de formación de ley

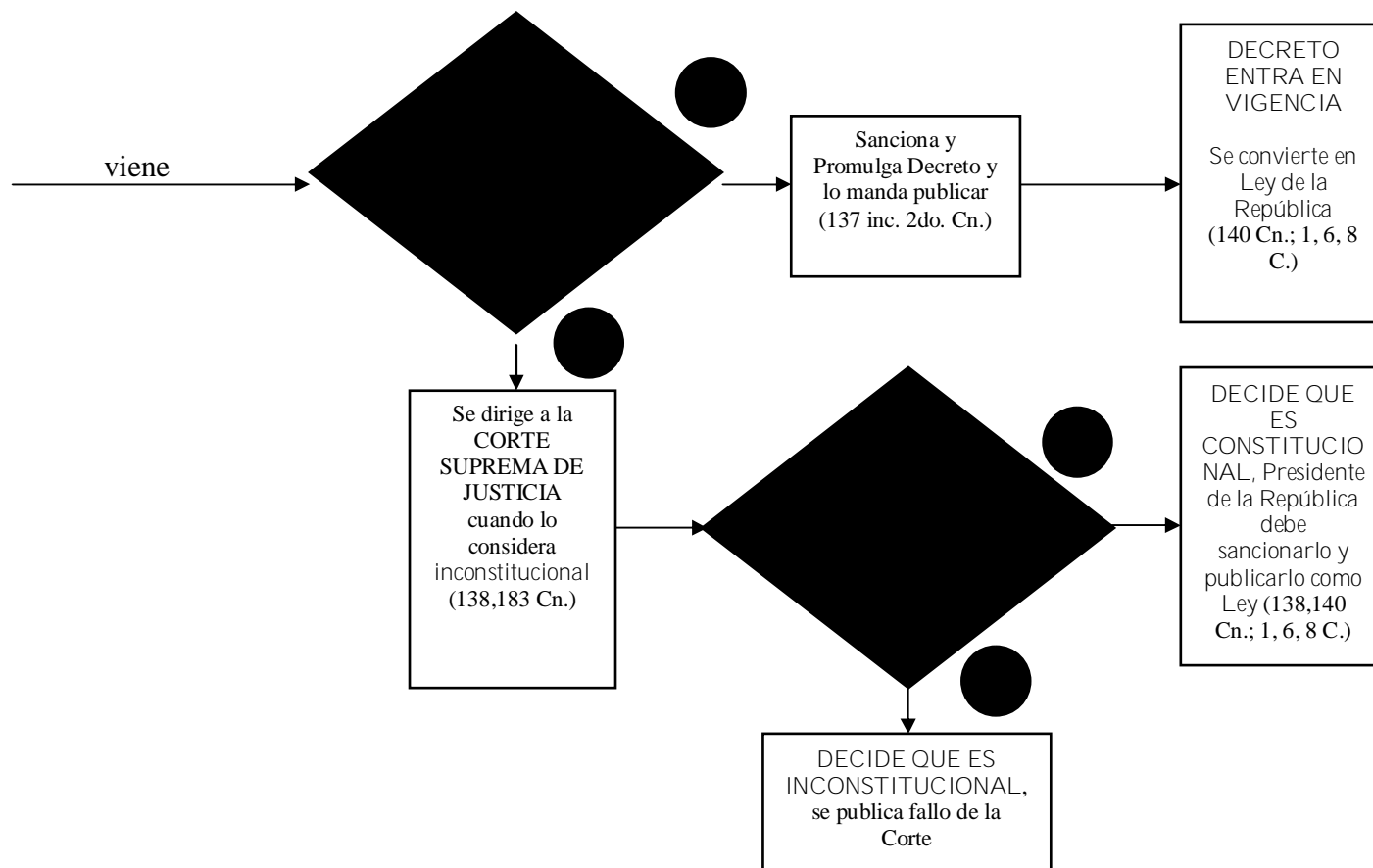
Paso uno: Formación y aprobación de la ley (Asamblea Legislativa)





Paso dos: Promulgación y vigencia de la ley (Presidente de la República)





#### ABREVIATURAS UTILIZADAS

Cn. = Constitución de la República

C. = Código Civil

Regl. Int. = Reglamento Interior de la Asamblea Legislativa

inc. = inciso

lit. = literal

## 1.6 LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TIEMPO Y ESPACIO

### 1.6.1 Irretroactividad de la norma tributaria

El Art. 21 de la Constitución de la República establece textualmente: "Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materias de orden público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente".

Además esto lo dispone el Código Civil en su art. 9 donde dicta "La ley no puede disponer sino para lo futuro y no tendrá jamás efecto retroactivo".

Por lo tanto se va aplicar la norma tributaria, a partir de su vigencia, no en años o tiempo atrás, hasta que sea derogada.

### 1.6.2 Territorialidad de la norma tributaria

La norma tributaria se aplicará en el territorio de la República, de acuerdo al Código Civil en el Art. 6, donde además dispone que la ley obliga en el territorio de la República en virtud de su solemne promulgación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticia de ella; es decir ocho días si la ley es permanente y menos si es temporal.

Esto mismo se aplica a los reglamentos, decretos y demás disposiciones de carácter legal, emanados de la autoridad legítima en el ejercicio de sus atribuciones.

## 1.7 DEFINICIONES DE TRIBUTOS

a) "Son las prestaciones, comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares en virtud de una ley y para el cumplimiento de sus fines"<sup>4</sup>.

b) "Es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito"<sup>5</sup>.

## 1.8 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El término tributo es un género, que contiene tres especies: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales, las cuales se detallan a continuación:

### 1.8.1 Impuestos

"Son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de

<sup>4</sup> "Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario". Héctor B. Villegas. Séptima edición, Ediciones De Palma, 1998. Pág. 55

<sup>5</sup> "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Juan Martín Quéralt. Décimo tercera edición, Editorial Tecnos, 2002. Pág. 78

la posesión de un patrimonio la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”<sup>6</sup>.

Responde al principio de Capacidad Contributiva, es decir, la aptitud económica que tiene el individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas.

Por ejemplo:

- El Impuesto al Valor Agregado (IVA), que paga una persona por la compra de un bien mueble, o prestación de un servicio.
- El Impuesto Sobre la Renta, que una persona paga, por la obtención de ingresos provenientes de su sueldo.

Ü Características de los impuestos

a) Es una cuota privada: ya que generalmente grava la renta privada que eventualmente puede afectar el capital. La cuota de esta riqueza la fija la ley tributaria;

b) Es coercitiva: Ya que el Estado exige el cumplimiento. El Estado las establece en el solo uso de su poder tributario;

<sup>6</sup> “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Juan Martín Quéralt. Décimo tercera edición, Editorial Tecnos, 2002. Pág. 84

d) Destinados a financiar los egresos del Estado: Es su deber satisfacer necesidades y servicios públicos que toda la población necesita (Por ejemplo educación, salud, etc.)

Ü Clasificación de los impuestos en función de quién incurre en el impacto económico:

Ø Impuestos Directos

En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido, no se da la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto obligado por el sujeto pasivo. En el impuesto directo el Estado mediante procedimientos de su legislación tributaria determina la capacidad contributiva con relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente. De acuerdo a ello los impuestos directos son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio.

En conclusión el impuesto directo es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente el verdadero contribuyente. Suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes. Son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes.

Ejemplos:

- Impuesto Sobre la Renta
- Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces

Los impuestos directos a su vez se dividen en:

a) Personales: Son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. En principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su especial situación. Ejemplo:

- Impuesto Sobre la Renta, considera los ingresos personales que ha percibido el sujeto pasivo.

b) Reales: Recae sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto; aunque es discutible el hecho que no sea trasladable, ya que, en algunos segmentos de contribuyentes pueden trasladar mediante incremento en precios. Ejemplo:

- Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, el mismo sujeto pasivo que compra el bien, es el mismo que paga el impuesto.

Ø Impuestos Indirectos

"Son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en si, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera inmediata. Este impuesto se percibe con ocasión de ciertos actos de la vida

económica, y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aun más no le interesa conocerla"<sup>7</sup>.

En los impuestos indirectos no se grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por percusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

En este tipo de impuestos, el sujeto que esta legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo traslada a un tercero, sujeto pagador, quién es el que verdaderamente lo paga. Ejemplo:

- El Impuesto al Valor Agregado (IVA), donde el pagador económico es el consumidor y el destinatario legal de tributo (sujeto pasivo) es el vendedor, quien es el contribuyente, según la ley de IVA salvadoreña.

Los impuestos indirectos se dividen en:

a) Impuestos sobre los actos: Es aquel que recae sobre las operaciones que son parte del proceso económico; y

b) Impuestos sobre el consumo: Los impuestos sobre el consumo

<sup>7</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, primera edición, 1993. Págs. 244-245



pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias.

#### 1.8.2 Tasas

“Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado”<sup>8</sup>

Las tasas responden al principio de la contraprestación, lo que significa que hay una relación de cambio o de bilateralidad. El contribuyente paga, pero recibe de la municipalidad un servicio público especial.

Ejemplos:

- El monto que las municipalidades cobran por el servicio del tren de aseo que prestan a los habitantes en una localidad.

<sup>8</sup> “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Juan Martín Quéralt. Décimo tercera edición, Editorial Tecnos, 2002. Pág. 89

- El valor que, por los servicios de un profesional delegado por la municipalidad para certificar rifas o sorteos, cobran a sus solicitantes.
- El monto que las municipalidades cobran por el servicio de alumbrado público, a los habitantes de una localidad.

Entre los Tributos Municipales se encuentran las Tasas definido en el Art. 5 de la Ley General Tributaria Municipal como: "Son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios".

#### 1.8.3 Contribuciones especiales

Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Las contribuciones especiales, responden al principio de beneficio. Con motivo de obras publicas o de la actuación de ciertos organismos públicos, ciertos grupos delimitados experimentan un incremento en sus respectivos patrimonios, y de ello deriva la necesidad de contribuir en forma especial.

Ejemplos:

- El Fovial;
- Las retenciones por seguro social;
- Las retenciones realizadas por las AFP.

Estas contribuciones especiales se regulan de acuerdo a su normativa respectiva, Por ejemplo en la Ley del Fondo de Conservación Vial, establece en su Art. 26 la contribución de conservación vial "En consecuencia constituye hecho generador de la citada contribución la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diesel o gasolina o sus mezclas con otros carburantes que realicen importadores o refinadores.

El valor de la contribución vial será de veinte centavos de dólar americano (US \$0.20) por galón de diesel, gasolina o sus mezclas con otros carburantes".

En la Ley del Seguro Social, contempla en su Art. 2, la cobertura de este tributo la cual cubre los riesgos de los trabajadores en forma gradual a que están expuestos por causa de enfermedad, accidente común; accidente de trabajo, enfermedad profesional; maternidad; invalidez; vejez; muerte; y cesantía voluntaria.

Además en el Art. 3 de la misma Ley dispone "El régimen del Seguro Social obligatorio se aplicará originalmente a todos los trabajadores que dependan de un patrono, sea cual fuere el tipo de relación laboral que los vincule y la forma en que se haya establecido la remuneración. Podrá ampliarse oportunamente a favor de las clases de trabajadores que no dependen de un patrono".

Las cuotas que aportarán los patronos, los trabajadores y el Estado, destinadas a financiar el costo de las prestaciones y de la administración, está dispuesto en el Art. 29 de dicha ley la cual se determinarán en base a la remuneración afecta al Seguro Social.

Para la cobertura de los seguros de invalidez, vejez y muerte, el régimen financiero será el denominado de primas escalonadas. Las

cuotas iniciales a pagar son del tres punto cincuenta por ciento (3.50%) distribuidos así: patronos, el dos por ciento (2%); trabajadores, el uno por ciento (1%); y el Estado, el medio del uno por ciento (0.50%).

Para la cobertura del régimen general de salud y riesgos profesionales, el patrono aportará el siete punto cincuenta por ciento (7.50%) y el trabajador el tres por ciento (3%), de la referida remuneración.

En cuanto a la contribución especial en concepto de AFP, lo dispone la Ley de las AFP la cual en su Art. 1 dispone "El sistema comprende el conjunto de instituciones, normas y procedimientos mediante los cuales se administrará los recursos destinados a pagar las prestaciones que deban reconocerse a sus afiliados para cubrir los riesgos de invalidez común, vejez, muerte de acuerdo con esta ley."

Esta aportación es del 6.25%, por parte del trabajador, de la cual el 3% es de comisión y 3.25% de contribución especial.

#### 1.9 EXENCIONES TRIBUTARIAS: OBJETIVAS Y SUBJETIVAS

Con el término exención, se define el efecto de ciertos impuestos de hechos incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues una exención a los efectos normales derivados de la realización de aquel.

El mecanismo jurídico para que este ocurra ha sido explicado por Sainz de Bujanda por la consecuencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el

hecho imponible y le asocie el efecto de nacimiento de la obligación tributaria. La segunda, la norma de exención, que asocia los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen tales efectos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en este que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas).

#### 1.9.1 Exención objetiva

Las exenciones objetivas, van dirigidas a la actividad económica.

Por ejemplo en el Impuesto Sobre la renta, el producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenida por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice al valor de dichos bienes en un plazo mayor a seis años a partir de la fecha de adquisición. (Art.4, Inc.12 Ley de Impuesto Sobre la Renta); por lo que la Ganancia de Capital que resulte de la venta de un edificio, cuyo persona que efectúa la venta, no se dedica a ello, sino a otra actividad económica es una exención objetiva.

#### 1.9.2 Exención subjetivas

Las exenciones subjetivas, van dirigidas a un sujeto específico.

Este tipo de exención se refiere por ejemplo: A la exención del pago del Impuesto Sobre la Renta que gozan las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

### 1.9.3 Diferencia entre exención y sujeción

La comprensión de la exención se completa al contrastarlo con otras hipótesis contenidas en las leyes tributarias y que tampoco dan lugar al nacimiento de la obligación, como son los SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN. Si los supuestos de exención y de los de sujeción tienen en común la ausencia de la obligación tributaria como consecuencia de su verificación, la diferencia entre una y otra es imperiosa.

En los primeros, en efecto, se está produciendo el hecho impositivo del tributo, al estar los supuestos exentos incluidos en el ámbito de aquel. En los segundos, por lo contrario, no hay realización del hecho imponible, tratándose de presupuestos que caen fuera de su ámbito, aunque en ocasiones guarde proximidad con él. De ahí que la norma que le establece no contiene mandato jurídico alguno, ni incorpora ninguna consecuencia a la realización del impuesto por ella contemplados. En cambio la norma de exención si encierra el mandato consistente en enervar los efectos derivados de la realización del hecho imponible en los impuestos específicos que prevé. Por esos - subraya la doctrina - la norma de no sujeción no llega a tener verdadera naturaleza jurídica, siendo meramente didácticos y aclaratorio respecto a hechos próximos o fronterizos con el hecho imponible, pero que quedan fuera de él, y por tal razón la norma de no sujeción es perfectamente razonable sin que nada varíe el diseño y la regulación del tributo en cuestión.

A diferencia de esta la norma de exención resulta insuprimible e insustituible mediante la interpretación, pues de no existir, no aplicaría a los impuestos que por ella contemplados las que regulan las consecuencias del hecho imponible, ya que se incluye

en éste, y por ende, surgiría a partir de ella la obligación tributaria.

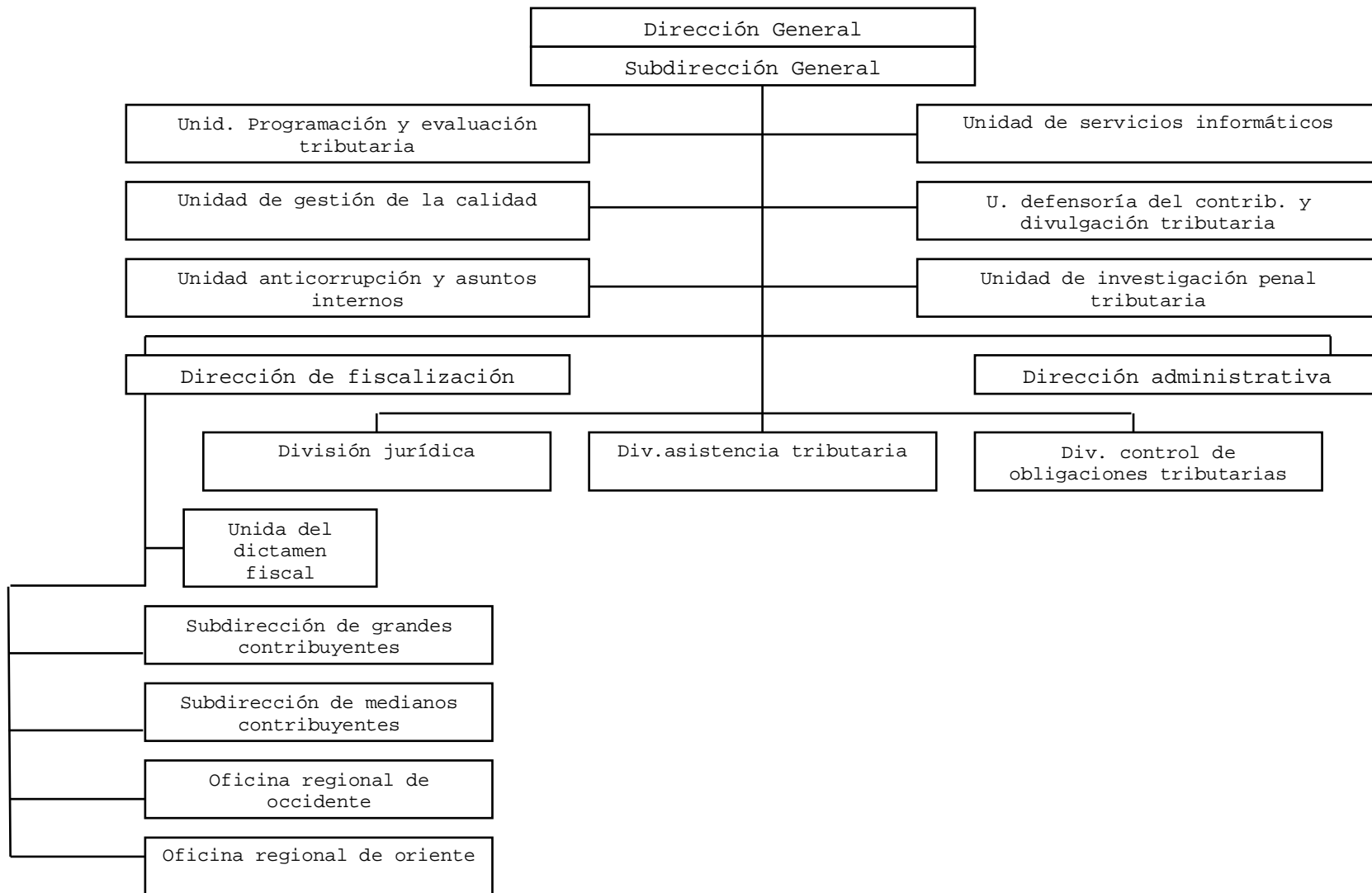
#### 1.10 ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), es la encargada de administrar los impuestos de la República, está adscrita al Ministerio de Hacienda, la cual depende del Órgano Ejecutivo y tiene su propia Ley Orgánica: Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

##### 1.10.1 Organización de la Dirección General de Impuestos Internos

La Dirección General de Impuestos Internos, con base a su Ley Orgánica se organiza en diferentes unidades y direcciones y subdirecciones, las cuales se presentan a continuación:

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS





## 1.11 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA SALVADOREÑA

### 1.11.1 Antecedentes históricos del Código Tributario

Es a partir del año de 1914, cuando se da una serie de disposiciones legislativas que dan origen a la Ley de Papel Sellado y Timbres, Ley de Impuesto Sobre la Renta y otras más que fueron aplicadas en general y en forma obligatoria en todo el país; otros acontecimientos políticos mundiales, como la revolución rusa de 1912, la primera guerra mundial de 1914, fueron algunas de las causas que crearon las condiciones necesarias para la creación de todo un sistema jurídico tributario múltiple, que justificaron la necesidad para que se crearan tantos impuestos como necesidades públicas demandaban satisfacciones por parte del Estado salvadoreño, así nace una amplia gama de impuestos , como fueron: Ley de Gravamen de las Sucesiones de 1914 y sus reformas posteriores, Ley de Impuesto Sobre Donaciones, también el mismo año, así también la Ley de Alcabala con características similares a la legislación Española, la que a su vez fue complementado con un impuesto especial conocido como del  $\frac{1}{2}$  %, cuya finalidad fue la de financiar la construcción del llamado "Puente de Oro", en San Marcos Lempa, cuya construcción se llevó a cabo durante la administración del gobierno del General Maximiliano Hernández Martínez. En esa proliferación de impuestos se encuentran otros conocidos como impuestos de saneamiento y pavimentación, el impuesto de vialidad cuya serie "A" correspondía al Estado y las "B", "C" y "D" correspondían a las municipalidades. La diversidad de impuestos referidos, fue generando una burocratización de tal magnitud que para su control, se crearon una Dirección General de Renta de Aduanas, que desde sus inicio

controló lo referido a los derechos arancelarios a la importación de mercancías, así como a las exportaciones; la Dirección General de Contribuciones Indirectas cuya finalidad era la de administrar todos aquellos impuestos de esta naturaleza, en especial el del Papel Sellado y Timbres y todo tipo de impuesto indirecto y aquellos otros específicos aplicables a los cigarrillos, bebidas gaseosas, vinos, cervezas, licores, aguardiente, patentes para la venta de papel sellado y timbres, y otros; la Dirección General de Contribuciones Directas cuya finalidad era la de administrar los impuestos de esa naturaleza, entre esos impuestos el que recae sobre la renta de sucesiones, el de donaciones, el de alcabala, el de vialidad serie "A", el de saneamiento y pavimentación, y otros ya derogados.

Con una estructura tributaria ampliamente diversificada y con una organización funcional técnicamente especializada, comienza a calar en el ambiente hacendario y empresarial, la idea de modernizar la Administración Tributaria, esto implicaba realizar una serie de reformas en el sistema de leyes impositivas, para hacerlas más funcionales y adecuarlas a las nuevas corrientes modernistas en esta materia, se llega así, inmerso el país en una lucha fratricida, a diciembre de 1986, época en la que bajo el lema de "Modernización Tributaria" se inician por la Asamblea Legislativa, una serie de reformas fiscales, dando como resultado posteriormente la derogación de algunas leyes, entre ellas; la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1963 y se da vigencia a la de 1991, se deroga también la de Alcabala pero se crea la Ley de Patrimonio, así también se derogan otras por su poco rendimiento y alto costo que representa su administración: en definitiva, se va perfilando la idea de la creación de un Código Tributario tomando como base el Modelo de Código

Tributario para América Latina (MCTAL), pero por alguna razón política esta idea va quedando rezagada, por cuanto que en la Ley de Renta recién aprobada se establecen normas de procedimiento administrativo en materia tributaria que hacen que se considere esta Ley (Renta) como el modelo tipo para encontrar la solución por aplicación supletoria de las disposiciones de esta ley en relación a las otras, incluyendo la Ley de Papel Sellado y Timbres.

La dispersión legislativa en materia tributaria, continuo en constante crítica por sectores empresariales interesados en minimizar el efecto económico que estos producían en la economía y finanzas de este sector que, aunado al político, comienzan una campaña definitivamente orientada a fortalecer lo que hoy conocemos como economía neoliberal justificada y difundida por las cúpulas empresariales ANEP - Cámara de Comercio y partido gobernante ARENA.

Con las leyes tributarias que constituyen instrumentos jurídicos cuasi - autónomos, unos denominados directos y otros indirectos y a cargo su administración de una sola entidad que resultó de la fusión de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Indirectas y Directas en una sola denominada hoy Dirección General de Impuestos Internos, a partir de 1989, en las normativas específicas se encontraban normas de procedimientos que en ciertos aspectos ,no obstante de tener conceptos jurídicos que debían observar una interpretación única, a veces eran contrarios y en el menor de los casos existía alguna entidad que los aplicaba, de ahí que se continua insistiendo en la necesidad de elaborar un Código Tributario que venga a uniformar la parte procedimental contenida en cada una de las leyes tributarias vigentes.

Muchos de los países en desarrollo han implementado la utilización de un Código Tributario, como respuesta a la corriente actual de la modernización estatal, con el cual se pretendía uniformizar y simplificar, la aplicación de las principales leyes que regulen el pago de los impuestos que mayores ingresos representan para el país, en cuanto a recaudación de impuestos se refiere; y que por lo tanto permiten la consecución de los fines primordiales del Estado, así como el sostenimiento de sus diferentes unidades.

Así se hace nuevamente una presentación pública de un documento borrador de Código Tributario que viene a ser otra versión más. Es a partir de este contexto que, el 29 de Julio de 1999, el Ministro de Hacienda en funciones, Licenciado José Luis Trigueros, a iniciativa del Presidente de la República remite a la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, el PROYECTO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR.

Desde que se comenzó a hablar de un instrumento de tal naturaleza, es decir, desde antes de la reforma tributaria que permita mejorar las funciones y atribuciones de la Administración Tributaria, se logra por fin, después de haber sido rechazado el anteproyecto del Código Tributario presentado por el Ministerio de Hacienda a inicios de su gestión en el año 2000, pero que reestructurado nuevamente y tomando en cuenta las observaciones de los legisladores y las cúpulas empresariales, es aprobado el 14 de Diciembre de 2000, el "Código Tributario" en El Salvador, cuya vigencia es a partir del 1 de enero de 2001, a partir de ese momento se marca un nuevo rumbo en la vida jurídica tributaria del país. En este nuevo instrumento normativo, quedan plasmados los grandes objetivos que seguirán la política tributaria y en especial las atribuciones y

facultades de la Administración Tributaria y los derechos de los contribuyentes; todo lo anterior, se realizó alrededor de las consideraciones siguientes:

- Que no existía un marco jurídico tributario unificado que regulará adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes, que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de seguridad jurídica;
- Que era necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regularan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa por parte de la Administración Tributaria;
- Que era indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expeditaran la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración Tributaria;
- Que en razón de lo antes expresado, se hacia necesario emitir un marco legal que facilitara el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrollara los derechos de los administrados, mejorara las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizara un adecuado flujo de recursos

financieros que permitieran atender las responsabilidades que competen al Estado.

Posteriormente, por Decreto Legislativo No. 497, de fecha 28 de octubre del 2004, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo No. 365, del 10 de diciembre del mismo año, se emitieron reformas al referido marco legal. Y en el año 2005 por Decreto Legislativo N° 648 de fecha 17 de marzo del mismo año, en el Diario Oficial N° 55, Tomo N° 366, del 18 de marzo de 2005, se aprobaron otras reformas al Código Tributario.

Recientemente han ocurrido reformas, al Código Tributario mediante Decreto Legislativo No. 183, publicado en el Diario Oficial No. 4 Tomo No.374, de fecha 8 de enero de 2007 y mediante Decreto Legislativo No. 375, entrando en vigencia en el año 2007.

#### 1.11.2 Antecedentes históricos del impuesto sobre la renta

Se sabe que antes de introducir en el país el sistema de impuesto sobre la renta, la obtención de impuestos descansaba sobre los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo.

Este sistema dura hasta el año de 1915 ya que por inicios de la primera guerra mundial y el grave deterioro fiscal originado por la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de impuestos a la importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una crisis económica y social.

Dado que el sistema utilizado hasta entonces resultaba inoperante, anticuado y sin dar buenos resultados, fue necesario

implantar un nuevo sistema tributario. Es cuando nuestros legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo. La reforma tributaria de 1915, fue efectivamente una reforma entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron y son nada más que modificaciones a la ley original de 1915; ya que al conceputar el término de reforma, se entiende como la introducción de cambios notables, que inciden en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo como factor que contribuye eficazmente en el contexto tributario. En el mes de diciembre de 1963 se decreto la Ley de Impuesto Sobre la Renta, según Decreto Legislativo No. 472, D.O. No.241, Tomo 201 del mismo mes y año, que vino a sustituir a la promulgada en el año de 1915. En el año de 1991 la Administración Tributaria del Estado consideró que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, promulgada en 1963, no era adecuada a las condiciones sociales y económicas actuales del país, por lo que era necesario un nuevo ordenamiento legal sobre la renta, y se decreta la Ley del Impuesto Sobre la Renta según Decreto Legislativo No. 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, derogándose así la ley de 1963.

En los años de 1992 - 1996, 1999 - 2001 y 2004 - 2005 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se le realizaron ciertas reformas.

En los años 2004 - 2005 a efecto de establecer el alcance de aplicación de algunas disposiciones legales, fue necesario reformar el referido marco legal, por lo tanto en el Decreto Legislativo No. 496, de fecha 28 de octubre del 2004, ubicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo No. 365, del 10 de diciembre del mismo año, aprobaron reformas a la referida ley. Posteriormente, con Decreto Legislativo N° 646 del 17 de marzo de 2005,

publicado en el Diario Oficial N° 55, Tomo 366, del 18 de marzo de 2005, se aprobaron nuevas reformas que entraron en vigencia a partir del 1° de junio del año 2005.

## 1.12 LA LEY DE REGISTRO Y CONTROL ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AL FISCO (LEY DEL NIT)

De acuerdo al Art. 1 de la ley, deberán inscribirse todas las personas naturales o jurídicas, los fideicomisos y las sucesiones que están obligados al pago de los impuestos de Renta, Donaciones, Sucesiones, Matrícula de Comercio y de Timbres, de importación y exportación, de matrícula de vehículos automotores y cualquier otra contribución fiscal que requiera, por Ley o Reglamento la obligación de estar inscrito.

Las personas inscritas en dicho registro, se les asignará un número de identificación tributaria (NIT), el cual se hará de su conocimiento proporcionándoles una tarjeta que contendrá los datos necesarios para su identificación.

El NIT será de uso obligatorio para quienes se encuentren comprendidos en el Art. 1 de Ley del NIT. Deberán consignarlo en todas las gestiones que efectúen en las dependencias del Poder Ejecutivo, según lo determine el Reglamento respectivo.

## 1.13 PRINCIPIOS JURÍDICOS

### 1.13.1 Principios constitucionales

La Constitución Salvadoreña, en el título uno, inicia de la siguiente manera: "El Salvador reconoce a la persona humana como el principio y fin de la actividad del Estado" lo cual se traduce en la máxima expresión de garantía y obligación del



Estado para con sus ciudadanos; este reconocimiento hecho en la Constitución es la base para toda la legislación. Luego, procede a enumerar los derechos inherentes a las personas como son: "Toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, seguridad, trabajo, a la propiedad y posesión" con los cuales se garantiza la seguridad individual y jurídica de las personas.

La constitución contempla los siguientes principios:

El principio de igualdad de las personas: Significa que sin importar posición económica, raza, credo o alguna otra situación, las personas van a ser tratadas en iguales condiciones y con las mismas oportunidades.

El principio de libertad deambulatorio: Implica que el salvadoreño puede circular libremente en todo el territorio nacional sin ninguna limitante.

El principio de migración irrestricta al territorio de El Salvador: Significa que cualquier extranjero que quisiera ingresar a El Salvador, puede hacerlo siempre y cuando lo haga conforme los procedimientos establecidos por la ley.

El principio de libertad de expresión y de difusión del pensamiento: Garantiza que nadie será sometido a presiones que limiten la difusión de sus ideas.

El principio del derecho de asociación pacífica: Establece que nadie puede ser obligado a pertenecer a una asociación si así no lo quisiera.

Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe: Es en este principio que se concede a

las personas la facultad de auto obligarse y cumplir con lo que la ley ha previsto, con lo cual se complementa la libertad que gozan los habitantes del país.

El principio de carácter excepcional de toda detención: Significa que no es la regla general que una persona sea detenida sino solo cuando el caso lo amerite y de acuerdo con las leyes y autoridades competentes haya que decretarse que una persona sea detenida.

El principio de legalidad: Consiste en la aplicación de las normas jurídicas de acuerdo a la legislación vigente y en la cual se basa el Estado de Derecho, que consiste en la relación armoniosa entre los habitantes del país y del Estado para con sus subordinados.

El principio de unidad del ordenamiento jurídico: Consiste en que las leyes deben gozar de unanimidad de criterio, ya que si hay disparidad en las leyes, se fomentaría la inseguridad jurídica.

El principio de inviolabilidad de la morada: Significa que ninguna persona puede ingresar a la residencia de otra sin su consentimiento, excepto bajo circunstancias que no sean de extrema necesidad.

El principio de prohibición de penas perpetuas e infamantes: Excluye de su medio jurídico penas de muertes por considerarlas de índole sub humano y antijurídico.

Principio de proporcionalidad: En el establecimiento de penas significa que la severidad de toda pena que deba ser impuesta dependerá de la gravedad del delito cometido.

### 1.13.2 Principios generales

Son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual (Preciado Hernández).

#### Ejemplos de Principios generales del Derecho

No es posible hacer una enumeración exhaustiva de los principios generales del Derecho pues el conocimiento de ellos se va perfeccionando poco a poco y por lo mismo, su número y contenido han ido variando, sin embargo, por vía de ejemplo se pueden mencionar algunos: la equidad o sea la prudente aplicación de la ley al caso concreto; la buena fe o lealtad a la palabra empeñada, la obligación de cumplir los convenios, el derecho a la legítima defensa o sea el de rechazar la fuerza con la fuerza, la doctrina de los actos propios etc.

### 1.14 DISPOSICIONES GENERALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Entró en vigencia el 01 de enero de 2001. Este código busca regular las relaciones entre fisco y contribuyentes, armonizar y unificar la aplicación de procedimientos dispersos en las diferentes leyes tributarias; dar cumplimiento a los principios de igualdad y seguridad jurídica; corregir los vacíos y deficiencias de las leyes tributarias; mejorar el control de los contribuyentes y mejorar la recaudación fiscal a efecto de reducir el Déficit fiscal.

El Código Tributario afecta aquellos procedimientos, régimen de pruebas y sanciones establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto a los Cigarrillos, Ley del Impuesto sobre la transferencia de Bienes Raíces y otros impuestos específicos y ad valorem. Se exceptúan del ámbito de aplicación del Código, los impuestos municipales y los aranceles.

El Reglamento de Aplicación del Código Tributario entró en vigencia en Diciembre de 2001, y desarrolla con carácter general y obligatorio los alcances del Código Tributario, así como el desarrollo y ejecución del mismo para su correcta aplicación.

Este apartado contiene un resumen de las disposiciones legales del Código Tributario, que son aplicables a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin pretender ilustrar o explicar la aplicación de éstos en forma específica, sino dar un marco conceptual que permita el mejor entendimiento al momento de consultar el referido marco legal.

Este apartado contiene del Art. 1 al Art. 15 del Código Tributario, como generalidades para la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### 1.14.1 Finalidad

El Código Tributario tiene como finalidad el establecimiento de los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria (Art. 1)

#### 1.14.2 Ámbito de aplicación

De acuerdo al Art. 2 del Código Tributario, éste se aplicará a las relaciones jurídico - tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado(a los tributos que aplica la Administración General de Impuestos Internos), con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales.

#### 1.14.3 Principios Generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria (Art. 3)

- Justicia: Aplicará oportuna y correspondientemente la norma
- Igualdad: No incurrirá en tratamientos diferenciados
- Legalidad: Actuará sometida al ordenamiento jurídico
- Celeridad: Procurará procesos ágiles
- Economía: Procurará no incurrir en gastos, trámites o requisitos innecesarios
- Eficacia: Logro de la finalidad recaudatoria con respecto a los derechos de los administrados
- Verdad Material: Actuación con base a los hechos investigados y conocidos
- Proporcionalidad: Los actos administrativos deben ser cualitativamente apta para alcanzar los fines previstos.
- Territorialidad: Será aplicable dentro de las fronteras del país.
- Irretroactividad. Se va a aplicar la norma, a partir de su vigencia, ya no años o tiempo atrás.
- Reciprocidad: existirá correlación con leyes y normas de otros países, para evitar la doble tributación.

#### 1.14.4 Derechos de los administrados

De acuerdo al Art. 4, ante la Administración Tributaria los administrados poseen los derechos siguientes:

a) De petición. Este es un derecho constitucional y fundamental, que establece el derecho de dirigir sus peticiones por escrito a la autoridad respectiva, y este a hacerlo saber (Ver Art. 18 Constitución)

b) De contradicción. O de autodefensa, que consiste en el derecho de defensa y de aporte de pruebas del contribuyente. (Ver Arts. 11, 12,14 Constitución y Art. 200 al 204 Código Tributario)

c) De acceso al expediente administrativo. Que consiste en que el contribuyente, podrá ver su expediente, por deudas u otras circunstancias en situaciones tributarias, por sí o por medio de su apoderado.

#### 1.14.5 Términos y Plazos (Art. 10)

Los términos y plazos establecidos en el Código Tributario son perentorios.

Entiéndase por perentorio, ni un día más de lo establecido.

Los plazos que establezcan los procedimientos que vencieron en día inhábil o de asueto se prorrogarán hasta el día hábil siguiente.

Por ejemplo: El pago del Impuesto Sobre la Renta debe hacerse el 30 de abril de cada año, suponiendo que este día cae domingo, el

plazo se prolonga al uno de mayo, pero como este día es asueto nacional, se prolongaría para el día siguiente.

Los términos y plazos se contabilizarán de la siguiente manera:

a) Por días, se entenderá que son hábiles y se computarán desde el día siguiente al de la notificación del correspondiente acto administrativo; y,

b) Por meses o años, se entenderá que los mismos corren desde la fecha del mes o año en que se inician, hasta igual fecha del mes o año en que terminen.

#### 1.15 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Este apartado comprende el articulado referente a la Obligación Tributaria comprendido en el Código Tributario del Art. 16 al Art. 84 del referido marco legal. Pero antes es necesario clasificar y definir los siguientes términos:

Las obligaciones tributarias pueden ser:

Obligaciones formales: Son aquellas obligaciones tributarias cuyo hecho no se manifiesta en términos monetarios, sino mas bien en términos de formalidades, como por ejemplo: La obligación que tiene el sujeto pasivo de presentar ante la administración tributaria en el plazo establecido, la Declaración de Impuesto Sobre la Renta de un periodo, o también la obligación que tiene el agente de retención del impuesto sobre la renta, de expedir la respectiva constancia de retención.

Obligaciones sustantivas. Son aquellas obligaciones tributarias, cuyo hecho se refiere a la cuantificación económica de la obligación, como por ejemplo: La obligación que tiene el sujeto pasivo del pago del impuesto sobre la renta, o bien la obligación que tiene el agente de retención del impuesto sobre la renta, de retener el importe que como anticipo del impuesto sobre la renta corresponda a un sujeto.

1.15.1 La Obligación Tributaria: Sujetos, hecho que la genera, la base de imposición, tasas, y sus modos de extinción

Ü Obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

Ü Sujetos

Activo: El Estado, ente público acreedor del tributo, en este caso a través del Ministerio de Hacienda.

Pasivo: El obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. El contribuyente puede ser:

Contribuyente de jure: Persona designada por la ley para el pago del impuesto.

Contribuyente de facto: Pagador real del impuesto.

Ü Hecho generador



El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

#### Ü Base imponible

La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

#### Ü Tasas o alícuotas

Son las proporciones establecidas en las leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar.

#### Ü Modos de extinción

**Pago:** Es la prestación efectiva de la obligación tributa

**Compensación:** Cuando los créditos tributarios líquidos y exigibles a favor del contribuyente se compensan contra los créditos líquidos y exigibles de la Administración Tributaria.

**Confusión:** Cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria queda como deudor.

**Prescripción:** Cuando se libera de la obligación en un determinado lapso de tiempo, legalmente establecido.

**Ejemplo 1:** La venta de ropa en un establecimiento inscrito en IVA

- Sujeto pasivo  
Contribuyente de jure: Dueño del establecimiento  
Contribuyente de facto: Persona que compra una prenda
- Sujeto activo: El Estado a través del Ministerio de Hacienda
- Hecho generador: La venta de una prenda
- Base imponible: Valor neto de la prenda
- Tasa o Alícuota: el 13%

Ejemplo 2: Servicio por consultoría por parte de una sociedad no domiciliada

- Sujeto pasivo: Sociedad no domiciliada
- Sujeto activo: El Estado a través del Ministerio de Hacienda
- Hecho generador: La prestación de los servicios de consultoría
- Base imponible: Honorarios percibidos por consultoría
- Tasa o Alícuota: 20%

De forma sustanciosa se presentan las obligaciones formales y sustantivas, que deben cumplir los sujetos pasivos, en relación con el Código Tributario y su Reglamento, a fin de que estos sujetos estén sabedores de sus obligaciones y deberes como contribuyentes y las sanciones a las cuales incurrirían al no cumplir con éstas.

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 86 y 87 del Código Tributario	<p>Registro Único de Contribuyente</p> <p>Deberán inscribirse en el registro los sujetos pasivos que cumplan con los requisitos establecidos en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas, que resulten obligados al pago de los diferentes impuestos, El formulario propuesto por la administración tributaria para cumplir el requisito es el F-210 "Registro Único del Contribuyente".</p> <p>Plazo. El sujeto pasivo que cumpla con lo antes expuesto deberá hacerlo los quince días siguientes al inicio de sus actividades.</p>	<p>Art. 235 del Código Tributario</p> <p>Sanción: Tres salarios mínimos mensuales.</p>
Art. 90 del Código Tributario	<p>Señalar lugar, actualizar dirección e informar cambio de dirección para recibir notificación.</p> <p>a) Todo sujeto pasivo está obligado a fijar dentro del territorio de la República para todo efecto tributario en el acto del registro, lugar para recibir notificaciones, que no podrá ser un apartado postal., lo cual lo hará a través del formulario F-211 "Actualización de dirección para recibir notificaciones"</p>	<p>Art. 237 del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa de nueve salarios mínimos mensuales.</p>

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 90 del Código Tributario	<p>b) Actualización: existe obligación para el sujeto pasivo de actualizar su dirección para recibir notificación ante la administración mediante el formulario F-211 "Actualización de dirección para recibir notificaciones".</p> <p>Plazo. Deberá presentarse el formulario antes mencionado los primeros diez días hábiles de cada año.</p>	<p>Art. 237 del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa de nueve salarios mínimos mensuales.</p>
	<p>c) Cambio de domicilio</p> <p>Los sujetos pasivos, también se encuentran obligados a informar cualquier cambio en el lugar para recibir notificaciones mediante el formulario F-211 "Actualización de dirección para recibir notificaciones".</p> <p>Plazo. Cinco días hábiles siguientes de suscitado el cambio.</p>	<p>Sanción: Multa de cuatro salarios mínimos mensuales.</p>

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 91 del Código Tributario	Obligación de presentar declaración.  Los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, que estén obligados a llevar contabilidad formal, además de presentar la declaración del respectivo impuesto, deben presentar el balance general del cierre del ejercicio o período de imposición, estado de resultados y las conciliaciones fiscales, o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general. Excepción: Sujetos pasivos que obtengan rentas exclusivamente de salarios, personas naturales con rentas diversas iguales o inferiores a \$30,000.00 en el ejercicio o período de imposición, y aquellos que estén obligados a nombrar dictaminador fiscal.  Plazo. Dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición.	Art. 238-A literal a) del Código Tributario  Sanción: Multa del 0.5% sobre el patrimonio o capital contable, que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizados, la que no podrá ser inferior a un salario mensual.
Art. 92 del Código Tributario	Utilización de formularios u otros medios tecnológicos para declarar.  El contribuyente para presentar las declaraciones tributarias podrá hacer uso de los formularios que disponga la Administración Tributaria, o a través de redes de comunicación electrónica como Internet, medios magnéticos o correo electrónico autorizado por la Administración.	

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 123 del Código Tributario	<p>Obligación de remitir informe de retenciones.</p> <p>Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos deberán presentar un informe por medios manuales, magnéticos o electrónicos sobre las retenciones efectuadas a personas naturales o jurídicas o entidades durante el año anterior, mediante el formulario F-910 "Informe Anual de Retenciones"</p> <p>Plazo. Dentro del mes de enero de cada año.</p>	<p>Art. 241 Literal e) del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa del cero punto uno por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.</p>
Art.124 del Código Tributario	<p>Informe sobre accionistas y utilidades</p> <p>a) Las personas jurídicas que distribuyan dividendos, excedentes o utilidades, deberán informar en el respectivo formulario F-915 "Informe de distribución de Utilidades", a la Administración Tributaria, todas las distribuciones efectuadas en el año inmediato anterior, debiendo proporcionar el valor de las acciones, aportes o derechos, al igual que el valor de los dividendos, excedentes o utilidades de cualquier tipo o de nominación que hayan sido distribuidas.</p>	<p>Art. 241 literal h) del Código Tributario.</p> <p>Sanción: Multa del cero punto uno por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.</p>

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art.124 del Código Tributario	<p>b) Asimismo, tendrán la obligación de remitir en el mismo plazo, el listado de las personas que tengan la calidad de socio, accionistas o cooperado de la respectiva persona jurídica, se les haya o no efectuado distribución de dividendos, excedentes o utilidades.</p> <p>Plazo. Dentro del mes de enero del cada año.</p>	<p>Art. 241 literal h) del Código Tributario.</p> <p>Sanción: Multa del cero punto uno por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.</p>
Art. 139 del Código Tributario	<p>Obligación de llevar contabilidad formal</p> <p>a) Los sujetos pasivos que cumplan con lo establecido en el Código de Comercio o en leyes especiales se encuentran obligados a llevar contabilidad formal, la cual deberá respaldarse con la documentación legal necesaria para establecer con orden y claridad los diferentes hechos generadores de los tributo. Los asientos se harán en forma cronológica, de manera completa y oportuna en idioma castellano y en moneda de curso legal.</p>	<p>Art. 242 del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa de cuatro salarios mínimos mensuales.</p>

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 139 del Código Tributario	b) Para efectos tributarios la contabilidad no podrá registrar atraso mayor a dos meses.	Sanción: Quinientos sesenta y ocho dólares con un incremento de ocho dólares por cada día que transcurra desde el día en que se incurre en la infracción hasta el del cierre del ejercicio impositivo fiscalizado, la que no podrá ser superior a veinte salarios mínimos mensuales.
Art. 144 del Código Tributario	<p>Obligación de informar cese definitiva de actividades.</p> <p>Los sujetos pasivos que incurran en el cese definitivo de sus actividades por venta, liquidación, permuta, disolución de la sociedad u otras causas deberán informar a la Administración Tributaria a través de escrito respectivo.</p> <p>Plazo.</p> <p>Quince días siguientes a su ocurrencia debiendo presentar los comprobantes de pago del impuesto.</p>	<p>Art. 244 literal h) del Código Tributario.</p> <p>Sanción: multa de cuatro salarios mínimos mensuales</p>



Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 101 de Reglamento de	Obligación de expedir constancia de Retención del Impuesto Sobre la Renta.	
Aplicación al Código Tributario	Todo agente de retención está obligado a extender constancia al contribuyente, por las cantidades retenidas, firmada por el agente retenedor, representante legal o apoderado, en el que se exprese lo establecido en el artículo 145 del Código. En el caso de los Órganos del Estado y las dependencias del gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas, la constancia deberá ser firmada por la persona responsable del pago de las remuneraciones.	
Art. 147 del Código Tributario	<p>Obligaciones de conservar informaciones y pruebas.</p> <p>Los contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, deberán conservar la documentación, información y pruebas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Los libros de contabilidad y los comprobantes de orden interno y externo, registros especiales, inventarios</li> <li>b) Las informaciones y documentación que este Código exija y aquella relacionada con la concesión de algún beneficio fiscal</li> <li>c) Copia de las declaraciones tributarias presentadas y de los recibos de pago efectuados</li> </ul>	
	<p>Plazo.</p> <p>Cinco años contados a partir de su emisión o recibo, la siguiente documentación, información y pruebas.</p>	

Base Legal	Obligación forma	Sanción base legal
Art. 149 del Código Tributario	<p>Obligación de informar extravío de documentos y registros.</p> <p>Cuando el contribuyente pierda o no pueda utilizar los registros de contabilidad, archivos y documentos legales, el contribuyente deberá cumplir con:</p> <p>a) Informar a la Administración Tributaria</p> <p>Plazo. Dentro de los cinco días siguientes</p>	<p>Art. 244 literal c) del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa de ocho dólares por cada documento extraviado, la que no podrá ser superior a nueve salarios mínimos mensuales.</p>
Art. 149 del Código Tributario	<p>b) Reconstruir la contabilidad</p> <p>Plazo. Según lo establezca y fije la Administración Tributario el cual no podrá ser menor a diez días.</p>	<p>Art. 244 literal d) del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa de quinientos sesenta y ocho dólares, con un incremento de cincuenta y seis dólares por cada mes o fracción de mes que transcurrido desde el día siguiente al de vencimiento del plazo concedido Dicha sanción no podrá exceder de dieciséis salarios mínimos mensuales</p>

Base Legal	Obligación sustantiva	Sanción base legal
Art. 151 del Código Tributario	<p>Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>a) Consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>b) Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria.</p>	<p>Art. 247 del Código Tributario</p> <p>Sanción: Multa equivalente al setenta y cinco por ciento de la suma dejada de enterar;</p> <p>Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento de la suma enterada extemporáneamente;</p>

Base Legal	Obligación sustantiva	Sanción base legal
Art. 151 del Código Tributario	c) Las personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidores de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, estarán obligadas a enterar mensualmente en concepto de pago o anticipo a cuenta el 0.3% sobre sus ingresos brutos mensuales. Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, también estarán supeditados al pago de el referido 0.3%.	Art. 247 del Código Tributario  Sanción: Multa equivalente al treinta por ciento sobre el monto
Art. 150 del Código Tributario	Autoliquidación y pago del impuesto  El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria.  La Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa.	

Base Legal	Obligación sustantiva	Sanción base legal
Art. 155 del Código Tributario	Retención por servicios de carácter permanente	Art. 244 literal j) del Código Tributario
	Toda persona natural o jurídica, sucesión y fideicomiso que pague o acredite a una persona natural domiciliada una cantidad en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente, está obligada a retener el importe que como anticipo del Impuesto Sobre la Renta le corresponde, de acuerdo a las respectivas tablas de retención.	Sanción: Multa de un salario mínimo mensual por constancia de retención de Impuesto Sobre la Renta.
Art. 156 del Código Tributario y Art.100 del Reglamento de aplicación al Código Tributario	Retención a personas naturales sin dependencia laboral que prestan sus servicios.	Art. 244 literal j) del Código Tributario
	Las personas jurídicas y naturales titulares de empresas, sucesiones, fideicomisos, Órganos del Estado, Dependencias del Gobierno, Municipalidades e Instituciones Oficiales Autónomas que paguen o acrediten sumas en concepto de pagos o anticipos de pagos por prestación de servicios a personas naturales que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio, deber a retener el 10% de dichas sumas en concepto de anticipo del Impuesto Sobre la Renta. Plazo. Deberán enterarse, dentro de los 10 días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del mes calendario en que se efectúa la retención.	Sanción: Multa de un salario mínimo mensual por constancia de retención de Impuesto Sobre la Renta.

## 1.16 GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este ordenamiento legal entró en vigencia el 1 de enero de mil novecientos noventa y dos, y recoge las corrientes modernas sobre tributación directa.

El objetivo básico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es el logro de la eficiencia de la Administración Tributaria, a través de principios como la certidumbre jurídica, la transparencia en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras, la neutralidad administrativa y la facilidad en la aplicación de procedimientos, sin que se desproteja el interés fiscal.

Da tratamiento al impuesto proveniente de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos, procurando la ampliación de las bases mediante una reducción de exenciones y reducciones y de acuerdo con los principios tributarios elementales eliminando la doble tributación.

Como un preámbulo para la aplicación y cálculo de las disposiciones que contiene la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se presenta un resumen de las generalidades y conceptos, pretendiendo ilustrar el referido marco legal y sugiriendo la consulta del mismo.

### 1.16.1 Hecho Generador (Art. 1)

La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación del pago del impuesto. Pero en el Art. 37 de la misma ley, establece que la obtención de rentas para persona natural hasta un monto de \$2,514.28 es exenta del impuesto.

#### 1.16.2 Renta Obtenida (Art. 2)

Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

- a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;
- b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza.
- c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y
- d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen.

#### 1.16.3 Determinación de la renta obtenida

Dispuesto en el Art. 12, La renta obtenida se determinará sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo.

#### 1.16.4 Renta Neta

La renta neta se determinará según el Art. 28, deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que la ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.

El Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Art. 31 explica como gastos de conservación de una fuente de renta, aquellos que se eroguen necesariamente para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que dicha fuente adquiriera aumento de valor por razón de las inversiones hechas; y por costos y gastos de producción de la renta.

En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que la ley del impuesto sobre la renta y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.

No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta Ley.

Los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta, deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

El Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone en el Art. 32 que aquellas erogaciones realizadas por el contribuyente, en que no pueda determinarse específicamente a que rubro de la actividad productiva corresponden, se distribuirán por iguales partes entre la actividad gravable y la no gravable, de tal manera que dichas erogaciones afecten ambas actividades.



## 1.17 LEYES RELACIONADAS CON LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### 1.17.1 Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado

#### Ü Facilidades para el pago del impuesto sobre la renta

De acuerdo al Art. 66 de la Ley AFI, a solicitud del contribuyente, la Dirección General de Tesorería podrá conceder plazos escalonados hasta un máximo de seis meses, para el pago del Impuesto Sobre la Renta, a partir del último día hábil del vencimiento legal del pago.

En relación con el Código Tributario en el Art. 74 dispone que no podrán concederse prórrogas ni facilidades o plazos diferidos para el pago de impuestos, salvo en el caso del Impuesto sobre la Renta, cuyos contribuyentes podrán solicitar pago a plazo ante la Dirección General de Tesorería, al momento de la presentación de la declaración del referido impuesto dentro del plazo estipulado en el Art. 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pudiendo otorgárseles hasta un máximo de 6 meses continuos para su pago a través de cuotas iguales y sucesivas, sin que pueda prorrogarse dicho plazo.

La Dirección General de Tesorería, tiene la facultad según el Art. 67 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, para realizar el cobro de las obligaciones tributarias que, por aplicación de leyes y reglamentos se encuentren pendientes de pago al haber vencido los términos señalados y de otorgar un recibo que cumpla con los requisitos previstos en las normas técnicas de control interno, emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

Además podrá, en casos de insuficiencia de recursos de la caja fiscal, devolver al sujeto pasivo impuestos que, mediante resolución, se determine que se hayan pagado en exceso, a través de Notas de Crédito del Tesoro Público, con vencimiento de 180 días. Estos títulos servirán para el pago de cualquier tipo de obligación fiscal de los contribuyentes al Gobierno Central; dichos títulos podrán ser traspasados por endoso entre los contribuyentes.

#### 1.17.2 Disposiciones reglamentarias relativas a la caficultura (Art.1 al Art. 8)

Toda persona natural o jurídica domiciliada en el país, que pague o acredite a cualquier otra que tenga la calidad de cultivador o productor, rentas derivadas de la comercialización del café, está obligada a retener en concepto de impuesto sobre la renta; el 1.5% de dichas sumas, en el momento de la liquidación.

El agente de retención será el beneficiador en relación con el productor, a la cooperativa por los productores cooperados y a la sociedad por los socios o accionistas productores, quedando obligados a retener y enterar las sumas retenidas conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El beneficiador persona natural domiciliada, y persona jurídica que estén autorizados para exportar café, no serán sujetos de retención del impuesto sobre la renta, por dichas exportaciones, pero las incorporará como gravables, en su liquidación anual del impuesto sobre la renta las que percibió o devengó en el ejercicio que declara.

El Consejo Salvadoreño del Café proporcionará a la Dirección general de Impuesto Internos, dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes, informe detallado de los contratos inscritos por los exportadores durante el mes anterior,, a efecto de verificar el pago a cuenta de las personas jurídicas.

El Art. 151 del Código Tributario dispone el sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, el cual consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de impuesto sobre la renta.

Se entenderán como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente explotación animal y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos.

Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente.

### 1.17.3 Ley de Inversión

El Art. 14 de ésta ley, dispone que todo inversionista nacional o extranjero deberá cumplir con las obligaciones establecidas en las leyes, específicamente aquellas en materia fiscal, laboral y de seguridad social.

En relación con el impuesto sobre la renta, pagan el impuesto sobre la renta todas las personas naturales o jurídicas, domiciliados o no en El Salvador, que hayan obtenido rentas provenientes de su trabajo, de su actividad empresarial o del capital, o toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen (Arts. 1, 2 y 5 LISR)

a) Las personas naturales domiciliadas pagan impuesto sobre la renta de acuerdo a la tabla del Art. 37(Art. 34, LISR)

b) Las personas naturales no domiciliadas pagan el impuesto aplicando a su renta neta o imponible una tasa del 25% (Art. 34, LISR).

c) Las personas jurídicas domiciliadas o no, pagarán su impuesto aplicando a su renta imponible la tasa de 25% (Art. 41, LISR)

Además de acuerdo al Art.4 Numeral 14), Son Rentas no gravables por este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida "Las utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, incluyendo ganancias de capital, o cualquier otro beneficio que obtengan personas naturales, generados en inversiones o en la compraventa de acciones o demás títulos valores, siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisoras inscritas y autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de Valores, y la colocación de los mismos sea realizada a través de una bolsa de valores legalmente autorizada.

#### 1.17.4 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

El Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos tiene como función principal conocer los recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra las resoluciones definitivas, en cuanto de liquidaciones de oficio, de impuestos y multas impuestas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos.

El contribuyente deberá expresar por escrito, los diferentes recursos que interponga ante el Tribunal quien a su vez solicitará a la Dirección General de Impuestos Internos, el respectivo expediente quien deberá enviarlo en un plazo mínimo de diez días para que dicho Órgano estudie su admisión en relación del recurso antepuesto y verificar la legitimidad de dicho recurso.

El Tribunal como mediador informará a la Dirección General el incidente y el respectivo expediente a fin de una contestación a los puntos reclamados, y una justificación en cuanto a la actuación dentro de un plazo mínimo de quince días contados a partir del día siguiente a la notificación.

Luego de vencido el plazo para que la Dirección General rinda su informe el tribunal abrirá a prueba el incidente en un plazo de no más de cinco días, luego de ese plazo mandará a escuchar al apelante sus alegaciones finales en un término improrrogable de ocho días contados a partir de la respectiva notificación.

El Tribunal pondrá en claro los incidentes, ordenará de oficio inspecciones y revisión de documentos o contabilidad, practicará

Toda clase de valores y realizará todas las diligencias que sean necesarias para esclarecer los puntos reclamados; así mismo decidirá todas las cuestiones que se plantean en el expediente, sin importar hayan sido o no alegadas por los interesados.

Todas las autoridades administrativas de la República de El Salvador están obligadas a tramitar, despachar y colocar los exhortos y órdenes que reciban del Tribunal de Apelaciones.

Se tendrán por definitivas sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo la decisión del tribunal de apelaciones sobre los casos de reclamo en el mismo incidente luego de su notificación y la resolución que pronuncie el tribunal a partir de su notificación.

#### 1.17.5 Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Es atribución de la Corte Suprema de Justicia, en cuanto a la jurisdicción contencioso administrativa; la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en tal materia corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativa. (Art. 1)

Procede la acción contenciosa administrativa cuando:

- a) Controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública
- b) Actos administrativos que incurran en desviación de poder
- c) Denegación presunta de una petición

d) Actos sobre los cuales se pronunciaren, los que se fundamenten en disposiciones que adolecen de ilegalidad (Arts. 2 y 3)

Se entiende como desviación de poder, el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico.

Existe denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados a partir de la presentación de la solicitud.

La acción contencioso administrativa se admite cuando se haya agotado la vía administrativa, es decir, cuando se haya hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes y que la ley lo disponga expresamente; así, como de actos anteriores ya definitivos o firmes. (Art. 7)

#### Demanda

La declaración de ilegalidad de los actos de la Administración Pública será interpuesta por los titulares de un derecho que se considere infringido y quien tuviere un interés legítimo y directo en ello, mediante escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, ya sea personalmente, representante legal o procurador, cumpliendo con los requisitos expuestos en el Art. 10 de la referida ley, y durante el plazo de sesenta días a partir del día siguiente al de la notificación y desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial, si no hubiese sido notificado. Igual plazo se tendrá para interponer la demanda en el caso de denegación presunta,

contados desde el siguiente día a aquél en que se entienda desestimada la petición. (Arts. 9, 10, 11 y 12)

Sin embargo, la Administración Pública podrá demandar la ilegalidad del acto administrativo dictado por ella misma, siempre que el órgano superior que lo originó, lo haya declarado, mediante acuerdo, como lesivo al interés público. Tal acuerdo deberá ser emitido dentro de los cuatro años siguientes a la fecha que se originó el acto impugnado y que será publicado en el Diario Oficial, seguidamente la administración iniciará el proceso de lesividad, durante sesenta días, contados a partir del día siguiente al de la publicación del acuerdo de lesividad en el Diario Oficial. (Art. 8, inc. 2º del Art. 12)

#### 1.17.6 Ley de Arrendamiento Financiero

La Ley del Arrendamiento Financiero regula la figura jurídica y así se constituye una forma de financiamiento que le da al empresario la posibilidad de utilizar económicamente bienes de capital productivo, a cambio del pago de un alquiler, mediante cuotas, con la posibilidad de:

- a) Adquirirlos posteriormente por un precio predefinido
- b) Devolverlo, o
- c) Prorrogar el plazo del contrato

En un contrato de arrendamiento financiero intervienen tres partes:

- a) Arrendador, persona natural o jurídica que entrega bienes en arrendamiento financiero a uno o más arrendatarios



b) Arrendatario, persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que mediante contrato, obtiene el derecho de explotación de bienes

c) Proveedor, persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que transfiere al arrendador la propiedad del bien objeto de contrato. Puede darse el caso que el Arrendador es el mismo Proveedor. (Art. 3)

Es imprescindible tener claro que la propiedad del bien se conserva hasta que finaliza el contrato de leasing, momento en el cual el empresario tiene el derecho de ejercer la opción de compra, que en el caso de un leasing financiero será significativamente menor al valor comercial del bien en ese momento.

El contrato de arrendamiento financiero se deberá celebrar en escritura pública o en documento privado autenticado por Notario y la tasa de inscripción en el Registro de Comercio, será de US \$0.23 por millar hasta un límite máximo de US \$2,300. (Art. 7)

Dentro de los Aspectos Tributarios del Arrendamiento Financiero, tenemos lo siguiente:

- Impuesto sobre la Renta:

a) El Arrendatario podrá deducir de la renta obtenida, el valor de las cuotas del contrato de arrendamiento vigente, cuando el inmueble sea utilizado para producir ingresos que estén gravados con el Impuesto sobre la Renta, esto es porque si los ingresos que se obtienen son parte gravados y parte exentos, solo será deducible la parte que corresponda a los ingresos gravados.

b) El Arrendador podrá deducir de la renta obtenida, la depreciación de los bienes de su propiedad. Cuando se trate de edificaciones, la depreciación del bien deberá efectuarse, por parte del arrendador, en el período de duración del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario, el cual para tal efecto no podrá ser menor de siete años. Si la duración del contrato fuere menor a siete años, se aplicará lo dispuesto en el Art. 30 de la Ley de Impuestos sobre la Renta.

c) Al ejercer la opción de compra del inmueble, el adquirente (Arrendatario) tiene derecho a deducir la última cuota convenida. (Arts. 14 y 15)

• Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces:

a) Este impuesto solo se paga cuando la Arrendadora adquiere el inmueble.

b) Cuando el Arrendatario ejerza la opción de compra del inmueble no se pagará este Impuesto, caso contrario, sucede en las subsecuentes transferencias. (Art. 17)

En definitiva, el arrendamiento financiero a diferencia del arrendamiento común se convierte en un instrumento de financiación, en vista que hace las funciones de un préstamo, pero su esencia es diferente. Bajo esta figura el empresario puede llegar a comprar a plazos un bien mueble o inmueble sin necesidad de adquirir un préstamo ante una institución bancaria que le pida de garantía hipotecas, prendas, fiadores, etc., y liberándolo de esta manera de un pasivo.

1.17.7 Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización

Derogó la antigua Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, así como sus reformas posteriores, y tiene por objeto regular el funcionamiento de zonas francas y depósitos para perfeccionamiento activo (antes denominados recintos fiscales), así como los beneficios y responsabilidades de los titulares de empresas que se dediquen a la producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de bienes y servicios.

El establecimiento, administración y funcionamiento de Zonas Francas debe ser autorizado por el Ministerio de Economía y la vigilancia y control del régimen fiscal en dichas zonas corresponde al Ministerio de Hacienda.

Dentro de los beneficios e incentivos fiscales concedidos por esta ley tenemos:

- a) Exención total del impuesto sobre la Renta para la sociedad y para los accionistas.
- b) Exención total de los impuestos municipales sobre el activo y patrimonio de la empresa.
- c) Exención total del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces, por la adquisición de aquellos bienes raíces a ser utilizados en la actividad incentivada.
- d) Exención de impuestos aduaneros en todos los productos manufacturados y exportados.
- e) Libre internación a las Zonas Francas de maquinaria, equipo, herramientas, repuestos y accesorios, utensilios y demás enseres

que sean necesarios para la ejecución de la actividad incentivada.

f) Libre internación a las Zonas Francas de materias primas, partes, piezas, componentes o elementos, productos semi-elaborados, productos intermedios, envases, etiquetas, empaques, muestras y patrones necesarios para la ejecución de la actividad incentivada de la empresa.

Estas personas deben estar ubicadas en una zona franca o en un establecimiento declarado depósito para perfeccionamiento activo por el Ministerio de Economía. Y en ambos casos no gozarán de los beneficios de la Ley de Reactivación de las Exportaciones.

Para la aplicación de la referida ley y con el fin de completar los principios establecidos en la misma, existe un proyecto del Reglamento General de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, el cual hasta este momento no ha sido aprobado.

Los infractores por incumplimiento de las obligaciones señaladas en esta ley, pueden ser sancionados incluso con suspensión temporal o revocatoria definitiva de los beneficios otorgados al infractor.

En noviembre del año 2001, El Salvador defendió ante la OMC la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, y la Ley de Reactivación de las Exportaciones, al argumentar que son "esquemas de desarrollo" para la producción que mayor aporte social y económico genera al país, en este caso, las maquilas de confección y las exportaciones de bienes no tradicionales.

En el año 2001, la OMC concedió a Centroamérica continuar con los mecanismos de apoyo a las Zonas Francas y emplear incentivos como los que en el país se dan a las maquilas de confección, tales como la exención de Renta, IVA e impuestos municipales, hasta el año 2010.

El plazo real permitido por la OMC es hasta el 2007, pero se concedieron tres años más para dismantelar los mecanismos que los gobiernos emplean para aplicar los incentivos a las zonas francas.

Finalmente, mediante Decreto Legislativo número 616, Tomo 366 del 16 de Marzo del presente año, se introdujo en la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización un nuevo servicio que también gozarán de los beneficios arriba citados, son los Centros de Llamadas Internacionales conocidos en el comercio internacional como "CALL CENTER".

#### 1.17.8 Ley de Imprenta

La ley Imprenta tiene como principal finalidad que las imprentas no se encuentran sujetas a ningún impuesto para lo cual identifica aquellas actividades que son consideradas por la Administración Tributaria como parte de las actividades de las imprentas, por lo tanto no se encuentran identificadas como sujetos pasivos de ningún impuesto.

En el entendido que imprentas son aquellas que producen, difunden o venden periódicos, revistas, folletos, libros, manuales y hojas sueltas los cuales tener el carácter divulgativo e intelectual y los cuales deben expresar la difusión del pensamiento.

#### 1.17.9 Ley del Libro

La ley del libro menciona en el Art. 6 que las empresas que se dediquen a la edición o a la publicación de libros o revistas que tengan como finalidad propiciar la aspectos científicos culturales y todos los materiales que se utilicen para su elaboración ya sea a través de compras locales o importación disfrutaran de una exoneración en el pago de todo tipo de impuesto.

## CAPÍTULO II

### 2. DISEÑO METODOLÓGICO

El proceso se realizó de acuerdo a las necesidades que presenta la problemática con respecto a la inexistencia de un programa teórico-práctico actualizado de la asignatura de Derecho tributario I, con el propósito de alcanzar los objetivos que fueron planteados, es decir; el de proporcionar un documento actualizado teórico y práctico de dicha asignatura, para proporcionar al catedrático una herramienta que le facilite en la exposición de su temática, y a demás sirva para una mejor comprensión del contenido de la asignatura por parte de los estudiantes.

La metodología estuvo orientada en la recopilación de la información, a través de la verificación de la realidad de la problemática en cuanto a facilidad en la exposición del docente, y aprendizaje de los estudiantes, teniendo claro que se tenía y era necesaria la búsqueda de solución a ésta.

#### 2.1 TIPO DE ESTUDIO

La investigación se desarrolló con base a los siguientes aspectos:

a) A través del análisis cuantitativo, utilizando el método científico - positivista, que se basa en aplicar técnicas de obtención de información, por medio de los estudiantes, acorde a los objetivos de la investigación.

b) Por medio del tipo de investigación descriptiva, ya que por medio de ésta se conoció la situación actual de los estudiantes de estudios superiores que cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, obteniendo respuestas de la problemática.

Para éste efecto, se recopiló información, a través de la observación directa, mediante cuestionario estructurado, con el propósito de identificar los aspectos relevantes del problema.

## 2.2 UNIDADES DE ANÁLISIS

Las unidades de análisis, en el desarrollo de la investigación, estuvieron enfocadas en los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, que cursaron la materia de Derecho Tributario I entre los años 2004 - 2006.

## 2.3 POBLACIÓN Y MUESTRA

### 2.3.1 Determinación de la población

La población sujeta de estudio, la constituyen 1,339 estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas, en la carrera Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, que aprobaron la asignatura de Derecho Tributario I, en el período de 2004-2006.

### 2.3.2 Determinación de la muestra

Debido al conocimiento de la población objeto de estudio, para el diseño de la muestra se utilizó el Muestreo Aleatorio Simple, haciendo uso de la siguiente fórmula estadística para poblaciones finitas:



$$n = \frac{Z^2 PQN}{e^2(N-1) + Z^2 PQ}$$

Los datos son:

n= Muestra

N= Población (N = 1,339 estudiantes)

Z= Nivel de confianza (Z = 90%)

e= Error Máximo del intervalo de confianza (e = 10%)

P= Probabilidad de éxito (P = 70%)

(Confirmación de hipótesis)

Q= Probabilidad de fracaso (Q = 30%)

Para el cálculo de la muestra se tienen los siguientes datos:

N= 1,339 Población total de los estudiantes que cursaron Derecho Tributario I, entre los años de 2004-2006.

Z= Valor que corresponde al nivel de confianza del 90%=1.645

P= 0.70 Probabilidad de que los alumnos que cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, no tengan una buena asimilación teórica - práctica de los temas que se imparten en dicha materia.

Q= 1-p= 1-0.70= 0.30, probabilidad de que los alumnos que cursaron la asignatura de Derecho Tributario I tengan una buena asimilación técnica - práctica de los temas que se imparten en dicha asignatura.

E= 0.10, Máximo Error muestral que se está en condiciones de aceptar.

Sustituyendo en la formula tenemos:

$$n = \frac{(1.645)^2(0.70)(0.30)(1339)}{(0.10)^2(1339-1) + (1.645)^2(0.70)(0.30)}$$

n= 55

De acuerdo con los datos anteriores, la muestra se determinó en 55 alumnos, a los cuales se les realizó la respectiva entrevista, siempre y cuando cumplieran con las características que se definieron anteriormente en la población.

## 2.4 MÉTODOS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

### 2.4.1 Investigación bibliográfica

La técnica documental, sirvió para conocer los aspectos generales y específicos de la temática basados en los conocimientos y experiencias relacionados con la cátedra de Derecho Tributario I; la información recopilada a través de esta técnica sirvió como punto inicial de la investigación.

La lectura o investigación documental del material que existe relacionado con la asignatura como por ejemplo: Leyes tributarias, libros especializados en Derecho Tributario, diccionario tributario, tesis, y todo tipo de literatura con relación al contenido de la cátedra.

### 2.4.2 Investigación de campo

La investigación bibliográfica, se complementó con la investigación de campo para determinar la aplicación de procedimientos dirigidos a detectar las deficiencias de los estudiantes, para desarrollar el documento de acuerdo a las necesidades en la asignatura de Derecho Tributario I.

Se consideró que para los fines específicos de esta investigación, la técnica estadística adecuada para la recolección de datos, fuese la encuesta, haciendo uso de un instrumento eficaz que es el cuestionario.

El cuestionario se dirigió a los estudiantes que cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, entre los años 2004 - 2006, el cual consistió en seguir la metodología de sustentar el estudio a través de cada una de las pregunta dirigidas y a obtener el conocimiento de aspectos específicos de las variables.

Por medio del cuestionario se recopiló la información muestral que fue representativa de la población sujeta a investigación, en definitiva reflejó datos generales, opiniones y respuestas a las preguntas formuladas sobre los indicadores de las variables operalizadas.

## 2.5 PLAN DE TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

El procesamiento de la información recabada mediante la encuesta, se llevó a cabo mediante el uso de la tabulación manual, y para la elaboración de gráficos y cuadros se utilizaron hojas de cálculo, a fin de facilitar el análisis e interpretación de los resultados. Para el caso de la tabulación se reflejan las opciones presentadas y las respuestas en forma

absoluta y en forma relativa, graficando cada una de éstas, realizando el respectivo análisis y las conclusiones de las mismas.

El análisis de la información se realizó sobre la base de los datos recolectados, los que comprendieron aspectos sobre descripciones detalladas, situaciones y conductas observadas y compilación de datos a través de la distribución de frecuencias, promedios y porcentajes

El esquema que se siguió es el siguiente:

- a. Pregunta
- b. Objetivo
- c. Cuadro de datos (absoluto y relativo)
- d. Gráfico
- e. Análisis de los resultados
- f. Conclusión

## 2.6 DIAGNÓSTICO

Este apartado contiene la situación actual de los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, respecto al aprendizaje obtenido sobre la temática impartida en la asignatura de Derecho Tributario I, referente al estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y leyes relacionadas.

La mayoría de los estudiantes que fueron encuestados manifestaron que no se les proporcionó el programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I, sin embargo la mayoría de los que manifestaron que sí les habían proporcionado el programa

de la asignatura, coincidieron que no está acorde a las exigencias empresariales actuales, en cuanto a servicios profesionales, relativos a la contaduría pública se refiere.

Inexistencia de bibliografía actualizada y limitación de acceso a la misma:

La inexistencia de bibliografía teórica-práctica actualizada, según el 67% de los encuestados, es uno de los factores que interfieren en el proceso de aprendizaje de la temática impartida en la asignatura de Derecho Tributario I. En cuanto a la accesibilidad a bibliografía actualizada es limitada debido a que no está al alcance de los estudiantes, según el 27% de los encuestados.

Condiciones en la comprensión de los contenidos de la asignatura.

Otro factor, que un buen número de estudiantes considera que es una limitante en el proceso de aprendizaje de la asignatura de Derecho Tributario I, es la metodología utilizada por el docente y que en muchos casos existe falta de conocimiento de los temas por parte de éste y abonado a esto que el desarrollo del contenido de la asignatura es enfocado de manera diferente con el debe ser de la práctica.

Por el lado del estudiante, un 30% de los encuestados está conciente que su falta de voluntad, en cuanto a la lectura del contenido de la asignatura, interfiere en su proceso de aprendizaje en los temas que se imparten en dicha asignatura.

Las circunstancias antes mencionadas hacen que los temas no sean netamente entendibles por el estudiante, lo que implica, según

los encuestados, la mala aplicación de aspectos tributarios en la vida profesional, ya que según estos en los aspectos donde tienen mayor dificultad para aplicar los conocimientos adquiridos en dicha asignatura son, en la interpretación de las leyes tributarias; identificación de los costos y gastos deducibles y no deducibles; y en el cálculo de la proporcionalidad de los costos y gastos deducibles. Por lo que consideran que no se abordan todos los temas con profundidad, dejando vacíos en cuanto a desarrollo de casos prácticos, reales y actualizados, y trayendo como consecuencia una deficiente preparación de los estudiantes.

### CAPÍTULO III

Como un aporte para el estudiante y el docente de la materia de derecho tributario I, que comprende la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y su Reglamento y leyes relacionadas, es necesario un documento que facilite su exposición y comprensión, es por ello que a continuación se desarrollará el contenido de dicha Ley, y sus relaciones con leyes afines.

El objeto fundamental del desarrollo de este capítulo es elaborar y proponer un documento que presente el desarrollo de la materia en forma integrada, actualizada, teórica y práctica, cuyo contenido es esencialmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que oriente al docente para una mejor exposición y que guíe al estudiante para la mejor comprensión del contenido de la asignatura antes mencionada.

Integrada, porque se consideran las demás leyes que se relacionan con la normativa en estudio, como por ejemplo el Código Tributario, La Ley de Arrendamiento Financiero, Código Civil, entre otras.

Actualizada, porque se consideran las más recientes reformas tributarias (Entre ellas las de 2007, referente a las solvencias tributarias, Decreto Legislativo No.375), mercantiles y las circunstancias económicas actuales.

Teórica, porque además de exponer el articulado establecido en la ley, se aborda la doctrina tributaria, como fundamento jurídico de la normativa en estudio, y

Práctica porque además, se desarrollan casos prácticos sencillos e ilustrativos; cálculos y llenado de formularios, como parte fundamental en la facilidad de comprensión de las disposiciones establecidas en la ley.

### 3. ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO, RELACIONES, DOCTRINA Y CASOS PRÁCTICOS

#### 3.1 HECHO GENERADOR

##### 3.1.1 Definición

"El hecho imponible o hecho generador constituye un concepto elemental en la teoría jurídica de la obligación tributaria.

Fernando Vicente Arche ha definido el hecho imponible como el conjunto de elementos necesarios previstos en la norma de cuya realización nace la obligación tributaria.

Sobre la base de la definición anterior se considera que el hecho generador es el supuesto previsto en la ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"<sup>17</sup>

<sup>17</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 266



Este concepto presenta dos elementos: El nacimiento de la obligación, y la tipificación del tributo. Esto significa que además de generar el nacimiento de la obligación, también determina la clase de tributo que se origina: un impuesto, una tasa o una contribución especial.

Además, el hecho generador, es considerado de mucha importancia para: poder identificar el momento en que nace la obligación tributaria; determinar el sujeto pasivo principal que incurre en el hecho generador; y determinar los conceptos de rentas gravada, no gravada y excluida.

En la legislación salvadoreña, específicamente, en la Ley General Tributaria Municipal en el Art. 12, se entiende por hecho generador o hecho imponible, el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva de creación de tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Igualmente de acuerdo al Art. 58 del Código Tributario el hecho generador se define como: "El presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria". Esta definición incluye los mismos elementos que se consideraron anteriormente.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta salvadoreña en el Art. 1, también define este concepto como: "La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley". Esta definición de hecho generador ya es más específico, ya que se trata de un impuesto en particular (impuesto sobre la renta), puntualizando como hecho imponible el que el sujeto pasivo de la obligación tributaria obtenga rentas.

### 3.1.2 Elementos del hecho imponible (o generador)

De acuerdo a la doctrina jurídica los elementos que participan en el hecho generador son:

a) "El objetivo: Es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que constituye el presupuesto objetivo del impuesto.

b) El subjetivo: es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo"<sup>18</sup>

## 3.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### 3.2.1 Definición

Bayona y Soler considera que la obligación tributaria: "Es un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos"<sup>19</sup>

En el Art. 11 de la Ley General Tributaria Municipal, la obligación tributaria municipal es definida como: "El vínculo

---

<sup>18</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Págs. 266

<sup>19</sup> "Derecho Financiero": Juan José Bayona de Perogordo y María teresa Soler Roch. Segunda edición, V. II , librería Compas, alicante,1989.Pág.32

jurídico personal que existe entre el Municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual, éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca o, en su defecto, en el estipulado en esta Ley"

En el Código Tributario en el Art. 16, establece: "La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen"

Por lo tanto la obligación tributaria se exige a la persona que incurre en el hecho generador previsto en la ley, al pago de los respectivos tributos, al ente soberano, para dar cumplimiento a sus finalidades.

### 3.2.2 Elementos que intervienen en la obligación tributaria

#### 3.2.2.1 Sujeto activo

"Fonrouge: dice que el sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque no hay que confundir ambos sujetos.

Que generalmente el sujeto activo de la potestad tributaria es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder impositivo o tributario. El Estado

es el sujeto por excelencia, en sus diversas manifestaciones: Nación, Municipalidades, etc.

A veces el Estado crea organismos especiales, dotados de recursos financieros y les concede facultades de exigir directamente las respectivas contribuciones. Ej.: Colegios Profesionales, quienes carecen de potestad tributaria, pero son sujetos activos de las obligaciones tributarias por autorización estatal. Este no es el caso de entes descentralizados, en los que el Estado es el sujeto activo"<sup>20</sup>

Por lo tanto el sujeto activo de la potestad tributaria, es el Estado. Sin embargo el sujeto activo de la obligación tributaria son aquellas instituciones u organismos que el Estado les concede la facultad de exigir directamente las respectivas contribuciones.

El Código Tributario salvadoreño dispone en el Art. 19 que el sujeto activo de la obligación jurídica tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo.

Debemos entender en este caso que es el Estado, a través de la Administración Tributaria o Ministerio de Hacienda, y las Direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación del impuesto, esto de acuerdo al Art. 21 del mismo Código.

<sup>20</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 280

En consideración a las definiciones de sujeto activo, y lo dispuesto por la ley salvadoreña, se concluye que en el país el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación tributaria, coinciden ya que en ambos casos es el Estado.

#### 3.2.2.2 Sujeto pasivo

- Definición

"Son sujetos pasivos las personas individuales o colectivas que, de acuerdo a la ley, se encuentran obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias".<sup>21</sup>

De acuerdo al Art. 30 del Código Tributario salvadoreño: "el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable". Estas calidades de contribuyentes se explican más adelante.

El Art. 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta salvadoreña expresa textualmente:

---

<sup>21</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág.291

"Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquellos que realizan el supuesto establecido en el Art. 1 de esta ley (el hecho generador), ya se trate:

- a) De personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;
- b) De las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país;
- c) De los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos"

El sujeto pasivo también es definido en el Art. 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el que tiene una variante, y es que incluye dos categorías adicionales, de sujeto pasivo, a los establecidos en el Art. 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales son:

- e) Las Instituciones Públicas Gubernamentales, sometidas al Régimen General de Exenciones, contenido en el D.L. N° 74, del diez de octubre de mil novecientos noventa y uno;
- f) Las corporaciones y fundaciones, tanto las de derecho público como las de utilidad pública que no llenen los requisitos del Art. 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y mientras no hayan sido calificadas previamente como tales, por la Dirección General.

Las anteriores definiciones coinciden en determinar que:

- a) El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, es decir, a las prestaciones formales

y sustantivas contempladas en las disposiciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

b) El sujeto debe estar determinado en la ley.

- Categorías de sujetos pasivos

“La relación que existe entre el tributo y la obligación tributaria establece precisamente que hay una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley. Por lo general, el sujeto del tributo y el contribuyente, es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley tributaria atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación, a personas distintas del contribuyente y que, por esa circunstancia, actúan simultáneamente a él o también pueden sustituirlo íntegramente. Naciendo de tal manera la diferenciación entre *deudores y responsables*.”

Los términos deudores y responsables no son utilizados en forma unánime por los diferentes ordenamientos jurídicos, sino que por el contrario, la mayoría utilizan el término contribuyente en

lugar de deudores; otros, sustitutos en vez de responsables; y otros, hablan de contribuyentes, responsables y sustitutos"<sup>22</sup>

Para el caso de la legislación tributaria salvadoreña, figuran únicamente dos categorías: la categoría de contribuyentes y la de responsables.

a) Contribuyente

El contribuyente, también llamado *deudor*, no ofrece mayor dificultad en cuanto a su caracterización, por ser considerado por la mayoría de ordenamientos jurídicos financieros como el sujeto pasivo normal de la obligación tributaria.

Según el Art. 19 de la Ley General Tributaria Municipal, establece que: "Contribuyente es el sujeto pasivo respecto al cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria".

De conformidad al Art. 38 del Código Tributario: "Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria".

Así también el Art. 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, considera como contribuyentes a: a) Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o no; b) las sucesiones y los

<sup>22</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Págs. 282,293



fideicomisos domiciliados o no en el país; c) los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.

Los contribuyentes clasificados por el Art. 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adquieren dicha calidad, cuando realizan el supuesto establecido en el Art. 1 de la referida ley, que trata sobre el hecho generador.

Por lo tanto se entiende como contribuyente:

a) Es el sujeto pasivo que realiza el hecho generador; es decir, el supuesto establecido en la ley, como es el caso del Art. 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que trata sobre el hecho generador; y que por lo tanto hace nacer una obligación tributaria, y

b) El contribuyente puede ser una persona natural o jurídica con domicilio o no en el país.

b) Responsable

La Ley General Tributaria Municipal, en su Art. 20 expone: "Responsable de la obligación tributaria es aquél que, sin ser contribuyente, por mandato expreso de ley o de la ordenanza respectiva debe cumplir con las obligaciones de éste".

El Código Tributario lo define en el Art. 42 de la siguiente manera: "Se considera responsable quién, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste".

Así también en el Art. 11 del Reglamento de aplicación del Código Tributario, precisa lo que se entiende por responsable, de la siguiente forma: "Son los obligados al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y formal en calidad de responsables, aquellos que sin ser los que han realizado el hecho generador han sido designados por el Código Tributario, las leyes tributarias respectivas o por la Administración Tributaria, para que cumplan a nombre de los contribuyentes las obligaciones tributarias sustantivas y formales.

Los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales responderán solidariamente del cumplimiento de las obligaciones establecidas por el Código o leyes tributarias respectivas y de los intereses generados por tales obligaciones cuando haya lugar".

Por lo tanto se deduce que:

El responsable, es un sujeto pasivo, persona natural o jurídica, que no configura el hecho generador que hace surgir la obligación tributaria, pero que está obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias por mandato de ley, y que responderá de forma solidaria por tales obligaciones.

Ø Solidaridad

La definición de solidaridad se establece en el Art. 1382 del Código Civil, que expresa: "En general, cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas, la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda, y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito.

Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria o *in sólídum*.

La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley".

En referencia al Art. 2, numeral 15) del Reglamento de aplicación del Código Tributario, define la solidaridad como el vínculo que une a los deudores de la obligación tributaria respecto de los cuales se ha verificado un mismo hecho generador y en virtud del cual surge el derecho para el sujeto activo, de exigir a cualquiera de ellos, el cumplimiento total de dicha obligación, sin perjuicio de las acciones legales a que haya lugar entre los deudores conforme a las reglas del derecho común.

"La doctrina tributaria, elabora la definición de solidaridad con base no sólo a la existencia de una pluralidad de sujetos y a la cantidad de la prestación, sino que añade la característica

basada en la existencia de una misma causa obligandi, entendida ésta como la realización del mismo hecho imponible"<sup>23</sup>.

#### Ø Categorías de responsables

1. Responsable directo: "El responsable directo es el sujeto pasivo que, sin ser contribuyente, es obligado por ley al cumplimiento de la obligación tributaria en sentido estricto, es decir al pago del impuesto"<sup>24</sup>.

a) Responsabilidad subsidiaria por transferencias de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por cuenta de terceros: "En materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuando los terceros representados o mandantes, a que se refiere el Art. 41 del Código Tributario, no hayan pagado el impuesto proveniente de la transferencia de bienes o de la prestación del servicio, serán responsables del pago los comisionistas, consignatarios y demás sujetos a que se refiere dicho artículo, teniendo éstos acción para repetir lo pagado". (Art. 45 del Código Tributario)

b) Agente de retención y percepción: "Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, los sujetos

---

<sup>23</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 308.

<sup>24</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 301.

designados por este Código o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas". (Art. 47 del Código Tributario)

2. Responsable solidario: "Es el sujeto pasivo que, sin haber configurado el hecho generador, es obligado por ley al cumplimiento de la obligación tributaria en sentido amplio, es decir al cumplimiento de las prestaciones formales y sustantivas de los contribuyentes"<sup>25</sup>.

Como lo manifiesta Villegas: "Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto es único, la prestación tributaria. Éstos vínculos, fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario, son autónomos, en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por esos ambos vínculos, son interdependientes, en el sentido de que extinguida la obligación

<sup>25</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 302.

sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro"<sup>26</sup>.

En la legislación tributaria salvadoreña, específicamente en el Art. 31 del Código Tributario define los responsables solidarios de forma genérica, como: "Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria.

En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

Los efectos de la solidaridad son:

- a) El cumplimiento de la obligación puede ser exigido totalmente a cualquiera de los obligados solidarios;
- b) El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados libera a los demás; y,
- c) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal expresa se exija que los otros obligados lo cumplan.

<sup>26</sup> "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Héctor B. Villegas. Tomo I, Tercera Edición. Editorial DePalma, Buenos Aires. 1980. Pág. 224.

Los responsables solidarios regulados por el Código Tributario son:

- a) Responsables solidarios en calidad de representantes (Art. 43)
- b) Responsabilidad solidaria por deudas u obligaciones pendientes de cumplir por anteriores propietarios (Art.44)
- c) Otros responsables solidarios (Art. 49)

En conclusión:

a) El responsable directo responde únicamente por el pago del impuesto respectivo, como por ejemplo: los agentes de retención y percepción y la transferencia y prestación de servicios por cuenta de terceros.

b) El responsable solidario es obligado al cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, por mandato de ley, como por ejemplo: cuando una sociedad adquiere a otra en su totalidad, adquiere además de los activos, los pasivos: las deudas y responsabilidades de éste.

- Exclusión de sujetos pasivos

No son sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta de acuerdo al Art. 6 de la ley y Art.6 de su reglamento:

a) El Estado de El Salvador;

b) Las Municipalidades; y

c) Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

Sin embargo de acuerdo al Art. 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la exclusión como sujeto pasivo de la obligación sustantiva, no exime a éstos sujetos de las demás obligaciones formales. Como consecuencia lo dispuesto en el Art. 100 del Código Tributario, que textualmente establece: "La obligación de presentar la declaración de impuesto sobre la renta subsiste para los sujetos pasivos excluidos de la obligación tributaria a que se refiere el Art. 6 de la Ley del impuesto en mención."

Es decir que estos sujetos, están excluidos de las obligaciones sustantivas, no así de las obligaciones formales, que de acuerdo a las leyes salvadoreñas, deben cumplir.

- Domicilio de los sujetos pasivos

"Giuliani Fonrouge, dice al respecto: "El domicilio fiscal, no se halla donde se tiene el designio de vivir y está la familia,



sino allí donde la persona desarrolla su actividad, en el sitio en que trabaja”<sup>27</sup>

“La residencia es la mera permanencia en un lugar, con o sin ánimo de mutabilidad, pero por cierto tiempo, ya que de lo contrario sería simple habitación; en cambio la residencia cuando es permanente se transforma en domicilio. De manera que a este respecto debe distinguirse entre domicilio, residencia y habitación”<sup>28</sup>

El domicilio se encuentra definido en el Código Civil en su Art. 57 como la residencia acompañada, real o presuntiva, del ánimo de permanecer en ella.

Divídase en político o civil. El primero es relativo al territorio del Estado en general (Art. 58 del Código Civil) y, el segundo, a una parte determinada del Estado (Art. 59 del Código Civil)

De la definición de domicilio se desprenden dos elementos:

<sup>27</sup> “Manual de Derecho Financiero”. Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág.313

<sup>28</sup> “Impuesto a las Ganancias” Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma .Buenos Aires. Pág.327

"a) Objetivo, que es la residencia; y b) subjetivo, que consiste en el ánimo de permanecer en ella. La residencia constituye un nexo entre una persona y el lugar donde ella habita, el domicilio es más bien un vínculo jurídico que se da entre la persona y un lugar determinado que se manifiesta en la residencia más el ánimo de permanecer en ella"<sup>29</sup>

La Ley General Tributaria Municipal introduce en su Art. 24 relativo al domicilio, un elemento nuevo: el hecho generador, expresando que: "para efectos tributarios municipales, se presume de derecho que los sujetos pasivos tienen como domicilio aquel en que se realice el hecho generador de la obligación tributaria respectiva".

#### Ø Domiciliados

El Código Tributario salvadoreño dispone en el Art. 52 como domicilio tributario de contribuyentes y responsables como el lugar del asiento principal de la dirección y administración efectiva de sus negocios o actividad económica.

Esta se refiera a aquel donde el sujeto pasivo de la obligación tributaria, realiza sus actividades de las que surge la fuente

<sup>29</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 312-313

de la renta, y por ende las rentas mismas (siempre considerando el principio de territorialidad)

Siempre en consideración del Código Tributario se consideran domiciliados en el país para efectos tributarios de acuerdo al Art. 53 del mismo Código, los sujetos pasivos del impuesto, que se encuentren en cualquiera de las situaciones siguientes:

a) Las personas naturales que residan de manera temporal o definitiva en el país por más de doscientos días consecutivos durante un año calendario. Las personas que hayan sido consideradas como domiciliadas durante más de un año calendario, podrán ausentarse del país hasta por ciento sesenta y cinco días sin perder su calidad de domiciliadas;

b) Las personas naturales que tengan en la República de El Salvador el asiento principal de sus negocios. Debe entenderse por asiento principal de los negocios del contribuyente aquel que le produzca el mayor monto de sus rentas;

c) Las personas jurídicas y fideicomisos constituidas en el país;

d) Los fideicomisos constituidos y las sucesiones abiertas bajo leyes extranjeras, siempre que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, sean considerados domiciliados, y también, cuando las actividades realizadas con los bienes situados en el país den lugar al nacimiento de hechos

generadores de impuestos para los fideicomisarios o herederos, que los obligue al pago de los mismos;

e) Las personas jurídicas con domicilio en el extranjero, inscritas en el Registro de Comercio, que posean sucursales, agencias o establecimientos que operen permanentemente en el país.

f) Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno de la República, Municipalidades o Instituciones oficiales, que desempeñen cargos en el exterior, mientras se encuentren en el desempeño de sus cargos.

Ü Lugar de domicilio de las personas naturales(Art. 54 Código Tributario)

a) El lugar de residencia habitual;

b) El lugar donde desarrollan sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;

c) El que el contribuyente o responsable indique en el formulario en el que se aporten los datos básicos del registro, o el que conste en la última declaración del Impuesto sobre la Renta o de Impuestos sobre Transferencia de Bienes Raíces; y,

d) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

Ü Lugar de domicilio de las personas jurídicas, sucesiones y fideicomisos (Art. 55 Código Tributario)

a) El lugar donde se encuentre la dirección o administración efectiva de sus negocios;

b) El lugar donde se encuentre el centro principal de su actividad, en caso de no conocerse el de su administración y oficinas centrales;

c) El que el representante indique en el formulario en el que se aporten los datos básicos del registro, o el que conste en la última declaración del Impuesto sobre la Renta o de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces; y,

d) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

Ú Lugar de domicilio de personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero(Art. 56 Código Tributario)

a) El que conste en la última declaración del impuesto respectivo;

b) El de su apoderado debidamente facultado y acreditado ante la Administración Tributaria; y,

c) El que indique el apoderado en el escrito o actuación que realice.

### 3.3 RENTAS OBTENIDAS

Al hablar de rentas obtenidas, se hace necesario conocer acerca de "La fuente de la renta", o las situaciones económicas que

generan la obligación tributaria. Ésta se basa en dos teorías, las cuales se enuncian a continuación:

- Teorías de la definición de renta

- a) Teoría de la fuente o del rédito - producto

"Según esta teoría el concepto de renta exige: a) Una riqueza nueva; b) derivada de una fuente permanente; c) de rendimiento periódico d) que sea una riqueza realizada y separada del capital e) que el rendimiento sea el efecto de una explotación de la fuente productora.

Lo importante de esta corriente doctrinal es la existencia de una fuente productora durable, duradera y permanente; es decir, un elemento material o inmaterial fijo, que subsista cierto tiempo y no pierda su sustancia, genere un valor separado, por lo común con regularidad y que pueda ser expresado en dinero".<sup>30</sup>

- b) Teoría del incremento patrimonial o del rédito - ingreso

"Esta teoría considera renta, todo enriquecimiento o todo incremento de valor cualquiera que sea su origen y su duración."<sup>31</sup>

<sup>30</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma Buenos Aires. Pág.28

<sup>31</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma Buenos Aires. Págs.28-29

La Ley de Impuesto Sobre la Renta se refiere a rentas obtenidas, y las define de manera tal en su Art. 2, que, dentro del mismo está comprendido como renta bruta cualquier clase de ingreso, cualquiera que sea su origen, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, como:

a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones.

Los gastos de representación de algunos funcionarios públicos, no constituyen remuneración ni compensación por servicios personales. (Decreto Legislativo No.629)

b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio, y de cualquier otra naturaleza.

c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y

d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen, deudas condonadas, pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, así como incrementos de patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos a que se refiere el Art. 195 del Código Tributario.

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente en la legislación salvadoreña, prevalece la teoría de la fuente o del rédito-producto, enumerando cuales son las situaciones jurídicas y económicas que generan la obligación tributaria.

Lo dispuesto anteriormente tiene relación con el Art. 12 y 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; por lo que es necesario

conocer los tipos de imposición de renta, que según la doctrina jurídica-tributaria existen.

- Tipos de imposición de renta

a) Impuesto cedular: Donde cada categoría de rentas (cédulas) se considera separadamente y soporta cada una de ellas su tasa propia; y

b) El sistema global: Donde todos los rendimientos se reúnen en una bolsa común, y al total se aplica la alícuota correspondiente"<sup>32</sup>

Con referencia a La Ley del Impuesto Sobre la Renta salvadoreña dispone en el Art. 12: "La renta obtenida se determinará sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo".

Y para determinar la renta neta, de acuerdo al Art. 28: "se deducirá de la renta obtenida, los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de la fuente".

<sup>32</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma .Buenos Aires.Pág.24



Como ya se había mencionado anteriormente, las fuentes de renta son: El trabajo, la actividad empresarial el capital, y toda clase de producto, ganancia, beneficio o utilidad.

También se puede hacer referencia al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Art. 9, donde dispone la fuente, y las rentas que genera:

Fuente: Del trabajo (Servicios personales)

Rentas: salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, gratificaciones, gastos de representación, primas, aguinaldos, comisiones, jubilaciones, pensiones, así como otras remuneraciones o compensaciones similares derivadas del trabajo personal.

Fuente: Del trabajo (Ejercicio de profesiones, artes, oficios, deportes y cualquier otra ocupación de igual naturaleza)

Rentas: honorarios, premios, regalías y otros similares.

Fuente: Actividades empresariales (agrícolas, industriales, comerciales, de servicios en general, mineras, pecuarias, caza y pesca y otras de similar naturaleza)

Rentas: ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su denominación;

Fuente: Del capital (Utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles)

Rentas: que generen alquileres, intereses, dividendos, participaciones, rendimientos, ingresos por derechos de autor, regalías, derechos de llave, utilización de marcas, patentes.

Fuente: Comercialización de bienes y servicios de cualquier clase, como: Compraventas, permutas, transacciones de cualquier clase.

Fuente: Cualquier otro producto, ganancia, beneficio, utilidad o premio que se perciba o devengue, cualquiera que sea su fuente de ingresos.

Este artículo dispone la sumatoria de las rentas provenientes de todas las fuentes de renta (del trabajo, de la actividad empresarial, del capital, para serle aplicada una sola tasa para el cálculo del impuesto, independientemente, de la fuente que provenga: Tabla según Art. 37, si es persona asalariada; o el 25% si es sociedad)

Sin embargo para el cálculo de la renta imponible, se suman, como se ha dicho anteriormente, todas las rentas provenientes de las diferentes fuentes, con excepción, de la ganancia de capital que en ciertos casos, se le aplica una tasa diferenciada. Por lo que se concluye que la legislación salvadoreña, adopta como tipo de imposición de renta el sistema global.

### 3.3.1 Rentas gravadas

La renta sujeta a gravamen no es toda la renta obtenida por el contribuyente, sino aquella que la ley define como renta disponible, esto es, aquella que es el resultado de disminuir toda la renta percibida en aquellas cuantías a que se elevan los mínimos vitales personal y familiar.

Dicha renta ha podido ser obtenida tanto en dinero como en especie.

También quedan gravadas las denominadas rentas presuntas. En ellas, normalmente procedentes del trabajo o del capital, se presume, salvo prueba en contrario, que la prestación de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital se realizan con carácter oneroso.

Esta renta sujeta puede ser calificada dentro de alguna de las siguientes categorías: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de las actividades económicas, ganancias, entre otras.

- Ganancia de capital

La ganancia de capital de acuerdo al Art. 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se constituye por la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compra - venta, permuta u otra forma de negociación sobre bienes muebles o inmuebles.

Entiéndase por compra - venta, como un contrato mediante el cual una de las partes, que se llama vendedor, se compromete a traspasar a la otra, que se llama comprador, la propiedad de un bien, a cambio del pago de un precio.

Y la permuta, como un contrato mediante el cual, los permutantes cambian entre sí objetos cuyos valores se consideran equivalentes.

Además de acuerdo al Art. 15 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se entenderá por habitualidad, los actos realizados por los sujetos pasivos que constituyen el objeto social y giro de actividad y cuya intención es dedicarse a la compra - venta, permuta u otra forma de negociación sobre bienes muebles o inmuebles, sea que tenga o no la calidad de comerciante.

Debe quedar claro, que se debe diferenciar dos tipos de ganancias y pérdidas de capital: Ganancia o pérdida por compra-venta, permuta o cualquier otro tipo de negociación de bienes muebles, y la ganancia o pérdida por compra-venta, permuta o cualquier otro tipo de negociación de bienes Inmuebles.

Reglas para gravar el impuesto

1) Ganancia o pérdida de capital = Valor de la transacción - (costo básico del bien + valor de mejoras + gastos necesarios para efectuar la transacción)

Ganancia de capital = Cuando el valor de la transacción es mayor que las deducciones

Pérdida de capital = Si las deducciones son mayores que el valor de la transacción

2) Aplicar el Art. 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando la ganancia excede a la pérdida y en caso de que la pérdida exceda a la ganancia, el saldo podrá ser usado dentro de los cinco años siguientes contra futuras ganancias de capital, siempre que se declare en el formulario que para tal efecto proporcione la Administración Tributaria.

3) El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se calculará deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la Ley.

#### Ø Cálculo de la Ganancia de Capital

Ü Gravada con el 10%: Cuando el bien inmueble se realice entre más de un año y menos de seis años de la fecha de adquisición; y cuando el bien mueble se realice entre más de un año de la fecha de adquisición ( De acuerdo al Art. 42 de la Ley)

Por ejemplo:

Bien mueble

Ganancia de capital (Mayor a un año)	\$13,000.00
Cálculo del impuesto (10% s/\$13,000.00)	1,300.00

Renta ordinaria: cuando el bien mueble o inmueble se realice dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su adquisición (De acuerdo al Art. 42 de la Ley)

Renta ordinaria imponible	\$25,000.00
(+)Ganancia de capital	\$13,000.00
(Menor a un año)	
Total renta neta imponible	\$38,000.00

Sobre el valor de \$38,000.00 aplicar tabla de Art. 37, para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

Se puede concluir entonces que la ganancia de capital por la venta o permuta de muebles, siempre será gravada, ya sea sumada

a la renta ordinaria del periodo, o con el 10% , según cuando se realice.

Ü No gravada:

a) Cuando el bien inmueble se realice en un periodo mayor a seis años de la fecha de adquisición y que cumpla con lo establecido en el Art. 4 Numeral 12) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

b) Cuando la ganancia de capital, sea generada por inversiones o en la compra venta de acciones o demás títulos valores (De acuerdo al Art. 4 Numeral 14) de la Ley)

De acuerdo al Art. 29-A numeral 10) establece que no es admisible como deducción de la renta obtenida las pérdidas de capital, sea que estas provengan de la venta o permuta de bienes muebles o inmuebles.

Entonces referenciado dicho artículo, se puede concluir que ninguna pérdida de capital; tanto las provengan de la venta o permuta de bienes muebles o bienes inmuebles, como las que provengan de cualquier otro tipo de transacción, son deducibles de la renta obtenida; sin embargo en caso que exista saldo de pérdida de capital de ejercicios o períodos de imposición anteriores, que no se hubieran aplicado a ganancias de capital, podrá restarse a la ganancia neta de capital calculada en el ejercicio o periodo de imposición actual, el resultado positivo será sujeto al impuesto.

Por ejemplo:

Ganancia de capital (Mayor a un año)	\$13,000.00
Pérdida de capital (Ejercicio anterior declarada)	(\$10,000.00)
Ganancia de capital	\$ 3,000.00
Cálculo del impuesto	\$ 300.00

Para determinar el número de años que un bien ha sido poseído, se tomará en cuenta lo siguiente, de acuerdo al Art. 16 inciso 3 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

a) Si el bien se adquirió en el primer semestre del ejercicio, se considerará poseído todo el año; b) si el bien se transfirió dentro del segundo semestre del ejercicio, se considerará poseído todo el año, c) si el bien adquirido se transfiere dentro de los seis meses siguientes a su adquisición, se considerará poseído todo el año en el ejercicio de su enajenación.

(Ver ejemplos, ejemplo 2, ejemplo 3 y ejemplo 10)

- Rentas obtenidas en El Salvador

Existen dos criterios de gravabilidad del ISR: Renta mundial y fuente o territorialidad.

a) Criterio de Fuente o territorialidad

“La imposición del principio de territorialidad, radica en la circunstancia de orden económico, como es el lugar en que se

origina el rendimiento o beneficio. Este principio, deja de lado a otros sistemas como el de sujeción en circunstancias personales, como son la nacionalidad y el domicilio.

Como bien ha dicho el Profesor Harding en magnífico estudio: "el Estado puede gravar todos los bienes, mercaderías, trabajo, servicios y similares, que hayan llegado a identificarse con la estructura económica del Estado, incorporándose o integrándose en el mecanismo económico así definido". "El derecho de gravar depende, entonces, del hecho de que la riqueza económica sea utilizable en la tarea económica coordinada del grupo social". El lugar de producción y utilización de la riqueza caracteriza al Estado donde se halla la fuente productora del bien gravado, donde el medio ambiente y los hombres, en acción solidaria, la han creado"<sup>33</sup>

#### b) Criterio de renta mundial

"Se adopta como criterio vinculante para gravar la renta mundial el de la "residencia". Los residentes en el país pueden computar como pago a cuenta del impuesto de renta las sumas efectivamente abonadas en el exterior por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de

<sup>33</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Págs. 55-56.



la obligación fiscal, originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.”<sup>34</sup>

Por ejemplo, en un país donde se aplica el criterio de renta mundial, la persona que obtiene ingresos por los negocios establecidos en otros países diferentes al de su residencia; el criterio de renta mundial le exige el declarar esos ingresos en el país donde reside, aunque se hayan obtenido fuera de su territorio.

En conclusión, los términos “territorialidad” y “mundial” parecen similares, mas sin embargo en la técnica tributaria se refieren a conceptos diferentes. La renta mundial se refiere a la renta obtenida por residentes de un país, independientemente de que hayan sido generados en el propio país o en otro. Se diferencia, por tanto, del carácter territorial ya que este criterio solo reconoce los ingresos generados dentro de las fronteras del país.

Aplicando estas definiciones a la legislación salvadoreña, prevalece el principio de la territorialidad, ya que sólo se tributa por las ganancias de fuente salvadoreña de acuerdo al Art. 16 de la Ley, puesto que reconocen como rentas obtenidas en El Salvador, las siguientes:

<sup>34</sup> “Impuesto a las Ganancias” Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Págs. 52-56

- De bienes situados en el país
- Actividades realizadas o capitales invertidos, en el territorio nacional
- Servicios utilizados o prestados, en el mismo
- Las provenientes de la propiedad industrial, intelectual o análogos, de naturaleza económica, autorizadas por la ley.
- Las remuneraciones del gobierno, municipalidades y demás entidades oficiales que paguen a sus empleados salvadoreños en el extranjero.

Las rentas no gravables, exentas o no sujetas que obtengan en otro país, Estado o territorio, personas, fideicomisos y sucesiones, salvadoreñas domiciliadas en El Salvador por créditos o financiamientos a sujetos ubicados en el exterior se reputará renta gravada en el país, y la renta neta resultante de esa renta, deberá sumarse a la renta neta o imponible obtenida en el territorio de la República de El Salvador y pagar el impuesto respectivo.

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Art. 11, también define las rentas obtenidas en el país, que en esencia, coincide, con lo estipulado en el Art. 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Rentas obtenidas parcialmente en El Salvador

Para determinar la proporción que de las rentas de actividades realizadas parcialmente en el territorio nacional, deban considerarse como obtenidas en el país, se usará el siguiente método de acuerdo al Art. 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- 1) Se dividirá la renta bruta obtenida directamente en El

Salvador en cada actividad entre la renta bruta total obtenida por el contribuyente para esa actividad;

2) El cociente así obtenido, se aplicará al total de gastos verificados por el contribuyente en cada actividad. El resultado constituye el monto de gastos deducibles de la renta bruta percibida directamente en el país;

3) La diferencia entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador y los gastos deducibles de conformidad con el numeral anterior, será la renta neta que se considera percibida en el país, de actividades realizadas parcialmente en el mismo; y

4) La renta neta así determinada deberá agregarse, en su caso, a la renta neta obtenida totalmente en el país.

(Ver ejemplos, ejemplo 14)

- Personas naturales

Las personas naturales, tal como establece el Art. 52 del Código Civil: "Son todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición".

Según el Art. 17 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, este tipo de personas (Siempre y cuando no lleven contabilidad formal) determinarán su renta mediante el "Método de efectivo", es decir, los productos o utilidades realmente percibidos, en dinero, títulos valores o especie.

Para el caso, de la persona natural obligada a llevar contabilidad formal, determinará su renta mediante el método o sistema de acumulación.

(Ver ejemplos, ejemplo 1, ejemplo 2 y ejemplo 3)

- Usufructo legal

Dispuesto en el Art. 18 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se dan a conocer los dos casos siguientes:

a) El usufructo legal del hijo no emancipado se suma a las rentas personales de los padres, por partes iguales, de conformidad al derecho común,

b) El menor que por disposición testamentaria o judicial sea sometido a tutela o curatela, computará sus rentas individualmente. Si embargo, cuando se trate por disposición judicial, los padres privados no sumarán a sus rentas el usufructo legal del hijo no emancipado.

La tutela o guarda es un cargo impuesto a ciertas personas a favor de los menores de edad o incapaces no sometidos a autoridad parental, para la protección y cuidado de su persona y bienes y para representarlos legalmente. (Art. 272, inciso 1º del Código de Familia)

Además el Art. 30 numeral 5) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta ,dispone en lo referente a la depreciación de bienes en que una persona tenga el usufructo y otra la nuda propiedad, que la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo.

- Fallecimientos

Las rentas obtenidas, en el caso de fallecimiento, dispuesto en el Art. 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se computarán desde el día en que se inicio el ejercicio de imposición hasta el día del deceso.

- Sucesiones

"La sucesión significa propiamente la transmisión del patrimonio, el traslado del conjunto de derechos y obligaciones valuables en dinero de una persona fallecida a otra u otras que le sobreviven, a quienes la ley o el testamento llaman para recibirlos. La sucesión es entonces un acto jurídico, o que lleva implícito un acto jurídico, que es la transmisión. Ese conjunto de bienes y obligaciones que se transmiten por causa de muerte, el patrimonio transmitido, es lo que recibe el nombre de herencia"<sup>35</sup>

El Código Civil dispone en el Art. 952 que: "Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular.

El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos, y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos como la mitad, tercio o quinto.

---

<sup>35</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág. 288

El título es singular, cuando se sucede en una o más especies o ciertos cuerpos, como por ejemplo tal caballo, tal casa".

La sucesión en los bienes de una persona, se abre al momento de su muerte en su último domicilio.

Cuando la persona se presume muerta por desaparecimiento, se procederá a la apertura y publicación del testamento si el desaparecido hubiera dejado alguno. No presentándose herederos, se procederá de conformidad a lo prevenido por igual caso el Libro III, Título de la apertura de sucesión de acuerdo al Art.956 del Código Civil.

Estas rentas obtenidas por las sucesiones se determinarán de acuerdo al Art. 20 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, desde el día siguiente al de su apertura, hasta el día de aceptación de la herencia.

- Rentas de herederos

Según el Art. 21 de la ley de Impuesto Sobre la Renta, al momento de aceptada la herencia, los legatarios y herederos, sumaran a sus propias rentas, la proporción de la herencia correspondiente.

- Fideicomisos

El Art. 1233 del Código de Comercio dispone "El fideicomiso se constituye mediante declaración de voluntad, por la cual el fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del fideicomisario, el usufructo, uso o habitación, en todo o parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su

cumplimiento al fiduciario, a quien se transmitirán los bienes o derechos en propiedad, pero sin facultad de disponer de ellos sino de conformidad a las instrucciones precisas dadas por el fideicomitente, en el instrumento de constitución".

Los fideicomisos permitidos por el Código Comercio son de tres clases: Fideicomiso entre vivos, por causa de muerte y mixto.

Además en el Código Civil, por su parte, se refiere a los fideicomisos en el inciso 3º del Art. 1810, que dispone: "Estos fideicomisos se constituirán conforme a una ley especial, en las que se fijarán las normas relativas a sus formalidades y términos, evitando que lleguen a constituir vinculación". Esta ley especial es el Código de Comercio, que contiene toda la sección dedicada al fideicomiso (Arts. 1233 a 1262 Código de Comercio)

Ejemplos de fideicomisos constitutivos de sujetos pasivos son los que aparecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 5 literal b), y en la Ley de Impuesto sobre Donaciones, Art. 2.

Para efectos fiscales, dispuesto en el Art. 22 de la ley de Impuesto Sobre la Renta, para el caso de los fideicomisos se atenderá a lo siguiente, para determinar la renta obtenida:

- Se utilizará el método de efectivo
- Se computará a partir de su constitución hasta la fecha de vencimiento del ejercicio ordinario de imposición
- Al finalizar el fideicomiso, la renta se determinará desde la fecha de inicio del ejercicio de imposición hasta la fecha de su finalización.

- Conjuntos

El Art. 23 de la ley, dispone que los conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, no domiciliados en el país, para fines tributarios se considerará como un solo sujeto, y determinará su renta obtenida utilizando el método de efectivo, totalizando las rentas obtenidas de sus integrantes.

- Persona jurídica

Son personas jurídicas de acuerdo al Art. 52 del Código Civil: "las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial y extrajudicialmente". Éstas pueden ser, de acuerdo al Art. 540 del mismo Código, de dos especies:

(1) Corporaciones o fundaciones de utilidad pública; (2) Asociaciones de interés particular.

El Art. 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que las personas jurídicas para efectos de determinar la renta obtenida, utilizarán el sistema de acumulación, o sea, determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los costos o gastos incurridos aunque no hayan sido pagados.

(Ver ejemplos, ejemplo 11)

- Rentas de Sociedades

El Art. 19 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta expresa: " Las sociedades deberán determinar su renta obtenida



antes de efectuar cualquier distribución de utilidades y después de excluir las cantidades correspondientes a reservas legales en el límite mínimo obligatorio, sus ingresos no gravables y demás ingresos que por disposición legal se consideran como excluidos del concepto de renta".

#### Consolidación de Rentas

El Art. 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta expresa lo siguiente: "Las personas naturales domiciliadas en El Salvador, que sean propietarias de sucursales o agencias, están obligadas al pago del impuesto sobre el total de los ingresos obtenidos o devengados tanto en la casa matriz como en las sucursales o agencias, debiendo consolidar para ese efecto, el total de dichas rentas.

Igual obligación tendrá la persona jurídica domiciliada en el país, con respecto a las sucursales o agencias establecidas en El Salvador".

Es decir que si una sociedad o una persona natural posee una empresa con un nombre comercial, y dicha empresa tiene tres sucursales la persona natural o la sociedad se encuentra obligada a totalizar como un todo los ingresos que se generaron en la casa matriz y además los de las diferentes sucursales que la sociedad haya aperturado.

- Renta de socios o accionistas

El socio o accionista de sociedades, al determinar su renta obtenida deberá comprender además las utilidades realmente percibidas, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 25 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta

Se entiende por utilidades realmente percibidas aquellas cuya distribución haya sido acordada al socio o accionista, sea en dinero en efectivo, título valores, en especie o mediante operaciones contables que generen disponibilidad para el contribuyente, o en acciones por la capitalización de utilidades.

Son considerados como renta gravable, además los préstamos que la sociedad otorgue a los accionistas o socios, al cónyuge de éstos o a sus familiares, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, excepto que la sociedad prestamista sea un banco o cualquier otra institución que se dedique habitualmente a la concesión de créditos.

- Renta vitalicia

"Habr  contrato oneroso de renta vitalicia, cuando alguien por una suma de dinero, o por una cosa apreciable en dinero, mueble o inmueble que otro le da, se obliga hacia una o muchas personas a pagarle una renta anual durante la vida de uno o muchos individuos, designados en el contrato"<sup>36</sup>

En la república Argentina, éste tipo de contrato tuvo mucha aplicación debido a la estabilidad de la moneda; pero perdió interés debido a la devaluación de ésta, pues la suma que recibe el beneficiario pierde significación día a día. Sin embargo, el acreedor de la renta puede cubrirse con las cláusulas de

<sup>36</sup> "Impuesto a las ganancias". Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana Camila Navarrine. Tercera edición. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1996. Pág. 413.

garantía, pago en metálico o en monedas fuerte, pero pocos deudores querrán correr el riesgo que ello implica.

En El Salvador, la renta vitalicia está regulada en el artículo 25 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el cual considera como ingreso computable el monto recibido, por concepto de renta vitalicia a título oneroso, la parte que representa el interés legal (6% anual de acuerdo al Art. 1964 del Código Civil), de la cantidad de dinero o de valor de los bienes entregados como precio de renta; el resto se considera como reintegro del valor de dicha renta.

El procedimiento para determinar el valor del reintegro del precio de la renta vitalicia onerosa y el interés legal el siguiente:

- a) En el primer año, al valor que representa el precio de la renta, se le aplicará el porcentaje correspondiente al interés legal anual (6%);
- b) El resultado obtenido constituirá el monto correspondiente a interés legal del ejercicio que deberá ser gravado junto con las demás rentas;
- c) El interés legal así determinado, se restará del valor total entregado en el ejercicio, al acreedor de la renta, la diferencia constituirá reintegro del precio recibido; y

d) Para el siguiente ejercicio, el precio total menos la suma entregada en el o los ejercicios precedentes como reintegro del precio constituirá la base para el cálculo del interés legal de ese ejercicio y así sucesivamente hasta su total agotamiento dentro del plazo convenido.

Cuando la suma de tales reintegros alcance el total pagado para constituir la renta, cualquier ingreso que se obtenga por concepto de ésta, deberá ser íntegramente computado.

En caso de fallecimiento de la persona acreedora de la renta vitalicia, antes del plazo convenido en el contrato, el saldo del precio aún no reintegrado, constituirá para el deudor de la renta, una ganancia que deberá ser computada como gravable en el ejercicio en que ésta se haya generado, por la circunstancia dicha.

(Ver ejemplos, ejemplo 15)

### 3.3.2 Rentas no gravables

Este tipo de renta, comprende aquellas rentas en las cuales existe exención; es decir que se realiza el hecho imponible, pero por virtud de la misma ley, se enervan sus efectos jurídicos, es decir hay hecho imponible, hay sujeción, no cabe duda de que este hecho está previsto en la ley, pero por virtud de la misma se decide anular, sus efectos jurídicos.

Esto con base a que el Estado podrá otorgar beneficios o exenciones a través de actos legislativos de conformidad a lo que establece el Art. 131, numeral 11 de la Constitución, que recoge el principio de la protección o fomento de determinadas actividades.

De manera de explicar la doctrina jurídica en que se basa este artículo es necesario exponer lo siguiente:

- Definición de exención tributaria

“Sainz de Bujanda, señala que las exenciones tributarias ofrecen múltiples modalidades, lo que hace difícil formular un concepto unitario.

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

a) Porque no nace la obligación tributaria, a pesar de que se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.

b) Porque, habiendo nacido la obligación, su pago se ha condonado.

c) Porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtiene con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

En sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como

consecuencia de la realización de un determinado hecho. La exención supone:

- a) La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria; y
- b) La existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

No debe confundirse la exención tributaria con los casos de no imposición, éstos se producen cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador.

- Clases de exenciones

Las exenciones se clasifican en: Subjetivas y objetivas

- a) Exenciones subjetivas: son las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago; es decir, son aquéllas que la ley prevé en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible.

Son ejemplos de este tipo de exención los literales 2) y 10) del Art. 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

b) Exenciones objetivas: son aquéllas que surgen en razón de haberse producido el supuesto de exención; es decir, la exención se da en razón del hecho y no de la persona"<sup>37</sup>

Son ejemplos de este tipo de exención los literales 12) y 13) del Art. 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

La legislación salvadoreña específicamente en la Ley del Impuesto Sobre Renta, en el Art. 4 enumera las rentas excluidas del cómputo de la renta obtenida:

- 1) Las que por Decreto Legislativo sean declaradas no gravables;
- 2) Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que, con la debida autorización, residan en la República, temporal o permanentemente;

"Este tipo de exención incluye tres categorías de funcionarios:

- Diplomáticos: La exención ampara tanto al jefe de la misión diplomática, como también a los demás integrantes del personal representativo, administrativo o de servicio y a los familiares que conviven con los primeros.

<sup>37</sup> "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993. Pág.279

- Agentes consulares: la exención ampara a los cónsules, y a los empleados del consulado, siempre que sean nacionales del país que los designa y no se dediquen a actividades comerciales con fines lucrativos.

- Otros representantes oficiales: Aquellos delegados que no cumplen funciones diplomáticas o consulares, pero que, en mayor o menor medida, ejercen funciones de representación oficial, como son agentes o comisarios oficiales, representantes militares, delegados o representantes de organismos supranacionales (por ejemplo Naciones Unidas)"<sup>38</sup>

En este literal aplica el principio de "Reciprocidad", régimen que tiene su explicación con el propósito de evitar la doble tributación, ella tiene lugar por una costumbre internacional fundada en razones de cortesía.

3) Las indemnizaciones por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, así como las jubilaciones, pensiones o montepíos, tanto las civiles como las que correspondan a miembros de la fuerza armada;

4) Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por personas naturales salvadoreñas en el servicio exterior como funcionarios o empleados del Gobierno de la República.

<sup>38</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma Buenos Aires. Págs. 218-219



5) Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en bancos y en asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con estas rentas sea persona natural y además el titular de los depósitos;

6) El valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que el mismo habite. Este numeral se relaciona con los Arts. 29 y 30 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

En el Art. 30 textualmente establece: "por casa de habitación del contribuyente debe entenderse, la casa o parte de casa de su propiedad, que éste habite sólo o en común, con su cónyuge, ascendientes o descendientes o hermanos.

Por quinta o casa de recreo o esparcimiento del contribuyente, la que habite en la forma dicha en los incisos anteriores, por épocas o temporadas para su solaz o esparcimiento

En general ningún contribuyente deberá deducirse más de una casa de habitación ni más de una casa o quinta de recreo".

7) Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de

contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario;

8) Derogado;

9) Los premios otorgados por la Asamblea Legislativa por servicios relevantes prestados a la patria;

10) Los premios otorgados a los trabajadores públicos por servicios relevantes prestados a la Patria en el desempeño de sus funciones;

11) Los intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior, previamente calificadas estas instituciones por el Banco Central de Reserva de El Salvador.

12) La ganancia de capital obtenida por la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo mayor a seis años a partir de la fecha de adquisición.

13) Las utilidades o dividendos para el socio o accionista que las recibe, ya sea persona natural o jurídica, siempre y cuando la sociedad que las distribuye las haya declarado y pagado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

14) Las utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, incluyendo ganancias de capital, o cualquier otro beneficio que obtengan personas naturales, generados en inversiones o en la compra venta de acciones o demás títulos valores, siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisoras inscritas y autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de Valores, y la colocación de los mismos sea realizada a través de una bolsa de valores legalmente autorizada.

15) Los premios que otorgue la Administración Tributaria en la realización de la Lotería Fiscal a que se refiere el Artículo 118 del Código Tributario.

### 3.4 PRODUCTOS O UTILIDADES EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE RENTA

Es preciso referirnos a otra figura que denominamos "la no imposición"; en la no imposición obviamente no es necesaria la norma exoneratoria, dado que los supuestos previstos en la norma tributaria no se dan. Tal es el caso de los productos o utilidades citadas en el Art. 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puesto que no son considerados como rentas en la ley salvadoreña: Los viáticos, legados, herencia y donaciones, siempre y cuando cumplan con los requisitos siguientes:

1) Los viáticos recibidos por el trabajador en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina, siempre que sean destinados para producir la renta o conservar la fuente del patrono (respaldados con los documentos que establecen los Arts. 107 al 119 del Código Tributario según sea el caso, y que se compruebe que sirvieron para cumplir con sus obligaciones laborales)

Los viáticos no son rentas para el trabajador cuyo patrono es sujeto excluido del impuesto sobre la renta.

Es decir si un sujeto establecido en el Art. 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, paga a un trabajador una cantidad "X" en concepto de viático, entonces esta cantidad no es gravada del impuesto para el trabajador que la recibe.

2) El valor de los bienes que por concepto de legados o herencias reciba un contribuyente.

Ø Herencia: La herencia es la transmisión del patrimonio de una persona muerta a otra que le sobrevive a título universal, como un todo global (Ver Arts. 952 y 1078 Código Civil) y tanto el derecho hereditario, como la condición de heredero se adquiere

desde la muerte del autor de la sucesión, o por presunción de muerte en los casos previstos por la ley (Ver Art. 957 Código Civil)

Ø Legado: Transmisión de bienes, por causa de muerte, pero, a título particular, y no universal (Ver Arts. 952 y 1083 Código Civil). La cuestión jurídica acerca de cual es el momento del ingreso del bien legado al patrimonio del contribuyente, recibe la misma solución que para el caso de la herencia.

Sin embargo, cuando el contribuyente venda, el o los bienes obtenidos en concepto de herencia o legado, si constituirá renta, en este caso se fundamentará en el Art. 42 de la ley de renta y/o en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

3) El valor de los bienes que por concepto de donaciones, reciba el contribuyente; toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.

Para mayor entendimiento se definen los siguientes términos:

Ø Donación: La donación es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta (Art. 1265 Código Civil)

Ø Parentesco por consanguinidad: Es el existente entre personas que descienden unas de otras, o de un ascendiente común. (Código de Familia. Art. 128)

Ø Parentesco por afinidad: Es el existente entre uno de los cónyuges y los consanguíneos del otro. (Código de Familia Art. 129)

Ø Grados y líneas de parentesco: La proximidad del parentesco se determina por el número de generaciones, cada generación constituye un grado.

La serie de generaciones procedentes de un ascendiente común, forman línea de parentesco.

La línea recta, cuando las personas descienden unas de otras, como la del padre con el hijo, o la del abuelo con el nieto; y es colateral, cuando las personas provienen de un ascendiente común, unas de otras, como la de los hermanos, la del tío con el sobrino y la de los primos hermanos(Código de Familia Art. 131)

En el numeral 3) del Art. 3 de la ley de Impuesto Sobre la Renta, dispone la exclusión del concepto de renta de las donaciones que reciba el contribuyente, cuando la transferencia se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.

Es decir la exclusión abarca hasta:

Donación de hijo a padre (Primer grado de consanguinidad ascendiente)

Donación de nieto a abuelo (Segundo grado de consanguinidad ascendiente)

Donación de padre a hijo (Primer grado de consanguinidad descendiente)

Donación de abuelo a nieto (Segundo grado de consanguinidad descendiente)

Donación de esposo a esposa o viceversa (Cónyuges)

(Ver ejemplos, ejemplo de donación: ejemplo 1 (caso 1) ejemplo 3 y ejemplo 11)

Ejemplo de Identificación de renta obtenida, renta no gravada, y productos o utilidades excluidos del concepto de renta

El Señor "X" recibe las siguientes cantidades de dinero:

- a) Salarios obtenidos en la empresa donde labora \$10,000.00
- b) Intereses bancarios \$3,000.00
- c) Venta de pan (Negocio Propio) \$20,000.00
- d) Indemnización por enfermedad \$1,500.00
- e) Compra de una calculadora, pagada por su patrono \$8.00
- f) Gastos de transporte y alimentación, pagados por su patrono, durante una semana \$30.00
- h) Honorarios por actualización de catálogo y manual de aplicación a la empresa ABC, S.A. de C.V. \$300.00
- i) Herencia de Casa valorada en \$16,000 por parte de su abuelo paterno.
- J) Premio otorgado por la Empresa donde labora por \$2,000
- k) Ingresos por \$2,150 por pago de seguros de su vehículo accidentado
- l) Ganancia por venta de su casa, vendida 7 años después de haberla adquirido, por \$ 5,000.00

Desarrollo:

$$\begin{aligned}
 \text{Renta obtenida} &= \text{salarios} + \text{venta de pan} + \text{honorarios} + \\
 &\quad \text{premio} \\
 &= \$10,000.00 + \$20,000 + \$300.00 + \$2,000 \\
 \text{Renta obtenida} &= \$32,300.00 \text{ (Art.2 y 12 LISR)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Renta no gravada} &= \text{Intereses bancarios} + \text{Indemnización} + \text{seguro} \\
 &\quad + \text{venta de casa} \\
 &= \$3,000.00 + \$1,500.00 + 2,150.00 + \\
 &= \$5,000.00 \\
 \text{Renta no gravada} &= \$11,650.00 \text{ (Art. 4 LISR)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Productos o utilidades excluidos del concepto de renta} &= \text{Compra} \\
 &\text{de calculadora} + \text{Gastos de transporte y alimentación} + \text{herencia} \\
 &= \$8.00 + \$30.00 + 16,000 \\
 &= \$16,038.00 \text{ (Art. 3 LISR)}
 \end{aligned}$$

### 3.5 RENTA NETA

Al hablar de renta neta, es necesario hablar tanto de la renta obtenida como de gastos y costos, pues la renta neta es aquella que resulta de restar de la ganancia bruta, los gastos necesarios para obtenerla y conservar la fuente. Sin embargo en este apartado se profundiza el estudio de los gastos y costos, ya que lo referente a la renta obtenida se trató anteriormente.

- Definición de gasto

“Desde el punto de vista gramatical, *gastar* proviene del latín *vastare*, destruir, y consiste en -emplear dinero en algo-; su significado *genérico* es detracción, o sea, aquello que se sustrae, resta o aparta, y que no sólo incluye gastos propiamente dichos sino también costos y cargas e importes al beneficio que se grava. Por tal razón, no son descontables únicamente las erogaciones en dinero, sino otros conceptos que no importan salida de fondos; por ejemplo: amortización de

bienes, pérdidas por desuso, provisiones por malos créditos, provisiones para despidos, etc.

- Definición de gastos deducibles.

Son aquellos gastos reales, debidamente documentados y que, además, resultan útiles, necesarios y pertinentes para la generación de rentas de quien los paga.

- Definición de gastos no deducibles.

Son aquellos gastos que no cumplen con los requisitos formales y sustantivos de deducibilidad, de acuerdo a la Ley; es decir aquellos que no son razonablemente reales y que además no provienen como consecuencia de la utilidad, necesidad y pertinencia de la generación de rentas gravables.

- Requisitos de deducibilidad

En cuanto a los gastos propiamente dichos, para su consideración a los fines del balance fiscal es menester que reúnan estas condiciones: a) que sean necesarios; b) que estén destinados a obtener o, en su caso, mantener y conservar la fuente; c) que estén documentados. Podríamos agregar: que sean efectuados en la jurisdicción donde se generó la ganancia, pero ello exige aclaración.

#### a) Gastos necesarios

El concepto de necesidad se vincula con aquello que debe contener precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es



menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin.

La ley solo permite la deducción de los gastos forzosamente vinculados por su naturaleza misma con la producción del beneficio imponible, y no cualquier gasto más o menos relacionado con el ejercicio de una profesión lucrativa

b) Gastos destinados a obtener o, mantener o conservar la fuente.

Al hablar de obtener, se refiere a lograr o conseguir algo; pero las palabras "mantener" y "conservar" son sinónimos, y por lo tanto es redundante su utilización conjunta. Gramaticalmente, "conservar" es mantener o cuidar una cosa, y "mantener" es conservar una cosa en su ser o estado, de modo que esto es lo mismo que aquello.

c) Gastos documentados

Otras de las condiciones para la deducibilidad del gasto, es que la documentación esté individualizada y documentada. La falta de documentación impide su deducción"<sup>39</sup>

<sup>39</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma Buenos Aires. Págs.165-167

En la legislación salvadoreña, específicamente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece en su Art. 28 que: "La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente".

La misma ley, establece que: "No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de la presente Ley"

El Art. 206 de Código Tributario dispone que: "para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente".

Por lo tanto en la legislación salvadoreña, también se consideran los requisitos mínimos de deducibilidad: Que sean gastos necesarios, que sean destinados a obtener o, mantener o conservar la fuente y que además deben de tener su respectivo documento de soporte legal.

Para el cálculo de la renta neta de contribuyentes obligados a llevar contabilidad formal será el valor que resulte de sumar la utilidad líquida de las cuentas de resultado, con otras cantidades no comprendidas en estas cuentas, como por ejemplo: Gastos de producción de la renta. (Art. 32 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta)

También en el Art. 33 del, Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se establece el procedimiento para el cálculo de

la renta neta de las empresas de seguros, tomando en cuenta además el Art. 26 del mismo reglamento.

### 3.5.1 Proporcionalidad de costos y gastos deducibles

Todas las operaciones que un sujeto realiza, sean estas que provengan de las distintas fuentes, incluyen rentas propiamente relacionadas las actividades gravadas, esto se asocia con uno de los requisitos de deducibilidad: Gastos destinados a obtener o, mantener o conservar la fuente, siempre y cuando sean gravadas. Además existe una vinculación directa y estrecha que debe existir entre el gasto deducible y la generación de rentas gravables o su fuente generadora.

Por lo tanto el sujeto en algunos casos va a obtener rentas, sean estas gravadas, no gravadas, o que ni siquiera constituyan renta, y por consiguiente habrá incurrido en erogaciones o costos necesarios para conservar o mantener esta fuente de ingreso.

Deberá entenderse por gastos de conservación de una fuente de renta , aquellos que se eroguen necesariamente para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que dicha fuente adquiera aumento de valor por razón de las inversiones hechas; y por costos y gastos de producción de la renta, las demás erogaciones indispensables para obtener los productos, es decir, las que necesariamente se hayan de hacer antes de percibir la ganancia, y no los que se hagan con posterioridad a su obtención, motivados por el empleo o destino que se dé a la renta después de obtenida, esto de acuerdo al Art. 31 del Reglamento de la ley de Impuesto Sobre la Renta.

En este caso el sujeto deberá aplicar los estipulado en el Art. 28 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que dispone en su inciso

cuarto "Los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta, deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado"

El Art. 32 de este Reglamento en su inciso segundo y tercero establece que el contribuyente deberá separar los ingresos y erogaciones que correspondan a las actividades gravadas de los que corresponden a la actividad no gravada. En el caso que no se pueda determinar se distribuirán por iguales partes entre la actividad gravable y la no gravable, de tal manera que dichas erogaciones afecten ambas actividades.

Lo mismo se aplica en la depreciación de un bien, considerando el Art. 30 numeral 9) de la Ley de Impuesto Sobre la renta.

En conclusión se debe de establecer un control sobre todos aquellos ingresos gravados, no gravados o excluidos de renta, a fin de poder determinar los gastos que por ley, son deducibles del impuesto, considerados como gastos estrictamente vinculados con los ingresos netamente gravados del impuesto.

(Ver ejemplos, ejemplo 13)

### 3.5.2 Deducciones generales

Son deducibles de la renta obtenida de acuerdo al Art. 29 de la ley:

1) Gastos del negocio

Los gastos necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo.

## 2) Remuneraciones

Los salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios comisiones, aguinaldos, gratificaciones y otras remuneraciones relacionadas directamente en la producción de la renta gravada, y que hayan sido enteradas las correspondientes retenciones.

## 3) Gastos de viaje al exterior y viáticos al interior del país.

Los viáticos estrictamente vinculados con viajes realizados en actividades propias del negocio, únicamente cuando el viajero sea el contribuyente, su representante legal o empleados del contribuyente, cuyo vínculo de dependencia laboral en la actividad propia del negocio pueda ser comprobado.

También son deducibles los viáticos previstos en el Art. 3, numeral 1) de la ley.

## 4) Arrendamientos

Inicialmente es necesario considerar la Norma de Contabilidad Financiera N° 17 "Arrendamientos".

El arrendamiento según esta norma "Es un acuerdo por el cual el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de cánones o cuotas, el derecho de utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado"

Definiendo al arrendatario como:" El arrendatario es aquel que adquiere al bien mediante un contrato de arrendamiento, y al

arrendador como el dueño de los bienes que se dan en arrendamiento”

Esta norma distingue dos tipos de arrendamiento:

- **Financiero:** Es el tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.
  
- **Operativo:** Es cualquier otro arrendamiento distinto al arrendamiento operativo en donde no se han transferido todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

El que un arrendamiento sea o no financiero depende de la esencia y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato. Los siguientes ejemplos recogen situaciones donde un alquiler se ha de clasificar como arrendamiento financiero:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
  
- b) El arrendador posee la opción de comprar el activo a un precio que espera sea notablemente menor que el valor razonable, en el momento que la opción sea ejercitable, siempre que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
  
- c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo. Esta circunstancia opera incluso si la propiedad no va a ser transferida al final de la operación;

d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación; y

e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo ese arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

La contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores sería:

- El arrendamiento trata de una transacción como venta
- El arrendamiento financiero debe ser considerado como una cuenta por cobrar
- Los pagos mínimos del arrendador incluyen: Pagos por el plazo de arrendamiento; pago requerido para ejecutar la opción de compra; cualquier valor residual garantizado ya sea por el arrendador o in tercero.
- El arrendatario utiliza una tasa de interés implícita
- Todos los riesgos y ventajas son transferidas por el bien
- Los ingresos se reconocen sobre la base de la línea recta.

Por la realización del contrato

Partida X		
Deudores por arrendamiento financiero	XXX	
Activos para arrendamiento		XXX
Intereses diferidos por percibir		XXX
V/ Por el activo que se dio en arrendamiento		

Registro del primer cobro:

## Partida X

Efectivo y Equivalente	XXX
Deudores por arrendamiento financiero	XXX
IVA Débito Fiscal	XXX
V/ Registro del pago de la primera cuota por parte del arrendatario	

Registro de los intereses de la primera cuota

## Partida X

Intereses diferidos por percibir	XXX
Productos financieros	XXX
V/ Registro de los intereses que se reciben por arrendamiento financiero	

De acuerdo la Ley de Arrendamiento Financiero, para efectos del impuesto sobre la renta se considera como renta gravada el canon completo o pagos mínimos recibidos por los arrendatarios; así también de acuerdo al Art. 15 de la misma ley para el arrendador es deducible de la renta obtenida, la depreciación de los bienes de su propiedad.

La contabilización de los arrendamientos en los registros del arrendatario sería:

- Al inicio el arrendamiento financiero se debe reconocer en el Balance de Situación General como un Activo y un Pasivo.
- Los costos iniciales deben de cargarse directamente al costo del valor del Activo
- Las cuotas pagadas se dividen en dos partes: Intereses y disminución de la deuda.



- El arrendamiento financiero dará lugar a un gasto por interés y a un gasto por depreciación. Si existe certeza de hacer uso de la opción de compra al fin del período del arrendamiento el Activo debe depreciarse a su vida útil, de lo contrario se depreciará al período más bajo entre la vida útil y el plazo de arrendamiento.

## Partida X

Activos en arrendamiento	XXX	
Intereses diferidos por pagar	XXX	
Obligaciones por arrendamiento		XXX
V/ Por el registro del contrato		

Registro del primer pago:

## Partida X

Obligaciones por arrendamiento	XXX	
IVA Crédito fiscal	XXX	
Efectivo y Equivalente		XXX
V/ Pago de la primera cuota de arrendamiento		

Registro de los intereses:

## Partida X

Gastos de financieros	XXX	
Intereses diferidos por pagar		XXX
V/ Por el pago de intereses al arrendador		

Registro del gasto por depreciación:

## Partida X

Gastos de venta	XXX
Depreciación acumulada	XXX
V/ Registro de la depreciación del bien en arrendamiento financiero	

De acuerdo al Art. 29 numeral 4) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, utilizados directamente en la producción de ingresos computables, como herramientas, maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodegas, fábricas, tierras, bosques, y otros arrendamientos destinados directamente a la producción de ingreso es deducibles de la renta obtenida. Así también de acuerdo al Art. 14 de la Ley de Arrendamiento Financiero, los arrendatarios, a efectos del Impuesto Sobre la Renta, será deducible de la renta obtenida, el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamiento vigentes, sobre los bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados en el referido impuesto. (Ver ejemplos, ejemplo 11)

## 5) Primas de seguros

Las primas de seguros tomados contra riesgos de los bienes de su propiedad, utilizados para la producción de la renta gravable

## 6) Tributos y cotizaciones de seguridad social

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales, fiscales y municipales que recaigan sobre la importación de los bienes y servicios prestados por la empresa o que graven la fuente productora de la renta, causados y pagados durante el ejercicio

impositivo correspondiente, salvo los que correspondan al mes de diciembre de cada año.

No quedan comprendidos en esta disposición el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces y las multas, recargos e intereses incurridos respecto de cualquier contribución fiscal o municipal.

En cuanto el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Art. 70 de la Ley de IVA, establece que este impuesto no constituye gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

7) Deducción para asalariados que liquidan o no el impuesto.

Las personas naturales cuya renta obtenida provenga exclusivamente de salarios y cuyo monto no exceda de ¢ 50,000.00, no estarán obligadas a presentar liquidación y tendrán derecho a una deducción fija de ¢ 12,000.00, la cual va incorporada en la cuota de retención a que están afectas.

(Ver ejemplos, ejemplo 1 (caso 1))

8) Combustible

El monto de lo erogado en combustible para maquinaria, transporte de carga y equipo de trabajo que por su naturaleza no forme parte del costo y siempre que tales bienes sean utilizados directamente en la generación de la renta.

9) Mantenimiento

Los gastos para mantener en buenas condiciones de trabajo, de servicio o producción los bienes del contribuyente empleados directamente en la obtención de la renta obtenida, y que no incrementen su valor o prolonguen la vida de los mismos.

#### 10) Intereses

Los intereses pagados o incurridos, por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, los cuales deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.

#### 11) Costos

Otro costo, permitido por la ley, como deducción de la renta obtenida es el costo de las mercaderías y de los productos vendidos.

Para considerar el costo de mercadería y de los productos vendidos, se es necesario abordar el tema de inventario, ya que el costo de venta resulta de sumarle al inventario inicial, las compras netas y deducirle a este total, el Inventario final del periodo

- Inventarios (Art. 142 Código Tributario)

Los Inventarios son tratados por la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 "INVENTARIOS", la cual define dicho término como:

- a) Activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b) Activos en proceso de producción de cara a tal venta;
- c) Activos en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en suministro de servicios.

La valoración de los inventarios según ésta norma se hará: al costo o el valor neto realizable, según cual sea menor.

#### Ø El costo y el valor neto realizable

El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de la adquisición de los mismos, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual.

El valor neto realizable es el precio estimado de venta en el curso normal de explotación, menos los costos estimados para terminar su producción, y los necesarios para llevar a cabo la venta.

#### Ø Formulas del costo

El costo de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, se determinará a través del método de identificación específica de sus costos individuales, y las distintas a éstas, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida o costo promedio ponderado, tratados en el Art. 143 de Código Tributario.

#### Ø Reconocimiento como un gasto

Por enajenación de las existencias, el importe en libros, de las mismas se reconocerá como un gasto, del ejercicio en el que se reconozcan, los correspondientes ingresos ordinarios.

Fiscalmente, de acuerdo al Art. 142 del Código tributario, están obligados al registro de inventarios los sujetos pasivos cuyas operaciones consisten en transferencias de bienes muebles corporales que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

En cuanto a la valuación de los inventarios, de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, los métodos de valuación de inventarios que menciona son: Método de Identificación Específica, Primeras Entradas Primeras Salidas, Costo Promedio y Últimas Entradas Primeras Salidas

No obstante en el Art. 143 del Código Tributario enumera los siguiente métodos de valuación de inventarios y queda a opción del contribuyente, la utilización de éstos, siempre que técnicamente fuere apropiado al negocio de que se trate, aplicando en forma constante y de fácil fiscalización:

f) Costo de adquisición: O sea el valor principal aumentado en todos los gastos necesarios hasta que los géneros estén en el domicilio del comprador, tales como fieles, seguros, derechos de importación, etc.

g) Costo según última compra: Es decir, que si se hubieren hecho compras de un mismo Art. en distintas fechas y a distintos

precios, la existencia total de estos bienes se consignará con el costo que hayan tenido la última vez que se compraron;

h) Costo promedio por aligación directa: El cual se determinará dividiendo la suma del valor total de las cinco últimas compras o de las efectuadas si es menor, entre la suma de unidades que en ellas se hayan obtenido;

i) Costo promedio: Bajo este método el valor del costo de los inventarios de cada uno de sus diferentes tipos o clases es determinado a partir del promedio ponderado del costo de las unidades en existencia al principio de un período y el costo de las unidades compradas o producidas durante el período.

j) Primeras Entradas Primera Salidas: Bajo este método se asume que las unidades del inventario que fueron compradas o producidas, son vendidas primero, respetando el orden de ingreso a la contabilidad de acuerdo a la fecha de la operación, consecuentemente el valor de las unidades en existencia del inventario final del período corresponde a las que fueron compradas o producidas más recientemente;

El contribuyente para efectos tributarios no podrá consignar en el inventario el valor de los bienes por métodos diferentes a los enumerados anteriormente, si no es con la previa autorización de la Administración Tributaria.

Ø Repercusión del Impuesto Sobre la Renta en la utilización de los métodos de valuación de inventarios

“El método PEPS los costos de compra más antiguos son transferidos al costo de los bienes vendidos, mientras que los costos más recientes permanecen en inventario.

Cuando los costos de compra están aumentando, el método PEPS asigna costos más bajos (más antiguos) al costo de los bienes vendidos y costos más elevados (los más recientes) a los bienes que quedan en inventario.

Al asignar costos más bajos al costo de los bienes vendidos, generalmente el método PEPS hace que el negocio reporte utilidades más altas de las que serían reportadas bajo los otros métodos de valuación de inventarios, por lo que se pagará mayor impuesto sobre la renta.

Con respecto al método UEPS es uno de los supuestos de flujo más interesantes. El supuesto básico en el método UEPS es que las unidades compradas más recientemente se venden primero y que las unidades más antiguas permanecen en el inventario.

Mediante el método UEPS, los costos asignados al costo de los bienes vendidos son relativamente corrientes, porque parten de las compras más recientes. Por lo contrario, en el método PEPS, el costo de los bienes vendidos se basa en costos más antiguos.

Por lo tanto, en una situación común de precios de alza, los costos de compra del inventario más recientes asignados al costo de los bienes vendidos, hace que este último se reporte con un mucho más alto del que resulta de otros métodos de valuación de inventarios, por lo que resulta un ingreso gravable menor y



consecuentemente un pago menor de impuesto sobre la renta. Este método para fines tributarios no es aceptado.

En cuanto al Método del costo promedio es, de hecho, un termino medio entre le método PEPS y UEPS, y normalmente origina cifras situadas en algún punto entre los dos métodos recién señalados, por lo tanto en lo que refiere al pago de impuestos se centraría en un punto medio entre el de pago efectuado si se toma como referencia las utilidades obtenidazas en la utilización de los métodos PEPS y UEPS".<sup>40</sup>

(Ver ejemplos, ejemplo 6)

#### 12) Gastos agropecuarios

Los gastos indispensables para la obtención de ingresos computables, provenientes de explotaciones agropecuarias.

#### 3.5.3 Depreciación

La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 "Propiedad, Planta y Equipo" define la depreciación como: "la distribución sistemática del importe despreciable de un activo a lo largo de su vida útil".

<sup>40</sup> "Principios de Contabilidad".Lanny M. Solomon, Richard J. Vargo, Richard G. Schroeder. Editorial Harla, 1988.Págs.343-345.

El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo, lo mismo se aplica fiscalmente; ya que el valor de depreciación de los bienes solamente se podrá deducir en el periodo en el cual ocurre.

Se debe cargar como gasto una porción de los bienes depreciables en cada ejercicio, para establecer una correspondencia adecuada entre ingresos y gastos en el Estado de Resultados. Esta correspondencia no se lograría si se asentará como gasto del período de adquisición el importe total de la compra de los bienes, o si se hiciera tal a la fecha de retiro. En ambos casos se recibirían beneficios en muchos ejercicios contables por el uso del bien, sin se que se cargaran a aquellos los gastos correspondientes.

El asiento contable que surge por la depreciación de un bien es el siguiente:

	Partida X	
Gasto por depreciación		XXX
Depreciación Acumulada		XXX
V/ Registro del gasto anual por depreciación		

Consecuentemente otra de las similitudes entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la NIC N° 16, es que ambos tratamientos permiten que el costo del activo se puede deducir mediante la depreciación, ya que de acuerdo al Art. 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, otro tipo de gasto permitido como deducción de la renta obtenida es el costo de los bienes que se compran o fabrican para el uso del contribuyente, en la generación de la renta gravada considerando dos circunstancias:

1. En los bienes que se consumen o agotan en un período no mayor a doce meses de uso o empleo, su costo total se deducirá en el ejercicio en que su empleo haya sido mayor.

2. Ahora, si los bienes tienen una vida útil mayor de doce meses se establece una cuota fija anual que se le deducirá a la renta tomando en cuenta lo siguiente:

a) Se deduce porque el bien pierde valor por el uso el tiempo, la obsolescencia, porque ya no se puede costear su operación o se agota;

b) El valor que se deprecia del bien es su costo total, excepto cuando el bien es importado y está exento de IVA, el valor a depreciar es el establecido por la Dirección General al momento de la importación;

c) Cuando se trata de maquinaria o bienes muebles usados, (ver Art. 35 del Reglamento de la ley de Impuesto Sobre la Renta) el valor a depreciar es el valor del bien, cuando era nuevo multiplicado por los siguientes porcentajes:

Años de vida del bien antes de la compra	Porcentaje a multiplicar
1	80%
2	60%
3	40%
4 y más	20%

d) Para establecer cual es el monto a depreciar, un bien, el contribuyente puede aplicar un porcentaje que es fijo y constante sobre el costo del bien; Tomando en cuenta que los porcentajes máximos de depreciación son los siguientes: Edificaciones 5%, Maquinaria 20%, Vehículos 25%, otros Bienes Muebles 50%;

e) Después de haber adoptado cualquier método para un bien, no puede cambiarse sin la autorización de la Dirección General;

f) En la deducción que se hace no se puede valorar o revalorar el bien;

g) Solo se puede deducir esta depreciación cuando los bienes son propiedad del contribuyente y mientras éste los usa en la producción de ingresos gravables.

h) Los contribuyentes que están obligados por la ley a llevar contabilidad formal, tiene que llevar un registro detallado de las depreciaciones, no así, aquellos que no están obligados a llevar contabilidad formal;

De acuerdo al Art. 139 del Código Tributario, Contabilidad formal es la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiada para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.

Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello.

De acuerdo al Código de Comercio en el Art. 437 los comerciantes con activo inferior a los cien mil colones llevarán la contabilidad por si mismos o por personas de su nombramiento.

Sin embargo, los comerciantes cuyo activo en giro exceda de cien mil colones, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración o tenedores de libros, con títulos reconocidos por el Estado, o por medio de empresas legalmente autorizadas.

i) Si el contribuyente deja de deducirse la depreciación en años anteriores o la deduce en mayor cuantía, no tendrá derecho a incluirlas en las deducciones de ejercicios siguientes;

j) No se pueden depreciar las mercaderías, o que tienen existencias en su inventario, ni los previos rústicos o urbanos, pero si se pueden depreciar lo que se construye sobre ellos.

k) Se aplicará proporcionalidad cuando se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyen renta.

l) El bien depreciable será redimido dentro del plazo que resulte de la aplicación del porcentaje fijo. No pudiendo hacerse deducción alguna por depreciación sobre bienes que fiscalmente hayan quedado redimidos.

Los métodos de depreciación que propone la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo" son:

- Método de línea recta. Produce un cargo constante a lo largo de la vida útil del bien.

- Método de tasa constante sobre el valor en libros. Los cargos por depreciación se van disminuyendo a lo largo de la vida útil del bien.
- Método de unidades producidas: cargo por depreciación de acuerdo al uso de efectivo.

Sin embargo la ley del Impuesto Sobre la Renta, establece únicamente el método de línea recta, ya que de acuerdo al Art. 30, numeral 3) establece los límites máximos de la depreciación fiscal anual, el cual obliga la utilización de este método de depreciación. Aunque deja implícito la utilización de otros métodos, puesto que dispone que después de haber adoptado cualquier método para un bien, no puede cambiarse sin la autorización de la Dirección General.

Otras de las discrepancias entre la NIC N° 16 es que esta norma permite que los activos revaluados se pueden depreciar, mediante un cargo a la cuenta de gasto, sin embargo fiscalmente la depreciación por reevaluación no es deducible del impuesto sobre la renta.

(Ver ejemplos, ejemplo 8)

#### 3.5.4 Amortización de programas informáticos o software

Como primer término es necesario definir el concepto de Amortización. La Norma Internacional de Contabilidad N° 38 "Activos Intangibles" define el término amortización como la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, como por ejemplo los programas informáticos o software.

De acuerdo al Art. 30-A, es deducible de la renta obtenida mediante amortización, el costo de adquisición o de producción de programas informáticos utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente, aplicando un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición, todo sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes literales:

- a) los programas informáticos producidos por el propio contribuyente para su uso, no será deducible el costo capitalizado cuando hayan sido deducidos con anterioridad;
- b) no es aplicable la valuación o revaluación de los programas;
- c) El valor máximo sujeto a amortización de un programa utilizado será el precio del programa nuevo, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Años de vida	Porcentaje del precio del programa o software utilizado
--------------	---

1	80%
2	60%
3	40%
4	20%

- d) En los programas o software cuyo uso o empleo en la producción de la renta gravada no comprenda un ejercicio de

imposición completo, será deducible únicamente la parte de la cuota anual que proporcionalmente corresponda en función del tiempo en que el bien ha estado en uso de la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición;

e) El contribuyente solamente podrá deducirse la amortización del programa o software de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables;

f) Cuando el software se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, la deducción se admitirá en la proporción que corresponda a los ingresos gravables

g) Si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente de amortización del programa o software no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores;

h) No podrá cambiarse el porcentaje de amortización sin la autorización de la Administración Tributaria.

#### 3.5.5 Otras deducciones

La ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone como otras deducciones en el Art. 31:

1) La reserva legal de las sociedades domiciliadas, hasta el límite mínimo determinado en las respectivas leyes o por las oficinas gubernamentales competentes, según la naturaleza da



cada sociedad, y en la proporción correspondiente a actividades gravadas;

Las sociedades de acuerdo al Art. 18 del Código Comercio se dividen en sociedades de personas y sociedades de capitales; ambas clases pueden ser de capital variable

Son de personas: las sociedades en nombre colectivo; las sociedades en comandita simple (que de acuerdo al Art. 91 del mismo Código la cantidad que se destinará anualmente para integrar la reserva legal será el cinco por ciento de las utilidades netas y el límite legal de dicha reserva será la sexta parte del capital social), y las sociedades de responsabilidad limitada (que de acuerdo al Art. 123 del mismo Código la cantidad que se destinará anualmente para formar la reserva legal, será el siete por ciento de las utilidades netas y el límite mínimo legal de dicha reserva será la quinta parte del capital social)

Son de capital: las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones o sociedades comanditarias por acciones, donde la reserva legal de acuerdo al Art. 123 del mismo Código la cantidad que se destinará anualmente para formar la reserva legal, será el siete por ciento de las utilidades netas y el límite mínimo legal de dicha reserva será la quinta parte del capital social.

Como ejemplo suponga que la Empresa X, obtuvo una utilidad neta del ejercicio por valor de \$62,520.00 de las cuales \$18,756.00 corresponden a ingresos exentos y \$43,764.00 corresponden a ingresos gravados.

El cálculo de la reserva legal será:

## Reserva legal deducible

Renta gravada	\$43,764.00
(Menos) Reserva legal (7% s/\$43,764.00)	<u>\$ 3,063.48</u>
Utilidad antes de impuesto	\$40,700.52
(Menos) Impuesto sobre la renta (\$40,700.52 x 25%)	\$10,175.13
Utilidad gravable por distribuir	<u>\$30,525.39</u>

## Reserva legal no deducible

Renta exenta	\$18,756.00
(Menos) Reserva legal (7% s/\$18,756.00)	<u>\$ 1,312.92</u>
Utilidad antes de impuesto	<u>\$17,443.08</u>
Reserva para efectos financieros	
Reserva legal deducible	\$3,063.48
Reserva legal no deducibles	<u>\$1,312.92</u>
Total reserva legal	<u>\$4,376.40</u>

El valor de \$3,063.48 será el valor que permite la Ley como deducción, para efectos del impuesto sobre la renta; ya que es la proporción correspondiente a actividades gravadas.

(Ver ejemplos, ejemplo 11)

## 2) El saldo de las deudas incobrables

Debe quedar claro que una Cuenta por Cobrar representa los importes que los clientes adeudan a una entidad por concepto de bienes y servicios.

Siempre surgen algunas cuentas malas, las llamadas cuentas incobrables.

Fiscalmente se presume la incobrabilidad de la deuda cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya realizado abono alguno.

“Son dos los métodos de contabilización de las cuentas incobrables: el de cancelación directa y el de provisión.

Según el método de cancelación directa se registran las cuentas malas en los libros contables al momento de incurrir en ellas. Dicho en otras palabras, se cancela la cuenta y se la transforma en gasto del período contable, cuando se la supone incobrable.

Este método es sencillo y posee la ventaja de que con el se presentan las pérdidas reales y no las estimaciones. Sin embargo, tiene sus desventajas: Por ejemplo, es frecuente que no se considere incobrable, la cuenta de un cliente, sino hasta un periodo subsecuente al de venta. Por lo tanto, con este método se reconocerían los ingresos por venta en un período y el gasto vinculado con esos ingresos en el siguiente, de modo que no se establece una correspondencia adecuada entre los gastos y los ingresos.

Para fines de contabilización la partida contable sería:

Creación de las cuentas incobrables

	Partida X.1	
Gastos de venta		XXX
Cuentas incobrables	XXX	
Cuentas por cobrar		XXX

V/ Cancelación de las cuenta por cobrar

Recuperación en el mismo ejercicio

Partida X.2

Cuentas por cobrar	XXX	
Gastos de venta		XXX
Cuentas incobrables	XXX	

V/ Reactivación de la cuenta del cliente

Reconocimiento del ingreso

Partida X.3

Efectivo y equivalente	XXX	
Cuentas por cobrar		XXX

V/ Pago efectuado por el cliente

Recuperación en el siguiente ejercicio (fiscalmente)

Partida X.4

Cuentas por cobrar	XXX	
Gastos de venta		XXX
Cuentas incobrables	XXX	

V/ Reactivación de la cuenta del cliente

Partida X.5

Efectivo y equivalente	XXX	
Cuentas por cobrar		XXX

V/ Reconocimiento del ingreso

El otro método es el de provisión, el cual consiste en realizar estimaciones del gasto por cuentas incobrables, La estimación, usualmente en la forma de un porcentaje (ya sea un porcentaje de la cuenta cliente, un porcentaje sobre las ventas al crédito o

El otro método es el de provisión, el cual consiste en realizar estimaciones del gasto por cuentas incobrables, La estimación, usualmente en la forma de un porcentaje (ya sea un porcentaje de la cuenta cliente, un porcentaje sobre las ventas al crédito o un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar) al fin de año, a efectos de realizar las estimaciones corrientes de las cuentas incobrables"<sup>41</sup>

Una vez definida la estimación de cuentas malas, se registra un asiento de diario al fin del ejercicio contable, en forma de asiento de ajuste:

Creación de la estimación de cuentas incobrables

Partida X

Gastos de venta	XXX	
Cuentas incobrables		
Provisión para cuentas incobrables		XXX
V/ Estimación de cuentas incobrables		

Baja de cuentas incobrables

Partida X

Provisión para cuentas incobrables	XXX	
Cuentas por cobrar		XXX
V/ Cancelación de la cuenta incobrable		

<sup>41</sup> "Principios de Contabilidad".Lanny M. Solomon, Richard J. Vargo, Richard G. Schroeder. Editorial Harla, 1988.Págs.297-299.

Recuperación de las cuentas incobrables en el mismo ejercicio

	Partida X		
Cuentas por cobrar		XXX	
Estimación para cuentas incobrables			XXX
V/ Reactivación de la cuenta por cobrar			

	Partida X		
Efectivo y equivalentes		XXX	
Cuentas por cobrar			XXX
V/ Cobro de la cuenta por cobrar			

Recuperación de las cuentas incobrables en el siguiente ejercicio

	Partida X		
Cuentas por cobrar		XXX	
Otros ingresos			XXX
V/ Reactivación de la cuenta por cobrar			

	Partida X		
Efectivo y equivalentes		XXX	
Cuentas por cobrar			XXX
V/ Cobro de la cuenta por cobrar			

Este saldo de las cuentas por cobrar registrado es deducible del impuesto sobre la renta siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio

Es decir, aquellas deudas que provengan de la explotación de la fuente generadora de la renta y propias del contribuyente.

b) Que se haya computado como ingreso gravable

Es decir que en su momento la cuenta por cobrar haya sido contabilizada como un ingreso gravado, y que se haya incluido como una renta obtenida para efectos del cálculo del impuesto respectivo.

c) Que se encuentre contabilizada en registros especiales;

Entiéndase por registros especiales aquellos, que de conformidad al Art. 140 del Código Tributario todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, para establecer su situación tributaria.

Entonces para que el contribuyente pueda deducirse el saldo de las cuentas incobrables, deberá llevar un control de tales cuentas en registros que muestren su movimiento y adoptando alguno de los métodos, establecidos contablemente: de provisión o de cancelación directa.

d) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información establecida en el Art. 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, los cuales son:

a) Nombre, profesión y domicilio del deudor y monto de la deuda;

b) Origen y forma de constitución de la deuda, indicando la fecha de otorgamiento y vencimiento;

c) Forma y clase de la garantía, indicando el nombre, profesión y domicilio del fiador, si lo hubiere;

d) Fecha desde la cual se hizo exigible la deuda;

- e) Si se ha intentado el cobro por la vía judicial y el resultado obtenido;
- f) Si el contribuyente lleva contabilidad formal o registros especiales, con la debida corrección;

El valor del efectivo sería lo que fiscalmente se reconocería como un ingreso gravado del período siempre y cuando dicho valor fuera el que se hubiese deducido en el período anterior.

"Como regla general, el método de provisiones, es preferible al método de cancelación directa, porque el primero realiza una mejor labor de asociar ingresos y gastos. Sin embargo, en algunas situaciones el uso del método de cancelación directa es aceptable. Si una compañía realiza la mayor parte de sus ventas en efectivo, el valor de sus cuentas por cobrar será bajo en relación con otros activos. El gasto de cuentas incobrables también debe ser bajo. Consecuentemente, el método de cancelación directa es aceptable porque su uso no tiene un efecto material sobre la utilidad neta, otra situación en la cual el método de cancelación directa funciona en forma satisfactoria ocurre en una compañía que vende todo o casi todo su producto a unas pocas compañías grandes, financieramente sólidas. En este escenario no hay una base para efectuar estimaciones adelantadas de pérdidas por créditos".<sup>42</sup>

<sup>42</sup> "Contabilidad, La base para decisiones gerenciales". Robert F. Meigs, Jan R. Williams, Susan F. Haka. Editorial McGraw-Hill. Undécima Edición. 2000. Pág. 287.



(Ver ejemplos, ejemplo 7 y ejemplo 11)

3) El tratamiento para la constitución de reservas de saneamiento y de activos extraordinarios de cuentas incobrables por parte de Bancos, Compañías de Seguro, Instituciones Oficiales de Crédito e Intermediarios Financieros no bancarios, el cual será propuesto por la Superintendencia del Sistema Financiero a la Dirección General de Impuestos Internos, quedando su aprobación definitiva para efectos tributarios como facultad privativa de dicha Dirección General.

#### 3.5.6 Erogaciones con fines sociales

El contribuyente podrá deducir de la renta obtenida, las erogaciones con los siguientes fines sociales, de acuerdo al Art. 32, que dispone:

1) Para la construcción, mantenimiento y operación de viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural, pensiones por retiro, seguros de salud y de vida y otras prestaciones que proporcione gratuitamente y en forma generalizada a sus trabajadores, siempre que tales prestaciones se realicen en el territorio nacional. Sin embargo, se deducirán cuando se trate de asistencia médica, hospitalaria o de estudios, aunque se realicen en el exterior, debidamente comprobado y a satisfacción de la Dirección General;

2) Erogaciones para la construcción y mantenimiento de obras de saneamiento, gratuita, a los trabajadores en sus propiedades o empresas, a los moradores de una localidad y a obras que constituyan un beneficio para una región del país;

3) Las aportaciones patronales para la constitución y funcionamiento de Asociaciones o Cooperativas, creadas para operar con participación de la empresa y de los trabajadores, orientada a fomentar la formación de capitales que se destinen para mejorar las condiciones de vida de los trabajadores y de sus familias, así como a la constitución de fondos para cubrir cesantías y otras eventualidades de los trabajadores;

4) Las donaciones a las entidades referidas en el Art. 6 de esta misma ley, hasta el límite máximo permitido.

Las entidades a que se refiere el Art. 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta están en la obligación de informar de toda donación que se les efectúe dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente, a través del formulario F-960 Informe sobre Donaciones. (Art. 146 Código Tributario)

(Ver ejemplos, ejemplo 12)

De acuerdo al Art. 32 numeral 4) de la Ley, las donaciones son deducibles hasta un límite máximo del veinte por ciento del valor resultante de restar a la renta neta el valor de la donación.

Las entidades de utilidad pública que reciben las donaciones deben estar previamente calificadas como sujetos excluidos de la obligación tributaria de ISR para que proceda la deducción.

No serán deducibles las donaciones cuando beneficien al donante, o a su familia. En el caso de personas jurídicas no será deducible si benefician al los socios o accionistas, directivos, representante legal, apoderado, asesores, y familiares de éstos.

Las donaciones se controlarán con documentos cuya numeración asigne y autorice la Dirección General de Impuestos Internos. |

De acuerdo al Art. 29-A. numeral 17) de la Ley, no se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida:

Las donaciones que no hayan sido informadas por los donatarios, las que se encuentren soportadas en comprobantes cuya numeración no haya sido asignada y autorizada por la Administración Tributaria, las que excedan del porcentaje legalmente admitido, o aquellas que el contribuyente no compruebe efectivamente haber realizado.

Para efectos de calcular el valor de la donación debe determinarse el límite legal deducible, para lo cual es necesario obtener previamente un valor de Renta Neta considerando como si todo el valor donado fuera deducible, y luego realizar los cálculos respectivos.

(Ver ejemplos, ejemplo de donación: ejemplo 1 (caso 1), ejemplo 3 y ejemplo 11)

### 3.5.7 Costos y gastos no deducibles de la renta obtenida

El Art. 29-A dispone, como no deducibles los siguientes gastos:

1) gastos personales y de vida del contribuyente o de su familia, así como los de sus socios, consultores, asesores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos;

2) Las remuneraciones por servicios ajenos a la producción de ingresos computables;

3) Los intereses pagados a los socios de una sociedad colectiva o en comandita simple por préstamos o por cualquier otro título, así como los pagados a los padres, hijos o cónyuges;

4) Los gastos de viaje o viáticos del contribuyente, o de sus socios o empleados, no comprobados como indispensables en el negocio o producción;

5) Las cantidades invertidas en adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente que incrementen el valor de los bienes;

6) Las cantidades invertidas en la adquisición de inmuebles o arrendamiento de vivienda, compra o arrendamiento de vehículos para el uso de socios o accionistas, directivos, representantes o apoderados, asesores, consultores o ejecutivos del contribuyente o para sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, siempre que tales bienes no incidan directamente en la fuente generadora de la renta.

No será deducible el costo de adquisición, así como tampoco el alquiler, mantenimiento o depreciación de aquellos vehículos que no sean indispensables para la generación de la renta gravable, o que por su naturaleza no correspondan con la actividad ordinaria del contribuyente, tales como: Aviones, helicópteros, motos acuáticas, yates, barcos, lanchas y otros similares que no tengan ninguna relación con la fuente generadora de ingresos.

7) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales, a la constitución de fondos de reservas, eventualidades o de cualquier otra naturaleza;

8) Los dividendos pagados a poseedores de acciones preferidas en cualquier tipo de sociedad;

9) Las donaciones y contribuciones no comprendidas en esta Ley;

10) Las pérdidas de capital; de acuerdo al Art. 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se constituye por la pérdida obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compra - venta, permuta u otra forma de negociación sobre bienes muebles o inmuebles.

Esto se dará cuando, el valor de la transacción sea menor que las deducciones (costo básico del bien + valor de mejoras + gastos necesarios para efectuar la transacción)

11) Cualquier otro gasto o erogación no especificado en este Art., que no sea indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de su fuente.

12) Los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando se haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.

13) Los costos o gastos incurridos relacionados con rentas sujetas a retención, salvo que el agente de retención entere en el ejercicio o periodo de imposición respectivo, el valor que corresponde pagar en concepto de retenciones.

14) Los costos y gastos provenientes de la adquisición o de la utilización de bienes intangibles, entre otros, marcas, patentes y franquicias o de servicios en el exterior, efectuados en países o territorios que aparezcan clasificados como paraísos

fiscales por cualquiera de las Organizaciones siguientes: la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Grupo de Acción Financiera (GAFI) y el Fondo de Estabilidad Financiera (FEF) o en el Reglamento de esta Ley.

15) Los valores amparados en documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios cuando ocurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que el sujeto que consta como emisor del documento no se encuentre inscrito como contribuyente de dicho impuesto;

b) Que aún estando inscrito el emisor del documento como contribuyente de dicho impuesto, el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no compruebe la existencia efectiva de la operación, ni la realización de ésta por parte del supuesto tradente;

c) Los valores amparados en documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios cuyas numeraciones no hayan sido asignadas y autorizadas por la Administración Tributaria;

d) Que los documentos no se encuentren a nombre del adquirente de los bienes muebles corporales o de los servicios, o que estándolo no compruebe haber soportado el impacto económico del gasto.

16) Los costos o gastos realizados a nombre de personas jurídicas generados por la adquisición de bienes o de servicios

que no sean utilizados directamente por ellas en la producción de la renta gravable o en la conservación de la fuente.

17) Las donaciones que no hayan sido informadas por los donatarios, las que se encuentren soportadas en comprobantes cuya numeración no haya sido asignada y autorizada por la Administración Tributaria, las que excedan del porcentaje legalmente admitido, o aquellas que el contribuyente no compruebe efectivamente haber realizado. (Ver ejemplos, ejemplo 11)

18) Los costos o gastos que no se encuentren debidamente documentados y registrados contablemente.

19) La amortización o la depreciación de derechos de llave, marcas y otros activos intangibles similares;

20) Las deducciones que no se encuentren estipuladas expresamente en esta ley.

Ejemplo: Identificación de gastos deducibles y gastos no deducibles del impuesto sobre la renta obtenida(persona natural)

El Señor "X", empleado, recibe su salario de acuerdo a la Ley, (Mayor en el año de \$5,714.29) y a lo largo de todo el año, le efectuaron las siguientes deducciones y efectuó los siguientes gastos:

#### Deducciones

- a) Descuento de AFP      \$750.00
- b) Descuento de ISSS    \$246.85
- c) Descuento de FSV    \$1,080.00

- d) Descuento de préstamo bancario \$330.00
- e) Descuento de cuota voluntaria de AFP(no sobrepasa el Límite legal)por \$ 360.00

Gastos:

- f) Pago de servicios médicos de su tío abuelo por \$100.00
- g) Colegiatura de su hijo de nueve años por \$700.00, de los cuales tiene su respectivo documento de amparo.
- h) Pago de luz, agua y teléfono de su casa \$960.00
- i) Pago de \$200.00 por en concepto de cuota universitaria de su hijo de 27 años, de edad.
- j) Compra de medicamentos para su esposa. Factura por \$150.00
- k) Gastos documentados en combustible por \$ 900.00
- l) Compra de boleto aéreo por \$360.00 para viaje personal a Cuba
- m) Donación a la Alcaldía de su localidad por \$90.00 (valor no sobrepasa el límite permitido por la Ley)
- n) Pérdida por venta computadora de su propiedad por \$180.00
- o) Pago de \$220.00, por operación de su hija de nueve años de edad. (servicios prestados por médico en el extranjero)
- p) Pago, según documento, de \$85.00 de cuota sindical.

Desarrollo

Gastos deducibles

ISSS	\$246.85 (Art.29 numeral 6) LISR)
Cuota voluntaria AFP	360.00 (Art.22 Inc. 2) Ley SAP)
Medicina (esposa)	150.00 (Art.33 literal a) LISR)
Colegiatura	571.43*(Art.33 literal b) LISR)
Donación	90.00 (Art.32 numeral 4) LISR)
Cuota sindical	85.00
TOTAL DEDUCCIONES	\$1,503.28



\* De acuerdo al artículo 33 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta el monto máximo de deducción es de \$571.43 en cada ejercicio impositivo; por lo tanto aunque el Señor "X" haya efectuado gastos por \$700.00 en pago colegiatura de su hijo, la Ley solamente le permite deducirse hasta el máximo antes mencionado.

Gastos no deducibles

Médico (tío-abuelo)	\$100.00 (Art.33 literal a) LISR)
Operación de su hija	\$220.00 (Art.33 literal a) LISR)
Servicios Básicos	960.00 (Art.29-A numeral 1)LISR)
Cuota universitaria	200.00 (Art.33 literal b) LISR)
Combustible	900.00 (Art.29-A numeral 1)LISR)
Compra de boleto	360.00 (Art.29-A numeral 1)LISR)
Pérdida de venta	180.00 (Art.29-A numeral 1)LISR)
Computadora	_____
Gastos no deducibles	\$ 2,920.00

### 3.6 ANTICIPO A CUENTA Y RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Diferencia entre anticipo y retención

"El anticipo es el ingreso a cuenta de un monto a determinar y debe ser efectuado siempre por el contribuyente, estableciéndose al final del ejercicio hasta dónde cubre el importe de la deuda o si resulta un pago en exceso que pueda imputarse al ejercicio siguiente. En cambio la retención es efectuada por un tercero ajeno a la relación tributaria existente entre el contribuyente

y el fisco; además, en unos caso, tiene el carácter de ingreso a cuenta de suma a determinar, pero en otros importa un pago definitivo cancelatorio de la obligación del contribuyente, como ocurre como por ejemplo con las regalías. Otra diferencia radica en que la retención tiene lugar en ocasión de la recepción por el contribuyente de un beneficio que aumenta su patrimonio, el anticipo en cambio, es una obligación impuesta por la ley en beneficio exclusivo del fisco, que de esta manera, apresura la recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de renta"<sup>43</sup>

### 3.6.1 Anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta

El Código Tributario salvadoreño dispone en el Art. 151, el sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, el cual consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas.

<sup>43</sup> "Impuesto a las Ganancias" Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Págs. 375 - 376

Entiéndase por persona natural titular de empresa: Quien ejerce el comercio transfiriendo bienes y mercadería, tenga o no matrícula de comercio.

- Porcentaje de anticipo a cuenta del impuesto

Ø Anticipo del 1.5%. sobre los ingresos brutos

- a) Persona natural titular de empresa mercantil
- b) Sucesiones
- c) Personas jurídicas
- d) Profesionales liberales (Por aquellos ingresos que no se retuvo en la fuente)

Ø Anticipo del 0.3% sobre los ingresos brutos de contribuyentes personas naturales

- a) Persona natural titular de empresa mercantil distribuidores de bebidas, productos comestibles y artículos de higiene personal, quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad
- b) Personas autorizadas para prestar servicios de transporte público de pasajeros

- Exclusión del anticipo a cuenta del impuesto

Los ingresos brutos que obtengan personas naturales titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel, siempre y cuando emitan documentos legales. Sin embargo declararán sus ingresos mensuales por medio de la declaración de pago a cuenta. En caso

de constatare por medio de fedatario el incumplimiento de emitir documentos, perderá la exclusión.

- Compensación del anticipo a cuenta del impuesto

Las personas al sistema de recaudación de pago a cuenta, podrán compensar el remanente a favor resultante en su declaración de impuesto sobre la renta contra impuestos, multas e intereses, firmes, líquidos y exigibles.

- Declaración del anticipo a cuenta del impuesto

Los enteros se determinarán por períodos mensuales deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria. (F14 Declaración Mensual de pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta)

La obligación de presentar la declaración subsiste aún cuando ella no de lugar al entero o anticipo a cuenta respectiva.

(Ver ejemplos, ejemplo 4, y ejemplo 11)

### 3.6.2 Retenciones de impuesto sobre la renta

- Definición de retención

“Es una modalidad de pago del impuesto de amplia utilización en las principales legislaciones, sobre todo en materia de contribuyentes que desarrollan su actividad en relación de dependencia laboral. Es un pago anticipado, que tiende a satisfacer una obligación futura; es un pago condicional, supeditado a la existencia del hecho imponible que dará nacimiento a la obligación fiscal futura; es un pago a cuenta, pues el contribuyente lo utilizará para cubrir la cantidad que en definitiva resulte adeudar, y por último es un pago realizado por un responsable sustitutivo, ya que el agente de retención lo hace en nombre y por cuenta del deudor del impuesto, es decir del contribuyente directo”<sup>44</sup>

- Agentes de retención

No es posible hablar de retención de impuesto, sin hablar de la persona natural o colectiva que esta llamada a hacerla efectiva.

El Modelo del Código Tributario para América Latina dispone “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal que por sus funciones

<sup>44</sup> “Impuesto a las Ganancias” Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Págs. 373 - 374

públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente" (Art. 30)

En el Código Tributario salvadoreño, dispone en su Art. 154 que el Agente de retención es todo sujeto obligado por este Código a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria.

También es agente de retención aquel que, previo requerimiento de la Administración Tributaria es obligado a retener una parte de tales rentas a efecto de recaudar los impuestos, intereses y multas que adeude al fisco el sujeto, que las recibe.

Para acreditar la calidad de agente de retención bastará la constancia de la Administración Tributaria.

- Porcentajes de retención del impuesto

Sujeto de retención	Porcentaje de retención
Persona natural domiciliada que preste servicios de carácter permanente (Art. 155 Código tributario y 63 Ley de impuesto sobre la Renta)	con base en la tabla de retención (Art. 37)
Persona natural domiciliada que no tenga relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio, es decir servicios sin dependencia laboral: profesionales	10% sobre el monto bruto

o eventuales (Art. 156 Código tributario y 63 Ley de impuesto sobre la Renta)	
Personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que reciban o se les acrediten sumas en concepto de adquisición de bienes intangibles. (Art. 156-A Código Tributario)	10% de la suma pagada o acreditada
Personas naturales acreedor de los intereses provenientes de la resolución de juicios ejecutivos (Art. 157 Código Tributario)	10% sobre el monto de los intereses
persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República (Art. 158 Código Tributario)	20 % sobre la renta obtenida en el país
Persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso prestadores de servicios no domiciliados en el país, por servicios procedentes del exterior aunque la actividad o servicio se realice fuera de El Salvador, así como las que provengan de la transferencia a cualquier título de bienes intangibles. (Art. 158 Código Tributario y 16 de la Ley del	20 % sobre la renta obtenida en el exterior  Exención: las personas que gocen de los beneficios de la Ley de Zonas Francas, servicios de transporte de carga y servicios prestados por Reaseguradores y Corredores de reaseguro.

Impuesto Sobre la Renta)	
Persona Jurídica domiciliada que reciba intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero en una institución financiera. (Art. 159 Código Tributario)	10% sobre el valor de los intereses, premios y otras utilidades.
Persona jurídica domiciliada que reciba intereses producidos por la emisión y colocación de dichos títulos. (Art. 159 Código Tributario)	10% sobre el valor de los intereses.
Persona domiciliada que reciba premios o ganancias procedentes de loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad(Art. 160 Código Tributario)	5% de dicho monto.  Exención: Los premios inferiores a \$5,714.29 recibidos por la Lotería Nacional de Beneficencia, o por las Fundaciones o Corporaciones de utilidad o derecho público.
Persona no domiciliada que reciba premios o ganancias procedentes de loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad(Art. 160 Código Tributario)	25%, cualquiera que sea el monto del premio o de la ganancia.

(Ver ejemplos, ejemplo 5, ejemplo 9 y ejemplo 11)



- Retención sobre rentas en especie

El Art. 60 de la ley de Impuesto Sobre la Renta dispone: "Cuando Las rentas sujetas a retención se paguen en especie, el agente de retención, para cumplir con su obligación, Las calculará en efectivo sobre la base del valor de mercado en el momento del pago"

- Plazo y declaración del impuesto retenido

El agente de retención de acuerdo al Art. 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enterará la suma retenida al encargado de la percepción del impuesto, dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria. (F14 Declaración Mensual de pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta)

Exención: en los casos que el agente de retención asuma los valores retenidos.

- Obligación de expedir constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta.

El agente de retención de conformidad al Art. 145 del código tributario, cuando se trate de retención en remuneraciones por servicios de carácter permanente está obligado a entregar al titular de la remuneración, a más tardar un mes después que se le haya efectuado la última retención del ejercicio, una constancia que indique, en resumen, el total de remuneraciones pagadas, el período cubierto por ellas y el monto total retenido.

El agente de retención está también obligado a entregar constancia al sujeto pasivo, al momento de efectuar la retención, por las cantidades retenidas sobre rentas por prestaciones de servicios o por los adelantos que se perciban en la ejecución de contratos, así como por rentas pagadas a sujetos pasivos no domiciliados.

Dichas constancias deberán expresar el concepto del pago, su monto, la cantidad retenida y los datos relativos al cálculo en efectivo, este último dato, cuando se trate de rentas en especie; asimismo deberá hacerse constar el nombre, número de identificación tributaria y domicilio del sujeto de retención; y el nombre, número de identificación tributaria y firma del agente de retención, representante legal o apoderado.

(Ver ejemplos, ejemplo 1, caso 1)

### 3.7 CÁLCULO DEL IMPUESTO

#### 3.7.1 Base imponible

La base imponible, es definida por Pérez Royo como: "la expresión cifrada y numérica del hecho imponible".<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> "Derecho Financiero y Tributario", Fernando Pérez Royo, Madrid 1991, Pág. 158

Para Ramírez Gómez, considera que: "La base imponible se manifiesta como un concepto complejo, por un lado, como un resultado, el resultado de medir o valorar el hecho imponible, y por otro, como un conjunto de criterios legalmente definidos que nos permite llegar a dicho resultado o determinación".<sup>46</sup>

La Ley General Tributaria Municipal, en el Art. 26, define la base imponible, como sigue: "La base imponible de la obligación tributaria municipal es la dimensión del hecho generador que sirve para cuantificar el tributo, al aplicarle la tarifa correspondiente".

En el Código Tributario salvadoreño, en su Art. 62, define a la base imponible de la siguiente manera: "La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo".

Es decir entonces que la base imponible, es aquel valor que resulta de restar a los ingresos gravados, todas aquellos gastos, y costos relacionados con la obtención de dichas rentas. Sobre este valor se le aplicará la tasa a la cual está sujeta a gravamen.

<sup>46</sup> "Regímenes de determinación de la Base: Estimación directa", comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Salvador Ramírez Gómez. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Pág. 786.

### 3.7.2 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta

Con la finalidad de entender claramente el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, se presenta un cuadro con los distintos sujetos y el cálculo que corresponde realizar para determinar el impuesto en cuestión (ver Arts. 34-42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta):

Sujeto	Cálculo del impuesto
Persona natural domiciliada	Aplicar a la renta neta o imponible, la tabla del art. 37. (Art.34)
Persona natural no domiciliada	Aplicar a la renta neta o imponible una tasa del 25%. (Art.34)
Sucesiones domiciliadas	Emplear la tabla del art. 37, sobre la renta neta o imponible. (Art.35)
Sucesiones domiciliadas	no 25 % sobre la renta neta o imponible. (Art.35)
Fideicomiso domiciliado	Según tabla del art. 37). (Art. 36)
Fideicomiso domiciliado	no 25% sobre la renta neta o imponible. (Art.36)
Conjuntos, culturales, artísticos, deportivos y similares, domiciliados	5% sobre la renta bruta obtenida en cada evento. (Art.40)
Conjuntos culturales, artísticos, deportivos y similares, domiciliados	Aplicar a la renta neta o imponible, la tabla del Art. 37. (Art.34)
Personas domiciliadas o no.	jurídicas 25% sobre la renta imponible. (Art.41)

Ganancia de capital -Gravada con el 10%: Cuando el bien se realice entre más de un año y menos de seis años de la fecha de adquisición. (De acuerdo al Art. 42 de la Ley)

-Renta ordinaria: cuando el bien se realice dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su adquisición. (De acuerdo al Art. 42 de la Ley)

-No gravada: cuando el bien se realice en un periodo mayor a seis meses de la fecha de adquisición. (de acuerdo al Art. 4 Numeral 12 de la Ley)

Renta vitalicia Aplicar al monto percibido en concepto de renta vitalicia el interés legal (6%), esta cantidad será el ingreso computable de renta(Art. 25 del Reglamento de la Ley)

(Ver ejemplos, ejemplos de persona natural y persona jurídica)

- Tabla para cálculo del impuesto de personas naturales (Art.37)

- 

Renta neta o imponible:	Impuesto
\$2,514.29	Exento
\$2,514.30 a \$9,142.86	10% sobre el exceso de \$2,514.29 más \$57.14
\$9,142.87 a \$22,857.14	20% sobre el exceso de \$9,142.86 más \$720.00
\$22,857.15 en adelante	30% sobre el exceso de \$22,857.14 más \$3,462.86

### 3.8 LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO (ART. 48 - 51 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA)

- Formulario

El impuesto sobre la renta debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en Formulario Declaración de Impuesto sobre la Renta (F - 11)

En caso de conjuntos no domiciliados, el contratante local y el representante del conjunto, cultural, artístico, deportivo o similar no domiciliado, deberá presentarlo y liquidarlo, el día hábil siguiente al de la realización de cada evento.

También el contribuyente podrá hacer su debida declaración a través del Sistema DET, proporcionado por la Administración tributaria.

(Ver ejemplos, Formulario de Declaración de Impuesto Sobre la Renta F-11)

- Plazo

El plazo para declarar y pagar el impuesto vence el 30 de abril de cada año.

En el caso de los periodos de imposición que son menores a un año el plazo para declarar y pagar el impuesto vence dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del periodo declarado.

- Lugar de pago

El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o

periodo de imposición de que se trate, mediante el mandamiento de ingresos elaborado por el contribuyente en formulario F11.

El mandamiento de ingreso se presentará en las colectorías del servicio de tesorería, o en los lugares señalados por la Dirección General. (Ver ejemplos, ejemplo 2)

El Ministerio de Hacienda, podrá autorizar lugares diferentes para la presentación de las liquidaciones del impuesto y del pago respectivo: Por ejemplo en los Centros Express del contribuyente.

- Modificatorias (regulado desde Art. 91 al Art. 106 Código Tributario)

Las declaraciones tributarias se consideran definitivas, pero pueden ser modificadas en cualquier tiempo y circunstancia para aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente.

Para la corrección de errores formales de la declaración de impuesto sobre la renta, como por ejemplo: el nombre, la actividad, el número de identificación tributaria, de acuerdo al Art. 103 del Código Tributario y Art. 33 de su Reglamento, habrá lugar de modificatoria dentro del plazo de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración.

Para la corrección de valores contenidos en la Declaración de Impuesto Sobre la Renta, y de lugar al pago original o complementario del impuesto, se entenderá que las declaraciones originales han sido presentadas incorrectamente. (Art. 103 del Código Tributario y Art. 34 de su Reglamento)

### 3.9 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

La administración tributaria tiene como medidas de control interno, para el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los sujetos pasivos, ciertos procedimientos, los cuales están contemplados en el Título IV "Procedimientos Tributarios" del Código Tributario.

A continuación se presentan alguno de estos procedimientos:

#### 3.9.1 Notificación

De acuerdo al Art. 165 del Código Tributario todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse a los contribuyentes de la obligación tributaria y se realizarán por el Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria, por medio:

a) Personal; Cuando exista dirección señalada para recibir notificaciones (según "Formulario de actualización de Dirección para recibir Notificaciones" (F - 211)

b) Por medio de esquila;

c) Por medio de Edicto (Ley, mandato o decreto); Cuando los sujetos pasivos no hayan informado dirección para recibir notificaciones o la dirección proporcionada sea falsa, incompleta o inexistente,

d) Por medio de correo electrónico o Correo Certificado;

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



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

La notificación por medio de correo certificado, correo electrónico y otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible, así como, a través de la publicación en el diario oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional, procederá realizarla en los casos expresamente previstos en las leyes tributarias o cuando los actos administrativos a notificar no involucren ejercicio de la función fiscalizadora, de determinación de impuestos, imposición de multas y devolución de impuestos; en cuyo caso la notificación se entenderá realizada en la fecha que haya sido entregada o publicada la comunicación del respectivo acto, según corresponda.

### 3.9.2 Fiscalización

La administración tributaria podrá fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar todas las operaciones de sus contribuyentes, cuando este lo considere conveniente, como una medida para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, a las que esta sujeto.

Esta facultad esta dispuesta en el Código tributario del Art. 173 al Art. 182.

De acuerdo al Art. 173, Algunos de los procedimientos a los cuales esta facultada la Administración Tributaria son:

a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, y toda información contable o administrativa que de cuenta de sus operaciones.

- b) Realizar y verificar y confrontar los inventarios
- c) Inspeccionar en locales, establecimientos, bodegas, oficinas que el contribuyente realice su actividad económica.
- d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria.
- e) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias;
- f) Realizar el control de ingresos por ventas o prestación de servicios en el lugar donde se realicen las operaciones;
- g) Acceder por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios de los avances tecnológicos, a los sistemas de facturación o similares autorizados por la Administración Tributaria, de las entidades financieras o similares,
- h) Requerir el apoyo de la Policía Nacional Civil cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de sus atribuciones;
- i) Exigir a determinados sujetos pasivos del tributo que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones; por ejemplo requerir que un registro especial de las cuentas incobrables.
- j) Requerir a los auditores nombrados para emitir dictamen e informe fiscal, la presentación de los mismos; los datos,

ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relacionados a los dictámenes e informes fiscales presentados, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoria,

k) Comisionar empleados en calidad de fedatarios para que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos, sus requisitos y la de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario.

Es decir entonces que la Administración Tributaria tiene acceso irrestricto, para poder fiscalizar las operaciones de los contribuyentes, ya que está facultado por la ley, para realizar todos los procedimientos necesarios, para que los sujetos cumplan todas sus obligaciones, desde requerir la información directamente hasta hacerlo por medio de un representante encubierto (Fedatario).

Se es necesario ampliar entonces un poco lo que es la figura del "Fedatario".

En el Código Tributario en el Art. 80 define este término como "Fedatario es un representante de la Administración Tributaria facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice, así como del cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación correspondiente, tendrá fuerza probatoria."

El procedimiento que seguirá el fedatario es el siguiente:

- Visita a los contribuyentes, como adquirente de bienes o prestatario de servicios para verificar la efectiva entrega de los documentos legales.
- En caso que no se le entreguen los documentos legales a los que el contribuyente está obligado, o no cumplan los requisitos legales, el fedatario, se identificará como representante de la Obligación Tributaria.
- Fedatario levantará acta de comprobación por las infracciones verificadas.

### 3.9.3 Determinación sobre base presunta

Cuando la Administración Tributaria no pudiese por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas.

Se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas, de acuerdo al Art. 191 del Código Tributario, si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal, y es de Derecho, si por expresión de este Código o de las leyes tributarias, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias(Art. 192 del Código Tributario)

#### 3.9.3.1 Faltantes y sobrantes de inventarios: Base presunta (Art. 193 del Código Tributario)

Se presume que existen ventas omitidas de declarar, cuando resulten diferencias de inventario, de conformidad a los métodos siguientes:

a) Se confrontará el inventario final, obtenido según el procedimiento técnico establecido por el referido artículo, contra el inventario final que conste en detalles o registros de control de inventarios.

El procedimiento para determinar el inventario final es el siguiente:

Inventario inicial en unidades, del ejercicio comercial, según registros de control de inventarios

(+) Unidades que ingresaron en dicho ejercicio comercial, según documentos legales

Se totaliza, y al resultado obtenido se le restarán las salidas de unidades con base a documentos legales.

Al realizar la confrontación pueden surgir dos situaciones:

- Faltantes de inventario

En caso que resulte faltante de inventarios, se presume que constituyen transferencias de unidades omitidas de registrar y declarar en el ejercicio o período de imposición y períodos tributarios mensuales comprendidos desde el inicio hasta el final del ejercicio comercial.

Para determinar el monto gravado de las transferencias presuntamente omitidas, se aplicará "el precio promedio de las ventas del ejercicio comercial" a las unidades faltantes.

El precio promedio de las ventas del ejercicio comercial se determina de la siguiente manera:

Valor total de la venta de cada producto de la especie faltante

(÷) Número de productos de los mismos que consten en los documentos legales emitidos

Alternativamente, en caso que no existan ventas declaradas, registradas o documentadas de los productos de la misma especie de los faltantes que permitan establecer el precio promedio de venta, se aplicará "el margen de utilidad bruto generado en el Estado de Resultados" correspondiente al ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento.

- Sobrantes de inventario

Se presume que el sujeto pasivo ha omitido registrar compras en el período o ejercicio de imposición o períodos mensuales del ejercicio comercial en que se determinó el sobrante.

La forma de fijar el monto de las compras gravadas, presuntamente omitidas, es mediante la multiplicación del costo del inventario sobrante y el índice de rotación de inventarios.

El índice de rotación de inventarios se calcula dividiendo las ventas en valores de los productos de la misma especie del sobrante y el promedio de inventarios inicial y final de los

mismos en el ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento.

Salvo que, no existan ventas declaradas, registradas o documentadas de los productos de la misma especie del sobrante que permita establecer el índice de rotación de inventarios por cada especie de producto, se multiplicará el costo del inventario sobrante por el índice general de rotación de inventarios. Dicho índice se determinará dividiendo las ventas totales en valores y el promedio de inventarios inicial y final totales mostrados en el Estado de Resultados correspondiente al ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento.

El resultado obtenido, tanto por faltante o sobrante de inventarios, constituirá renta obtenida para fines de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en el ejercicio o período de imposición comprendido en el ejercicio comercial en que se efectuó el procedimiento, y generará el impuesto respectivo de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario y la ley referida.

b) Se presume que existen ventas omitidas de declarar, cuando resulten diferencias entre las existencias de bienes, según los registros, y las que resulten de los inventarios físicos y su seguimiento comprobados por la Administración Tributaria, considerando el procedimiento siguiente:

Ø Fecha posterior a la finalización del ejercicio comercial

Se comparará el inventario físico de las existencias, efectuado por miembros del cuerpo de auditores facultados, en fecha posterior a la finalización del ejercicio comercial, contra las unidades que consten en detalles o registros de control de inventario final del ejercicio comercial anterior.

El procedimiento para determinar el inventario físico de las existencias, es el siguiente:

Unidades comprobadas físicamente

(+) Salidas de unidades desde la fecha en que se efectuó el inventario hasta el primero de enero del año en que se aplique este procedimiento

Al total obtenido, se le disminuirán las unidades ingresadas durante el período mismo.

Al realizar la comparación, las diferencias constituirán faltante o sobrante de inventarios, que serán atribuidos al ejercicio o período de imposición y períodos tributarios incluidos en el mencionado ejercicio comercial.

Para cuantificar las transferencias de bienes y la renta obtenida, se realizará de la manera misma que en el literal a), sea que se trate de faltante o sobrante.

Ø Fecha anterior a la finalización del ejercicio comercial

Se comparará el inventario físico de las existencias, efectuado por miembros del cuerpo de auditores facultados, en fecha anterior a la finalización del ejercicio comercial, contra las unidades que consten en detalles o registros de control de inventario final del ejercicio comercial anterior.

El procedimiento para determinar el inventario físico de las existencias, es el siguiente:

Unidades comprobadas físicamente



(+) Unidades que ingresaron desde la fecha en que se efectuó el inventario hasta el final del ejercicio comercial.

Al total obtenido, se le disminuirán las unidades vendidas durante el período mismo.

Al realizar la comparación, las diferencias constituirán faltantes o sobrantes, y serán atribuibles al ejercicio o período de imposición incluido en el ejercicio comercial en que se efectuó el procedimiento y a los períodos tributarios mensuales incluidos desde la fecha en que se hizo el inventario físico hasta el final del ejercicio comercial.

La cuantificación de las transferencias de bienes y de la renta obtenida, ya sea sobrante o faltante, se hará atendiendo al procedimiento establecido en el literal a, con excepción que el promedio de precios será el de las ventas realizadas desde la fecha del inventario físico tomado por la Administración Tributaria hasta el final del ejercicio comercial y el inventario inicial será el confeccionado por la misma Administración.

#### 3.9.3.2 Incremento de Patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen

En la Ley de Impuesto Sobre la Renta, específicamente en el Art. 2 Numeral 4) establece que se entenderá por renta obtenida toda clase de producto, ganancia, beneficio o utilidad, cualquiera que sea su origen, incluyendo los incrementos de patrimonios no justificados y gastos sin justificar el origen de los recursos.

Por consiguiente Los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos, constituyen renta obtenida para efectos

del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al Art. 195 del Código Tributario.

La atribución de los hechos generadores como resultado del incremento patrimonial se efectuará para el impuesto sobre la renta atribuida, en el ejercicio o período de imposición en que se determine.

Concluidas las diligencias administrativas de tasación de impuestos sin que haya sido justificado el incremento patrimonial, se informará dicha circunstancia a la Unidad de Investigación Financiera de la Fiscalía General de la República.

### 3.10 EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y CASOS RELACIONADOS

- PERSONA NATURAL

#### Ejemplo 1: PERSONA NATURAL ASALARIADA

CASO 1. Persona natural asalariada con ingresos que no superan los \$5,714.29

El Sr. Luis Mario Ventura, de profesión Médico especialista en Pediatría, labora en el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, contratado para prestar sus servicios de carácter permanente. El tesorero de dicha institución le emite la siguiente constancia de retención de impuesto sobre la renta, correspondiente al periodo 2006.

INSTITUTO SALVADOREÑO DEL SEGURO SOCIAL  
NIT:0614-031253-002-1

El infrascrito Tesorero y Agente de Retención, hace constar que los ingresos devengados por: Ventura Luis Mario con NIT: 0614-011071-103-2, durante el periodo comprendido de 01/Enero al 31/Diciembre de 2006, son los siguientes:

Sueldos	\$3,430.57	
Horas extras	0.00	
Bonificación	0.00	
Aguinaldo	238.51	
Otros	0.00	
Total ingresos gravados	\$3,669.08	\$3,669.08
IVM	\$ 0.00	
INPEP	0.00	
AFP	226.76	
IPFA	0.00	
IVM	0.00	
Total ingresos no gravados	\$226.76	\$226.76
TOTAL INGRESOS		\$3,895.84
ISSS	\$94.75	
Fondo de Protección	29.26	
Sindicatos	0.00	
TOTAL DEDUCCIONES	\$124.01	\$124.01
Impuesto sobre la renta retenido		\$243.35

Y para los efectos de su declaración de impuesto sobre la renta se extiende la presente a los treinta días del mes de enero de dos mil siete.

\_\_\_\_\_  
Lic. Danilo Bonilla  
Tesorero

En este caso, de acuerdo al artículo 38 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Doctor Ventura no está obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta; ya que su impuesto será igual a la suma de las retenciones efectuadas de acuerdo a la tabla respectiva; es decir el valor de \$ 243.35.

Sin embargo, el Doctor Ventura decide que se le elabora la respectiva declaración, por lo cual los cálculos son los siguientes:

- INGRESOS

Renta obtenida = Sueldo + Aguinaldo  
 = \$3,430.57 + \$238.51  
 = \$3,669.08 (Art. 12 LISR)

Renta no gravada = AFP  
 = \$226.76 (Art. 22 Ley AFP)

- DEDUCCIONES

Deducción Fija = \$1,371.43 (Art. 29 Numeral 7) LISR)

- RETENCIÓN DE ISR = \$243.35 (Art. 155 Código Tributario y Art. 1 del Decreto N° 75 "Tablas de Retención de Impuesto Sobre la Renta")

- CÁLCULO DEL IMPUESTO (Art. 34 LISR)

Ingresos gravados	\$3,669.08
(-) Deducción Fija	1,371.43
(=) Renta imponible	\$2,297.65
*Impuesto computado en renta Ordinaria	0.00
(-) Impuesto retenido	243.35
Total a devolver	\$243.35

\*De acuerdo al artículo 37 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la renta imponible por un valor de \$2,297.65, es un valor inferior a \$2,514.29 por lo que se encuentra dentro del rango dispuesto por la Ley como exento del pago del impuesto. Por lo tanto el valor que el fisco tendrá que devolver al Doctor Ventura es de \$243.35

El llenado del Formulario de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta (F-11) es el siguiente:

CASO 2. Persona natural asalariada con ingresos que superan los \$5,714.29

Con referencia al caso 1, Suponga que el Doctor Ventura durante el año 2006 obtuvo los siguientes ingresos:

Sueldos	\$6,247.63	
Horas extras	0.00	
Bonificación	358.23	
Aguinaldo	575.92	
Otros	433.61	
	<hr/>	
Total ingresos gravados	\$7,615.39	\$7,615.39
IVM	\$0.00	
INPEP	0.00	
AFP	445.48	
IPSFA	0.00	
	<hr/>	
Total ingresos no gravados	\$445.48	\$445.48
TOTAL INGRESOS		\$8,060.87
ISSS	\$205.25	
Sindicatos	0.00	
TOTAL DEDUCCIONES	\$205.25	\$205.25
Impuesto sobre la renta retenido		\$520.82

Además el Doctor Ventura durante el año pagó \$200.00 al Hospital Pro familia, por hospitalación de su hijo de nueve años de edad, y \$650.00 durante todo el año al Colegio Guadalupano, en

concepto de colegiatura de su hija, en ambos casos cuenta con los documentos comprobatorios de dichos gastos.

En el mes de agosto de 2006 efectuó una donación a la Fundación "Manos Libres" por un valor de \$150.00

En este caso el Doctor Ventura, está en la obligación de presentar la debida declaración de impuesto sobre la renta; ya que, no obstante que sus ingresos gravados provienen exclusivamente de salarios, pero estos sobrepasan los \$5,714.29, que establece el artículo 29 numeral 7) de la Ley, como límite para dejar la opción al contribuyente el presentar o no la declaración de impuesto sobre la renta.

Por lo tanto los cálculos para determinar el impuesto sobre la renta del periodo son los siguientes:

- INGRESOS

Renta gravada = Sueldo + Bonificación + Aguinaldo + otros  
 = \$6,247.63 + \$358.23 + \$575.92 + 433.61  
 = \$7,615.39 (Art. 12 LISR)

Renta no gravada = AFP  
 = \$445.48 (Art. 22 Ley AFP)

- DEDUCCIÓN PREVIA

ISSS	\$205.25 (Art. 29 numeral 6) LISR)
Médicos	200.00 (Art. 33 LISR)
Colegiaturas	571.43*(Art.33 LISR)
Total deducción previa	\$976.68

\* De acuerdo al artículo 33 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta el monto máximo de deducción es de \$571.43 en cada ejercicio



impositivo; por lo tanto aunque el Doctor Ventura haya efectuado \$600.00 en pago colegiatura de su hija, la Ley solamente le permite deducirse hasta el máximo antes mencionado.

- LÍMITE MÁXIMO DE DEDUCCIÓN DE DONACIÓN

Cálculo de la renta neta previa para efectos del cálculo de la determinación del límite legal deducible de donación. (Art. 32 numeral 4) LISR)

Ingresos Gravados	\$7,615.39
(-) Total deducciones	976.68
(-) Donación	150.00
(=) Renta neta previa	\$6,488.71
(-) Donación	150.00
(=) Diferencia	\$6,338.71 (20%)
Máximo a deducir	1,267.74
Valor a deducir	\$150.00

El valor deducible de donación es de \$150.00; es decir el cien por cien de la donación, dado que dicho valor no excede del límite legal permitido (\$1,267.74), el cual es el 20% sobre el valor resultante de restar a la renta neta, el valor de la donación.

Por lo tanto el valor total de las deducciones es el siguiente:

- DEDUCCIONES

ISSS	\$205.25 (Art.29 numeral 6) LISR)
Médicos	\$200.00 (Art.33 LISR)
Colegiaturas	571.43 (Art.33 LISR)
Donación	150.00 (Art. 32 numeral 4) LISR)
TOTAL DEDUCCIONES	\$1,126.68

- RETENCIÓN DE ISR = \$ 520.82 (Art. 155 Código Tributario y Art. 1 del Decreto N° 75 "Tablas de Retención de Impuesto Sobre la Renta")

- CÁLCULO DEL IMPUESTO(Art. 34 LISR)

Ingresos gravados	\$7,615.39
(-) Deducciones	1,126.68
(=) Renta imponible	\$6,488.71
*Impuesto computado en renta Ordinaria	454.58
(-) Impuesto retenido	520.82
Total a devolver	\$66.24

\* Aplicación de tabla (Art. 37 LISR)

$\$6,488.71 - 2,514.29 = \$3,974.42$  (10%) = \$ 397.44 + \$ 57.14 = \$454.58

Como el monto retenido es mayor que el monto calculado del impuesto por pagar, entonces al Doctor Ventura le devolverán \$66.24

El llenado del Formulario de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta (F11) es el siguiente:

## Ejemplo 2: PERSONA NATURAL DUEÑO DE NEGOCIO

Suponga que el Doctor Luis Mario Ventura, no es una persona asalariada, sino que sus ingresos provienen exclusivamente de los servicios médicos que presta en su consultorio particular, ubicado en Residencial San Ramón de los Altos edificio Médico, local # 333 San Salvador.

Durante el período 2006, obtuvo los siguientes ingresos:

## INGRESOS

Ingresos por consultas	\$10,500.50	
Total Ingresos gravados		\$10,500.50

## GASTOS DEL NEGOCIO

Pago de secretaria	\$1,800.00	
Alquiler de local	720.00	
Papelería	200.00	
Insumos de oficina	100.00	
Energía, agua y tel.	900.00	
Otros gastos	250.00	
Total gastos	\$3,970.00	\$3,970.00

Ese mismo periodo obtuvo una ganancia de capital de \$700.00 por la venta de una Computadora, al Señor Carlos Varela con NIT 0512-230251-002-1 adquirida el 02/febrero/06 y vendida el 05/Septiembre/06

Con un costo de adquisición de \$1,500.00

Depreciación de \$250.00

Gastos de venta \$50.00

Valor de transacción \$2,000.00

Recibió premio por \$200.00 de Nestle El Salvador S.A de C.V. con NIT 0614-281054-001-0 de los cuales le dedujeron el respectivo impuesto.

Le abonaron a su cuenta \$60.00 en concepto de intereses bancarios de una cuenta propia del Banco Cuscatlán.

Recibió de su padre en concepto de herencia una casa valorada en \$16,000.00.

Los cálculos para la determinación del respectivo de impuesto sobre la renta del período son:

- INGRESOS

Renta gravada = Ingresos por consulta + Premio  
 = \$10,500.50 + \$200.00  
 = \$10,700.50 (Art. 12 LISR)

Renta no gravada = Intereses bancarios  
 = \$60.00 (Art.4 numeral 5) LISR)

Ingresos excluidos = Herencia (Art.3 numeral 2 LISR)  
 = \$16,000.00

Ganancia de capital= \$700.00 (Art. 14 LISR)

- DEDUCCIONES

Gastos del negocio \$3,970.00 (Art.29 numeral 1) LISR)

- RETENCIONES

Retención s/premio \$10.00 (Art.160 CT)

- ANTICIPO A CUENTA

Anticipo a cuenta            \$157.51 (Art.151 CT)

- GANANCIA DE CAPITAL

Costo Básico = Costo de adquisición del bien - depreciación

= \$1,500- \$250.00

= \$1,250.00

Ganancia de Capital = Valor de transacción - (Costo básico + gastos de venta)

Ganancia de Capital = \$2,000.00 - (\$1,250.00 + \$50.00)

Ganancia de Capital = \$2,000.00 - \$1,300.00

Ganancia de Capital = \$1,400.00

Ganancia de Capital = \$ 700.00

Como es un bien que se vendió en el mismo año de su adquisición entonces se sumará a la renta ordinaria imponible, de acuerdo al Art. 42 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y sobre ello se calculará el impuesto sobre la renta aplicando la tabla dispuesta en el Art. 37:

- CÁLCULO DEL IMPUESTO(Art. 34 LISR)

Ingresos gravados	\$10,700.50
(-) Deducciones	3,970.00
(=) Renta ordinaria imponible	\$6,730.50
(+) Ganancia de capital	700.00
* Impuesto computado de renta ordinaria	548.76
(-) Impuesto retenido	10.00
(-) Pago a cuenta	157.51
(=) Impuesto por pagar	\$381.25

\* Aplicación de tabla (Art. 37 LISR)

$$\begin{aligned} \$7,430.50 - 2,514.29 &= \$4,916.21 \quad (10\%) = \$ 491.62 + \$ 57.14= \\ & \$548.76 \end{aligned}$$

El llenado del Formulario de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta (F11), y su correspondiente Formulario de Ganancia de Capital (F-944) es el siguiente:

## Ejemplo 3: PERSONA NATURAL CON RENTAS DIVERSAS

Tome como referencia los datos del ejercicio 1 (casos 2) y ejercicio 2, y suponga que el Doctor Luis Mario Ventura, además de obtener los ingresos como asalariado del Instituto Salvadoreño del Seguro Social (Ejercicio 1, Caso 2), y de obtener ingresos por consultas en su clínica particular (ejercicio 2), obtiene adicionalmente los siguientes ingresos:

Prestó sus servicios profesionales como docente de cátedra, a la Universidad Dr. José Matías Delgado, con NIT 0614-191263-001-3 recibiendo ingresos del periodo de \$2,000.00 y reteniéndole el respectivo impuesto sobre la renta.

Así también prestó sus servicios como médico al Hospital Nacional Zacamil, con NIT 0614-071168-002-6 por un valor de \$605.72, descontándole en concepto de impuesto sobre la renta \$60.57.

Los cálculos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta son del periodo son:

- INGRESOS

- ü Ingresos gravados

Ingresos por asalariado	\$7,615.39	
Ingresos por consultas	10,500.50	
Ingresos por docencia	2,000.00	
Ingresos por Hospital	605.72	
Otros (premio)	200.00	
Total ingresos gravados	\$20,921.61	(Art. 12 LISR)

Ganancia de capital	\$700.00	(Art. 42 LISR)
---------------------	----------	----------------

Ü Ingresos no gravados

AFP	\$445.48 (Art. 22 Ley AFP)
Intereses bancarios	60.00 (Art.4 numeral 5) LISR)
Total ingresos no gravados	\$445.48

Ü Ingresos excluidos

Herencia	\$16,000.00 (Art.3 numeral 2) LISR)
Ingresos excluidos	\$16,000.00

• DEDUCCIÓN PREVIA

ISSS	\$205.25 (Art.29 numeral 6) LISR)
Médicos	200.00 (Art.33 LISR)
Colegiaturas	571.43*(Art.33 LISR)
Gastos del negocio	\$3,970.00 (Art.29 numeral 1) LISR)
Total deducción previa	\$4,946.68

\* De acuerdo al artículo 33 el monto máximo de deducción es de \$571.43 en cada ejercicio impositivo; por lo tanto aunque el Doctor Ventura haya efectuado \$600.00 en pago colegiatura de su hija, la Ley solamente le permite deducirse hasta el máximo antes mencionado.

• LÍMITE MÁXIMO DE DEDUCCIÓN DE DONACIÓN

Cálculo de la renta neta previa para efectos del cálculo de la determinación del límite legal deducible de donación. (Art. 32 numeral 4) LISR)

Ingresos Gravados	\$20,921.61
(-) Total deducciones	4,946.68
(-) Donación	150.00
(=) Renta neta previa	\$15,824.93



(-) Donación	150.00
(=) Diferencia	\$15,674.93 (20%)
Máximo a deducir	3,134.90
Valor a deducir	150.00

El valor deducible de donación es de \$150.00; es decir el cien por cien de la donación, dado que dicho valor no excede del límite legal permitido (\$3,134.90), el cual es el 20% sobre el valor resultante de restar a la renta neta, el valor de la donación.

Por lo tanto el valor total de las deducciones es el siguiente:

- DEDUCCIÓN

ISSS	\$ 205.25 (Art.29 numeral 6) LISR)
Médicos	200.00 (Art.33 LISR)
Colegiaturas	571.43*(Art.33 LISR)
Gastos del negocio	3,970.00 (Art.29 numeral 1) LISR)
Donación	150.00 (Art.32 numeral 4) LISR)
TOTAL DEDUCCIONES	\$5,096.68

- RETENCIÓN DE ISR

Por salarios	\$520.82 (Art.155 CT)
Servicios de docencia	\$200.00 (Art.156 CT)
Servicios en Hospital	60.57 (Art.156 CT)
Retención s/premio	10.00 (Art.160 CT)
Total Retenciones	\$791.39

- ANTICIPO A CUENTA

Anticipo a cuenta	\$157.51 (Art.151 CT)
-------------------	-----------------------

- CÁLCULO DEL IMPUESTO(Art. 34 LISR)

Ingresos gravados	\$20,921.61
-------------------	-------------

(-) Deducciones	5,096.68
(=) Renta imponible	\$15,824.93
(+) Ganancia de capital	700.00
(=) *Impuesto computado de renta ordinaria	\$2,196.41
(-) Impuesto retenido	791.39
(-) Pago a cuenta	157.51
(-) Total a pagar	\$1,247.51

\* Aplicación de tabla (Art. 37 LISR)

$$\begin{aligned} \$16,524.93 - 9,142.86 &= \$7,382.07 \text{ (20\%)} = \$1,476.41 + \$720.00 = \\ & \$2,196.41 \end{aligned}$$

Entonces al Doctor Ventura pagará en concepto de impuesto sobre la renta en el periodo 2006, la cantidad de \$1,247.51

El llenado del Formulario respectivo (F-11), es el siguiente:

(Para el caso del llenado del "Formulario de Ganancia de Capital" (F-944) ver formulario de Ganancia de Capital del ejercicio 2)

## Ejemplo 4: ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tomando como referencia los ingresos obtenidos por el Doctor Luis Mario Ventura (ejercicio 3), considere los ingresos mensuales por consultas durante el período 2006.

Mes	Ingresos mensuales	Anticipo a cuenta del impuesto (1.5%)
Enero	\$850.80	\$12.76
Febrero	621.04	9.32
Marzo	855.60	12.83
Abril	900.45	13.51
Mayo	690.23	10.35
Junio	1,075.69	16.14
Julio	865.33	12.98
Agosto	918.95	13.78
Septiembre	1,125.63	16.88
Octubre	820.53	12.31
Noviembre	855.75	12.84
Diciembre	920.50	13.81
Total	\$10,500.50	\$157.51

Como se nota en el cuadro anterior, la distribución de los \$157.51 anticipados en concepto de impuesto sobre la renta durante todo el período de 2006, corresponde a la sumatoria de los anticipos mensuales, declarados en cada periodo fiscal, de acuerdo al inciso tercero del artículo 151 del Código Tributario.

Cabe mencionar que los ingresos sujetos al anticipo del impuesto sobre la renta, corresponden exclusivamente a aquellos ingresos a los cuales no se les ha efectuado ningún tipo de retención; por lo tanto solo están sujetos a éste, los ingresos por consulta (\$10,500.50); ya que los ingresos por salarios (\$7,615.39), los ingresos por prestación de servicios profesionales: por docencia(\$2,000.00), por los servicios prestados en Hospital Zacamil(\$605.72), y los ingresos por premio(\$200.00) ;en su debido momento les fue retenido el respectivo impuesto sobre la renta.

Con el dato del mes de diciembre, para manera de ejemplificar, se presenta a continuación el llenado del Formulario de Declaración Mensual de pago a Cuenta e Impuesto Retenido (F-14)

## Ejemplo 5: RETENCIÓN

Para la aplicación de la tabla mensual de retención para persona asalariada, suponga como ejemplo al Dr. Luis Mario Ventura (Caso 2) quien percibió en concepto de sueldo anual un valor de \$3,430.57, y en concepto de aguinaldo \$238.51, suponga que el mes de agosto de 2006, su sueldo nominal fue de \$555.92 el cálculo del impuesto retenido es el siguiente:

Sueldo	\$555.92
(-) AFP (6.20%)	\$ 34.47
Renta gravable	\$521.45

Sobre el valor de \$521.45 se aplicará la tabla mensual establecida en el decreto No. 75 "Tablas de Retención del Impuesto Sobre la Renta" de la siguiente manera:

Renta gravable	\$521.45
(-)	228.57
Exceso	\$292.88
(10%)	29.29 + 4.77 = \$34.06

Por lo tanto el impuesto a retener es de \$34.06

- PERSONA JURÍDICA

#### Ejemplo 6: INVENTARIO

Suites Ejecutivas, S.A. de C.V. utiliza un sistema de inventario perpetuo. Este sistema incluye una tarjeta de registro de inventario para cada uno de los 60 tipos de productos que la compañía mantiene en existencia. Las transacciones siguientes muestran las compras y las ventas de una silla de escritorio particular (código de producto DC - 7) durante el mes de diciembre:

Diciembre 1 Saldo en existencia, 50 U. costo \$60.00 cada una.

Diciembre 4 Compra, 20 U., costo \$65.00 cada una.

Diciembre 8 Venta, 35 U.

Diciembre 9 Compra, 40 U., costo \$65.00 cada una.

Diciembre 20 Venta, 60 U.

Diciembre 25 Compra, 40 U., costo \$70.00 cada una.

Diciembre 30 Venta, 5 U.

Datos adicionales:

Ventas netas \$10,000.00

Gastos de Venta \$600.00

Gastos de Administración \$500.00

Artículo: DC - 7  
 Proveedor principal: Manufacturas Elco  
 Descripción: Silla de escritorio particular  
 Proveedor secundario: La Vega Mayorista  
 Ubicación: Almacén de depósito central  
 Nivel de inventario: Mín: 15 Máx: 75  
 Método PEPS

Fecha	Unidades	Compradas Costo unitario	Total	Unidades	Vendidas Costo unitario	Costo de venta	Unidades	Saldo Costo unitario	Total
Dic. 1							50	\$60.00	\$3,000.00
Dic. 4	20	\$65.00	\$1,300.00				50	60.00	3,000.00
							20	65.00	1,300.00
Dic. 8				35	\$60.00	\$2,100.00	15	60.00	900.00
							20	65.00	1,300.00
Dic. 9	40	65.00	2,600.00				15	60.00	900.00
							20	65.00	1,300.00
							40	65.00	2,600.00
Dic. 20				15	60.00	900.00			
				20	65.00	1,300.00			
				25	65.00	1,625.00	15	65.00	975.00
Dic. 25	40	70.00	2,800.00				15	65.00	975.00
							40	70.00	2,800.00
Dic. 30				5	65.00	325.00	10	65.00	650.00
							40	70.00	2,800.00

Determinación del Costo de Venta = Inventario Inicial + Compras - Inventario Final

Costo de Venta = \$3,000.00 + \$6,700.00 - \$3,450.00

Costo de Venta = \$6,250.00

Determinación del Inventario Final = Inventario Inicial + Compras - Costo de Venta

Inventario Final = \$3,000.00 + \$6,700.00 - \$6,250.00

Inventario Final = \$3,450.00

Artículo: DC - 7  
 Proveedor principal: Manufacturas Elco  
 Descripción: Silla de escritorio particular  
 Proveedor secundario: La Vega Mayorista  
 Ubicación: Almacén de depósito central  
 Nivel de inventario: Mín: 15 Máx: 75  
 Método UEPS

Fecha	Unidades	Compradas Costo unitario	Total	Unidades	Vendidas Costo unitario	Costo de venta	Unidades	Saldo Costo unitario	Total
Dic. 1							50	\$60.00	\$3,000.00
Dic. 4	20	\$65.00	\$1,300.00				50	60.00	\$3,000.00
							20	65.00	\$1,300.00
Dic. 8				20	\$65.00	\$1,300.00			
				15	60.00	900.00	35	60.00	2,100.00
Dic. 9	40	65.00	2,600.00				40	65.00	2,600.00
Dic. 20				40	65.00	2,600.00			
				20	60.00	1,200.00	15	60.00	900.00
Dic. 25	40	70.00	2,800.00				40	70.00	2,800.00
Dic. 30				5	70.00	350.00	15	60.00	900.00
							35	70.00	2,450.00

Determinación del Costo de Venta = Inventario Inicial + Compras - Inventario Final

Costo de Venta = \$3,000.00 + \$6,700.00 - \$3,350.00

Costo de Venta = \$6,350.00

Determinación del Inventario Final = Inventario Inicial + Compras - Costo de Venta

Inventario Final = \$3,000.00 + \$6,700.00 - \$6,350.00

Inventario Final = \$3,350.00



Artículo: DC - 7

Proveedor principal: Manufacturas Elco

Descripción: Silla de escritorio particular

Proveedor secundario: La Vega Mayorista

Ubicación: Almacén de depósito central

Nivel de inventario: Mín: 15 Máx: 75

Método del Costo Promedio

Fecha	Unidades	Compradas		Unidades	Vendidas		Unidades	Saldo	
		Costo unitario	Total		Costo unitario	Costo de venta		Costo unitario	Total
Dic. 1							50	\$60	\$3,000.00
Dic. 4	20	\$65.00	\$1,300.00				70	61,43	4,300,10
Dic. 8				35	\$61.43	\$2,150.05	35	61,43	2,150.05
Dic. 9	40	65.00	2,600.00				75	63,33	4,749.75
Dic. 20				60	63.33	3,799.80	15	63,33	949.95
Dic. 25	40	70.00	2,800.00				55	68,18	3,749,90
Dic. 30				5	68.18	340.90	50	68,18	3,409.00

Determinación del Costo de Venta = Inventario Inicial + Compras - Inventario Final

Costo de Venta = \$3,000.00 + \$6,700.00 - \$3,409.00

Costo de Venta = \$6,291.00

Determinación del Inventario Final = Inventario Inicial + Compras - Costo de Venta

Inventario Final = \$3,000.00 + 6,700.00 - 6,291.00

Inventario Final = \$3,409.00

## Resumen de los métodos de valuación de inventarios

Método de valuación	Costo de Ventas	Inventario	Comentarios
Costo promedio	Número de unidades vendidas multiplicado por el costo unitario promedio	Número de unidades disponibles multiplicado por el costo unitario promedio	<p>a) Asigna a todas las unidades el mismo costo unitario promedio</p> <p>b) Los costos corrientes se promedian con los costos más antiguos</p>
PEPS	Costos de las compras más tempranas disponibles inmediatamente anteriores a la venta (Primeras en Entrar, Primeras en Salir)	Costo de las unidades compradas más recientemente	<p>a) El costo de ventas se basa en costos más antiguos</p> <p>b) El inventario está valorado a los costos corrientes</p> <p>c) Se puede sobrevaluar el ingreso durante períodos de precios en aumento, pueden aumentar el impuesto sobre la renta por pagar</p>

UEPS	Costo de las unidades compradas más recientemente (Últimas Entrar, Primeras en Salir	Costo de las primeras compras	a) El costo de ventas se muestra a precios recientes  b) El inventario se muestra a costos antiguos (posiblemente desactualizados)  c) Método que da como resultado impuesto sobre la renta por pagar más bajos
------	--	-------------------------------	---

Nota: Fiscalmente, los métodos PEPS y Costo Promedio son aceptados para la valuación de los inventarios, como lo establece el art. 143 del Código Tributario. Sin embargo, el método UEPS no es aceptado, debido a su repercusión sobre el pago del Impuesto Sobre la Renta, como se muestra en el siguiente Estado de Resultados.

Suites ejecutivas S.A. de C.V.  
 Estado de Resultados  
 Al 31 de diciembre de 2006  
 (En dólares de los Estados Unidos de América)

Método de inventario	PEPS	UEPS	COSTO PROMEDIO
Ventas netas	10,000.00	10,000.00	10,000.00
Costo de venta	6,250.00	6,350.00	6,291.00
Utilidad Bruta	3,750.00	3,650.00	3,709.00
Gastos de operación	1,100.00	1,100.00	1,100.00
Utilidad de operación	2,650.00	2,550.00	2,609.00
Impuesto Sobre la Renta	662.50	637.50	652.25
Utilidad Neta	1,987.50	1,912.50	1,956.75

## Ejemplo 7: CUENTAS INCOBRABLES

La empresa Suites Ejecutivas, S.A. de C.V., presenta en la cartera de clientes, el 10 de enero de 2006 lo siguiente:

Cliente A \$250

Cliente B \$325

Cliente C \$300

Al 31 de diciembre del mismo año, se decide darles de baja a los tres clientes, debido a que se agotaron los medios para realizarles el cobro.

Método directo

Partida - x -

Gastos de Venta           \$875.00

Cuentas incobrables

    Cuentas por cobrar                           \$875.00

V/ Creación y baja de las  
cuentas por cobrar

Es de aclarar que el anterior método de cálculo de las cuentas incobrables es el establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su art. 31, numeral 2), el cual considera el valor o el saldo de las deudas incobrables, cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses, desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

## Ejemplo 8: DEPRECIACIÓN

La sociedad Suites Ejecutivas, S.A. de C.V., adquirió el 25 de abril de 2005, un vehículo tipo Microbús, marca Toyota Hiace, año 2004, en \$12, 000.00, para utilizarlo en la distribución de los diferentes tipos de productos. La vida útil estimada es de 4 años.

Además adquirió el 13 de mayo de 2005 una computadora de escritorio marca HP modelo DX-2000 por US\$ 1,250 dólares para uso del Gerente General de la sociedad, a la cual la sociedad estima que se utilizara en buenas condiciones durante 2 años.

De igual forma la Sociedad compra el 9 de febrero de 2006 un aire acondicionado Temstar 12 BTU por US\$ 2,600 dólares para sala de reunión de Junta Directiva, al cual se le calcula una vida útil de 2 años.

Cálculos:

- Vehículo

Calculo según vida útil determinada por la sociedad.

$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \frac{\text{Costo de adquisición}}{\text{Número de años de vida útil}}$$

$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \frac{\$ 12,000.00}{4 \text{ años}}$$

$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \$ 3,000.00$$

$$\text{Cuota de depreciación mensual} = \frac{\$ 3,000.00}{12 \text{ meses}}$$

$$\text{Cuota de depreciación mensual} = \$ 250.00 \text{ dólares}$$

La cuota de depreciación que es aplicada al vehículo coincide con lo estipulado en el artículo 30 numeral 3) de la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, el cual estipula un periodo máximo de cuatro años para deducirse la cuota de depreciación del Impuesto Sobre la Renta, o lo que es lo mismo un porcentaje del 25% máximo para su deducibilidad.

- Computadora

Calculo según vida útil determinada por la sociedad.

$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \frac{\text{Costo de adquisición}}{\text{Número de años de vida útil}}$$
$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \frac{\$ 1,250.00}{2 \text{ años}}$$
$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \$ 625.00$$
$$\text{Cuota de depreciación mensual} = \frac{\$ 625.00}{12 \text{ meses}}$$
$$\text{Cuota de depreciación mensual} = \$ 52.08 \text{ dólares}$$

La cuota de depreciación calculada para la computadora concuerda con lo establecido en el artículo 30 numeral 3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta donde menciona que para los otros bienes muebles el porcentaje de depreciación máximo permitido es del 50%.

- Aire acondicionado

Calculo según vida útil determinada por la sociedad.

$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \frac{\text{Costo de adquisición}}{\text{Número de años de vida útil}}$$
$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \frac{\$ 2,600.00}{2 \text{ años}}$$
$$\text{Cuota de depreciación Anual} = \$ 1,300.00$$

Cuota de depreciación mensual = \$ 1,300.00  
12 meses

Cuota de depreciación mensual = \$ 108.33 dólares

La cuota de depreciación calculada para el aire acondicionado concuerda con lo establecido en el artículo 30 numeral 3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta donde menciona que para los otros bienes muebles el porcentaje de depreciación máximo permitido es del 50%.

La Partida contable para efectos del registro del gasto del periodo 2006 será:

Partida - x -

Gastos de Venta		\$3,000.00
Depreciación de equipo de reparto	\$3,000.00	
Gastos de Administración		1,925.00
Depreciación de computadora	625.00	
Depreciación de aire	1,300.00	
Depreciación acumulada		\$4,925.00

V/ Registro del gasto por depreciación del periodo  
cuentas por cobrar

El valor de \$4,925.00 es deducible de la renta obtenida, según Art.30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



SUITES EJECUTIVAS, S.A. DE C.V.  
 ACTIVO FIJO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006  
 VEHÍCULO

Numero de Unidades	Fecha de Adquisición	Descripción	Valor de Compra	porcentajes a depreciar	vida útil	Valor a Depreciar	Cuota Anual	Cuota Mensual	días depreciados en el año	Cálculo de Depreciación al 31-12-05 Llevar al gasto	Depreciación Acumulada al 31-12-05	Valor en libros al 31-12-05	Depreciación Acumulada al 31-12-06	Valor en libros al 31-12-06
1.	25/04/2005	Microbús, Toyota Hiace 2004	12,000.00	0.25	60	12,000.00	3,000.00	250.00	250	2,054.79	5,054.79	9,945.21	3,000.00	6,945.21
Total			12,000.00			12,000.00	3,000.00	250.00		2,054.79	5,054.79	9,945.21	3,000.00	6,945.21

SUITES EJECUTIVAS, S.A. DE C.V.  
 ACTIVO FIJO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006  
 EQUIPO Y MOBILIARIO DE OFICINA

Numero de Unidades	Fecha de Adquisición	Descripción	Valor de Compra	porcentajes a depreciar	Valor a Depreciar	Cuota anual	Cuota Mensual	días depreciados en el año	Depreciación Acumulada al 31-12-05	Valor en libros al 31-12-05	Depreciación Acumulada al 31-12-06	Depreciación Acumulada	Valor en libros al 31-12-06
1	13/05/2005	Computadora HP-2000	1,250.00	0.50	1,250.00	625.00	52.08	232	397.26	852.74	625.00	1,022.26	227.74
1	09/02/2006	Aire Acondicionado	2,600.00	0.50	2,600.00	1,300.00	108.33	325	-	-	1,157.53	1,157.53	1,442.47
Total			3,850.00		3,850.00	1,925.00	160.42		397.26	852.74	1,782.53	2,179.79	1,670.21

## Ejemplo 9: RETENCION y ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO

La Empresa Suites Ejecutivas, S.A. cuenta con los siguientes empleados:

Nombre	Cargo	NIT
Luis Albero Cerna	Motorista	0614-220952-001-2
Diana Marta Cornejo López	Gerente de venta	0614-190561-001-6
Roberto Antonio Figueroa Martínez	Contador	0614-150284-002-0
Carlos Arturo Gavidia Avalos	Vendedor	0210-191171-001-6
Maria del Carmen Murcia	Vendedor	0614-250573-109-4
José Benjamín Núñez Castillo	Gerente administrativo	1108-010257-002-9
Sergio Rodrigo Reyes Reyes	Ejecutivo de ventas	0512-290577-101-5
Rosa Marcela Romero de Campos	Secretaria	0512-141284-103-4
Diego Enrique Sosa Molina	Gerente General	0512-100446-001-6
Sofía Daniela Vatres	Ordenanza	0512-040181-101-3

La planilla de sueldos correspondiente al mes de enero de 2006, es la siguiente:

SUITES EJECUTIVAS S.A. DE C.V.  
 PLANILLA MENSUAL DE SALARIOS MES DE FEBRERO DE 2006

NOMBRE DEL EMPLEADO	SALARIO Y RETENCIONES				TOTAL	LIQUIDO A
	SALARIO	ISSS	AFP	RENTA	RETENCIONES	PAGAR
Luis Albero Cerna	\$250.00	\$7.50	\$15.63		\$23.13	\$226.87
Diana Marta Cornejo López	\$600.00	\$18.00	\$37.50	\$38.16	\$93.66	\$506.34
Roberto Antonio Figueroa Martínez	\$500.00	\$15.00	\$31.25	\$19.98	\$66.23	\$433.77
Carlos Arturo Gavidia Avalos	\$250.00	\$7.50	\$15.63		\$23.13	\$226.87
Maria del Carmen Murcia	\$250.00	\$7.50	\$15.63		\$23.13	\$226.87
José Benjamín Núñez Castillo	\$550.00	\$16.50	\$34.38	\$33.48	\$84.36	\$465.64
Sergio Rodrigo Reyes Reyes	\$450.00	\$13.50	\$28.13	\$15.29	\$56.92	\$393.08
Rosa Marcela Romero de Campos	\$275.00	\$8.25	\$17.19		\$25.44	\$249.56
Diego Enrique Sosa Molina	\$1,000.00	\$20.57	\$62.50	\$95.12	\$178.19	\$821.81
Sofía Daniela Vatres	\$180.00	\$5.40	\$11.25		\$16.65	\$163.35
 Total	 \$4,305.00	 \$119.72	 \$269.09	 \$202.03	 \$590.84	 \$5,486.68

## Cálculo de Retención de Impuesto Sobre la Renta:

Luis Alberto Cerna

Sueldo	\$250.00
(-) AFP (6.20%)	\$ 15.63
Renta gravable	\$234.37
Exento de renta (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)	

Diana Marta Cornejo López

Sueldo	\$600.00
(-) AFP (6.20%)	\$ 37.50
Renta gravable	\$562.50
*Impuesto Retenido	\$ 38.16

\*Impuesto retenido (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

$$\$562.50 - \$228.57 = \$333.93 \text{ (10\%)} = \$ 33.39 + \$ 4.77 = \$38.16$$

Roberto Antonio Figueroa Martínez

Sueldo	\$500.00
(-) AFP (6.20%)	\$ 31.25
Renta gravable	\$468.75
*Impuesto Retenido	\$ 19.98

\*Impuesto retenido (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

$$\$468.75 - \$316.67 = \$152.08 \text{ (10\%)} = \$ 15.21 + \$ 4.77 = \$19.98$$

Carlos Arturo Gavidia Avalos

Sueldo	\$250.00
(-) AFP (6.20%)	\$ 15.63

Renta gravable \$234.37  
 Exento de renta (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

María del carmen Murcia

Sueldo \$250.00  
 (-) AFP (6.20%) \$ 15.63  
 Renta gravable \$234.37  
 Exento de renta (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

José Benjamín Núñez Castillo

Sueldo \$550.00  
 (-) AFP (6.20%) \$ 34.38  
 Renta gravable \$515.62  
 \*Impuesto Retenido \$ 33.48

\*Impuesto retenido (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)  
 $\$515.62 - \$228.57 = \$287.05 (10\%) = \$ 28.71 + \$ 4.77 = \$33.48$

Sergio Rodrigo Reyes Reyes

Sueldo \$450.00  
 (-) AFP (6.20%) \$ 28.13  
 Renta gravable \$421.87  
 \*Impuesto Retenido \$ 15.29

\*Impuesto retenido (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)  
 $\$421.87 - \$316.67 = \$105.20 (10\%) = \$ 10.52 + \$ 4.77 = \$15.29$

Rosa Marcela Romero de Campos

Sueldo \$275.00  
 (-) AFP (6.20%) \$ 17.19  
 Renta gravable \$257.81

Exento de renta (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

Diego Enrique Sosa Molina

Sueldo	\$1,000.00
(-) AFP (6.20%)	\$ 62.50
Renta gravable	\$ 937.50
*Impuesto Retenido	\$ 95.12

\*Impuesto retenido (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

$\$937.50 - \$761.91 = \$175.59$  (20%) =  $\$ 35.19 + \$60.00 = \$95.12$

Sofía Daniela Batres

Sueldo	\$180.00
(-) AFP (6.20%)	\$ 11.25
Renta gravable	\$168.75

Exento de renta (Art. 1 Numeral (1) a) Decreto No.75)

Suponga que durante los siguientes once meses la planilla de salarios de la Empresa, no varió; por lo tanto el cálculo de la retención anual efectuada a cada uno de los empleados se presenta en el siguiente cuadro:

Empleado	Retención mensual	Retención anual
Luis Alberero Cerna	exento	exento
Diana Marta Cornejo López	\$38.16	\$457.92
Roberto Antonio Figueroa Martínez	\$19.98	\$239.76
Carlos Arturo Gavidia Avalos	exento	
Maria del Carmen Murcia	exento	
José Benjamín Núñez Castillo	\$33.48	\$401.76
Sergio Rodrigo Reyes Reyes	\$15.29	\$183.48
Rosa Marcela Romero de Campos	exento	
Diego Enrique Sosa Molina	\$95.12	\$1,141.44
Sofía Daniela Vatres	exento	exento
Total	\$202.03	\$2,424.36

Suponga además que en el mes de marzo de 2006, Suite Ejecutiva S.A. requirió los servicios profesionales del Ingeniero Carlos Alberto Vidal Vargas con NIT 0614-270461-001-2, para reparación de un aire acondicionado, pagándole un valor de \$250.00 y reteniéndole \$25.00 de impuesto sobre la renta.

Además pagó en el mes de diciembre, \$500.00 a Jonatan Chamorro, con NIT 0614-120776-001-0, por servicios prestados como abogado, reteniendo \$50.00 en concepto de impuesto sobre la renta.

En el mes de diciembre del mismo periodo, realizó entre sus clientes la rifa de \$1,000, siendo el favorecido "La Gran Librería" con NIT 0614-130799-104-1, por lo cual, la Empresa retuvo el monto según estipulado en la Ley.

En este caso es el 5% sobre el valor del premio, por lo tanto será \$50.00 (Artículo 160 del Código tributario)

Los ingresos sujetos al anticipo de pago a Cuenta del impuesto sobre la renta del mes de diciembre son \$4,000.00



Para efectos del llenado del Formulario "Declaración Mensual de pago a Cuenta e Impuesto Retenido" F-14 del mes de diciembre, los cálculos son los siguientes:

SUJETO DE RETENCIÓN	No.	DE MONTO	RETENCIÓN
		SUJETOS	
De carácter permanente			
(Total salarios gravados - Total AFP según planilla)	5	\$4,035.91	\$590.84
Sin dependencia laboral	1	\$500.00	\$50.00
Sobre premios a domiciliados	1	\$1,000.00	\$50.00
Total	7	\$5,535.91	\$690.84

En cuanto al cálculo para el anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta es:

$$\$4,000.00 \times 15\% = \$60.00 \quad (\text{Art. 151 Código Tributario})$$

Con estos datos el llenado del Formulario "Declaración Mensual de pago a Cuenta e Impuesto Retenido" F-14 del mes de diciembre, y El llenado del formulario "Informe Anual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta" (F910) del año 2006 son los siguientes:

## Ejemplo 10: GANANCIA DE CAPITAL

Suponga que Suite Ejecutive S.A de C.V en el período vende una bodega de su propiedad, ubicada en el municipio de San Salvador, Departamento de San Salvador, con Registro de Comercio 1203, al Señor Francisco Maturana con NIT 0512-140680-101-2 las características son las siguientes:

Valor de adquisición: \$15,000. 00

Mejoras por \$1,500.00

Gastos por la venta \$500.00

Fecha de adquisición: 02 de marzo de 1999

Fecha de venta: 12 de marzo de 2006

Precio de venta \$25,000.00

Costo Básico = Costo de adquisición del bien  
= \$15,000

Ganancia de Capital = Valor de transacción - (Costo básico + mejoras + gastos de venta)

Ganancia de Capital = \$25,000.00 - (\$15,000.00 + \$1,500.00 + 500.00)

Ganancia de Capital = \$25,000.00 - \$17,000.00

Ganancia de Capital = \$8,000.00

Según el Art. 4 numeral 12) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Es renta no gravada, ya que el bien inmueble se realizó en un periodo mayor a seis años a la fecha de adquisición. Pero tendrá que declararse en el Formulario Ganancia de Capital (F-944)

Suponga además que la Empresa vendió el 04 de noviembre de 2006 una fotocopiadora marca Minolta, que se adquirió el 29 de mayo de 2005, cuyo costo de adquisición fue de \$2,500.00, con una depreciación acumulada de \$1979.00 y el valor de transacción fue de \$750.00, incurriendo en gastos de venta por \$25.00. El comprador fue el Señor Carlos Mario Fonseca con NIT 0512-040181-101-3

Costo Básico = Costo de adquisición del bien - depreciación

Costo básico = \$2,500.00 - 1,979.00

Costo básico = \$521.00

Ganancia de Capital = Valor de transacción - (Costo básico + gastos de venta)

Ganancia de Capital = \$750.00 - (\$521.00 + \$25.00)

Ganancia de Capital = \$750.00 - \$546.00

Ganancia de Capital = \$204.00

Ganancia de Capital = \$204.00 (10%)

Ganancia de Capital = \$20.40

De acuerdo al Art. 42 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, como el bien se vendió después de 12 meses de haberse adquirido, esta gravada con un porcentaje del 10% sobre la ganancia de capital.

Ejemplo 11: DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONA JURÍDICA

Suponga los siguientes datos de la Empresa Suite Executive S. A. de C.V. con NIT 0614-090196-108-3 al 31 de diciembre de 2006

Renta obtenida			\$55,000.00
(-)Costo de venta			14,250.00
(-)Gastos de operación		\$5,500.00	17,000.00
Gastos de venta			
Deducibles	\$5,000.00		
No deducibles	500.00	11,500.00	
Gastos de			
administración			
Deducibles	10,500.00		
No deducibles	1,000.00		
Renta neta obtenida			\$23,750.00
(+)Gastos no deducibles			1,500.00
Renta de operación			\$25,250.00
(-)Reserva legal			1,767.50
Renta sujeta a impuesto			\$23,482.50

En los gastos de venta deducibles se incluye:

Cuentas incobrables	\$875.00
Depreciación de vehículo	\$3,000.00

En los gastos de Administración deducibles se incluye:

Depreciación por computadora	\$625.00
Depreciación de aire acondicionado	\$1,300.00
Otras depreciaciones	\$900.00
Canon de arrendamiento financiero (12 cuotas de \$ 500.00)	6,000.00

En este mismo período donó a la Fundación "Manos Libres" \$4,500.00

De los cuales el límite legal permitido de deducción es de \$2,896.50

El costo de venta de periodo fue el siguiente:

Determinación del Costo de Venta = Inventario Inicial + Compras  
- Inventario Final

Costo de Venta = \$10,000.00 + \$12,700.00 - \$8,450.00

Costo de Venta = \$14,250.00

Suponga además que el 100% de la reserva legal es deducible del impuesto sobre la renta y considere la ganancia de capital del ejemplo 10.

Desarrollo para el cálculo del impuesto sobre la renta:

Renta sujeta a impuesto	\$23,482.50
(-) límite máximo de deducción de donación	2,896.50
Renta neta imponible	\$20,586.00
Impuesto sobre la renta (\$20,586.00 X 25%)	\$5,146.50
(+) Ganancia de capital	20.40
Total impuesto	\$5,166.90

El llenado del Formulario de Impuesto Sobre la Renta (F - 11) y el Informe de Ganancias y/o Pérdidas de Capital (F - 944) es el siguiente:

- OTROS EJEMPLOS

## Ejemplo 12: DONACIÓN

La Fundación "Manos Libres", con NIT 0614-170579-001-1 es una ONG creada bajo la Ley de Organizaciones sin fines de lucro y cumple con lo establecido con los Artículos 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, 6 y 7 de su reglamento, por lo cual es excluido para efectos del impuesto sobre la renta. Durante el periodo de agosto 2006, recibió los siguientes donativos:

Nombre del donante	NIT	Donativo
Suites Ejecutiva S.A	0614-090196-108-3	\$4,500.00
Carlos Antonio Abrego	0512-310300-101-6	300.00
Laboratorios López S.A	0614-270773-001-6	2,500.00
Luis Mario Ventura	0614-011071-103-2	150.00
Panadero S.A de C.V	0614-140700-101-4	950.00

De acuerdo al artículo 146 del Código Tributario, "Manos Libres" está en la obligación de presentar el Informe de Donaciones F960 a la Dirección General de Impuestos Internos. El llenado del Formulario con la información correspondiente es el siguiente:

Ejemplo 13: PROPORCIONALIDAD DE COSTOS Y GASTOS, CUANDO EXISTEN RENTAS GRAVADAS Y NO GRAVADAS

Rentas gravadas	\$100,000.00
Renta no gravada	\$ 20,000.00
No constituye renta	\$ 5,000.00
Total renta	\$125,000.00

Factor = Renta gravada / (rentas gravadas + renta no gravada + no constituye renta)

$$= \$100,000.00 / (\$100,000.00 + \$20,000.00 + \$5,000.00)$$

$$= \$100,000.00 / \$125,000.00$$

Factor = 0.80 (para aplicar a la totalidad de costos y gastos)

Deducciones generales	Valor gastos	Factor	Valor a deducir
Gastos de administración	\$25,000.00	0.80	\$20,000.00
Gastos de venta	\$35,000.00	0.80	\$28,000.00
Total deducciones	\$60,000.00	0.80	\$48,000.00

Por lo tanto, el contribuyente se deducirá de las ventas gravadas \$48,000.00.



Ejemplo 14: CÁLCULO DE RENTAS OBTENIDAS PARCIALMENTE EN EL SALVADOR

La Sociedad ABC, S.A. de C.V. domiciliada en El Salvador obtiene en el ejercicio 2006 renta neta de actividades realizadas cien por cien en El Salvador por la cantidad de \$100,000.00, además se dedica al servicio de transporte de pasajeros, para la región centroamericana, obteniendo los ingresos siguientes: El Salvador \$200,000.00, Guatemala \$225,000.00, Honduras \$150,000.00, Nicaragua \$275,000.00 y Costa Rica \$350,000.00. Además, el gerente reporta \$500,000.00 en gastos de esa actividad. Calcular el impuesto sobre la renta incurrida en El Salvador.

Datos:

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

Ingresos por transporte de pasajeros = \$1,200,000.00

El Salvador \$200,000.00

Guatemala \$225,000.00

Honduras \$150,000.00

Nicaragua \$275,000.00

Costa Rica \$350,000.00

Gastos totales de la actividad = \$500,000.00

Cálculo del impuesto sobre la renta incurrido en El Salvador:

a) Cálculo de factor

Ingreso por transporte de pasajeros en El Salvador/ sumatoria de ingresos obtenidos en todos los países

$$\$200,000.00 \div \$1,200,000.00 = 0.166666666$$

b) Gastos de la actividad realizada en El Salvador

Gastos totales de la actividad/ factor

$$\$500,000.00 \times 0.166666666 = \$83,333.33$$

c) Renta neta de la actividad

Ingreso por transporte de pasajeros en El Salvador-proporción de gastos de la actividad realizada en El Salvador

$$\$200,000.00 - \$83,333.33 = \$116,666.67$$

d) Determinación del impuesto a pagar

Renta neta de la actividad + Renta obtenida 100% en El Salvador

$$\$116,666.67 + \$100,000.00 = \$226,666.67 \times 25\% = \$56,667.00$$

## Ejemplo 15: RENTA VITALICIA

El Sr. Pedro Perdomo, debido a su avanzada edad, 75 años, decide celebrar un contrato de renta vitalicia el 1° de enero del año 2005 con el Sr. Filadelfo Borges. El Sr. Perdomo entrega una residencia ubicada en la Col. Escalón, valorada en \$250,000.00 como precio de la renta vitalicia; y el Sr. Borges se compromete a pagar \$23,000.00 anualmente.

- a) Determinar el monto de la renta obtenida del Sr. Perdomo del año 2006.
- b) Si el Sr. Perdomo fallece el 31 de diciembre del año 2009, ¿Cuál sería la situación tributaria para el Sr. Borges al respecto?

Desarrollo:

Valor del inmueble \$250,000.00

Compromiso a pagar anualmente \$23,000.00

a) Renta obtenida del Sr. Perdomo en el año 2006

$\$250,000.00 * 6\% = \$15,000.00$  (Interés legal)

$\$23,000.00 - \$15,000.00 = \$8,000.00$  (Reintegro del precio)

La renta obtenida del Sr. Perdomo es de \$15,000.00

Año 2007

$250,000.00 - 8,000.00 = 242,000.00 * 6\% = 14520.00$

$23,000.00 - 14520.00 = 8480.00$

Año 2008

$$242,000.00 - 8480.00 = 233,520.00 * 6\% = 14011.2$$

$$23,000.00 - 14011.2 = 8988.8$$

Año 2009

$$233,520.00 - 8988.8 = 224,531.2 * 6\% = 13,471.87$$

$$23,000.00 - 13,471.87 = 9528.13$$

$$\text{Saldo: } 224,531.2 - 9528.13 = 215,003.07$$

b) La cantidad que el Sr. Borges deberá declarar como renta gravada es de \$ 215,003.07 (año 2009)

## CAPITULO IV

### 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 4.1 CONCLUSIONES

De acuerdo a los resultados obtenidos en la investigación dirigida a los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador que cursaron la signatura de Derecho Tributario I, se vio en la necesidad de la elaboración de un documento que proporcione una guía en la comprensión de la asignatura, así como también en la exposición de los docentes, por lo tanto se concluye que:

a) Se comprobó que la mayoría de los estudiantes, no tuvieron una guía que los orientara, para la investigación anticipada de los temas de la asignatura de Derecho Tributario I, debido a que la Escuela de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, no proporciona inicialmente un programa de estudio de la cátedra.

b) La bibliografía existente sobre los temas impartidos en la materia de Derecho Tributario I, no está al alcance de los estudiantes y es uno de los factores que interfieren en el proceso de aprendizaje de la temática impartida en dicha asignatura.

c) Los estudiantes están concientes que su falta de voluntad, en cuanto a la lectura del contenido de la asignatura, interfiere en su proceso de aprendizaje en los temas impartidos en la asignatura de derecho tributario I.

d) Los estudiantes, tienen mayor dificultad en la identificación de gastos deducibles y no deducibles y la proporcionalidad de gastos deducibles, en cuanto a poder aplicarlos en su vida laboral, debido a que no comprendieron la totalidad de los temas impartidos, como consecuencia de la metodología de enseñanza utilizada por el docente y el enfoque dado, diferente con el debe ser de la práctica.

e) No existe un documento que contenga el desarrollo de los temas de la asignatura de Derecho Tributario I, tomando en cuenta el aspecto doctrinario, teoría y resolución de ejercicios prácticos comprensibles, y sobre todo que considere las mas recientes reformas tributarias.

#### 4.2 RECOMENDACIONES

a) Que la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, facilite a los estudiantes que cursan la asignatura de Derecho Tributario I, su respectivo programa de estudio, a fin de que los estudiantes puedan investigar anticipadamente la temática en estudio.

b) Se recomienda a la biblioteca de la Universidad de El Salvador, la adquisición de bibliografía actualizada referente a la asignatura de Derecho Tributario I, a fin de que exista información adecuada al alcance de los estudiantes.

c) Los estudiantes que cursan la asignatura de Derecho Tributario I, deben mostrar mayor interés, y tener una disciplina de lectura, para enriquecerse de conocimientos, y comprender con mayor facilidad los temas impartidos en dicha la asignatura.

d) Los docentes que imparten la asignatura de Derecho Tributario I, deben profundizar más, en aquellos temas en los que el estudiante, tienen mayor dificultad, como por ejemplo, en la identificación de gastos deducibles y no deducibles y la proporcionalidad de gastos deducibles, y realizar aplicaciones reales acordes al debe ser de la practica, a fin de que el estudiante los comprenda y puedan aplicarlos adecuadamente en su vida laboral.

e) Se elaboró un documento que contiene el desarrollo de los temas de la asignatura de Derecho Tributario I, tomando en cuenta el aspecto doctrinario, teoría y resolución de ejercicios prácticos en una forma comprensible, y sobre todo que considera las más recientes reformas tributarias, esto con el fin de que los estudiantes y docentes de la asignatura, hagan uso de éste, y les sirva como guía en la comprensión y exposición de los temas que contiene dicha asignatura.

## BIBLIOGRAFÍA

- "Impuesto a las Ganancias". Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma Buenos Aires.
- "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993.
- "Derecho Financiero". Juan José Bayona de Perogordo y María teresa Soler Roch. Segunda edición, V. II, librería Compas, alicante, 1989.
- "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Héctor B. Villegas. Tomo I, Tercera Edición. Editorial DePalma, Buenos Aires. 1980.
- "Principios de Contabilidad". Lanny M. Solomon, Richard J. Vargo, Richard G. Schroeder. Editorial Harla, 1988.
- "Normas Internacionales de Contabilidad". 2003.
- "Recopilación de Leyes en Materia Tributaria". Lic. Luis Vásquez López. Décima Edición 2006. Editorial Lis.
- "Constitución y Leyes Civiles y de Familia" Lic. Luis Vásquez López. Novena Edición 2007. Editorial Lis.
- "Código de Comercio" Lic. Luis Vásquez López. 2006. Editorial Lis.



# ANEXO 1

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



---

El presente cuestionario está dirigido a estudiantes de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador de la Facultad de Ciencias Económicas, que cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, entre los años 2004 - 2006.

La información requerida es para usos académicos y de carácter confidencial y será utilizada en el trabajo de investigación titulado: "PROPUESTA DE UN DOCUMENTO INSTRUCCIONAL TEÓRICO - PRÁCTICO, COMO UNA HERRAMIENTA EN EL DESARROLLO Y COMPRENSIÓN DEL CONTENIDO DE LA CÁTEDRA DE DERECHO TRIBUTARIO I".

OBJETIVO: Recopilar información que permita realizar un diagnóstico sobre la necesidad en la elaboración de un documento actualizado, teórico y práctico, que esté disponible y que sirva como herramienta básica en el desarrollo de la asignatura de Derecho Tributario I.

Indicaciones: Marque con una "X", y complete según sea el caso las interrogantes que a continuación se le presentan.

1. ¿Ha cursado la asignatura de Derecho Tributario I, entre los años 2004-2006?

Si \_\_\_\_ No\_\_\_\_

Si su respuesta es afirmativa conteste las siguientes interrogantes:

2. ¿Se le proporcionó el programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I?

Si \_\_\_\_ No\_\_\_\_

Si su respuesta es afirmativa conteste la siguiente interrogante.

3. ¿Considera que el contenido del programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I, está acorde a las exigencias empresariales actuales, en cuanto a servicios profesionales, relativos a la Contaduría Pública?

Si \_\_\_\_ No\_\_\_\_

4. ¿Cuál de las siguientes situaciones considera usted que pueden interferir en el proceso de aprendizaje para el estudiante en la asignatura de Derecho Tributario I?

- a) Metodología utilizada por el catedrático. \_\_\_\_\_
- b) Falta de conocimiento de los temas de la asignatura por parte del docente. \_\_\_\_\_
- c) Desarrollo del contenido de la asignatura, enfocado de manera diferente con el deber ser de la práctica. \_\_\_\_\_

- d) Falta de voluntad del estudiante en la lectura del contenido de la asignatura. \_\_\_\_\_
- e) Falta de fundamentación en los conocimientos del estudiante, referentes a las materias que anteceden a la signatura de Derecho Tributario I. \_\_\_\_\_
- f) Mal ubicación de la asignatura de Derecho Tributario I en el programa de estudio de la la carrera. \_\_\_\_\_
- g) Inexistencia de bibliografía teórica-práctica, actualizada. \_\_\_\_\_
- h) Bibliografía de difícil acceso \_\_\_\_\_
- i) Todas las anteriores \_\_\_\_\_
- j) Otras. \_\_\_\_\_

Especifique\_\_\_\_\_

---

5. ¿Conoce de un documento actualizado de Derecho Tributario I, que contenga el desarrollo de la asignatura, en cuanto a teoría y práctica y que considere la doctrina tributaria?

Si \_\_\_\_ No\_\_\_\_

6. ¿Le fue recomendado algún tipo de bibliografía técnica diferente a las leyes tributarias por parte del docente de la asignatura de Derecho Tributario I?

Si \_\_\_\_ No\_\_\_\_

Si su respuesta es afirmativa conteste la siguiente interrogante.

7. ¿Tuvo algún tipo de impedimento para consultar la bibliografía técnica recomendada por el docente de la asignatura, en cuanto a disponibilidad y costos económicos, para la adquisición de ésta?

Si \_\_\_ No\_\_\_

Si usted no se encuentra laborando en alguna área en el que se le exija la aplicación de aspectos tributarios responda la pregunta 8; si por el contrario labora en actividades que se le exija la aplicación de aspectos tributarios responda las preguntas 9 y 10.

8. ¿Considera usted que el desarrollo del contenido de la materia de Derecho Tributario I, le permitirá aplicar los conocimientos adquiridos en la vida laboral?

Si\_\_\_No\_\_\_No sabe\_\_\_

9. ¿Ha experimentado dificultades para aplicar los conocimientos adquiridos en la asignatura de Derecho Tributario I, en el desempeño de sus actividades laborales?

Si\_\_\_No\_\_\_

Si su respuesta es afirmativa responda la siguiente interrogante.

10. ¿En cuales de los siguientes aspectos, considera usted que ha tenido mayor dificultad, para aplicar los conocimientos adquiridos en la materia de Derecho Tributario I?

ASPECTOS GENERALES

- a) Aplicación de criterios tributarios \_\_\_\_\_
- b) Interpretación de las leyes tributarias \_\_\_\_\_

ASPECTOS FORMALES.

- c) Obligaciones del envío de informes a la Administración Tributaria dentro del plazo establecido \_\_\_\_\_
- d) Presentación de declaraciones dentro del plazo establecido \_\_\_\_\_
- e) Emisión oportuna en la emisión de documentos \_\_\_\_\_
- f) Llenado de formularios \_\_\_\_\_

ASPECTOS SUSTANTIVOS.

- g) Determinación de la renta gravada \_\_\_\_\_
- h) Determinación de la renta obtenida \_\_\_\_\_
- i) Determinación de la renta neta \_\_\_\_\_
- j) Identificación de los costos y gastos deducibles y no deducibles \_\_\_\_\_
- k) Proporcionalidad de costos y gastos deducibles \_\_\_\_\_
- l) Cálculo de depreciaciones \_\_\_\_\_

- m) Cálculo de ganancia de capital \_\_\_\_\_
- n) Cálculo del impuesto \_\_\_\_\_
- o) Cálculo de retenciones y percepciones \_\_\_\_\_
- p) Todas las anteriores \_\_\_\_\_
- q) Otras \_\_\_\_\_

Especifique \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

11. ¿Considera necesario la elaboración de un documento instruccional que muestre tanto teórica y prácticamente el desarrollo del contenido de la materia de Derecho Tributario I, a fin orientar al docente para una mejor exposición y facilitar al estudiante en la comprensión de los diferentes temas que aborda dicha asignatura?

Si \_\_\_\_ No\_\_\_\_

# ANEXO 2



## TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

### PREGUNTA No. 1

¿Ha cursado la asignatura de Derecho Tributario I, entre los años 2004-2006?

### OBJETIVO

Constatar si el estudiante cumple con los requisitos establecidos para ser considerado como parte de la muestra para fines de la investigación.

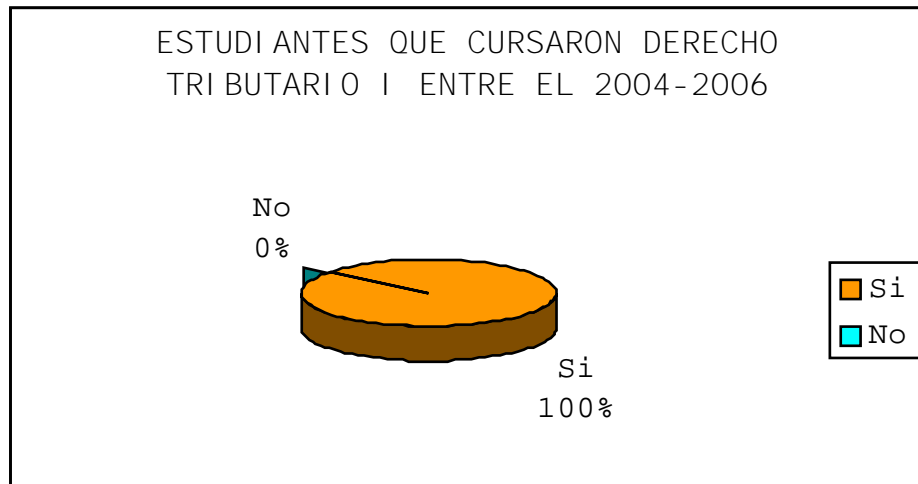
### TABLA No.1

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	55	100%
No	0	0%
Total	55	100%

### GRÁFICO No.1

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



#### ANÁLISIS

Del 100% de los encuestados todos cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, ya sea en el año 2004, 2005 ó 2006.

#### CONCLUSIÓN

Todos los encuestados, cursaron la asignatura de Derecho Tributario I, en el período establecido, por lo tanto fueron parte de la muestra prosiguiendo a contestar el resto de las interrogantes.

PREGUNTA No.2

¿Se le proporcionó el programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I?

OBJETIVO

Determinar si el estudiante conoce anticipadamente los temas que son impartidos en la asignatura de Derecho Tributario I, a fin de tener una guía para la investigación de los mismos.

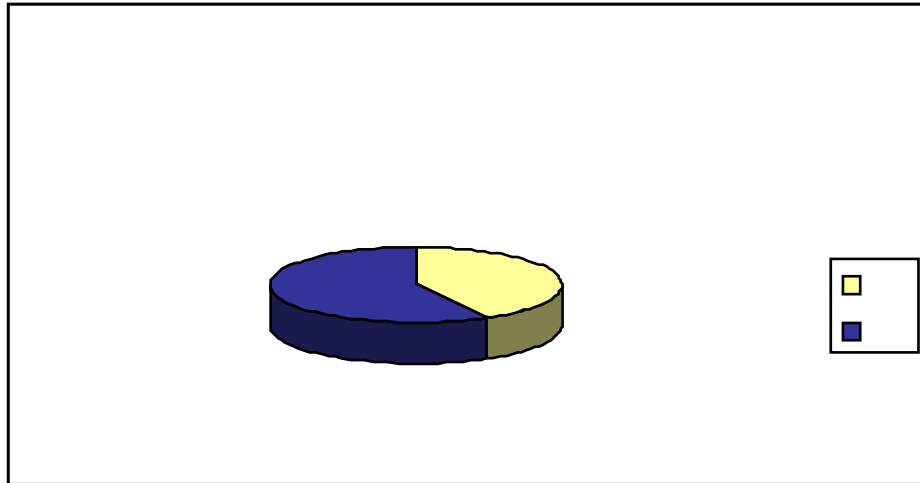
TABLA No.2

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	23	42%
No	32	58%
Total	55	100%

GRÁFICO No.2

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



ESTUDIANTES A LOS CUALES SE LES PROPORCIONÓ EL PROGRAMA DE ESTUDIO

#### ANÁLISIS

Un 58% de los estudiantes encuestados, no se les fue proporcionado el programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I, y sólo a un 42% manifestaron que si obtuvieron el programa de dicha materia.

No  
58%

#### CONCLUSIÓN

La mayoría de los estudiantes, no tuvieron una guía que los orientara, para la investigación anticipada de los temas de la asignatura de Derecho Tributario I, existiendo una deficiencia por parte de la Escuela De Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador de no proporcionar inicialmente a los estudiantes, un programa de estudio de la cátedra.

PREGUNTA No.3

¿Considera que el contenido del programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I, está acorde a las exigencias empresariales actuales, en cuanto a servicios profesionales, relativos a la Contaduría Pública?

OBJETIVO

Conocer si el programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I, está actualizado, referente a las exigencias empresariales de servicios profesionales, relativos a la Contaduría Pública.

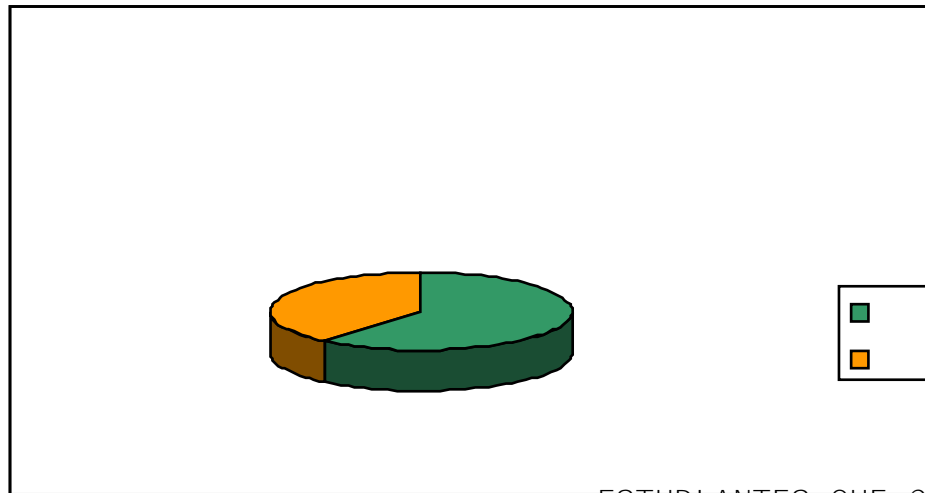
TABLA No.3

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	14	61%
No	9	39%
Total	23	100%

GRÁFICO No.3

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



ESTUDIANTES QUE CONSIDERAN  
ACTUALIZADO EL PROGRAMA DE ESTUDIO DE  
DERECHO TRIBUTARIO I

ANÁLISIS

Del 100% de los encuestados, que respondieron que sí se les había proporcionado el programa de estudio de la asignatura de Derecho Tributario I, el 61% considera <sup>No</sup> que el contenido de éste, <sub>39%</sub> está actualizado en cuanto a servicios profesionales, relativos a la Contaduría Pública, y un 39% respondió que no lo considera <sup>Si</sup> <sub>61%</sub> actualizado.

CONCLUSIÓN

Existe una deficiencia didáctica, por parte del docente que imparte la asignatura de Derecho Tributario I, debido a que el programa que se proporciona a los estudiantes, no está debidamente actualizado.

PREGUNTA No.4

¿Cuál de las siguientes situaciones considera usted que pueden interferir en el proceso de aprendizaje para el estudiante en la asignatura de Derecho Tributario I?

OBJETIVO

Conocer los impedimentos que los estudiantes tienen para la comprensión y asimilación de los temas impartidos en la asignatura de Derecho Tributario I.

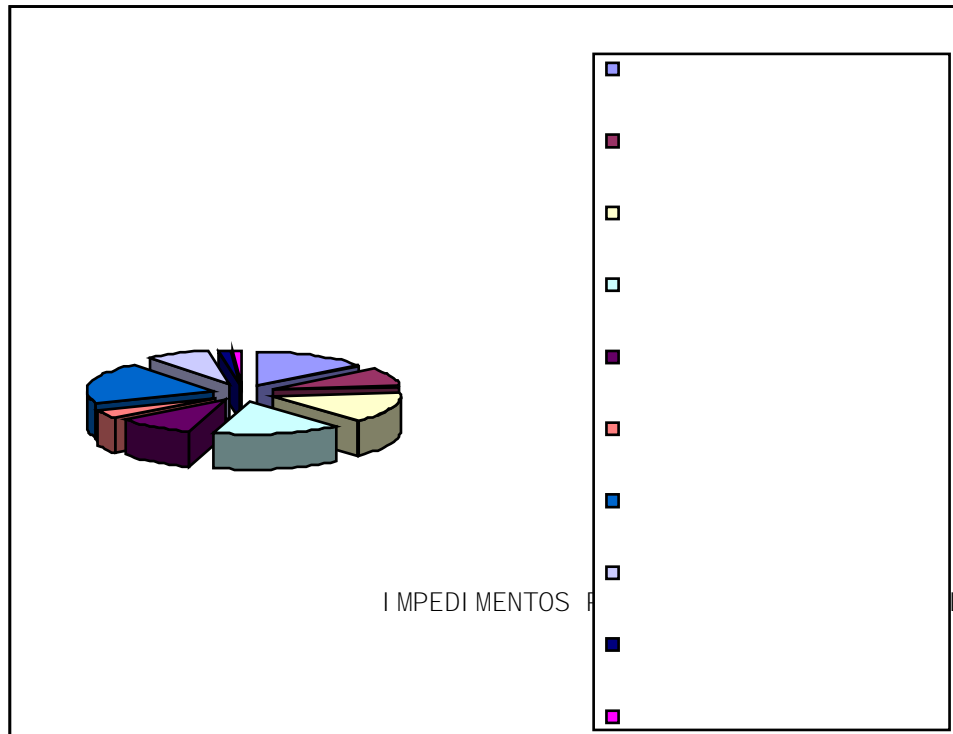
TABLA No.4

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	FRECUENCIA
	ABSOLUTA	RELATIVA
Metodología del Catedrático	27	49%
Falta de conocimiento del docente	16	29%
Mal enfoque de la asignatura	27	49%
Poca lectura del estudiante	30	55%
Falta de fundamentación de otras asignaturas	18	33%
Mal ubicación de la asignatura en el programa de la carrera	8	15%
Inexistencia de bibliografía	37	67%
Bibliografía de difícil acceso	15	27%
Todas las anteriores	3	5%
Otras	2	4%

GRÁFICO No.4

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



NOTA: Esta tabla contiene respuestas múltiples de los 55.

ANÁLISIS

	15	32	27	
Las situaciones que mayor interfieren en la comprensión de la	17	18	18	Falta de fundamentación de otras asignaturas
asignatura de Derecho Tributario I, son: La inexistencia de				Mal ubicación de la asignatura en el programa de la carrera
bibliografía teórica-práctica con	8	27	30	Inexistencia de bibliografía
estudiante en la lectura del contenido de la asignatura con	55%			Bibliografía de difícil acceso
La metodología y mal enfoque por parte del docente con	49%			Todas las anteriores
ambas.				Otras



## CONCLUSIÓN

Los estudiantes de la asignatura de Derecho Tributario I, tienen deficiencia en la comprensión de los temas contenidos en la materia, debido a la falta de bibliografía referente a la temática, como una guía de consulta; además por su falta de interés en la lectura de los temas y por la forma en que el catedrático imparte dicha asignatura.

PREGUNTA No.5

¿Conoce de un documento actualizado de Derecho Tributario I, que contenga el desarrollo de la asignatura, en cuanto a teoría y práctica y que considere la doctrina tributaria?

OBJETIVO

Determinar si existe un documento apropiado y actualizado que desarrolle el contenido de la asignatura de Derecho Tributario I,

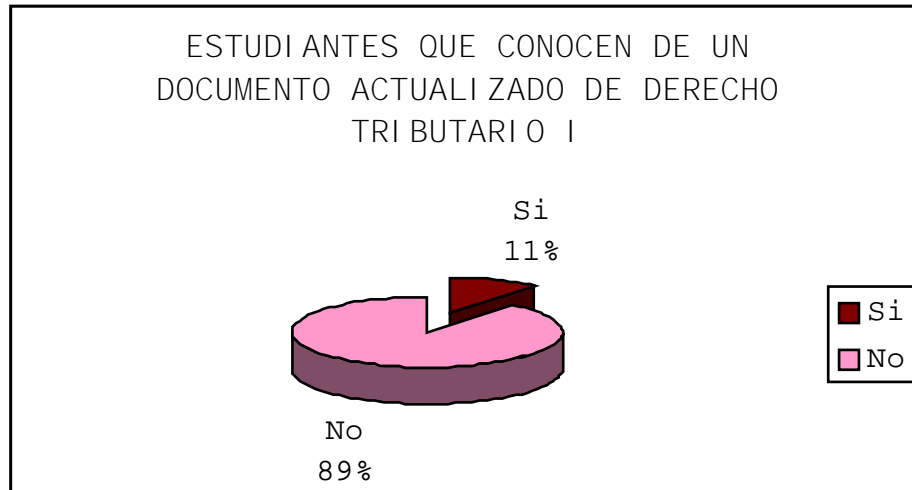
TABLA No.5

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	6	11%
No	49	89%
Total	55	100%

GRÁFICO No.5

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



#### ANÁLISIS

Del 100% de los estudiantes encuestados, un 89% no conoce un documento actualizado de Derecho Tributario I, en cuanto a la teoría y la práctica, y solamente un 11%, conoce de un documento actualizado de dicha asignatura.

#### CONCLUSIÓN

Existe deficiencia para el entendimiento y comprensión de los temas que desarrolla la asignatura de Derecho Tributario I, por parte de los estudiantes, debido a la falta de documentos que contengan información actualizada teórica y práctica, referente a la cátedra.

PREGUNTA No.6

¿Le fue recomendado algún tipo de bibliografía técnica por parte del docente de la asignatura de Derecho Tributario I?

OBJETIVO

Constatar si el docente recomienda al estudiante bibliografía técnica referente a la asignatura de Derecho Tributario I.

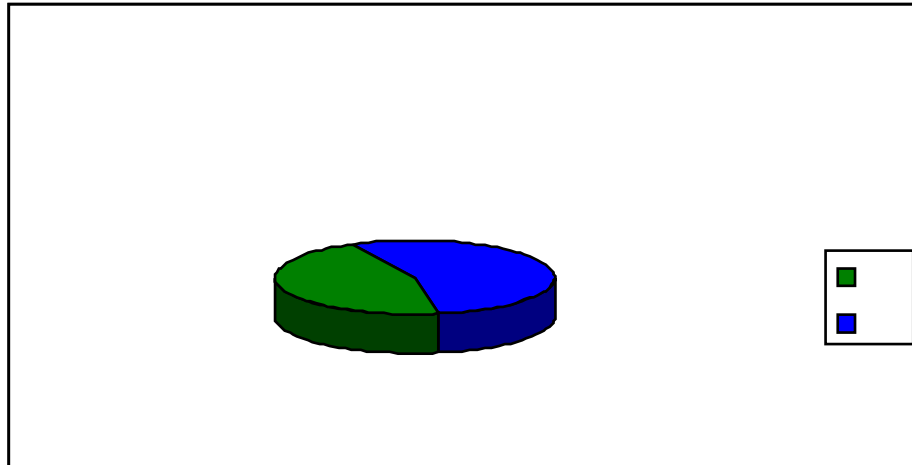
TABLA No.6

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	25	45%
No	30	55%
Total	55	100%

GRÁFICO No.6

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



ESTUDIANTES A QUIENES SE LES RECOMENDÓ BIBLIOGRAFÍA TÉCNICA

#### ANÁLISIS

Del 100% de los estudiantes encuestados, un 55% no le fue recomendado ningún tipo de bibliografía técnica, diferente a las leyes tributarias, y un 45% sí le fue recomendado algún tipo de bibliografía, por parte del catedrático.

#### CONCLUSIÓN

Existe deficiencia por parte del docente en el sentido que no siempre recomienda bibliografía técnica a sus estudiantes, como medida para una mejor comprensión de la materia de Derecho Tributario I.

PREGUNTA No.7

¿Tuvo algún tipo de impedimento para consultar la bibliografía técnica recomendada por el docente de la asignatura, en cuanto a disponibilidad y costos económicos, para la adquisición de ésta?

OBJETIVO

Determinar si a los estudiantes se les impide la consulta de bibliografía técnica de Derecho Tributario I, referente a la disponibilidad y costos económicos.

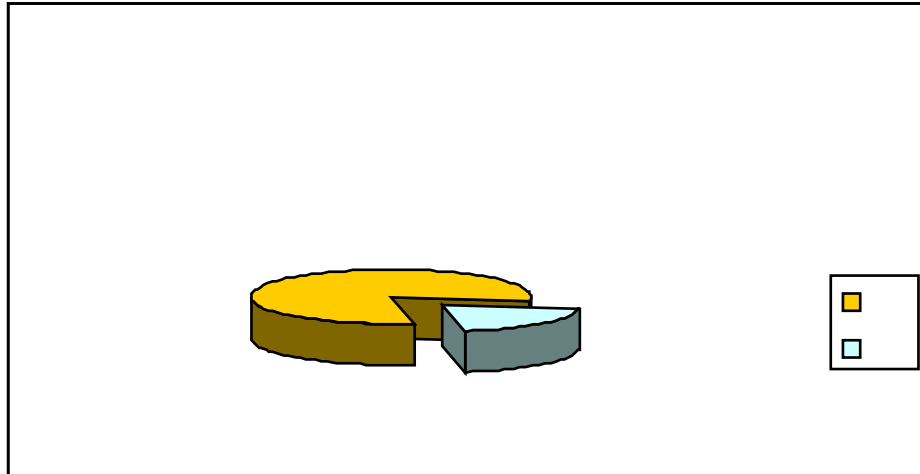
TABLA No.7

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	20	80%
No	5	20%
Total	55	100%

GRÁFICO No.7

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



ESTUDIANTES QUE TUVIERON IMPEDIMENTO  
PARA CONSULTAR LA BIBLIOGRAFÍA  
TÉCNICA

#### ANÁLISIS

Del 100% de los estudiantes encuestados, a los cuales se les recomendó algún tipo de bibliografía técnica, por parte del docente, el 80% tuvo algún tipo de impedimento para su consulta, y un 20% manifestó que no tuvo ninguna limitante al momento de consultar la bibliografía.

No  
20%

#### CONCLUSIÓN

Los estudiantes no tienen a su disposición bibliografía técnica de Derecho Tributario I, para poder ser consultada y así facilitar la comprensión de los temas impartidos en dicha asignatura.

PREGUNTA No.8

¿Considera usted que el desarrollo del contenido de la materia de Derecho Tributario I, le permitirá aplicar los conocimientos adquiridos en la vida laboral?

OBJETIVO

Determinar si los estudiantes podrán aplicar los conocimientos adquiridos en la cátedra de Derecho Tributario I, en su vida laboral.

TABLA No.8

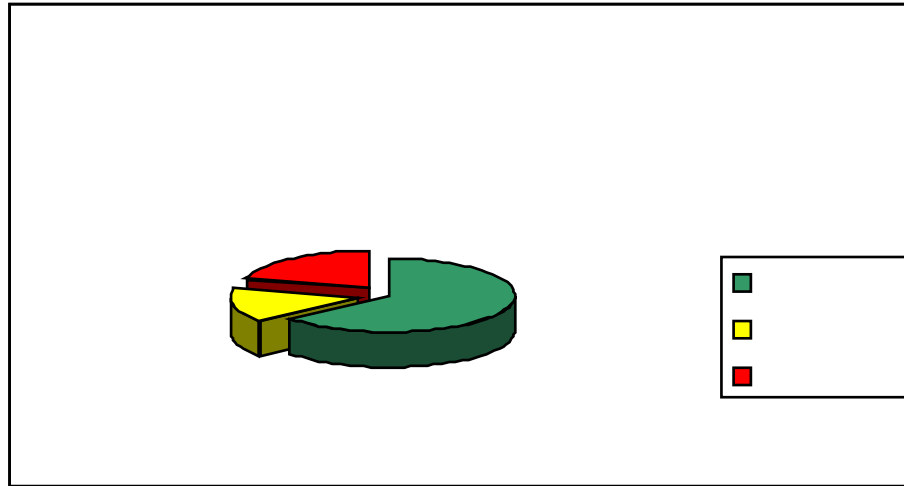
Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	9	64%
No	2	14%
No sabe	3	22%
Total	14	100%

GRÁFICO No.8

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.





ESTUDIANTES QUE SE CONSIDERAN  
CAPACES DE APLICAR LOS CONOCIMIENTOS  
ADQUIRIDOS EN DERECHO TRIBUTARIO I

ANÁLISIS

De los estudiantes que nunca han laborado en alguna área donde se le exija la aplicación de aspectos tributarios, el 65%, se considera capaces de poder aplicar los conocimientos adquiridos en la asignatura de Derecho tributario I, en su vida laboral, un 14% no se consideran capaces y un 21%, no podrá aplicarlos.

No sabe

21%

No

14%

Si

65%

Si

No

No

CONCLUSIÓN

Los estudiantes que no han laborado en alguna área donde se le exija la aplicación de aspectos tributarios, de acuerdo a los resultados de la encuesta, en su mayoría son capaces de aplicar los conocimientos adquiridos en la asignatura de Derecho Tributario I, en su vida laboral.

PREGUNTA No.9

¿Ha experimentado dificultades para aplicar los conocimientos adquiridos en la asignatura de Derecho Tributario I, en el desempeño de sus actividades laborales?

OBJETIVO

Conocer si existen dificultades en la aplicación de los aspectos tributarios, adquiridos en la asignatura de Derecho Tributario I, en la vida laboral de los estudiantes.

TABLA No.9

Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	32	78%
No	9	22%
Total	41	100%

GRÁFICO No.9

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



ESTUDIANTES QUE HAN TENIDO  
DIFICULTADES PARA APLICAR LOS  
FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO I

#### ANÁLISIS

El 78% de los estudiantes que laboran en actividades laborales, se les exige la aplicación de aspectos tributarios, consideran que han tenido dificultades para su aplicación, y un 22% no han tenido impedimentos para poder aplicar dichos conocimientos.

No  
22%

#### CONCLUSIÓN

Los estudiantes tienen dificultad en aplicar los conocimientos adquiridos en la cátedra de Derecho Tributario I, en su vida laboral, debido a que no comprendieron en su totalidad, el contenido de los temas desarrollados en la asignatura.

PREGUNTA No. 10

¿En cuales de los siguientes aspectos, considera usted que ha tenido mayor dificultad, para aplicar los conocimientos adquiridos en la materia de Derecho Tributario I?

OBJETIVO

Conocer los aspectos en los cuales los estudiantes tienen una mayor dificultad para aplicar los conocimientos adquiridos en la asignatura de Derecho Tributario I, en la vida laboral.

TABLA No.10

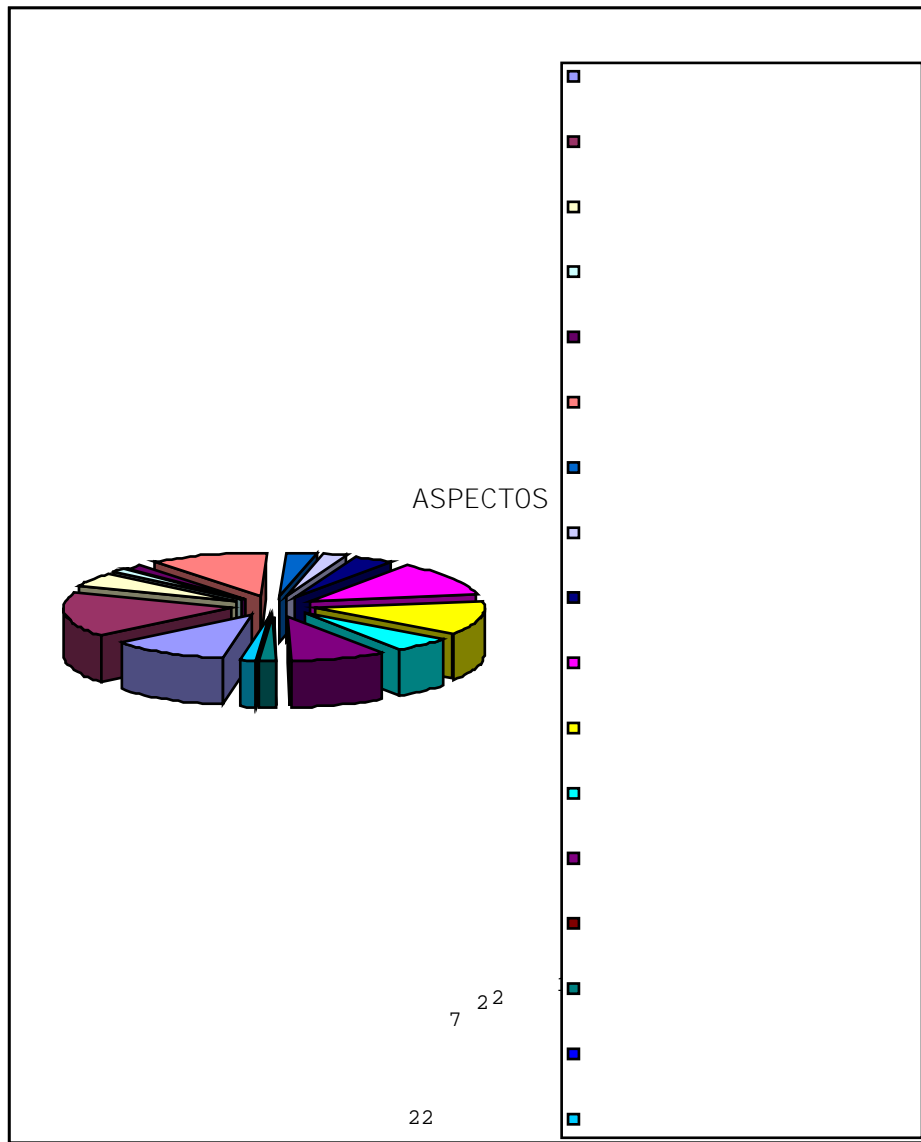
Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	FRECUENCIA
	ABSOLUTA	RELATIVA
Aplicación de criterios tributarios	15	27%
Interpretación de leyes tributarias	22	40%
Obligación de envío de informes	7	13%
Presentación de declaraciones	2	4%
Emisión oportuna de documentos	2	4%
Llenado de formularios	15	27%
Determinación de la renta gravada	4	7%
Determinación de la renta obtenida	3	5%
Determinación de la renta neta	5	9%

Identificación de costos y gastos deducibles y no deducibles	17	31%
Proporcionalidad de costos y gastos deducibles	16	29%
Cálculo de depreciaciones	8	15%
Cálculo de ganancia de capital	12	22%
Cálculo del impuesto	0	0%
Cálculo de retenciones y percepciones	2	11%
Todas las anteriores	0	4%
otras	2	0%

GRÁFICO No.10

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



NOTA: Esta tabla contiene respuestas múltiples de los 55

### ANÁLISIS

En los aspectos, donde los estudiantes tienen mayor dificultad

en la aplicación de los conocimientos tributarios es en la

interpretación

### MENTO PARA

Aplicación de criterios tributarios

Interpretación de leyes tributarias

Obligación de envío de informes

Presentación de declaraciones

Emisión oportuna de documentos

Llenado de formularios

Determinación de la gravada

Determinación de la obtenida

Determinación de la neta

Identificación de costos gastos deducibles y otros deducibles

Proporcionalidad de gastos deducibles

Cálculo de depreciación

Cálculo de ganancia capital

Cálculo del impuesto

Cálculo de retención percepciones

Todas las anteriores

Otras

ión de las leyes tributarias con un 40%, en la identificación de los costos y gastos deducibles y no deducibles con un 31%, y en la proporcionalidad de los costos y gastos deducibles con un 29%.

#### CONCLUSIÓN

Existe dificultad en la comprensión y asimilación en cuanto a la interpretación de leyes tributarias, identificación de los costos y gastos deducibles y no deducibles, y en la proporcionalidad de los costos y gastos deducibles, pues es en estos aspectos, donde los estudiantes tienen una mayor dificultad de aplicación en la vida laboral.

PREGUNTA No.11

¿Considera necesario la elaboración de un documento instruccional que muestre tanto teórica y prácticamente el desarrollo del contenido de la materia de Derecho Tributario I, a fin orientar al docente para una mejor exposición y facilitar al estudiante en la comprensión de los diferentes temas que aborda dicha asignatura?

OBJETIVO

Determinar si en realidad existe la necesidad de elaborar un documento instruccional, teórico y práctico, que oriente al docente para una mejor exposición y facilite la comprensión del estudiante del contenido de la asignatura de Derecho Tributario I.

TABLA No.11

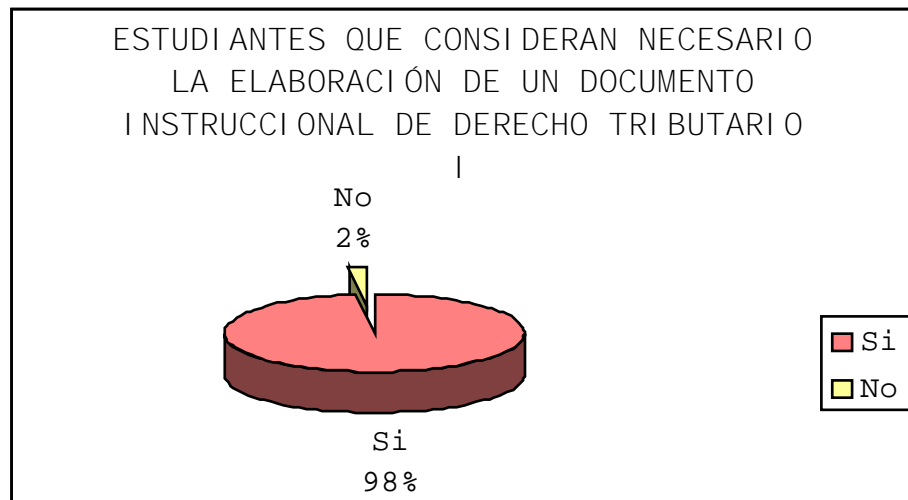
Para efectos de mostrar los resultados obtenidos a través de la encuesta, se presentan las frecuencias de las alternativas en forma numérica y porcentual.

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Si	54	98%
No	1	2%
Total	55	100%



#### GRÁFICO No 11

Se muestra en este apartado, los resultados en forma gráfica para ilustración e interpretación de los datos.



#### ANÁLISIS

Del 100% de los estudiantes encuestados, el 98% considera necesario la elaboración de un documento instruccional teórico-práctico que desarrolle los contenidos de la asignatura de Derecho Tributario I, y solamente un 2% no considera necesario la elaboración de este tipo de documento.

#### CONCLUSIÓN

En vista de la falta de bibliografía apropiada de Derecho tributario I, es necesario la elaboración de un documento instruccional, que contenga el desarrollo de los temas, tomando en cuenta, el aspecto doctrinario, teoría y resolución de ejercicios prácticos en una forma comprensible, y sobre todo que considere las más recientes reformas tributarias.

# ANEXO 3

## F I C H A A C A D E M I C A

NOMBRE DE LA ASIGNATURA: DERECHO TRIBUTARIO I

A) GENERALIDADES

Correlativo: 23

Código: DET118

Prerrequisito: Derecho Mercantil I

Área: Contable

Carácter: Obligatorio

Ciclo académico: VI

U.V: 4

Duración del ciclo: 16 semanas

Duración de hora clase: 50 minutos

Nº de clases por ciclo: 80 clases

B) Descripción:

Estudio y análisis de la tributación directa en El Salvador, básicamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, su reglamento, y el Código Tributario.

C) Asignaturas o conocimientos previos recomendados:

En primer lugar es conveniente y recomendable el conocimiento de la parte general de la rama del Derecho, pues facilita en buena medida de la parte especial. Así mismo resulta aconsejable el conocimiento de todas las materias que el plan de estudio incluye en los cursos anteriores.

D) Objetivo General:

Lograr un conocimiento teórico y práctico del sistema tributario salvadoreño, específicamente del impuesto sobre la renta, adquiriendo criterios e interpretaciones para la aplicabilidad en el ejercicio de su profesión.

E) Contenido de la asignatura:

## UNIDAD I

### 1. GENERALIDADES

#### 1.1 EL DERECHO TRIBUTARIO

##### 1.1.1 Definiciones

##### 1.1.2 Concepción dentro del Derecho Financiero

##### 1.1.3 Clasificación

#### 1.2 FUENTES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

##### 1.2.1 Constitución de la República

##### 1.2.2 Tratados Internacionales

##### 1.2.3 Leyes

##### 1.2.4 Reglamentos

#### 1.3 PROCESO DE FORMACIÓN DE LEY

#### 1.4 LA NORMA TRIBUTARIA

##### 1.4.1 Irretroactividad

##### 1.4.2 Territorialidad

#### 1.5 LOS TRIBUTOS

##### 1.5.1 Definiciones

##### 1.5.2 Clasificación

#### 1.6 EXENCIONES TRIBUTARIAS

##### 1.6.1 Objetivas

##### 1.6.2 Subjetivas

- 1.7 ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS
- 1.8 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA SALVADOREÑA
  - 1.8.1 Código Tributario
  - 1.8.2 Ley de Impuesto Sobre la Renta
- 1.9 LEY DEL REGISTRO Y CONTROL ESPECIAL DE CONTRIBUYENTES AL FISCO (LEY DEL NIT)
- 1.10 PRINCIPIOS JURÍDICOS
  - 1.10.1 Principios constitucionales
  - 1.10.2 Principios generales

## UNIDAD II

- 2. DISPOSICIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REGLAMENTOS Y SUS RELACIONES.
  - 2.1 DISPOSICIONES GENERALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
    - 2.1.1 Finalidad
    - 2.1.2 Ámbito de aplicación
    - 2.1.3 Principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria
    - 2.1.4 Derechos de los Administrados
    - 2.1.5 Términos y Plazos
  - 2.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.2.1 Sujetos, hecho imponible, base imponible, tasas y modos de extinción y caducidad

2.2.2 Deberes y obligaciones tributarias

2.3 GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.3.1 Hecho generador

2.3.2 Renta obtenida

2.3.3 Renta neta

2.4 LEYES RELACIONADAS

2.4.1 Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado

2.4.2 Disposiciones reglamentarias relativas a la caficultura

2.4.3 Ley de Inversión

2.4.4 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

2.4.5 Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa

2.4.6 Ley de Arrendamiento Financiero

2.4.7 Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización

2.4.8 Ley de Imprenta

2.4.9 Ley del libro

UNIDAD III

ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO,  
RELACIONES, DOCTRINA Y CASOS PRÁCTICOS

3. GENERALIDADES

- 3.1 EL HECHO GENERADOR
  - 3.1.1 Definiciones
  - 3.1.2 Elementos
  
- 3.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
  - 3.2.1 Definiciones
  - 3.2.2 Elementos
  
- 3.3 SUJETO ACTIVO
  
- 3.4 SUJETO PASIVO
  - 3.4.1 Definición
  - 3.4.2 Categorías
  - 3.4.3 Exclusión
  - 3.4.4 Domicilio
  
- 3.5 RENTAS OBTENIDAS
  
- 3.6 RENTAS GRAVADAS
  - 3.6.1 Ganancia de capital
  - 3.6.2 Rentas obtenidas en El Salvador
  - 3.6.3 Rentas obtenidas parcialmente en El Salvador
  - 3.6.4 Persona natural
  - 3.6.5 Usufructo legal
  - 3.6.6 Fallecimientos
  - 3.6.7 Sucesiones
  - 3.6.8 Renta de herederos
  - 3.6.9 Fideicomisos
  - 3.6.10 Conjuntos
  - 3.6.11 Persona jurídica
  - 3.6.12 Renta de sociedades renta de socios y accionistas.

3.6.13 Renta vitalicia

3.7 RENTAS NO GRAVABLES

3.7.1 Definición de exención

3.7.2 Clases de exenciones

3.8 PRODUCTOS Y UTILIDADES EXCLUÍDOS DEL CONCEPTO DE RENTA

3.9 RENTA NETA

3.10 DEDUCCIONES

3.10.1 Deducciones generales

3.10.2 Arrendamientos

3.10.3 Inventarios

3.10.4 Depreciación

3.10.5 Amortización de programas informáticos

3.10.6 Otras deducciones

3.10.7 Erogaciones con fines sociales

3.11 COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES

3.12 PROPORCIONALIDAD DE COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES

3.13 ANTICIPO A CUENTA Y RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.13.1 Anticipo a cuenta

3.13.2 Retenciones

3.14 CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.14.1 Persona natural



- 3.14.2 Sucesiones
- 3.14.3 Fideicomisos
- 3.14.4 Conjuntos culturales ,artísticos, deportivos y similares
- 3.14.5 Persona jurídica
- 3.14.6 Ganancia de capital
- 3.14.7 Renta vitalicia

### 3.15 LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

### 3.16 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

- 3.16.1 Notificación
- 3.16.2 Fiscalización
- 3.16.3 Determinación sobre base presunta

#### F) Estrategia metodológica:

Se trata de desarrollar los temas desde el punto de vista teórico, incidiendo en los problemas que plantean, tanto desde la perspectiva legal como la doctrinal. Además se abordarán casos prácticos concretos, para cuya resolución el alumno deberá desarrollar habilidades relativas al conocimiento y utilización de las técnicas e instrumentos necesarios.

H) EVALUACIONES:

3 Exámenes Parciales: Ponderación:	20% C/U	60%
1 Control de lectura: Ponderación:	10%	10
1 Laboratorio Práctico: ponderación:	10%	10%
1 Trabajo exaula: Ponderación:	20%	20%
	Total	100%

H) Bibliografía:

- "Impuesto a las Ganancias". Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana C. Navarrine. Tercera Edición 1996. Ediciones Depalma Buenos Aires.
- "Manual de Derecho Financiero". Silvia Lizette Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña Linares. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. Primera edición 1993.
- "Derecho Financiero". Juan José Bayona de Perogordo y María teresa Soler Roch. Segunda edición, V. II, librería Compas, alicante, 1989.
- "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Héctor B. Villegas. Tomo I, Tercera Edición. Editorial DePalma, Buenos Aires. 1980.

- "Principios de Contabilidad".Lanny M. Solomon, Richard J. Vargo, Richard G. Schroeder. Editorial Harla, 1988.
- "Normas Internacionales de Contabilidad". 2003.
- "Recopilación de Leyes en Materia Tributaria". Lic. Luis Vásquez López. Décima Edición 2006.Editorial Lis.
- "Constitución y Leyes Civiles y de Familia" Lic. Luis Vásquez López. Novena Edición 2007.Editorial Lis.
- "Código de Comercio" Lic. Luis Vásquez López.2006. Editorial Lis.