

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



"Tratamiento contable de las obligaciones fiscales referente al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y su revelación en los estados financieros como una alternativa de consulta"

Trabajo de Graduación Presentado por:

Artiga Santos, Oscar Orlando
Maradiaga Argueta, María Esmeralda
Torres González, Juan Ramón

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

Enero de 2004

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria General : Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad
de Ciencias Económicas : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretario de la Facultad
de Ciencias Económicas : Ing. José Ciriaco Gutiérrez

Asesor : Lic. Mario Ernesto Jacobo Ortiz

Tribunal Examinador : Lic. José Santos Cañénguez Guzmán
Lic. Mario Ernesto Jacobo Ortiz

Enero de 2004

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODO PODEROSO sobre todas las cosas, por haberme guiado e iluminado para culminar mi carrera; a mis padres por haberme brindado todo su apoyo moral y económico; a mi esposa e hija por su comprensión; a mis hermanos por su paciencia y apoyo incondicional; a mis compañeros de grupo por el esfuerzo, desempeño y dedicación al logro de este objetivo; a los profesores y asesores por el apoyo desinteresado en cada una de las etapas de desarrollo del trabajo; en fin a todas las personas que de una u otra forma me brindaron su colaboración.
GRACIAS A TODOS

Oscar Orlando Artiga Santos

En este momento, en el que veo realizada una de las metas propuestas, agradezco a Dios por este logro y por darme la fortaleza necesaria para seguir adelante cada día; agradezco a mi madre, la persona que con cariño, siempre procuró enseñarme a través de su ejemplo, los principios que me ayudarían a conducirme en la vida. Extiendo mi agradecimiento a mis familiares, quienes siempre me apoyaron y ayudaron a sobrellevar las dificultades; a mis amigos, quienes me han acompañado, aceptado y apoyado aún cuando probablemente no me hayan comprendido; a los maestros, por el tiempo, trabajo y experiencia puestos al servicio de la Universidad y de nosotros los estudiantes.

Mi sincera gratitud hacia todos ustedes que han contribuido, a través de su apoyo, a mejorar mi calidad de vida y a la culminación de esta importante etapa.

María Esmeralda Maradiaga Argueta

Al creador del cielo y de la tierra, por haberme dado vida, salud, perseverancia y sabiduría, para recorrer el camino que me condujo a esta meta, así como a mi madre, Victoria González Vda. de Torres, por sus innumerables sacrificios, y a mi padre, Tomás Torres Martínez (de grato recuerdo), quien no tuvo la oportunidad de compartir mi alegría, pero de haberlo hecho, estaría muy jubiloso.

A mis hermanas y hermanos, sus hijas e hijos, y demás familiares a quienes privé de mi compañía en muchos momentos importantes de nuestras vidas, por dedicarme a las actividades universitarias.

A mi novia, por su disposición permanente a colaborar en la consecución de este logro.

A mis profesores que pusieron su cuota de profesionalismo durante toda la carrera, y en especial a los que contribuyeron en la producción de este documento, por su respaldo otorgado.

A las compañeras y compañeros con quienes formé grupos de trabajo ciclo tras ciclo, por haber echado una mano gigante en el logro de mi anhelo, siendo cómplices en el robo de tantas horas al sueño, aliadas y aliados en muchos momentos de aflicción que tuvieron felices desenlaces, así como por su confianza depositada en mí, y por compartir tantos momentos agradables.

A mi compañera y a mi compañero del Trabajo de Graduación, por habernos guardado amistad y solidaridad ininterrumpidas durante todo el proceso.

Juan Ramón Torres González

INDICE

| CONTENIDO | | Página |
|--------------------------|---|---------------|
| RESUMEN EJECUTIVO | | i |
| INTRODUCCIÓN | | iii |
| CAPITULO I | | |
| 1. MARCO TEÓRICO | | |
| 1.1 | Antecedentes de los Tributos | 1 |
| 1.2 | Clasificación de los Tributos | 4 |
| 1.2.1 | Clasificación de los Impuestos | 6 |
| 1.2.1.1 | Impuestos Directos | 6 |
| 1.2.1.2 | Impuestos Indirectos | 7 |
| 1.3 | Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) | 9 |
| 1.3.1 | A Nivel Mundial | 9 |
| 1.3.2 | A Nivel Nacional | 10 |
| 1.4 | Concepto, Naturaleza y Finalidad del IVA | 12 |
| 1.4.1 | Concepto | 12 |
| 1.4.2 | Naturaleza y Finalidad | 12 |
| 1.5 | Ámbito de Aplicación | 17 |
| 1.6 | Importancia del IVA en el Presupuesto General de la Nación | 18 |
| 1.7 | Entidad Reguladora del Impuesto a la | |

| | | |
|--------|---|----|
| | Transferencia de Bienes Muebles y a la | |
| | Prestación de Servicios | 18 |
| 1.7.1 | Antecedentes Históricos del Ministerio de | |
| | Hacienda. | 19 |
| 1.7.2 | Misión del Ministerio de Hacienda | 21 |
| 1.7.3 | Principales Funciones del Ministerio | |
| | de Hacienda. | 21 |
| 1.8 | Aspectos Relevantes del IVA | 23 |
| 1.9 | Reformas Relevantes a la Ley del IVA | 27 |
| 1.10 | Importancia de los Registros Contables | 28 |
| 1.11 | Valuación, Registro y Presentación del | |
| | IVA en los Estados Financieros | 31 |
| 1.11.1 | Valuación | 31 |
| 1.11.2 | Registros Contables | 31 |
| 1.11.3 | Presentación en los Estados Financieros | 33 |
| 1.12 | Casos Prácticos del IVA Divulgados | 33 |
| 1.13 | Ejemplos de Diferencias Contables Generadas | |
| | por Interpretación Errónea de los Aspectos | |
| | Fiscales Referente al IVA | 38 |

CAPITULO II

**2. METODOLOGIA DEL TRABAJO DE GRADUACIÓN
SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OBLIGACIONES
FISCALES REFERENTE AL IVA**

| | | |
|-------|---|----|
| 2.1 | Introducción | 40 |
| 2.2 | Área de Estudio | 41 |
| 2.3 | Tipo de Estudio | 41 |
| 2.4 | Universo, Población, Muestra y Unidades de Investigación | 42 |
| 2.4.1 | Universo | 42 |
| 2.4.2 | Población | 42 |
| 2.4.3 | Muestra | 43 |
| 2.4.4 | Unidades de Investigación | 45 |
| 2.5 | Fuentes de Información | 45 |
| 2.5.1 | Información Secundaria | 45 |
| 2.5.2 | Información Primaria | 45 |
| 2.6 | Estrategias de Investigación | 46 |
| 2.7 | Plan de Tabulación | 46 |
| 2.8 | Análisis e Interpretación de los Datos | 47 |

CAPITULO III

**3. DIAGNÓSTICO SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE
DE LAS OBLIGACIONES FISCALES RELACIONADAS
CON EL IVA**

| | | |
|-----|--|----|
| 3.1 | Generalidades | 49 |
| 3.2 | Documentación Legal y Procedimientos | 51 |
| 3.3 | Relación con la Entidad Reguladora | 56 |
| 3.4 | Análisis Global | 58 |

CAPITULO IV

| | | |
|-----------|--|-----|
| 4. | TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OBLIGACIONES FISCALES REFERENTE AL IVA Y SU REVELACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS | |
| 4.1 | Proporcionalidad del Crédito Fiscal | 63 |
| 4.2 | Operaciones con Mercaderías en Consignación. | 73 |
| 4.3 | Operaciones de Canje | 93 |
| 4.4 | Tratamiento del IVA en Bienes Inmuebles en Construcción.. | 99 |
| 4.5 | Transferencias de Bienes del Activo Fijo. | 106 |
| 4.6 | Retiro de Bienes Muebles Corporales y Prestación de Servicios Destinados al Autoconsumo | 111 |
| 4.7 | Transferencias de Bienes Muebles del Activo Realizable al Activo Fijo | 115 |
| 4.8 | Manejo del Remanente del Crédito Fiscal. | 117 |

CAPITULO V

| | | |
|----------|---------------------------------------|-----|
| 5 | CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | |
| 5.1 | Conclusiones | 122 |
| 5.2 | Recomendaciones | 124 |
| | BIBLIGRAFIA | 127 |

ANEXOS

RESUMEN EJECUTIVO

La contabilidad registra las diferentes transacciones económicas que realizan las empresas y es la fuente de información para la toma de decisiones, así como para el establecimiento de las obligaciones fiscales de las mismas, por tal razón los profesionales en contaduría pública deben contar con las herramientas técnicas necesarias para el eficiente desempeño de su trabajo.

El presente documento tiene como objetivo contribuir a la solución técnica de problemas visualizados en el registro contable de operaciones relativas al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Inicialmente se analizaron una serie de situaciones que se consideraron de relevancia porque presentan algún nivel de dificultad en la interpretación de la legislación tributaria, específicamente en lo relacionado al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), posteriormente, por medio de la valoración de elementos obtenidos a través del desarrollo de una prueba piloto, así como investigación bibliográfica se desarrolló un planteamiento de la problemática, el cual se plasmó en un anteproyecto.

En el anteproyecto se planificó la investigación que se realizaría, desde el establecimiento del marco teórico hasta la metodología a aplicar.

Se desarrolló la investigación de campo en las unidades contables de la gran empresa afiliada a la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador, debido a que se considera una población homogénea y representativa, sin embargo, los resultados serán aplicables a todas las empresas, sin importar su tamaño ya que la Legislación es genérica.

La información fue recolectada por medio de un cuestionario, el cual fue dirigido a los Jefes de las unidades contables.

Mediante los datos obtenidos se elaboró el diagnóstico de la investigación, determinando a través de éste la falta de claridad en el registro contable de las obligaciones fiscales relativas al IVA.

De esta manera se llegó a la etapa de elaboración de la propuesta del tratamiento contable que debe darse a las obligaciones fiscales que tienen relación con el IVA.

INTRODUCCIÓN

Alrededor del mundo los impuestos han jugado un papel importante en el desarrollo de los países, por lo cual en la actualidad éstos tratan de crear la legislación que le permita al Estado recaudar lo suficiente para solventar las necesidades públicas, sin llegar a sacrificar a los contribuyentes porque eso crearía un caos para la economía misma.

El Salvador no es la excepción y a través de las últimas décadas ha hecho importantes modificaciones a su legislación tributaria, con el fin de maximizar la recaudación y disminuir los niveles de evasión fiscal.

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) por ser un impuesto indirecto que afecta a la gran mayoría de operaciones realizadas por los contribuyentes y debido a que se ha constituido en la fuente principal de recaudación para el Estado, así como por poseer ciertas características de autocontrol, es uno de los puntos de partida para las fiscalizaciones encaminadas a corroborar que se cumpla con la Ley.

El Estado a través del Ministerio de Hacienda, en la actualidad, está dando mayor importancia a la contabilidad como una

herramienta para controlar la recaudación tributaria, un claro ejemplo es la creación de la figura del auditor fiscal, con lo cual se asegura que los contribuyentes que califican para dictaminarse fiscalmente sean objeto de revisiones periódicas por auditores privados que posteriormente deben informar al Ministerio de Hacienda sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, hecho por el cual las empresas se están viendo en la obligación de corregir las deficiencias que a través del tiempo han surgido, ya sean éstas por desconocimiento o por negligencia.

En la práctica, debido a la gran diversidad de operaciones que se ven afectas a este impuesto y que muchas de ellas tienen características tan especiales que no permiten que sean tratadas como la generalidad, los profesionales encargados de la contabilidad se enfrentan con problemas o interrogantes acerca del adecuado registro contable que debe darse a dichas transacciones. Esto toma mayor importancia si se dirige el pensamiento hacia los lugares donde esa información será útil, es decir, la presentación de información tanto financiera como fiscal, afectando por ende la toma de decisiones por parte de los administradores y/o contribuyentes, así como el pago de impuestos al Estado.

Por tanto, el presente documento se convierte en una alternativa de consulta para todas aquellas personas que de alguna manera están involucradas o interesadas en el registro contable de las operaciones mercantiles de una empresa.

Es importante aclarar que debido a limitaciones de espacio únicamente se han abordado aquellos problemas que se consideran más importantes o de difícil comprensión.

Este trabajo de investigación muestra en su primer capítulo la recopilación de la información teórica sobre los tributos, profundizando específicamente en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), haciendo una reseña de las más relevantes reformas a la Ley del IVA en El Salvador; mostrando también antecedentes de la entidad reguladora de este impuesto en El Salvador. Presenta además la importancia de los registros contables, así como valuación, registro y presentación del impuesto en los Estados Financieros.

El segundo capítulo está constituido por la metodología utilizada durante el desarrollo de la investigación, desde la determinación del área de estudio, fuentes de información utilizadas, unidades y estrategias de investigación, hasta el

establecimiento de la manera en que se clasificaron, tabularon, analizaron e interpretaron los datos recolectados.

En el tercer capítulo se desarrolla el diagnóstico sobre el tratamiento contable que los profesionales en contaduría pública están aplicando actualmente a algunas operaciones del quehacer cotidiano. Valorando la situación por medio de la aplicación del conocimiento teórico, técnico y fiscal a los resultados obtenidos de la investigación de campo.

El cuarto capítulo presenta de manera puntual los casos o situaciones en que se determinaron deficiencias por medio de la investigación de campo, explicando el problema detectado, así como proponiendo la forma de solventar los errores cometidos. Se ejemplifica a través del desarrollo de casos prácticos, partiendo de situaciones hipotéticas, mostrando cálculos, base legal, registro contable, presentación en Estados Financieros y cuando es necesario se aclara la información que debe revelarse en Notas a los Estados Financieros de las cuentas afectadas en el caso práctico.

Finalmente, el capítulo quinto presenta las conclusiones y las recomendaciones basadas en la investigación tanto teórica como de campo.

CAPITULO I

1 MARCO TEÓRICO

1.1 Antecedentes de los Tributos

"El hombre desde sus orígenes se ha visto en la necesidad de agruparse y organizarse para una mejor convivencia y desarrollo. A medida que éste ha evolucionado, se van creando mayores necesidades, por ende, distribuciones de funciones, en los que unos tenían que dirigir, otros defender, y la gran mayoría producir, es así como se dan los primeros cimientos de lo que se conoce ahora como Estado.

El Estado para cumplir todas las obligaciones y necesidades, tenía que recurrir a normas, que servían para regir la convivencia entre los ciudadanos, y el sostenimiento del mismo, dándose aquí los primeros indicios de tributos, lo cual consistía en el aporte de productos para la distribución de los miembros de éste.

Una vez conformado el Estado con poder de imperium se conformaron ciudades, donde aparecían los comerciantes cuya misión principal era el intercambio de productos, conociéndose esta figura como permuta, entrando con esto en la diferencia de

valores de los productos, dándose la necesidad de buscar un valor único denominado precio, y es aquí donde nace la compraventa"¹.

Durante la Edad Media, el patrimonio del Estado continuó confundido con el soberano y era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En ese período se desarrolló el sistema de regalías, que consistía en contribuciones que deberían pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el Rey hacía a los señores feudales (por ejemplo, el derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización de agua).

También se difundieron las tasas, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados "servicios" que éstos le prestaban, por ejemplo para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, etc.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas transformaciones en el sistema del ingreso público. El Rey para restaurar su poder venido a menos en la época feudal, utilizó ante todo los privilegios feudales. Como señor percibía rentas de sus tierras. Después utilizó el sistema de "ayudas" para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir renta en sus

¹ Problemas jurídicos que enfrentan los comerciantes para el cumplimiento de las obligaciones que genera la Ley de IVA. Trabajo de graduación por Eugenio Tévez Castillo y otros. Universidad de El Salvador. Agosto de 1998. p.2 y 3

respectivos dominios; la "ayuda" era percibida por el rey directamente de los habitantes de los diversos dominios señoriales.

Sin embargo, la concepción de impuesto sufrió profundas variantes. Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII, comenzó a despertar resistencia de las clases menos pudientes, que eran más castigadas por el autoritarismo. Con posterioridad a la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente. Surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos. Los recursos patrimoniales tuvieron un decrecimiento y es notable que en el siglo XIX el Estado obtenía la mayor parte de los ingresos de los recursos tributarios.

Pero en el siglo XX ocurrió un resurgimiento de los recursos patrimoniales vinculado al cambio en la concepción del Estado. El Estado moderno asume ciertas actividades económicas e

industriales, antes desconocidas, y la empresa pública pasa a constituirse en fuente de ingreso”²

1.2 Clasificación de los Tributos

En la figura No.1 se presenta un cuadro sinóptico de la clasificación de los tributos para una mejor comprensión, conceptualizando además las tres grandes categorías en que estos se dividen.

Impuesto : “Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”³

Tasa: “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”⁴

Contribución Especial: “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras

² Curso de Finanzas-Derecho Financiero y Tributario. Héctor B. Villegas. 5ª Ed. P.49-52

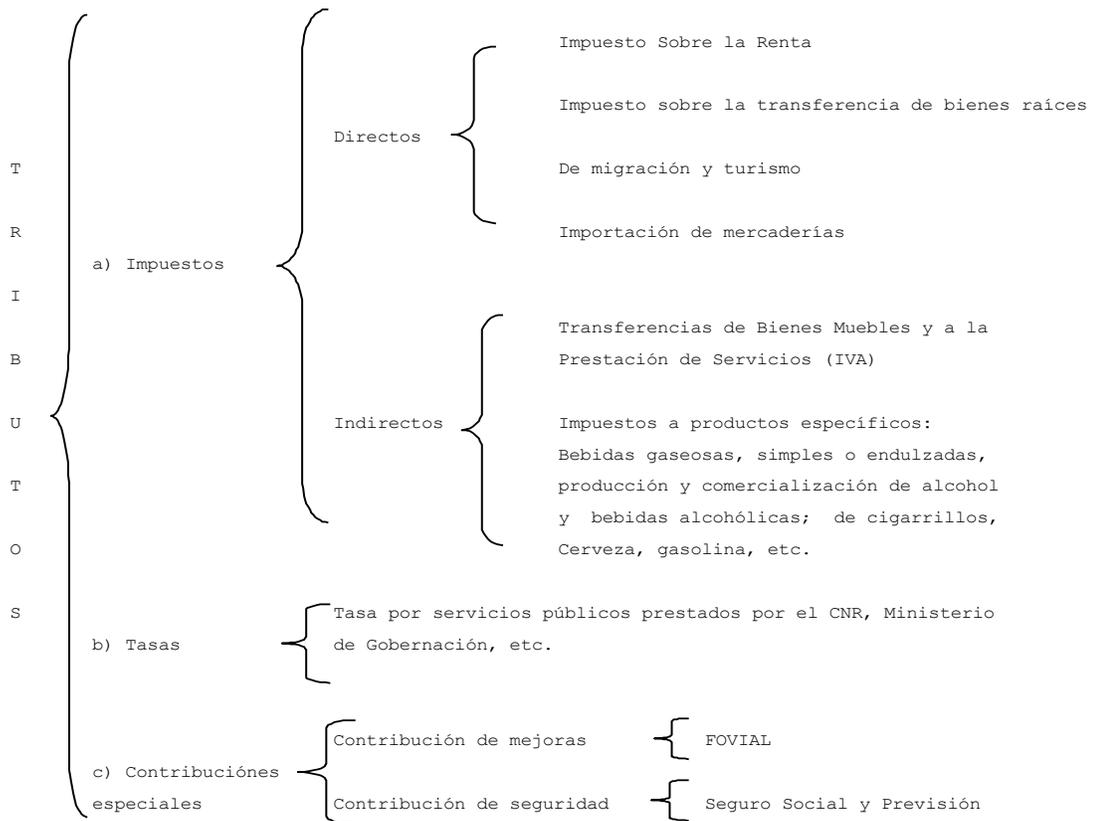
³ Código Tributario. Art.13

⁴ Código Tributario. Art.14

públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

FIGURA 1

Según el Art. 12 del Código Tributario Salvadoreño, los tributos están clasificados en tres categorías:



La Contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de salud y previsión”⁵

1.2.1 Clasificación de los Impuestos

Los impuestos pueden ser: directos o indirectos.

1.2.1.1 Impuestos Directos

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.

Los impuestos directos a su vez se dividen en reales y personales.

Reales son los que recaen 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. Ejemplo: Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces”⁶.

Personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos

⁵ Código Tributario. Art.15

⁶ Formulario Práctico Tributario, p.29, Luis Vásquez López, 1ª. Edición, año 2003

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.

1.2.1.2 Impuestos Indirectos

“Son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. 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 aún más no le interesa conocerla”⁷

En los impuestos indirectos no se grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por persecución. 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 impuesto el sujeto pasivo que está legalmente obligado a pagar el mismo lo traslada a un tercero o sujeto pagador.

Los impuestos indirectos se dividen en impuestos sobre actos e impuestos sobre el consumo.

El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones que son parte del proceso económico.

⁷ Ibid.p.30

Los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias. Estos los encontramos cuando el gravamen se establece por la realización de la última fase del proceso económico que se está gravando, cuando se realizan operaciones destinadas al consumo⁸.

Ventajas de los Impuestos Indirectos⁹

- a) Son los más productivos para el Estado.
- b) Afectan a la mayoría de ciudadanos en la medida de sus posibilidades estableciéndose una relativa uniformidad y universalidad.
- c) Por su flexibilidad permiten al Estado aumentarlos sin mayor oposición del contribuyente.

Desventajas de los Impuestos Indirectos¹⁰

- a) Indeterminación, es decir no permiten conocer a la persona que ha de satisfacerlos.
- b) Fomentan la traslación como resultado, lo paga el consumidor final.
- c) No permiten un efectivo control sobre los contribuyentes.
- d) No son justos porque afectan a la mayoría de la sociedad.

⁸ Ibid.p.30

⁹ Ibid.p.31

¹⁰ Ibid.p.31

1.3 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

1.3.1 A Nivel Mundial¹¹

El impuesto al valor agregado IVA es una derivación de los impuestos a las ventas, tributos que económicamente inciden sobre los consumos.

Este impuesto fue adoptado a nivel mayorista en Francia en 1955, y en su forma actual desde 1968, en Dinamarca 1967, en Alemania 1968, en Suecia 1969, en Holanda 1969, en Luxemburgo y Noruega 1970, en Bélgica 1971, en Italia e Inglaterra 1973, en Turquía 1985, en Portugal, Nueva Zelanda y España 1986, en Grecia 1987, En Hungría 1988, etc. Es muy grande la importancia que se ha asignado al valor agregado en los países europeos. En recientes trabajos se ha dicho: "Cabe suponer que dentro de una década el impuesto al valor agregado será un método predominante de tributación en toda Europa".

En América han adoptado este impuesto, entre otros, Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, México, Perú, Brasil y Uruguay.

En los Estados Unidos donde el impuesto a las ventas está legislado en forma particular por algunos de los Estados que comprende la Unión, los expertos han pensado seriamente en la

¹¹ Op.cit.p.665-666.Hector B. Villegas

posibilidad de implantar este tributo en forma más importante y generalizada como sustitutivo del impuesto a la renta de las sociedades con el objetivo de plantear una competencia más favorable para sus intereses, con relación a los países integrantes del Mercado Común Europeo.

Lo cierto es que los países que actualmente no utilizan el IVA (como los Estados Unidos, Australia, Canadá y Japón) son minoría y tienden a su adopción.

1.3.2 A Nivel Nacional

El 1 de junio de 1915 fue establecida la Ley de Papel Sellado y Timbres, y aunque este impuesto gravaba varias transacciones comerciales, el rubro más importante era el que se refería al gravamen sobre la venta de bienes y servicios, el cual se efectuaba sobre las facturas de ventas y mercaderías y prestación de servicios, lo cual estaba contenido en el artículo 5 No.1 de dicha Ley.

Esta Ley fue objeto de modificación muchas veces, pero en la mayor parte se refería a Papel Sellado, las tasas impositivas se mantuvieron inalterables hasta 1954, llegando en 1986 a un 5%, el cual no era real, ya que tenía su aplicación en forma de cascada, es decir, que en cada una de las etapas de comercialización, se le aplicaba un 5% de impuesto, llegando de

esta manera a pagar al final, un 20%, 25% y en algunas ocasiones el 30% en la transacción comercial (Ver figura No.2).

"Durante los años 1990 y 1991 la economía salvadoreña estaba en crecimiento, la inflación por primera vez bajaba a un 9.8%, lo que suponía una estabilidad en los precios, pero a pesar de todo esto se tenía un déficit fiscal, por lo cual era necesaria una reforma que aumentara considerablemente la recaudación a través de la ampliación del número de contribuyentes, la baja de las tasas de impuestos, y la implementación de adecuados sistemas de control y de administración tributaria.

Parte de dicha reforma era la implementación de un nuevo impuesto que sustituyera al de timbres, que fuera la base de la recaudación del Estado, y que reuniera las características de autocontrol necesarias para su administración"¹² , es así como en julio de 1992, se sustituye mediante Decreto Legislativo No. 296, la Ley de Papel Sellado y Timbres por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, mejor conocida como Ley del IVA".

Inicialmente se fijó una tasa del 10% para gravar la transferencia, importación, internación, exportación y consumo

¹² Entrevista realizada por un canal local en 2°. Trimestre de 1992 a Dr. Pedro Ramón Arriagada Stuvent (Presidente de FUSADES)

de bienes muebles corporales o prestación y autoconsumo de servicios. Años más tarde, la tasa se incrementó al 13% sobre la base imponible del impuesto, manteniéndose vigente este porcentaje hasta la fecha.

1.4 Concepto, Naturaleza y Finalidad del IVA

1.4.1 Concepto

El impuesto al valor agregado (IVA) es aquel que grava exclusivamente el valor que añade al precio de determinado bien o servicio, cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien mueble corporal¹³.

1.4.2 Naturaleza y Finalidad

Conceptualmente, el impuesto al valor agregado tiene como objetivo gravar exclusivamente el valor que añade al precio de venta de un determinado bien o servicio cada uno de los agentes económicos. En esta forma se busca evitar la aplicación de impuesto sobre impuesto, que es una de las características de aquellos tributos a las ventas que se aplican en todas y cada

¹³ Op.cit.p.227 Luis Vásquez López

una de las etapas que van del productor al consumidor, generando el efecto conocido comúnmente con el nombre de "cascada".

El sistema IVA como ya se dijo, grava exclusivamente el mayor valor que se agrega a un producto en cada una de sus etapas de producción, distribución y venta. Esto se consigue mediante un mecanismo que permite deducir del impuesto que afecta al precio de venta de los bienes, el IVA soportado por el adquirente en la etapa inmediata anterior.

De esta manera, cada uno de los que intervienen en las etapas previas a la del consumo de un artículo, si bien pagan el IVA en las compras de sus materias primas, insumos, productos terminados, etc. lo recuperan íntegramente con cargo al eslabón siguiente de la cadena y así sucesivamente hasta llegar al adquirente o consumidor final que es, entonces, el que en definitiva resiste el monto total del impuesto que ha gravado los diferentes valores que se han ido agregando al producto hasta llegar a sus manos (figura 2 y 3)"¹⁴.

El IVA, "impuesto al valor agregado", es un impuesto a la venta de bienes de consumo. Para entender mejor su significado, hay que analizar sus características:

- 1- Es un impuesto al consumo de las personas.

¹⁴ Op.cit.p.227 Luis Vázquez López

- 2- Es un impuesto indirecto ya que se impone a los bienes y servicios y no a las personas directamente; es decir, indirectamente, las personas, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, pero el Estado no se los cobra directamente a éstas.
- 3- Es un impuesto regresivo ya que se cobra a todos por igual; es decir, sin importar la capacidad económica de una persona.
- 4- El cobro del IVA se hace sobre el valor agregado (como su nombre lo indica); es decir, el impuesto se aplica sólo a la diferencia entre el valor de las ventas de una empresa y el valor de sus compras a otras empresas, entre el precio de venta final y la suma de los costos parciales.

Desde el punto de vista económico puede sostenerse que el único y real sujeto del IVA es el consumidor final de un producto y que la base imponible está constituida, en principio, por los costos directos que se han incorporado al bien en cada una de sus fases de producción y venta más los márgenes de comercialización inherentes a sus sucesivas transferencias.

FIGURA 2

CUADRO COMPARATIVO DE LOS IMPUESTOS DE TIMBRES SOBRE VENTAS E IVA, RECAUDADO EN ETAPAS MÚLTIPLES

| | Impuesto de timbres 5% | | Impuesto al valor agregado (IVA) 13% | | | |
|---|---------------------------|------------------|---|-------------------|------------------|------------------|
| | Precios | Fisco percibe | Precios | Crédito Fiscal | Débito Fiscal | Fisco Percibe |
| 1) PRODUCTOR "A" | | | | | | |
| Vende materia prima en | 1,000.00 | | 1,000.00 | | | |
| Más impuesto * | 50.00 | | 113.00 | | 113.00 | 113.00 |
| Precio de venta total | 1,050.00 | 52.50 | 1,113.00 | | | |
| 2) PRODUCTOR "B" | | | | | | |
| Adquiere materias primas en | 1,050.00 | | 1,000.00 | (113.00) | | |
| <u>Agrega:</u> | | | | | | |
| Mano de obra | 500.00 | | 500.00 | | | |
| Margen de utilidad: 25% s/el costo | 388.00 | | 375.00 | | | |
| Precio de venta neto | 1,938.00 | | 1,875.00 | | | |
| Más impuesto * | 97.00 | | 243.75 | | 243.75 | 130.75 |
| Precio de venta total | 2,035.00 | 101.75 | 2,118.75 | | | |
| 3) MAYORISTA | | | | | | |
| Compra en | 2,035.00 | | 1,875.00 | (243.75) | | |
| Margen de utilidad: 15% s/ el costo | 305.25 | | 281.25 | | | |
| Precio de venta neto | 2,340.25 | | 2,156.25 | | | |
| Más impuesto * | 117.00 | | 280.31 | | 280.31 | 36.56 |
| Precio de venta total | 2,457.25 | 122.86 | 2,436.56 | | | |
| 4) MINORISTA | | | | | | |
| Compra en | 2,457.25 | | 2,156.25 | (280.31) | | |
| Margen de utilidad: 10% s/ el costo | 245.73 | | 215.63 | | | |
| Precio de venta neto | 2,702.98 | | 2,371.88 | | | |
| Más impuesto * | 135.15 | | 308.34 | | 308.34 | 28.03 |
| Precio de venta al consumidor | 2,838.13 | 141.91 | 2,680.22 | | | |
| * Impuesto estimado por vendedor para establecer su precio de venta | | | | | | |
| Total de impuesto recaudado por el fisco | | 419.02 | | | | 308.34 |

Fuente: Conozca el IVA. p.109-110. Mendoza Orantes, Ricardo. El Salvador 1992.

FIGURA 3

CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE TIMBRES SOBRE VENTAS E IVA

| Impuesto de timbres 5% | | | Impuesto al valor agregado (IVA) 13% | | |
|------------------------------|----------|----------|--|--------------------|--------------------|
| Cuenta | Cargo | Abono | Cuenta | Cargo | Abono |
| 1) PRODUCTOR "A" | | | 1) PRODUCTOR "A" | | |
| Caja y Bancos Ventas | 1,050.00 | 1,050.00 | Caja y Bancos Débito Fiscal Ventas | 1,113.00 | 113.00 1,000.00 |
| V/ Venta materia prima | 1,050.00 | 1,050.00 | V/ Venta materia prima | 1,113.00 | 1,113.00 |
| 2) PRODUCTOR "B" | | | 2) PRODUCTOR "B" | | |
| Inventarios Caja y Bancos | 1,050.00 | 1,050.00 | Inventarios Crédito Fiscal Caja y Bancos | 1,000.00 113.00 | 1,113.00 |
| V/ Compra materia prima | 1,050.00 | 1,050.00 | V/ Compra materia prima | 1,113.00 | 1,113.00 |
| Caja y Bancos Ventas | 2,035.00 | 2,035.00 | Caja y Bancos Débito Fiscal Ventas | 2,118.75 | 243.75 1,875.00 |
| V/ Venta artículo x | 2,035.00 | 2,035.00 | V/ Venta artículo x | 2,118.75 | 2,118.75 |
| 3) MAYORISTA | | | 3) MAYORISTA | | |
| Inventarios Caja y Bancos | 2,035.00 | 2,035.00 | Inventarios Crédito Fiscal Caja y Bancos | 1,875.00 243.75 | 2,118.75 |
| V/ Compra artículo x | 2,035.00 | 2,035.00 | V/ Compra artículo x | 2,118.75 | 2,118.75 |
| Caja y Bancos Ventas | 2,457.25 | 2,457.25 | Caja y Bancos Débito Fiscal Ventas | 2,436.56 | 280.31 2,156.25 |
| V/ Venta artículo x | 2,457.25 | 2,457.25 | V/ Venta artículo x | | |
| 4) MINORISTA | | | 4) MINORISTA | | |
| Inventarios Caja y Bancos | 2,457.25 | 2,457.25 | Inventarios Crédito Fiscal Caja y Bancos | 2,156.25 280.31 | 2,436.56 |
| V/ Compra artículo x | 2,457.25 | 2,457.25 | V/ Compra artículo x | 2,436.56 | 2,436.56 |
| Caja y Bancos Ventas | 2,838.13 | 2,838.13 | Caja y Bancos Débito Fiscal Ventas | 2,680.22 | 308.34 2,371.88 |
| V/ Venta a consumidor | 2,838.13 | 2,838.13 | V/ Venta a consumidor | 2,680.22 | 2,680.22 |

1.5 Ámbito de Aplicación

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es aplicable a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, según lo prescrito en el artículo 1 de dicha ley.

El artículo 2 de esta ley hace referencia a la aplicación que tiene este impuesto, sin perjuicio de la imposición de otros impuestos que graven los mismos actos o hechos. Los impuestos especiales a que se refiere este artículo se encuentran regulados por otras leyes, por lo que el artículo 51 literal "d" de la Ley de IVA aclara el procedimiento a seguir en cuanto al tratamiento que debe darse cuando sea el caso de imposición de los mismos actos o hechos, los cuales deben adicionarse a la base imponible para calcular el impuesto respectivo de IVA.

Como puede apreciarse, este impuesto es de aplicación para todas las empresas, sean estas privadas o propiedad del Gobierno Central y las instituciones públicas descentralizadas o autónomas, no importando a que sector de la economía nacional pertenezcan, bastando solamente la realización de los hechos

generadores previstos en la Ley de IVA para convertirse en sujetos pasivos o deudores del impuesto.

1.6 Importancia del IVA en el Presupuesto General de la Nación

Visualizando el comportamiento del IVA en los últimos años (Ver figura 4, 5 y 6) ha crecido proporcionalmente a los ingresos corrientes del Estado y actualmente constituye la fuente principal de recaudación. En una reciente publicación de un periódico local¹⁵ se muestra que los ingresos corrientes recaudados de enero a agosto de 2003 ascendieron a \$1,268.9 millones, contribuyendo el IVA con \$640.3 millones de ese total, es decir, el IVA representó un 51% de los ingresos corrientes del Estado (Ver figura 7).

1.7 Entidad Reguladora del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA

En la actualidad existe una entidad única reguladora del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA, conocida como El Ministerio de Hacienda, que a través de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) se encarga de velar por el cumplimiento de lo estipulado en la Ley,

¹⁵ El Diario de Hoy. Miércoles 10 de septiembre de 2003. p.49

Código Tributario y Reglamentos, en lo referente a este impuesto.

1.7.1 Antecedentes Históricos del Ministerio de Hacienda

“La historia del Ministerio de Hacienda comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, Don José María Cornejo, quien asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a Don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer Don Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder Don Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a don Juan José Córdova”¹⁶

A través de la historia esta Institución ha venido sufriendo muchas modificaciones en su organización, es así como el 1 de marzo de 1990, mediante Decreto Legislativo No. 451 desaparecen la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, las cuales hasta antes de la entrada en vigencia del mencionado Decreto funcionaban separadamente, la primera administrando los impuestos directos y la segunda los indirectos, estas dos Direcciones desaparecen y se crea la que actualmente funciona como Dirección General de Impuestos Internos.

¹⁶ Pagina Web del Ministerio de Hacienda

FIGURA 4

Cuadro Comparativo de Ingresos Corrientes del Estado.

Valores en millones de dólares

| Período | Tributarios | | | | | | No Tributarios | Total Ingresos Corrientes |
|--------------------|-------------|--------|------------------------|-----------------------|-----------------|----------------------------|----------------|---------------------------|
| | IVA | Renta | Impuestos Arancelarios | Impuestos Especificos | Otros Impuestos | Total Ingresos Tributarios | | |
| Mayo 00 - Junio 01 | 829.00 | 441.10 | 141.70 | 52.87 | 3.98 | 1,468.65 | 107.15 | 1,575.80 |
| Mayo 01 - Junio 02 | 880.30 | 470.80 | 150.70 | 57.90 | 14.70 | 1,574.40 | 86.60 | 1,661.00 |
| Mayo 02 - Junio 03 | 934.50 | 511.60 | 161.70 | 65.00 | 16.00 | 1,688.80 | 141.00 | 1,829.80 |

Fuente: Memoria de Labores del Ministerio de Hacienda años 2000-2003

FIGURA 5

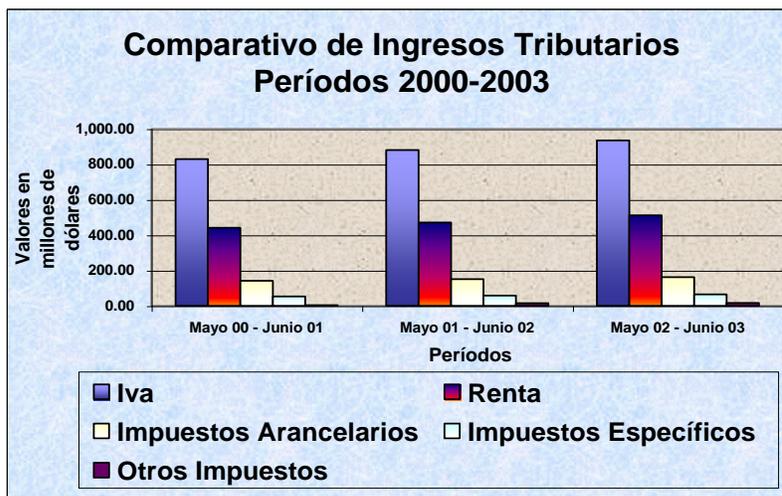


FIGURA 6

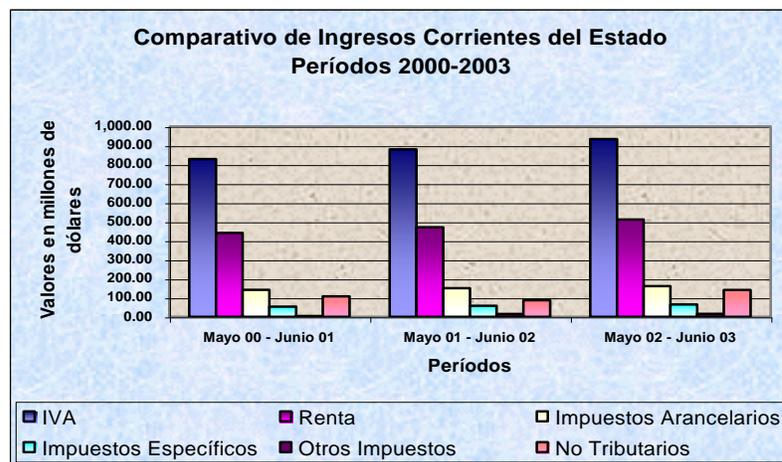
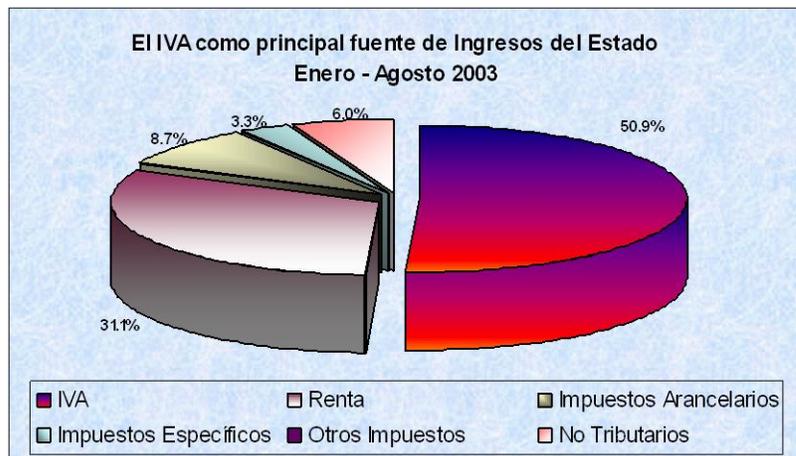


FIGURA 7



1.7.2 Misión del Ministerio de Hacienda

“Velar porque exista una inversión pública sostenible y eficiente, para promover el desarrollo y satisfacer las necesidades más apremiantes de los salvadoreños, con disciplina fiscal y estabilidad.”¹⁷

1.7.3 Principales Funciones del Ministerio de Hacienda

➤ Dirigir las finanzas públicas, así como definir y orientar la política financiera del Estado;

¹⁷ Ibid

- ↗ Armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria y proponer al Organo Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la República, las disposiciones que afecten al Sistema tributario;

- ↗ Armonizar y orientar la política fiscal con otras políticas estatales;

- ↗ Participar en la formulación de las políticas de fomento a las actividades productivas y en la administración de incentivos que para tales fines se otorguen;

- ↗ Organizar, dirigir y controlar la recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos, pudiendo auxiliarse para fines de recaudación, con los bancos y otras instituciones financieras;

- ↗ Participar con el Ministerio de Economía, en la orientación y dirección de la política comercial y decidir en lo que concierne al aspecto arancelario y hacendario, especialmente en lo relacionado con el servicio de aduanas;

- ↗ El manejo de los ingresos, incluyendo Impuestos Internos y Aduanas;

1.8 Aspectos Relevantes del IVA

Estos aspectos serán enfocados en dos tipos de obligaciones:

Las obligaciones formales y las obligaciones sustantivas.

Sabiendo que son obligaciones formales los deberes y requisitos de carácter formal que los contribuyentes deben cumplir, por estar enmarcados en la Ley, tales como:

- ↻ Inscribirse en el Registro de Contribuyentes
- ↻ Emitir y otorgar los documentos legales a sus clientes
- ↻ Exigir a sus proveedores los documentos legales
- ↻ Efectuar las anotaciones diariamente en los libros de IVA
- ↻ Presentación de la declaración mensual
- ↻ Brindar información a la DGII, cuando ésta lo solicite
- ↻ Comunicar cambios de dirección

Obligación de Inscribirse

El artículo 86 del Código Tributario establece que están obligados a inscribirse en el registro de contribuyentes todos los sujetos pasivos que de acuerdo con la ley resulten obligados. La ley en su artículo 20 regula esta obligación, considerando como contribuyentes a las personas naturales o jurídicas, las sucesiones, las sociedades nulas, irregulares o

de hecho, los fideicomisos y las asociaciones cooperativas, las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y las instituciones públicas descentralizadas o autónomas, si realizaran los hechos previstos en la ley.

El plazo para tal inscripción es dentro de los quince días siguientes a la fecha de iniciación de actividades (art. 86 Código Tributario).

Estarán excluidos del impuesto quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, en los doce meses anteriores por un monto menor a \$5,714.29 y cuando el total de su activo sea inferior a \$2,285.71 (según artículo 28 de la ley).

Emitir y Otorgar los Documentos Legales

Los artículos 107 al 112 del Código Tributario contienen los procedimientos que los contribuyentes deben seguir para la emisión de Créditos Fiscales, Facturas, Comprobantes de Liquidación, Notas de Remisión, Notas de Débito, Notas de Crédito, Comprobantes de Retención y Tiquetes sustitutos de facturas. Los requisitos formales que deben reunir tales documentos son tratados en los artículos 114 y 115 del mismo Código.

Anotar las Operaciones Diarias en Registros (libros) de IVA

En el artículo 141 del Código Tributario se regulan los procedimientos encaminados al control del impuesto, llevando para tal efecto libros o registros autorizados por un Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, así como otros registros especiales que sean necesarios para tal fin. Las anotaciones en libros o registros no deben tener un retraso mayor a quince días calendario, los cuales se cuentan a partir de la fecha de emisión de los documentos legales exigidos por la Ley de IVA.

Presentación de Declaración

La declaración jurada deberá ser presentada en la DGII, Dirección General de Tesorería o en las instituciones autorizadas por el Ministerio de Hacienda, dentro de los diez primeros días hábiles de cada mes (Art. 94 Ley). El artículo 91 del Código Tributario aclara que debe presentarse la declaración aunque no resulte impuesto a pagar.

Comunicar Cambio de Dirección

Los contribuyentes disponen de diez días para comunicar por escrito el cambio de domicilio, los que se empiezan a contar a partir de la fecha en que se produzca el mismo. Dicho cambio deberán hacerlo los contribuyentes y responsables personalmente o por medio de terceros debidamente autorizados; el duplicado del aviso debidamente sellado hará fe de dicha información (Art. 57 Código Tributario)

Y como obligaciones sustantivas debe entenderse el pago efectivo del impuesto que los contribuyentes hacen a la Administración Tributaria, en el período fiscal correspondiente, así como el pago de multas por infracciones a la ley.

Hecho generador

El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria (Art. 58 del Código Tributario)

Los hechos generadores contemplados en la Ley de IVA son los siguientes:

Transferencia de dominio de bienes muebles corporales (Art. 4)

Retiro de las empresas de bienes muebles corporales (Art. 11)

Importación e internación de bienes y servicios (Art. 14)

Prestación de servicios (Art. 16)

Transferencias de bienes del activo fijo antes de los 2 años de posesión (Art. 71)

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 (Art. 62 Código Tributario).

El artículo 198 del Código Tributario establece que cuando en los libros de contabilidad del contribuyente estén asentados ingresos sin la documentación legal, sin haber sido estos asentados en libros de IVA, se presumirá que dichos ingresos son gravables para el período en el cual se registró contablemente.

En la Ley de IVA la base genérica está regulada por el artículo 47 y las bases imponibles específicas en el artículo 48.

1.9 Reformas Relevantes a la Ley de IVA

La Ley del IVA ha venido sufriendo constantes reformas, de las cuales las más relevantes han sido las emitidas en 1999, que incluyen:

- ↗ La eliminación del Comprobante de Crédito Fiscal por compra de víveres efectuadas por empresas que no se dediquen al rubro de la alimentación.
- ↗ La creación de una sanción para los negocios que emitan Comprobantes de Crédito Fiscal por venta de alimentos a contribuyentes cuyo giro no sea la venta de comida en restaurante.
- ↗ La eliminación del reclamo del crédito fiscal por la construcción de bienes inmuebles por sub-contratos.
- ↗ La derogatoria de las exenciones de las mercaderías tales como granos básicos, frutas en estado natural, leche fluida y medicinas.

Otra importante reforma fue la entrada en vigencia del Código Tributario bajo decreto No.230 en enero del 2001, el cual vino a regular la parte procedimental de las diferentes leyes fiscales de los impuestos internos, quedando en estas últimas las obligaciones sustantivas.

1.10 Importancia de los Registros Contables

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en fechas recientes ha implementado algunos planes de fiscalización encaminados a alcanzar las metas de recaudación de los

diferentes impuestos; uno de los puntos claves de fiscalización es el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), ya que constituye una de las más importantes fuentes de los ingresos tributarios y que a través de los documentos que dicha ley exige a los contribuyentes, puede controlarse el cumplimiento de otras obligaciones fiscales como por ejemplo el pago del Impuesto sobre la Renta, el cual ocupa otro importante lugar en la recaudación tributaria del Estado.

Se han puesto en marcha planes como el denominado "Plan Fedatario", el cual consiste en visitas que sin previo aviso y de manera anónima hace un delegado debidamente autorizado por la DGII para observar los procedimientos y emisión de documentos legales exigidos por la ley de IVA por las ventas que realizan en establecimientos comerciales, así como también durante el período de agosto hasta diciembre del año 2002 se implementó el "Plan de verificación de emisión de facturas" el cual consistió en revisar las series numéricas de los talonarios de facturas, las autorizaciones de las cajas registradoras, los libros de IVA y los registros contables, así como vigilar los procedimientos para la emisión de facturas.

Entre los resultados arrojados por estos planes de fiscalización pueden enumerarse los siguientes:

- 1) Registro de operaciones con atraso mayor al permitido (tanto por la Ley de IVA como por la de Renta).
- 2) No se llevan registros de control de inventarios.
- 3) No se llevan registros especiales, estando obligados para ello.

Como puede observarse, las infracciones mencionadas anteriormente están directamente relacionadas con los registros contables, principalmente los exigidos por la Ley de IVA, las cuales tienen su correspondiente sanción en el Código Tributario, y éstas en muchas ocasiones son recurrentes y de un monto muy alto, lo cual perjudica la situación económica del contribuyente, el cual para no verse envuelto en estas situaciones tendría que cumplir de la manera que la Ley lo establece, llevando sus registros de IVA actualizados y de ser posible, paralelamente con su contabilidad, para así tener la oportunidad de confrontar ambos registros previamente a la elaboración de la declaración de IVA, evitando de esta manera incurrir en infracciones a corto o a largo plazo.

Además del cumplimiento con la ley de IVA, el contribuyente deberá soportar con partidas contables que contengan la documentación que permita establecer el origen de las operaciones registradas, que cumplan con lo establecido por el Código Tributario, el Código de Comercio (Art. 435, 438, 439 y

436) y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría (Art. 17), ya que cumpliendo con estos requisitos, la Administración Tributaria da preferencia en materia probatoria (según Art. 210 del Código Tributario) a los estados financieros sobre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida en los libros de contabilidad sobre la suministrada en los estados financieros.

1.11 Valuación, Registro y Presentación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) en los Estados Financieros

1.11.1 Valuación

Los Activos o Pasivos por Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA deberán ser medidos a la tasa de impuesto estipulada en la Ley del mismo, que haya sido decretada a la fecha del balance.

1.11.2 Registros Contables

La entrada en vigencia de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) en septiembre de 1992, obligó a los contribuyentes a crear

registros especiales (contables y fiscales), así como la elaboración de nueva papelería que le permitiera controlar adecuadamente el nuevo impuesto, lo cual generó muchos inconvenientes en la práctica debido a que se trataba de un impuesto desconocido para la mayoría de profesionales en contaduría. Estos registros comprendían la creación de cuentas especiales como:¹⁸

Crédito Fiscal-IVA: Cuenta de Activo en la cual se registra el IVA que se paga a otros contribuyentes al comprar bienes muebles o contratar servicios.

Débito Fiscal-IVA: Cuenta de Pasivo en la cual se registra el IVA que se cobra a otros contribuyentes o consumidores finales al vender bienes muebles o prestar servicios.

IVA por Pagar: Cuenta de Pasivo en la cual se registra el impuesto a pagar resultante del cierre del Crédito y Débito Fiscal.

Al comprar mercaderías o contratar servicios los contribuyentes exigen un comprobante llamado Crédito Fiscal, asentándolo en el libro diario, luego todos los comprobantes del mes se anotan en el libro de compras.

¹⁸ Contabilidad I. Manuel de Jesús Fornos Gómez. 2da Ed. Ediciones Contables p.147

Al vender mercaderías o prestar servicios, si es a otros contribuyentes del impuesto, se emiten Comprobantes de Crédito Fiscal y si es a consumidores se emiten Facturas, en ambos casos se anotan en el libro diario, luego los Comprobantes de Crédito Fiscal se registran en el Libro de Ventas a Contribuyentes y las Facturas se registran en el Libro de Ventas a Consumidores Finales.

Al final del mes se deduce el IVA crédito fiscal del IVA por las ventas a contribuyentes y a consumidores y se provisiona el impuesto correspondiente en una cuenta por pagar.

1.11.3 Presentación en los Estados Financieros

Los Activos y Pasivos por Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA, deberán ser presentados por separado en Activo y Pasivo Corriente en el balance.

1.12 Casos Prácticos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) Divulgados¹⁹

Por Compras

¹⁹ Ibid.p.142-146

El 1 de Mayo del 2003 la empresa XYZ compra 20 calculadoras modelo FC-50 con valor neto de 200.00 dólares cada una, pagando la mitad al contado y el resto a 90 días plazo, a Distribuidora CASIO de El Salvador, según comprobante de crédito fiscal No.XXX

Cálculos:

| | |
|-----------------------------|-------------|
| Valor Neto de Compra | \$ 4,000.00 |
| (20 calculadoras x 200.00) | |
| Crédito Fiscal-IVA | \$ 520.00 |
| Valor Bruto (VN + IVA) | \$ 4,520.00 |
| Total a Pagar | |
| Al Contado (4520.00 x 0.50) | \$ 2,260.00 |
| Al Crédito (4520.00 x 0.50) | \$ 2,260.00 |

Mayo 1

Partida No 1

| Cuenta | Debe | Haber |
|---------------------------------|-------------|--------------|
| <u>Crédito Fiscal-IVA</u> | \$ 520.00 | |
| <u>Mercaderías</u> | \$ 4,000.00 | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ 2,260.00 |
| Banco Cuscatlán | | |
| <u>Cuentas por Pagar</u> | | \$ 2,260.00 |
| Compra de 20 calculadoras CASIO | | |
| TOTAL | \$ 4,520.00 | \$ 4,520.00 |

Devoluciones sobre Compras

El 5 de mayo del 2003 XYZ, S.A de C.V. devuelve dos calculadoras FC-50 por fallos técnicos a CASIO, las cuales son abonadas a su cuenta por lo cual CASIO le extiende nota de crédito.

Mayo 5

| Partida No 2 | | |
|---|-------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>Cuentas por Pagar</u> | \$ 452.00 | |
| <u>IVA- Crédito Fiscal</u> | | \$ 52.00 |
| <u>Mercaderías</u> | | \$ 400.00 |
| Por devolución de 2 calculadoras, según nota de crédito | | |
| TOTAL | \$ 452.00 | \$ 452.00 |

Los proveedores extienden una nota de crédito, cuando se les hace una devolución con objeto de ajustar el Crédito Fiscal.

Descuento sobre Compras

El 7 de Mayo. Al mayorizar "Cuentas por Pagar" observamos que el saldo adeudado por XYZ a CASIO, S.A de C.V. es de 1,808.00

dólares, el cual paga en esta fecha recibiendo el 5% de descuento por pronto pago.

| | |
|-------------------------------|-------------|
| Saldo Bruto Deuda | \$ 1,808.00 |
| Descuentos (1808/1.13)x 0.05) | \$ 80.00 |
| Crédito Fiscal-IVA (80x0.13) | \$ 10.40 |
| Nuevo Saldo Deuda | \$ 1,717.60 |

Mayo 7

Partida No 3

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|--------------------|--------------------|
| <u>Cuentas por Pagar</u> | \$ 1,808.00 | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ 1,717.60 |
| Banco Cuscatlán | | |
| <u>IVA- Crédito Fiscal</u> | | \$ 10.40 |
| <u>Mercaderías</u> | | \$ 80.00 |
| Descuento por pronto pago a favor de XYZ | | |
| TOTAL | <u>\$ 1,808.00</u> | <u>\$ 1,808.00</u> |

Ventas a Contribuyentes del Impuesto

El 24 de mayo XYZ, vende a Ortega Industrias, 12 calculadoras CASIO FC-50, con un valor neto de 425.00 dólares c/una, a 90 días plazo. El Costo de venta equivale a 2,480.04 dólares.

| | |
|---------------------------|---------------------------|
| Valor Neto de Venta | \$ 5,100.00 |
| (12 calculadoras 425.00) | |
| Débito Fiscal (5100x0.13) | <u>\$ 663.00</u> |
| Total a cobrar a crédito | <u><u>\$ 5,763.00</u></u> |

Mayo 24

Partida No 4

| Cuenta | Debe | Haber |
|---|---------------------------|---------------------------|
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | \$ 5,763.00 | |
| <u>Costo de Venta</u> | \$ 2,480.04 | |
| <u>Mercaderías</u> | | \$ 2,480.04 |
| <u>IVA- Crédito Fiscal</u> | | \$ 663.00 |
| <u>Ventas</u> | | \$ 5,100.00 |
| Por venta de calculadoras a Ortega Industrias. | | |
| TOTAL | <u><u>\$ 8,243.04</u></u> | <u><u>\$ 8,243.04</u></u> |

FIGURA 8

1.13 Ejemplos de Diferencias Contables Generadas por Interpretación Errónea de los Aspectos Fiscales referente al Impuesto al Valor Agregado IVA

| EVENTO | DESCRIPCION | RIESGO PARA LA COMPANIA | PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS |
|---|---|---|--|
| 1. Venta de Bienes Muebles y Prestación de Servicios a diplomáticos. | Ingresos no gravados, comúnmente considerados como exentos. El Art.44 (derogado) y 46 de la Ley de IVA no las contempla como exentas. | Deducción de un Crédito Fiscal menor al aplicar la proporcionalidad y por ende un pago mayor de impuesto de IVA. | Saldos erróneos en cuentas de gasto del Estado de Resultado y en cuentas por pagar del Balance General. |
| 2. Transferencia de bienes del activo fijo después de los dos años de posesión. | Según el Art. 71 de la Ley de IVA y 26 del Reglamento de IVA, no debe elaborarse un documento legal para esta operación. | Pago de un impuesto de IVA mayor al correspondiente por la elaboración de una factura de consumidor final o un CCF. | Saldos inflados en cuentas por pagar referente a IVA. |
| 3. Transferencia de bienes del activo fijo antes de los dos años de posesión. | Según el Art. 71 de la Ley de IVA y 26 del Reglamento de IVA, debe elaborarse un documento legal para esta operación. | Multa por la no emisión del documento legal de IVA. | Cuenta por pagar de IVA con saldo menor al correspondiente Posteriormente el Estado de Resultado se verá afectado por la multa que deberá registrarse como gasto no deducible, así como el IVA ya que éste deberá calcularse sobre el valor de la transacción y el cual no podrá ser recuperado. |
| 4. Contabilización de proporcionalidad en operaciones gravadas y exentas. | Registro del crédito fiscal proporcional como gasto no deducible para ISR. Según el Art. 70 de la Ley de IVA es deducible el crédito fiscal que resulte de estas operaciones. | Pago de un monto mayor de Impuesto Sobre la Renta y por ende, una disminución en la utilidad por distribuir a los socios. | Cuenta de Utilidad del Ejercicio inferior e Impuesto por Pagar superior a los que correspondería. |

| EVENTO | DESCRIPCION | RIESGO PARA LA COMPANIA | PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS |
|---|---|--|--|
| 5. Cobro por servicios prestados fuera del territorio nacional. | Según el Art. 19 de la Ley de IVA los servicios que no son prestados en el país no causan impuesto por lo tanto no debe emitirse factura de consumidor final ni comprobante de crédito fiscal. Así como el Art. 16 del Impuesto sobre la Renta, también lo establece como no gravable para dicho impuesto. | Pago de mayor impuesto al que correspondería tanto de IVA como de Impuesto Sobre la Renta. | Las Cuentas por Pagar de IVA e Impuesto Sobre la renta muestran saldos mayores. |
| 6. Cambio o devolución de Bienes después del período permitido. | Cuando se reciben o entregan bienes en concepto de devolución y ya ha finalizado el plazo que según la Ley del IVA es aplicable, no deben emitirse notas de crédito o débito o anular la factura que dio origen a tal transacción. Art. 110 y 111 del Código Tributario. | Si se emitieren tales documentos el emisor se haría acreedor a multas por haberlo hecho fuera del plazo legal. | Incremento en los gastos por concepto de impuesto de IVA, que en este caso deberían ser considerados como no deducibles. |
| 7. Operaciones de Canje entre Compañías. | El Art.48 literal e) de la Ley de IVA establece que la base imponible será el valor de los bienes de cada parte y el lit. h) dice que en la prestación de servicios es el valor de la contraprestación. Por tal razón cada contribuyente deberá emitir el correspondiente documento fiscal. | Sujeto a observación por parte del Auditor Fiscal y acreedor a una multa por no corregir esta deficiencia. | Saldos erróneos en cuentas de gasto e ingresos del Estado de Resultados y en cuentas por pagar del Balance General. |

CAPITULO II

2. METODOLOGÍA DEL TRABAJO DE GRADUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OBLIGACIONES FISCALES REFERENTE AL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA)

2.1 Introducción

Según el Método Científico, la metodología utilizada se define como: La investigación para el conocimiento de la realidad observable, que consiste en formularse interrogantes sobre ésta, con base a la teoría ya existente, tratando de hallar soluciones a los problemas planteados; se basa en la recopilación de datos, su ordenamiento y posterior análisis.

La integración lógica del conjunto de conocimientos presentados mediante conceptos (elementos de las leyes y teorías) produce un sistema teórico que supera los resultados obtenidos con la simple suma de los mismos; lo cual permite obtener nuevas conclusiones sobre la realidad, este es el proceso y el producto del método científico.

2.2 Área de Estudio

El desarrollo de la investigación se llevó a cabo en el área contable, específicamente en los aspectos fiscales referente a la Ley de IVA en el sector de la gran empresa.

2.3 Tipo de Estudio

La investigación se desarrolló utilizando el método inductivo, ya que éste inicia de situaciones particulares para llegar a conclusiones generales, es decir, que se analizaron individualmente los procedimientos y técnicas utilizadas por los profesionales en contaduría de la gran empresa afiliada a la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador y cuyos resultados constituyeron la base para inferir el comportamiento del universo.

La investigación fue basada en los siguientes criterios:

a) Retrospectiva

Por el tiempo de ocurrencia de los hechos, ya que el estudio realizado se basó en hechos pasados.

b) Correlacional

De acuerdo al análisis y alcance de los resultados se verificaron las relaciones existentes entre las variables y los cambios que en ellas se producen.

c) Longitudinal

Debido a que se cubrió un período de tiempo ininterrumpido.

2.4 Universo, Población, Muestra y Unidades de Investigación

2.4.1 Universo

Se definió como Universo las empresas afiliadas a la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador, ya que es una entidad que aglutina las principales empresas del país, clasificándolas en pequeñas, medianas y grandes, de acuerdo al capital social y monto del activo que poseen.

2.4.2 Población

Considerando que el número de éstas es elevado (1,600 afiliados a nivel nacional) se seleccionó para efectos de estudio las 72 empresas registradas por dicha entidad como "grandes" (Anexo No. 1) las cuales se encuentran ubicadas en el Área Metropolitana de San Salvador.

Se investigó esta población por considerarse homogénea y representativa, además por ser esta zona, donde se encuentran concentradas las principales empresas del país y son ellas las que realizan diversidad de operaciones, lo cual permitirá dar un diagnóstico apegado a la realidad salvadoreña.

2.4.3 Muestra

Debido a que el número de empresas comprendidas en la población es alto, no fue posible realizar las encuestas y entrevistas al 100% de ellas, por lo cual se seleccionó una muestra representativa por medio de una fórmula convencionalmente utilizada para los estudios de poblaciones menores a 10,000 elementos.²⁰

$$n = \frac{Z^2 q / E^2 p}{1 + 1/N ((Z^2 q / E^2 p) - 1)}$$

Donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Población

Z = Representa el nivel de confianza requerido para generalizar los resultados obtenidos hacia toda la población

²⁰ Guía para realizar investigaciones sociales. Raúl Rojas Soriano. Editorial Plaza y Valdés. 4ª. Ed. p.176

p & q= Representan la variabilidad del fenómeno estudiado

E = Representa el nivel de precisión con que se generalizarán los resultados

Para el estudio se utilizarán los valores siguientes:

$$Z = 90\% \rightarrow 1.64$$

$$q = 0.20$$

$$p = 0.80$$

$$E = 0.10$$

$$N = 72 \text{ empresas}$$

$$n = \frac{(1.64)^2 (0.20) / (0.10)^2 (0.80)}{1 + 1/72 \left(\left((1.64)^2 (0.20) \right) / \left((0.10)^2 (0.80) \right) \right) - 1}$$

$$n = \frac{67.24}{1 + 66.24 / 72}$$

$$n = 35.02 \rightarrow 35 \text{ EMPRESAS}$$

Estas 35 empresas fueron seleccionadas de la población por medio de la asignación de un número a cada una de las 72 empresas componentes del listado, ubicando los números en un recipiente y posteriormente se procedió a la extracción de los mismos en forma aleatoria y a contactar por teléfono las citas para las

entrevistas, en los casos que no se obtuvo una respuesta favorable se desechó la alternativa y se procedió a extraer otra, en la misma forma hasta completar las 35 empresas.

2.4.4 Unidades de Investigación

La investigación contempló recabar información a través de los Jefes de las unidades contables del sector de la gran empresa afiliada a la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador.

2.5. Fuentes de Información

2.5.1 Información Secundaria

Se recopiló información mediante consulta de textos relacionados con el IVA; así como también: legislación fiscal salvadoreña, libros, revistas, boletines, periódicos, memorias, entrevistas televisivas e información de internet que permitieron crear un marco de referencia sobre el tema.

Para una mejor comprensión de la lectura se utilizarán abreviaturas cuando se refiera a la legislación (Anexo No. 4).

2.5.2 Información Primaria

En el desarrollo de la investigación de campo se utilizó la técnica de encuesta (Anexo No. 2).

Esta fue orientada por medio de cuestionario técnicamente diseñado, dirigida a los jefes de las unidades contables de la gran empresa, para permitir la recolección de información sustentante de la problemática observada en el registro contable de los aspectos fiscales requeridos por la Ley de IVA.

2.6 Estrategias de Investigación

La encuesta se realizó en la muestra seleccionada, utilizando la información contenida en el listado proporcionado por la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador (Anexo No. 1).

Primeramente se establecieron los días que se dedicarían a la recolección de información y se elaboraron subgrupos atendiendo a la ubicación de las compañías, luego se procedió a contactar vía telefónica a los jefes de las unidades contables para solicitar entrevistas, las cuales en su gran mayoría fueron llevadas a cabo en los días y horas asignados, en la visita se solicitó que llenaran el cuestionario previamente preparado, a la vez que se conversó con ellos para indagar acerca de sus procedimientos, particularidades y aspectos generales contables y fiscales de acuerdo a la actividad a la que la empresa se dedica.

Todo lo anterior, con el propósito de construir un escenario, cimentado en la experiencia y práctica, de la situación actual de la problemática observada en el registro contable de los aspectos fiscales requeridos por la Ley de IVA.

2.7 Plan de Tabulación

Las respuestas de las preguntas abiertas inicialmente se clasificaron en categorías y les fue asignada una codificación, luego se tabularon tanto las respuestas a preguntas cerradas como abiertas por medio de hojas electrónicas (excel), lo cual permitió agilizar la obtención de los resultados (Anexo No. 3).

2.8 Análisis e Interpretación de los Datos

La tabulación mencionada en el apartado anterior, así como los gráficos que a partir de ella se elaboraron fueron la base para el análisis e interpretación de los datos obtenidos en la investigación de campo.

CAPITULO III

3 DIAGNÓSTICO SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OBLIGACIONES FISCALES RELACIONADAS CON EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA)

Realizada la investigación de campo se estableció la situación actual de los departamentos de contabilidad de las grandes empresas referente al tratamiento contable que se aplica a obligaciones fiscales relacionadas con el IVA.

Tanto el instrumento de recolección de datos como el presente capítulo fueron estructurados en tres grandes secciones con el propósito de ordenar de manera comprensible la información, la primera de las cuales permite conocer como está conformada la muestra, operaciones que usualmente realizan y aspectos generales de la asesoría con que cuentan, así como la experiencia que han tenido con los dictámenes fiscales recibidos a la fecha; la segunda sección muestra qué procedimientos se llevan a cabo en determinadas operaciones, así como la documentación que se elabora para soportar los registros contables de las mismas; la última sección permite conocer la

opinión de los encuestados sobre la entidad reguladora del impuesto.

3.1 Generalidades

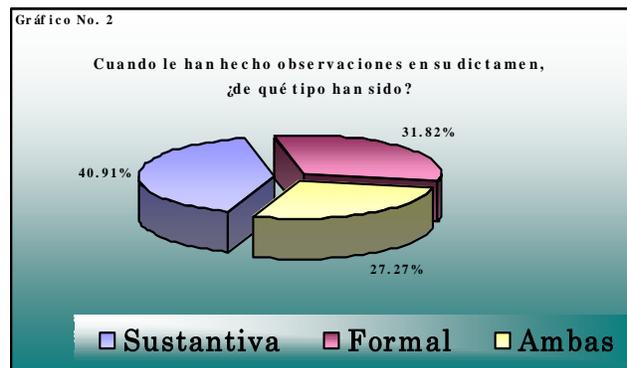


La encuesta fue dirigida a los sectores: industrial, comercial, financiero y de servicios, resultando este último sector con el

indicador más alto de la muestra.

Se confirmó que en su mayoría la clasificación como grandes empresas según la gremial de la cual fue extraída la muestra, coincide con la clasificación como grandes contribuyentes del Ministerio de Hacienda, aunque los parámetros de clasificación son diferentes.

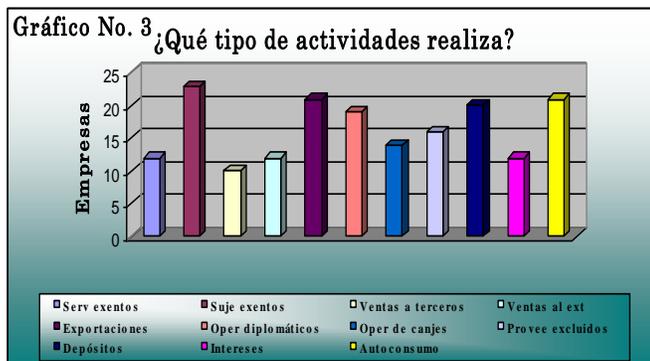
Se observó que a pesar de que las grandes empresas cuentan con unidades de auditoría externa, las que se encargan de efectuar revisiones periódicas de



los registros contables, el cumplimiento de obligaciones fiscales e informar a la gerencia sobre las deficiencias

encontradas en su revisión, y debido a que en muchos casos éstas no son subsanadas por los contribuyentes obliga a los auditores fiscales a señalar dichos hallazgos en su dictamen fiscal; según lo mostrado en el gráfico No. 2 la mayoría de deficiencias son de tipo sustantivas, implicando futuros desembolsos de dinero en concepto de multas e intereses.

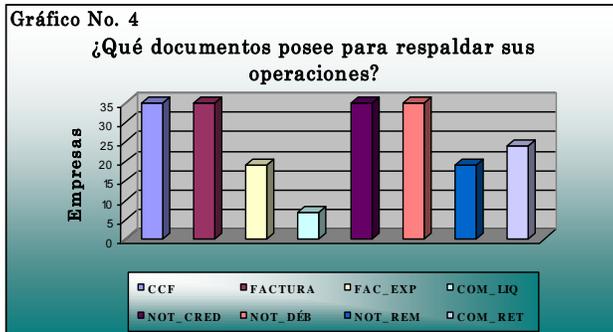
En el gráfico No. 3 se reflejan los resultados en cuanto a la diversidad de operaciones que las empresas realizan, ya que



además de contar con las actividades comunes de cualquier negocio, efectúan actividades específicas como: ventas por cuenta y por medio de

terceros, exportaciones, canjes, operaciones con sujetos exentos, etc. las cuales al ser conjugadas proporcionaron resultados aplicables a diferentes tipos de empresas de cualquier sector.

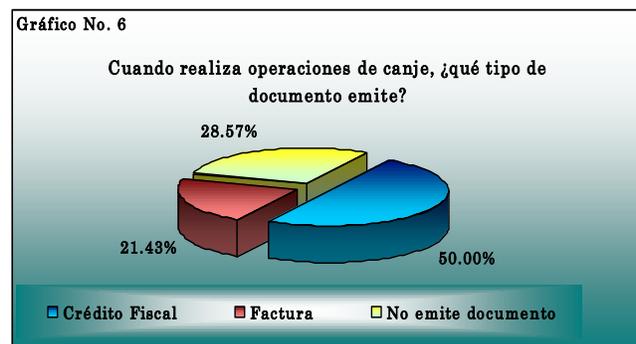
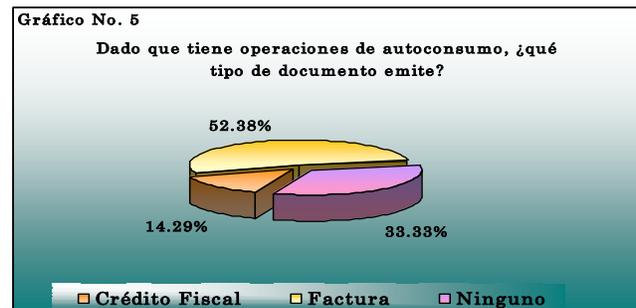
3.2 Documentación Legal y Procedimientos



En lo referente a los documentos legales exigidos por el Código Tributario, específicamente en la Sección Quinta, la mayoría de las empresas encuestadas

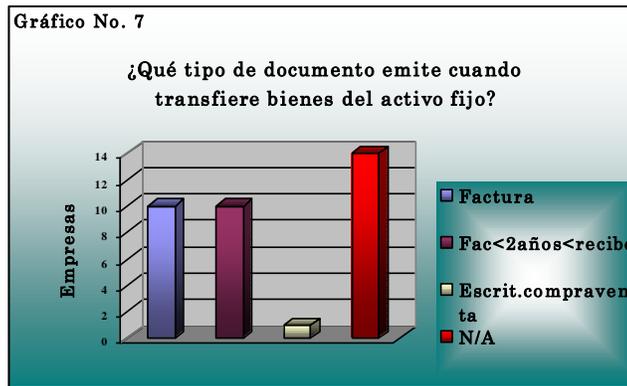
poseen existencias de la misma (Gráfico No. 4), no obstante, en algunas ocasiones no es utilizada, y en otras sí, pero inadecuadamente.

Para confirmar lo anteriormente expuesto puede observarse el gráfico No. 5 el cual muestra la falta de emisión del documento respectivo para las operaciones de autoconsumo, implícitamente establecido por el Art. 58 de LIVA, debiendo ser éste factura de consumidor final.



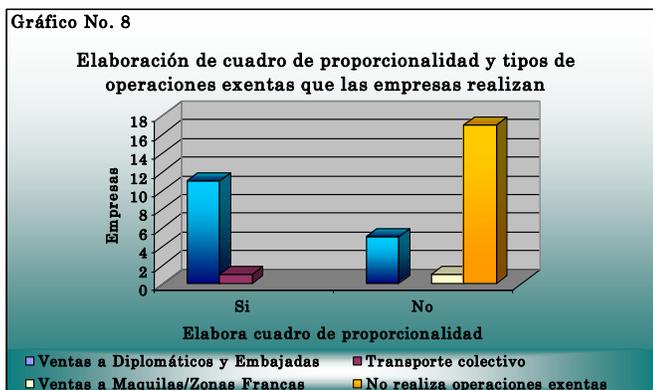
En el gráfico No. 6 puede apreciarse que para las operaciones de canje, las cuales constituyen hecho generador de acuerdo al

artículo 7 literal "b" de LIVA, el 50% no emite ningún documento.



En operaciones no habituales también existen deficiencias, un ejemplo claro es cuando se venden bienes del activo fijo y no se atiende a los parámetros temporales

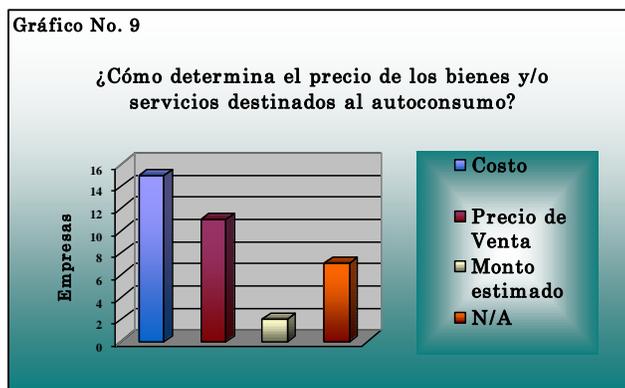
establecidos en el artículo 71 y 72 de LIVA, ni se emiten los documentos correspondientes para tal transacción, según se aprecia en el gráfico No. 7, en el que un significativo número de empresas encuestadas emiten facturas sin considerar el tiempo que el bien transferido ha permanecido afecto a su activo fijo, y si la calidad del adquirente es o no contribuyente del IVA.



Referente a los procedimientos, se encontraron deficiencias en los realizados por algunas empresas, que en muchos casos son el resultado de

interpretaciones erróneas de la Ley o desconocimiento de la

misma. Tal es el caso de la falta de claridad en lo que a ventas y prestación de servicios exentos se refiere (artículo 66 inciso lero. LIVA); como se puede apreciar en el gráfico No.8, en el que las respuestas muestran que un significativo número de empresas elabora cuadro de proporcionalidad debido a que efectúan operaciones con sujetos exentos, constituyéndose por tal razón en un punto crítico que debe analizarse, ya que este procedimiento tiene implicaciones significativas en los resultados de las empresas porque causa una disminución del crédito fiscal que puede deducirse del débito fiscal, afectando los estados financieros como consecuencia del aumento en los gastos del período.



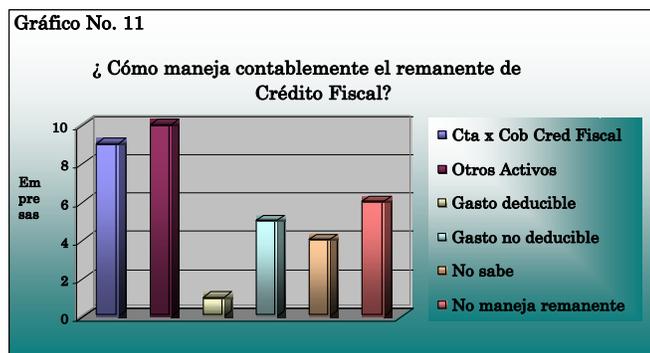
Algunos procedimientos que aparentemente son sencillos presentan también problemas, como puede notarse en la determinación incorrecta del precio de los bienes

y/o servicios destinados al autoconsumo, ya que según el artículo 48 lit. "c" y "k" de LIVA, el monto a facturar debe ser el precio de venta asignado al público o en su defecto, el precio corriente de mercado (artículo 21 Num.2 RLIVA). Tal afirmación puede contemplarse en el gráfico No. 9, en el que la

mayoría utiliza el costo de los bienes, en algunos casos por desconocimiento de la legislación tributaria, y en otros como un criterio lógico basado en la normativa técnica-contable de acuerdo a la NIC No. 2, la cual expresa que los inventarios deben ser cuantificados al más bajo de su costo y su valor neto de realización.



muchas de las empresas encuestadas contabilizan como gasto deducible el monto del impuesto, cuando esta operación no procede (gráfico No.10), según artículo 70 de LIVA, el que



sujetos excluidos del impuesto.

En cuanto a las operaciones contables que tienen relación con el impuesto de IVA también se detectaron deficiencias, ya que

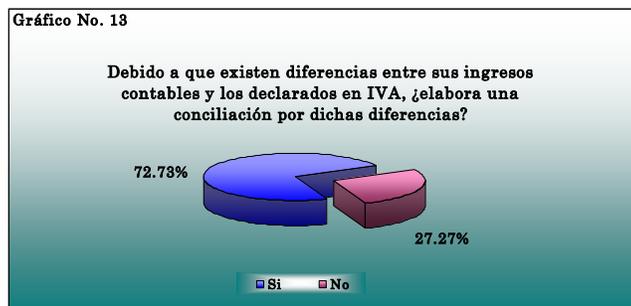
especifica que únicamente puede registrarse de esa forma cuando se trata de operaciones exentas y las realizadas con

Similar problema puede apreciarse en el tratamiento del remanente de crédito fiscal, ya que algunas empresas lo registran como gasto (gráfico No 11), cuando el artículo 67 de LIVA especifica que debe utilizarse en los siguientes periodos hasta su total deducción, por lo que tácitamente se entiende que debe mantenerse en los registros contables en la cuenta IVA-Crédito Fiscal.



En lo relacionado al tratamiento del IVA en bienes inmuebles en construcción también se observaron deficiencias en el registro contable, ya

que en muchos casos no se ha capitalizado dicho monto, sino que se ha registrado como crédito fiscal (gráfico No.12), dando lugar a un pago menor del impuesto al que correspondería legalmente según el artículo 65 inciso 1^{ero} de LIVA.



Para el caso de las diferencias surgidas entre los ingresos contables y los registrados en IVA, muchos de los encuestados

no elaboran una conciliación que permita identificar los conceptos que generan dichas diferencias (gráfico No.13),

creando esto una falta de control que expone a la empresa a una observación en el dictamen de su auditor fiscal por incumplir la formalidad a que se refiere el artículo 67 literal "d" RACT.



Finalmente, para las operaciones por cuenta y por medio de terceros, en las que la legislación tributaria (artículo 108 inciso 1^{ero} y 2^{do} CT) exige

la emisión del comprobante de liquidación, se logró observar que un alto porcentaje (gráfico No.14) desconoce el uso y el registro del mismo, tanto contablemente como en libros de IVA.

3.3 Relación con la Entidad Reguladora



Más del 50% de las empresas encuestadas se mostraron insatisfechas con el desempeño de la Sección de Asistencia al Contribuyente del

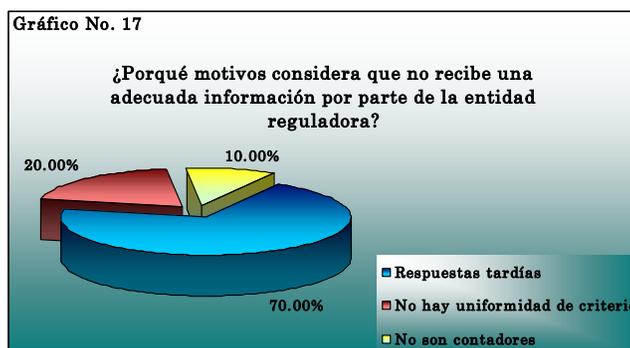
Ministerio de Hacienda, en cuanto a las respuestas que reciben por consultas verbales formuladas a la misma, como puede apreciarse en el gráfico No.15, señalando como principal

problema la falta de claridad al evacuar las dudas por parte del personal que labora en la mencionada sección (gráfico No. 16).



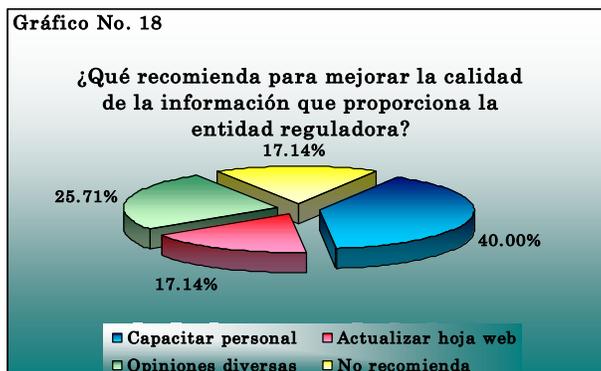
Al consultar su opinión acerca de la información recibida por parte de la entidad reguladora, un alto porcentaje cree que no es adecuada, como puede

notarse en el gráfico No. 17, donde destacan como principales razones de esa creencia la falta de uniformidad de criterios y la tardanza en las respuestas, esto genera desconfianza de los contribuyentes en el sistema tributario, ya que no se está



cumpliendo lo que la legislación estipula, ya que por mandato legal, según artículo 27 del CT y artículo 3 del RACT, la Administración Tributaria

debería cumplir la función de orientación a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para lo cual tendría que divulgar "Guías de Orientación", con la finalidad de facilitar el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones en materia tributaria.



Para solventar los problemas antes descritos, las principales recomendaciones de los contribuyentes fueron que el Ministerio de Hacienda debería capacitar

al personal asignado a la Sección de Asistencia al Contribuyente, así como también actualizar constantemente la hoja web de dicha institución (gráfico No.18).

3.4 Análisis Global

Después de haber evaluado los resultados, puede decirse que la gran empresa, a pesar de que cuenta con los recursos materiales, económicos y humanos necesarios para estar estructuralmente bien organizada y asesorada, actualmente presenta dificultades en la parte de contabilización de las obligaciones fiscales referente al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, por lo cual es alarmante pensar en la situación en que se encuentra la mediana y pequeña empresa, las cuales no cuentan con dichos recursos; esto se puede confirmar con la relevancia que en la actualidad han cobrado los temas como la evasión y elusión fiscal en la mediana y pequeña empresa.

Es de hacer notar, que todo esto redundará en una presentación de información financiera errónea, la cual es tomada como base para cálculo de impuestos que las empresas deben pagar, así como para la toma de decisiones por parte de la gerencia.

Por otra parte, continúan existiendo serias dudas sobre el aporte que el Ministerio de Hacienda, a través de la División de Asistencia al Contribuyente brinda a los usuarios del servicio, principalmente por las discrepancias de criterio cuando se consulta sobre un mismo tema a dos o más personas.

Muchos de los comentarios recibidos con respecto a la centralización del servicio de asistencia al contribuyente a través de una sola unidad coinciden en que significó un retroceso en el servicio ya que se tenía una mejor atención cuando existía la unidad de asistencia para grandes contribuyentes.

El anterior planteamiento hace inferir que no se está cumpliendo con lo que el Ministerio de Hacienda plantea como un objetivo primordial, que es generar mayores niveles de ingreso a través de la administración y la aplicación eficiente de las leyes tributarias, la asesoría y fiscalización a los contribuyentes y al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Con respecto a la tecnología como instrumento de agilización y mejoramiento en la gestión del Ministerio de Hacienda, los

comentarios fueron en su mayoría que en los últimos tiempos se han visto avances significativos pero el desarrollo de los mismos es demasiado lento; aunque se tienen instrumentos como la hoja web, éste no es actualizado constantemente, por lo que en muchas oportunidades no ofrece una verdadera herramienta de la cual el contribuyente pueda auxiliarse; similares dificultades presenta el Sistema DET, el cual permite elaborar las declaraciones de impuestos pero no está totalmente desarrollado, ya que actualmente continúa siendo necesario presentar tanto la declaración impresa como un diskette que contenga la misma información a un Banco del Sistema Financiero, es decir, la transacción no se hace en línea, ni se interactúa directamente con el Ministerio de Hacienda.

CAPITULO IV

4 TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OBLIGACIONES FISCALES REFERENTE AL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS (IVA) Y SU REVELACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Este capítulo se basa, según los objetivos planteados al inicio de la investigación, en la presentación de una propuesta que oriente a los profesionales en contaduría que laboran en el sector de la gran empresa, sobre el adecuado tratamiento contable de los procedimientos requeridos por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), que contribuya a la apropiada presentación de la información y sus diferencias en los estados financieros.

Además podrá ser utilizada como una alternativa de consulta a usuarios interesados en el área contable-fiscal.

No olvidando mencionar que debido a que la Legislación Tributaria es genérica, los resultados de la investigación serán aplicables a todo tipo de empresas sujetas a la legislación relativa a IVA.

Debido a que las obligaciones contenidas en la Ley de IVA que requieren un tratamiento contable son numerosas y por los límites espaciales del trabajo de investigación, en el presente capítulo no es posible abordar el cien por ciento de éstas, por lo cual se incluyen los principales problemas que fueron detectados a través de la encuesta que para tal fin fue realizada, la cual contenía las operaciones más comunes que las empresas realizan referente al IVA.

Este aporte grupal se desarrolla con casos prácticos que ilustran los problemas detectados, los cuales no son la totalidad de casos posibles, sino más bien ejemplos de las operaciones que pueden darse en el quehacer cotidiano de las empresas y que afectan los resultados presentados en los estados financieros, sugiriendo una posible solución al tratamiento contable que debe aplicarse y la revelación de notas a los estados financieros para aquellas cuentas que lo ameriten.

Los casos prácticos que a continuación se desarrollan son presentados en orden de prioridades según el grado de dificultad que identificó el grupo durante el análisis de los resultados de la encuesta.

El sistema utilizado para el registro de los inventarios será el método perpetuo, el cual mantiene un saldo actualizado de la

cantidad de mercaderías en existencia y el costo de la mercadería vendida.

Para el planteamiento de las partidas contables se usarán las cuentas sugeridas por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

4.1 Proporcionalidad del Crédito Fiscal

Una gran cantidad de empresas prestan servicios exentos (art. 46 LIVA) y realizan operaciones con sujetos exentos, sin embargo no tienen claras las diferencias existentes entre dichos conceptos, lo que conlleva en muchas ocasiones a interpretaciones erróneas que inducen a seguir procedimientos y elaborar registros contables incorrectos, como es el caso de la elaboración del cuadro de proporcionalidad cuando solamente se realizan ventas a sujetos exentos, dicho procedimiento estaba expresamente descrito en los instructivos de aplicación de la Ley de IVA, sin embargo, al entrar en vigencia el Código Tributario éstos fueron derogados, por lo que actualmente no existe disposición legal que obligue a elaborarlo en dicho caso, así que el crédito fiscal proporcional a esas ventas puede ser deducido del débito fiscal y de esa manera no registrar ese

monto como gasto del período, lo cual afecta los resultados de la compañía.

Enunciado del Caso Práctico

La empresa MAT, S.A. se dedica al arrendamiento de locales comerciales y habitacionales, inicia sus operaciones en Septiembre 2002, presentando los siguientes movimientos mensuales en sus cuentas:

| MAT, S.A. DE C.V. | | | | | |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Movimientos de cuentas contables | | | | | |
| Concepto | Sep-02 | Oct-02 | Nov-02 | Dic-02 | Ene-03 |
| Compras gravadas | \$ 21,175.00 | \$ 22,900.00 | \$ 19,180.00 | \$ 15,800.00 | \$ 11,500.00 |
| Compras exentas | \$ - | \$ - | \$ 1,200.00 | \$ - | \$ 1,000.00 |
| Total Compras | \$ 21,175.00 | \$ 22,900.00 | \$ 20,380.00 | \$ 15,800.00 | \$ 12,500.00 |
| Vtas.grav.internas | \$ 17,130.00 | \$ 13,000.00 | \$ 25,000.00 | \$ 35,000.00 | \$ 23,000.00 |
| Vtas.grav.exportac. | \$ 1,800.00 | \$ 1,800.00 | \$ 5,000.00 | \$ 1,500.00 | \$ - |
| Vtas.a sujetos exentos | \$ 1,115.00 | \$ 1,115.00 | \$ 900.00 | \$ 900.00 | \$ - |
| Vtas.exentas | \$ - | \$ 7,200.00 | \$ - | \$ 1,200.00 | \$ 1,250.00 |
| Total Ventas | \$ 20,045.00 | \$ 23,115.00 | \$ 30,900.00 | \$ 38,600.00 | \$ 24,250.00 |
| Iva-Crédito Fiscal | \$ 2,752.75 | \$ 2,977.00 | \$ 2,493.40 | \$ 2,054.00 | \$ 1,495.00 |
| Iva-Débito Fiscal | \$ 2,226.90 | \$ 1,690.00 | \$ 3,250.00 | \$ 4,550.00 | \$ 2,990.00 |

En el mes de Septiembre no se preparó cuadro de proporcionalidad debido a que no hubo ventas exentas, solamente ventas a sujetos exentos.

Base Legal

El Art.46 lit. "b" de la LIVA expresa que el arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación están exentos del impuesto.

El Art.66 de la LIVA establece que si las operaciones realizadas en un período tributario son en parte gravadas y en parte exentas, el crédito fiscal debe distribuirse en la proporción que corresponda a unas y otras de acuerdo con el resultado de ese mismo período y será deducible como crédito fiscal sólo la parte proporcional a las operaciones gravadas. En los períodos tributarios siguientes, la proporción del crédito fiscal se determinará en forma acumulativa desde el primer período en que se aplicó la proporcionalidad, aún cuando solo tuviere ventas gravadas, y hasta el término del ejercicio comercial.

No obstante, la Dirección General podrá admitir o disponer que se lleven registros separados de las operaciones gravadas y exentas, a los efectos de deducir del débito fiscal solamente el crédito fiscal vinculado con las operaciones gravadas.

Sin embargo también aclara que los contribuyentes pueden solicitar y proponer a la Dirección General la aplicación de otro sistema para determinar el crédito fiscal proporcional y, además, los controles que garanticen el cumplimiento tributario en base al sistema propuesto.

En el pasado estuvo vigente el instructivo No. DG-36/93, el cual estaba basado legalmente en las disposiciones de la Constitución de la República de El Salvador (Art. 144) en el artículo 47, num. 2 lit. "b" de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, art.72, num. 2, lit. "b" de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares. En dicho instructivo se decía expresamente que debía registrarse como ventas exentas aquellas ventas de bienes muebles corporales o prestación de servicios a las Misiones Diplomáticas, Misiones Consulares y los Organismos Internacionales acreditados en El Salvador, en forma Institucional; así como los Agentes Diplomáticos, los Jefes de las Misiones Consulares y los Jefes de Organismos Internacionales que tuvieran la representación de éstos ante el Gobierno de El Salvador en forma particular.

Expresaba que debían observarse las reglas que sobre la proporcionalidad establece el Art.66 de la LIVA para la deducción del crédito fiscal.

En la actualidad muchas empresas siguen haciéndolo a pesar de la inexistencia de una disposición que exija hacer el cálculo de proporcionalidad por ventas a sujetos exentos.

El Instructivo 16/97 (actualmente derogado) mostraba por medio de un ejemplo práctico la forma de elaborar el cuadro de cálculo

mensualmente, así como el ajuste que debe hacerse en el primer período tributario del año siguiente al de un año en que se aplicó la proporcionalidad, y aunque el instructivo esté derogado, la LIVA contempla teóricamente la forma de hacer el cálculo en su Art.66.

Registro Contable

Cálculos para efectos de determinar los montos a registrar contablemente, ver cuadro de proporcionalidad 2002 y 2003 (Ver figura 9 y 10).

El registro contable al 31 de octubre de 2002 es:

| Cuenta | Partida No X | |
|--|--------------------|--------------------|
| | Debe | Haber |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | \$ 312.71 | |
| Remanente | | |
| <u>IVA-Débito Fiscal</u> | \$ 1,690.00 | |
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 974.29 | |
| Otros | | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 2,977.00 |
| Liq.de Débito fiscal y registro de gasto por proporcionalidad | <u>\$ 2,977.00</u> | <u>\$ 2,977.00</u> |

Figura No. 9

MAT, S.A. DE C.V.
Cuadro de Proporcionalidad de Crédito Fiscal - Año 2002

| Mes | Compras | | Crédito Fiscal | Ventas | | | Crédito Fiscal Proporcional | | | Débito Fiscal | IVA a Pagar/ Remanente |
|--|------------------|-----------------|-----------------|-------------------------------|-----------------|------------------|-----------------------------|---------------|-----------------|-----------------|---------------------------|
| | Gravadas | Exentas | | Gravadas | Exentas | Totales | No utilizado | Deducible | | | |
| Oct-02 | 22,900.00 | - | 2,977.00 | 14,800.00 | 7,200.00 | 22,000.00 | 974.29 | 67.27% | 2,002.71 | 1,690.00 | (312.71) |
| Nov-02 | 19,180.00 | 1,200.00 | 2,493.40 | 30,000.00 | - | 30,000.00 | | | | 3,250.00 | 789.13 |
| Acum. | | | | 44,800.00 | 7,200.00 | 52,000.00 | 345.24 | 86.15% | 2,148.16 | | |
| | | | | (+ Remanente del mes anterior | | | | | 312.71 | | |
| | | | | Total de Crédito Fiscal | | | | | 2,460.87 | | |
| Dic-02 | 15,800.00 | - | 2,054.00 | 36,500.00 | 1,200.00 | 37,700.00 | | | | 4,550.00 | 2,688.35 |
| Acum. | | | | 81,300.00 | 8,400.00 | 89,700.00 | 192.35 | 90.64% | 1,861.65 | | |
| Totales | 57,880.00 | 1,200.00 | 7,524.40 | 81,300.00 | 8,400.00 | 89,700.00 | 1,511.88 | | 6,012.52 | 9,490.00 | 3,477.48 |
| Recálculo | 57,880.00 | 1,200.00 | 7,524.40 | 81,300.00 | 8,400.00 | 89,700.00 | 704.63 | 90.64% | 6,819.77 | 9,490.00 | 2,670.23 |
| Ajuste Enero/2003 (Monto deducido de menos) | | | | | | | 807.25 | | 807.25 | | (807.25) |

Figura No. 10

MAT, S.A. DE C.V.
Cuadro de Proporcionalidad de Crédito Fiscal - Año 2003

| Mes | Compras | | Crédito Fiscal | Ventas | | | Crédito Fiscal Proporcional | | | Débito Fiscal | IVA a Pagar/ Remanente |
|----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|------------------|-----------------------------|-----------|-----------------|-----------------|---------------------------|
| | Gravadas | Exentas | | Gravadas | Exentas | Totales | No utilizado | Deducible | | | |
| Ene-03 | 11,500.00 | 1,000.00 | 1,495.00 | 23,000.00 | 1,250.00 | 24,250.00 | 77.06 | 94.85% | 1,417.94 | 2,990.00 | 764.81 |
| | | | | | | | | | 807.25 | | |
| | | | | | | | | | 2,225.19 | | |
| Totales | 11,500.00 | 1,000.00 | 1,495.00 | 23,000.00 | 1,250.00 | 24,250.00 | | | 1,417.94 | 2,990.00 | 1,572.06 |

El registro contable al 30 de noviembre de 2002 es:

| Partida No X | | |
|---|-------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>IVA-Débito Fiscal</u> | \$ 3,250.00 | |
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 345.11 | |
| Otros | | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 2,806.11 |
| <u>IVA por pagar</u> | | \$ 789.00 |
| Determinación del impuesto a pagar y liquidac.remanente mes anterior | \$ 3,595.11 | \$ 3,595.11 |
| | \$ 3,595.11 | \$ 3,595.11 |

El registro contable al 31 de diciembre de 2002 es:

| Partida No X | | |
|------------------------------------|-------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>IVA-Débito Fiscal</u> | \$ 4,550.00 | |
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 192.00 | |
| Otros | | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 2,054.00 |
| <u>IVA por pagar</u> | | \$ 2,688.00 |
| Determinación del impuesto a pagar | \$ 4,742.00 | \$ 4,742.00 |
| | \$ 4,742.00 | \$ 4,742.00 |

Al final del año debe registrarse el ajuste por cálculo de proporcionalidad, en este caso, el total del crédito fiscal que se dedujo del débito fiscal fue de \$6,012.52 y al efectuar el

recálculo, aplicando la tasa correspondiente a las ventas gravadas, calculada el último mes, al total del crédito fiscal (del período comprendido entre el primer mes que se aplicó proporcionalidad hasta el mes de diciembre) dio un monto deducible de \$6,819.77, es decir, hay una diferencia de \$807.25 que no se dedujo del débito fiscal, por lo que se deberá sumar al crédito fiscal del mes de enero 2003.

El registro del ajuste al 31 de diciembre de 2002 será:

| Cuenta | Partida No X | |
|--|---------------------|--------------|
| | Debe | Haber |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | \$ 807.25 | |
| <u>Gastos de Venta</u> | | \$ 807.25 |
| Otros | | |
| Ajuste por recálculo de proporcionalidad al 31 de diciembre de 2002 | \$ 807.25 | \$ 807.25 |

En el mes de enero se elaboró cuadro para el cálculo de proporcionalidad, debido a que hubo ventas exentas, de no haber existido esas ventas sólo se habría adicionado al crédito fiscal del mes, el monto del ajuste que se hizo al 31 de diciembre de 2002 (Ver figura No. 10).

El registro al 31 de enero de 2003 será:

| Partida No X | | |
|-------------------------------------|-------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>IVA-Débito Fiscal</u> | \$ 2,990.00 | |
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 77.25 | |
| Otros | | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 2,302.25 |
| <u>IVA por pagar</u> | | \$ 765.00 |
| Determinación del impuesto a pagar, | | |
| | \$ 3,067.25 | \$ 3,067.25 |
| | \$ 3,067.25 | \$ 3,067.25 |

NOTA: Si al elaborar el recálculo, el total del crédito fiscal que se dedujo del débito fiscal es mayor al que resulta de aplicar la tasa correspondiente a las ventas gravadas, calculada el último mes, al total del crédito fiscal (del período comprendido entre el primer mes que se aplicó proporcionalidad hasta el mes de diciembre) el ajuste sería una disminución del crédito fiscal del mes de enero 2003, por lo que debe registrarse el siguiente ajuste al 31 de diciembre de 2002:

| Partida No X | | |
|--|-------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 807.25 | |
| Otros | | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 807.25 |
| Ajuste por recálculo de proporcionalidad | | |
| al 31 de diciembre de 2002 | \$ 807.25 | \$ 807.25 |
| | \$ 807.25 | \$ 807.25 |

Para efectos de cumplir con los requerimientos del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, debe hacerse una conciliación de ingresos contables con los registrados en los libros de IVA y los declarados para efectos del mismo impuesto y el Pago a Cuenta, a continuación se presenta la conciliación de ingresos para el año 2002 (Ver figura No.11)

Figura No.11

| MAT, S.A. DE C.V. | | | | | |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Conciliación de Ingresos contables - Libros de IVA | | | | | |
| Concepto | Sep-02 | Oct-02 | Nov-02 | Dic-02 | Ene-03 |
| Ingreso Contable Mensual | \$ 20,045.00 | \$ 23,115.00 | \$ 30,900.00 | \$ 38,600.00 | \$ 24,250.00 |
| Menos | | | | | |
| Vtas.a sujetos exentos | \$ 1,115.00 | \$ 1,115.00 | \$ 900.00 | \$ 900.00 | \$ - |
| Vtas.exentas | \$ - | \$ 7,200.00 | \$ - | \$ 1,200.00 | \$ 1,250.00 |
| | \$ 1,115.00 | \$ 8,315.00 | \$ 900.00 | \$ 2,100.00 | \$ 1,250.00 |
| | | | | | |
| Ingreso Contable Mensual Gravable | \$ 18,930.00 | \$ 14,800.00 | \$ 30,000.00 | \$ 36,500.00 | \$ 23,000.00 |
| Menos | | | | | |
| Vtas.gravadas Tasa 0%(exportaciones) | \$ 1,800.00 | \$ 1,800.00 | \$ 5,000.00 | \$ 1,500.00 | \$ - |
| | \$ 17,130.00 | \$ 13,000.00 | \$ 25,000.00 | \$ 35,000.00 | \$ 23,000.00 |
| | | | | | |
| 13% IVA s/Ingresos Gravados con IVA 13% | \$ 2,226.90 | \$ 1,690.00 | \$ 3,250.00 | \$ 4,550.00 | \$ 2,990.00 |
| Iva-Débito Fiscal según declaración | \$ 2,226.90 | \$ 1,690.00 | \$ 3,250.00 | \$ 4,550.00 | \$ 2,990.00 |
| Diferencia | \$ - |

Presentación en los Estados Financieros

Al final del ejercicio debe presentarse en los estados financieros el monto neto a pagar en concepto de IVA, en la cuenta de Impuestos por Pagar, es decir debe haberse provisionado el impuesto liquidando el crédito fiscal y débito fiscal; sólomente si se tiene un remanente de crédito fiscal

para el siguiente período tributario debe ser presentado como un Activo Corriente dentro de la cuenta IVA - Crédito Fiscal.

Notas a los Estados Financieros

Al final del ejercicio fiscal deben revelarse situaciones que hayan afectado la cuenta de IVA - Crédito Fiscal como: el monto de crédito fiscal proporcional a las ventas exentas que no se pudo deducir de los débitos fiscales, además en las cuentas de ingresos del período debe mostrarse los diferentes tipos de ingresos que se hayan generado durante el período.

4.2 Operaciones con Mercaderías en Consignación

Una de las principales deficiencias que se pudo observar con el desarrollo del diagnóstico fue la no utilización del Comprobante de Liquidación por parte de las empresas que realizan operaciones por cuenta y por medio de terceros y en muchos casos desconocen la existencia del mismo y por ende de su registro contable como en libros de IVA, dicho documento se encuentra regulado en el artículo 108 del Código Tributario, su comprensión ayuda a simplificar las operaciones y presentar la información en forma ordenada, tanto para la elaboración de la declaración de impuesto como para los estados financieros a

través de un correcto registro contable y evitar así el riesgo de duplicar información, lo que implicaría pagar un mayor impuesto del que correspondería e incluso caer en una sanción formal por parte de la Dirección General de Impuestos Internos por no cumplir con este requisito.

Por lo antes expuesto y considerando que este tipo de operaciones entre compañías se ha vuelto muy común en nuestro medio, por constituir una fuente más de ingresos a cambio de un porcentaje de comisión por cada venta.

También la no existencia de un documento que facilite el uso y registro en libros de IVA como contable de este tipo de operaciones y los documentos legales a utilizar se propone:

Si la empresa se dedica a realizar ventas por cuenta de terceros, llámese consignatario, es necesario tener dentro de sus existencias un documento de control conocido como Comprobante de Liquidación según lo establece la normativa tributaria, debiendo cumplir con los mismos requisitos para el crédito fiscal según el Art. 114 del CT.

En caso que se efectúen varias liquidaciones dentro de un mismo período tributario, se deberá hacer un Comprobante de Liquidación mensual que resuma las liquidaciones parciales realizadas dentro de un mismo período, sean éstas con

contribuyentes del impuesto o con consumidores finales, dicho documento llevará anexo copia de los Comprobantes de Crédito Fiscal o Factura según sea el caso.

Para lograr un mejor control de este tipo de ventas para el consignatario, se recomienda que se registre contablemente por separado de las ventas propias del negocio; puede utilizar la cuenta "Ventas por Cuenta de Terceros", la cual se acreditará al momento de efectuar la venta y se debitará con el traslado que se haga a la sociedad comitente por medio del comprobante de liquidación.

El registro en libros de IVA de este comprobante será únicamente responsabilidad de la sociedad comitente o mandante, la cual deberá anotar en sus libros dicho documento de acuerdo a la naturaleza de su emisión, constituyendo el impuesto en un débito fiscal que deberá trasladar a la declaración mensual y enterar al fisco.

Para una mejor comprensión se presenta a continuación la descripción de un caso práctico que ejemplifica el uso, registro contable como en IVA del comprobante de liquidación para este tipo de operaciones.

Enunciado del Caso Práctico

Enero 1ro. La sociedad Matrix S.A. de C.V. (comitente) que se dedica a la venta de electrodomésticos entregó mercaderías en consignación a la sociedad El Milagro S.A. de C.V. (consignatario) valorada en \$142,856.00 compuesta por 400 televisores marca SONY a un costo de \$357.14 c/u según nota de remisión # 0001 (Partida No 1 Comitente y No 1 Consignatario).

El día 7 de enero el consignatario vendió por cuenta del comitente 25 TV según CCF# 10 a la sociedad El Extraño S.A. de C.V. por un total de \$12,500.00 más IVA y 30 TV a diversos consumidores finales por un valor de \$16,950.00 con facturas 25, 26 y 27. (Partida No 2 consignatario).

El día 12 de enero el consignatario vendió por su propia cuenta 10 TV según CCC# 11 a la sociedad El Manguito y 12 TV según CCF# 12 a Comercial La Estrella por un valor de \$500.00 c/u más IVA. (Partida No 3 y 4 Consignatario).

El día 25 de enero el consignatario efectúa ventas a Almacén El Mayorista S.A. de C.V. por cuenta del comitente por un total de \$25,000.00 más IVA con CCF #13, que comprende 50 TV a \$500.00 c/u más IVA. (Partida No 5 Consignatario).

El día 30 de enero la sociedad comitente vendió por su propia cuenta 100 TV según CCF# 1250 por un valor total de \$ 50,000.00 más IVA a Electro S.A. de C.V. y 250 TV por un valor total de \$ 141,250.00 a consumidores finales, según facturas 2500, 2501, 2502, 2503 Y 2504. (Partida No 2 y 3 Comitente)

Datos adicionales:

↻ Las liquidaciones por parte del consignatario son mensuales.
(Partida No 4 y 5 Comitente, 6 y 7 Consignatario)

↻ El margen de ganancia para ambas sociedades es del 40%, el cual se encuentra ya incluido en el precio de venta de \$500.00 por cada TV.

↻ La sociedad comitente paga al consignatario un 6.00% de comisión por cada artículo vendido, dicha comisión es descontada por el consignatario de cada una de las liquidaciones mensuales, emitiendo el correspondiente CCF.
(Partida No 7 Comitente y 8 Consignatario)

Base Legal

El Art. 108 del Código Tributario establece que todos aquellos que vendan, transfieran o subasten bienes o presten servicios por cuenta de terceros, deberán emitir y entregar a su propio nombre comprobante de crédito fiscal o factura, según sea el caso, por cada transferencia de bienes o prestación de servicios, asimismo deberán emitir a sus mandantes dentro de cada período tributario al menos un comprobante de liquidación del total de las transferencias y prestaciones efectuadas por su cuenta y el impuesto causado en tales operaciones.

Por otra parte se emitirá nota de remisión por la entrega o envíos de bienes muebles y mercaderías en consignación, o traslados que no constituyan transferencias, según Art.109 del CT.

**Registros Contables de la Sociedad Matrix, S.A. de C.V.
(sociedad comitente)**

Por la entrega de los 400 TV marca SONY al consignatario se efectúa el siguiente asiento contable.

Cálculos:

| Precio Unitario | IVA | Costo Unitario | Costo Total |
|------------------------|------------|-----------------------|------------------------|
| | | (\$500/1.40) | (\$357.14x 400) |
| \$ 500.00 | \$ 65.00 | \$ 357.14 | \$ 142,856.00 |

Enero 1ro.

Partida No 1

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------|---------------|
| <u>Inventario</u> | \$ 142,856.00 | |
| Mercadería entregada en consignación | | |
| <u>Inventario</u> | | \$ 142,856.00 |
| Entrega de 400 TV a Sociedad el Milagro a \$357,14 c/u según nota de remisión # 0001 | \$ 142,856.00 | \$ 142,856.00 |

Enero 30

Partida No 2

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------|---------------|
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ 197,750.00 | |
| Banco Cuscatlán | | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | | \$ 22,750.00 |
| <u>Ventas</u> | | \$ 175,000.00 |
| Por ventas de 100 TV a Almacén El Electro y 250 a diversos consumidores por su propia cuenta a \$500,00 c/u | \$ 197,750.00 | \$ 197,750.00 |

Enero 30

Partida No 3

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------|---------------|
| <u>Costo de Ventas</u> | \$ 125.000,00 | |
| <u>Inventario</u> | | \$ 125.000,00 |
| Registro del costo de venta por la mercadería vendida por su propia cuenta | \$ 125.000,00 | \$ 125.000,00 |

La sociedad comitente recibe del consignatario comprobante de liquidación # 150 por las ventas efectuadas durante el mes de enero, efectuando el siguiente registro:

Enero 30

Partida No 4

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|--------------|--------------|
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | \$ 59,325.00 | |
| Sociedad El Milagro | | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | | \$ 6,825.00 |
| <u>Ventas por Medio de Terceros</u> | | \$ 52,500.00 |
| Por comprobante de liquidación | | |
| # 150 recibido de la sociedad | \$ 59,325.00 | \$ 59,325.00 |
| El Milagro, por ventas en consignación durante el mes de Enero | | |

Enero 30

Partida No 5

| Cuenta | Debe | Haber |
|---|--------------|--------------|
| <u>Costo de Ventas</u> | \$ 37,500.00 | |
| <u>Inventario</u> | | \$ 37,500.00 |
| Mercaderías en Consignación | | |
| Registro del costo de venta por la mercadería vendida en consignación durante el mes de enero | \$ 37,500.00 | \$ 37,500.00 |

Enero 30

| Partida No 6 | | | |
|---------------------------------|-------------|--------------|--|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Gasto de Ventas</u> | \$ 3,150.00 | | |
| Comisiones | | | |
| <u>IVA - Crédito Fiscal</u> | \$ 409.50 | | |
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | | \$ 3,559.50 | |
| Sociedad El Milagro | | | |
| Registro del 6% de comisión | | | |
| pagada a la sociedad El Milagro | \$ 3,559.50 | \$ 3,559.50 | |
| según CCF# 14 por venta de | | | |
| mercadería en consignación | | | |

Enero 30

| Partida No 7 | | | |
|------------------------------------|--------------|--------------|--|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ 55,765.50 | | |
| Banco Cuscatlán | | | |
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | | \$ 55,765.50 | |
| Sociedad El Milagro | | | |
| Por pago de la sociedad El Milagro | | | |
| por las ventas del mes de enero | \$ 55,765.50 | \$ 55,765.50 | |
| según CL # 150 | | | |

Registros Contables de la Sociedad EL Milagro S.A de C.V.
(Consignatario)

Enero 1ro

| Partida No 1 | | |
|-------------------------------------|---------------|---------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>Cuentas de Orden</u> | \$ 142,856.00 | |
| Mercadería recibida en Consignación | | |
| <u>Cuenta de Orden por Contra</u> | | \$ 142,856.00 |
| Recibo de 400 TV de la Sociedad | | |
| Matrix, a \$357.14 c/u | \$ 142,856.00 | \$ 142,856.00 |
| según Nota de Remisión # 0001 | | |

Quando el consignatario efectúa ventas por medio de terceros corre el siguiente asiento:

Enero 7

| Partida No 2 | | |
|-------------------------------------|--------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ 31,075.00 | |
| Banco Cuscatlán | | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | | \$ 3,575.00 |
| <u>Venta por Cuenta de Terceros</u> | | \$ 27,500.00 |
| Por venta de 25 TV a la Sociedad | | |
| El Extraño y diversos consumidores | \$ 31,075.00 | \$ 31,075.00 |
| CCF# 10 y facturas 25, 26 y 27 | | |

La sociedad El Milagro efectúa ventas por su propia cuenta haciendo el respectivo asiento contable:

Enero 12

Partida No 3

| Ceunta | Debe | Haber |
|----------------------------------|--------------|--------------|
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ 12,430.00 | |
| Banco Cuscatlán | | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | | \$ 1,430.00 |
| <u>Ventas</u> | | \$ 11,000.00 |
| Por venta de 10 TV a la sociedad | | |
| El Manguito segun CCF# 11 | \$ 12,430.00 | \$ 12,430.00 |
| y 12 a la Sociedad El Extraño | | |
| según CCF# 12 | | |

Registrando el respectivo Costo de Venta como sigue:

Enero 12

Partida No 4

| Cuenta | Debe | Haber |
|------------------------------------|-------------|--------------|
| <u>Costo de Ventas</u> | \$ 7,857.14 | |
| <u>Inventario</u> | | \$ 7,857.14 |
| Registro del costo de venta | | |
| por la mercadería vendida | \$ 7,857.14 | \$ 7,857.14 |
| a sociedad El Manguito y Comercial | | |
| La Estrella. | | |

Por la venta efectuada por cuenta de terceros se efectúa el siguiente asiento:

Enero 25

Partida No 5

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------------|---------------------|
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ 28,250.00 | |
| Banco Cuscatlán | | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | | \$ 3,250.00 |
| <u>Venta por Cuenta de Terceros</u> | | \$ 25,000.00 |
| Por venta de 50 TV a Almacén El Mayorista a \$ 500.00 c/u más IVA | <u>\$ 28,250.00</u> | <u>\$ 28,250.00</u> |
| CCF# 13 | | |

Al 30 de enero el Consignatario traslada las ventas a la sociedad comitente por medio de Comprobante de Liquidación # 100

Enero 30

Partida No 6

| Concepto | Debe | Haber |
|---|---------------------|---------------------|
| <u>Venta por Cuenta de Terceros</u> | \$ 52,500.00 | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | \$ 6,825.00 | |
| <u>Cuentas por Pagar</u> Sociedad Comitente | | \$ 59,325.00 |
| Por traslado de ventas a la sociedad comitente CL # 100 durante el mes de enero | <u>\$ 59,325.00</u> | <u>\$ 59,325.00</u> |

Enero 30

Partida No 7

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------------|---------------------|
| <u>Cuentas de Orden Contra</u> | \$ 37,499.70 | |
| <u>Cuentas de Orden</u> | | \$ 37,499.70 |
| Registro de salida de 105 TV a \$357.14 c/u vendidos por cuenta de la sociedad Matrix durante el mes de enero | <u>\$ 37,499.70</u> | <u>\$ 37,499.70</u> |

La sociedad se deduce la comisión del 6% del valor a liquidar a la sociedad comitente, emitiendo CCF # 14

Enero 30

Partida No 8

| Cuenta | Debe | Haber |
|---|--------------------|--------------------|
| <u>Cuentas por Pagar</u> | \$ 3,559.50 | |
| Sociedad Comitente | | |
| <u>IVA- Débito Fiscal</u> | | \$ 409.50 |
| <u>Otros Ingresos</u> | | \$ 3,150.00 |
| Comisión del 6% por venta de mercadería en consignación CCF# 14 | <u>\$ 3,559.50</u> | <u>\$ 3,559.50</u> |

Por el pago que efectúa la sociedad El Milagro a la sociedad Matrix, S.A de C.V. se efectúa el siguiente asiento:

| Partida No 9 | | | |
|--------------------------------|--------------|--------------|-----------|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Cuentas por Pagar</u> | \$ 55,765.50 | | |
| Sociedad Comitente | | | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ | 55,765.50 |
| Banco Cuscatlán | | | |
| Pago de cuentas por Pagar | | | |
| a la sociedad Matrix, por | \$ 55,765.50 | \$ | 55,765.50 |
| ventas del mes de enero | | | |

Presentación en los Estados Financieros

Deberán ser presentados en el balance los montos totales de los Inventarios, Cuentas por Cobrar y por Pagar dentro de los Activos y Pasivos Corrientes, correspondiente a las operaciones por cuenta y por medio de terceros.

Los activos y pasivos por impuestos resultantes de este tipo de operaciones deberán ser presentados por separado en el balance, de acuerdo a su naturaleza y resultado al final de mes.

Deberán presentarse además en el balance las Cuentas de Orden y Cuentas de Orden por Contra que reflejan la obligación por parte del consignatario al comitente.

Notas a los Estados Financieros

Los Estados Financieros para el Comitente y Consignatario deberán revelar:

Para los Inventarios la cantidad total de mercadería entregada en consignación, así como un registro detallado de cada uno de los consignatarios.

Los saldos en Cuentas por Cobrar y por Pagar, resultantes de operaciones por cuenta y por medio de terceros.

Por la parte de ingresos es necesario revelar que porcentaje de sus ventas han sido obtenidos y efectuados por medio y por cuenta de terceros.

Registro del Comprobante de Liquidación en libros de IVA

A continuación se presenta un modelo del Comprobante de Liquidación que emite El Consignatario al Comitente por las ventas efectuadas por su cuenta en el mes de enero, separando entre CCF y Facturas, así como el registro respectivo en libros de IVA.

Comprobante de Liquidación emitido al Comitente según CCF.

| EL MILAGRO, S.A DE C.V. | | COMPROBANTE DE LIQUIDACION No. 00150 N.I.T. 9450-250485-101-3 N.R.C. 20305-0 | | |
|---|--|---|----------------|----------------|
| COMERCIALIZACION DE ELECTRODOMESTICOS | | | | |
| OFICINAS PRINCIPALES CENTRO COMERCIAL GALERIAS LOCAL # 14 | | | | |
| NOMBRE DEL CLIENTE : MATRIX, S.A DE C.V. | | FECHA: 30/01/2003 | | |
| DIRECCION: Calle los Almendros, No. 5256 San Salvador | | REGISTRO: 6325-8 | | |
| NIT: 1250-120675-101-2 | | GIRO: Comercializadora | | |
| | | CONDICIONES DEL PAGO : Contado | | |
| CANTIDAD | DESCRIPCION | PRECIO UNITARIO | VENTAS EXENTAS | VENTAS AFECTAS |
| 75 | Por venta de televisores Marca SONY por su cuenta a El Extraño, S.A de C.V. y El Mayorista S.A de C.V. durante el mes de enero Según CCF # 10 y 13 | 500 | | \$ 37,500.00 |
| SON: | | SUMAS | \$ | \$ 37,500.00 |
| Cuarenta y dos mil trescientos setenta y cinco 00/100 dolares | | 13 % DE IVA | | \$ 4,875.00 |
| RECIBIDO POR : | | SUB TOTAL \$ 42,375.00 | | |
| ENTREGADO POR : | | VENTA EXENTA \$ - | | |
| NOMBRE: Juan Pérez | | FIRMA | | |
| D.U.I: 12501255-2 | | FIRMA | | |
| NOMBRE: Noé Cortez | | VENTA TOTAL \$ 42,375.00 | | |
| D.U.I: 17892569-1 | | | | |
| FIRMA | | | | |
| NOMBRE DE IMPRENTA | | DISTRIBUCION DE ORIGINAL Y COPIAS | | |
| No. DE REGISTRO | | ORIGINAL - CLIENTE | | |
| AUTORIZACION DE IMPRENTA | | DUPLICADO - EMISOR FISCALIZACION DGII | | |
| TIRAJE DEL AL | | TRIPLICADO - CLIENTE | | |
| | | CUADRUPPLICADO - EMISOR CONTABILIDAD | | |

Comprobante de Liquidación emitido al Comitente según Facturas.

| EL MILAGRO, S.A DE C.V. | | COMPROBANTE DE LIQUIDACION No. 00151 N.I.T. 9450-250485-101-3 N.R.C. 20305-0 | | |
|--|--|---|----------------|----------------|
| COMERCIALIZACION DE ELECTRODOMESTICOS | | | | |
| OFICINAS PRINCIPALES CENTRO COMERCIAL GALERIAS LOCAL # 14 | | | | |
| NOMBRE DEL CLIENTE : MATRIX, S.A DE C.V. | | FECHA: 30/01/2003 | | |
| DIRECCION: Calle los Almendros, No. 5256 San Salvador | | REGISTRO: 6325-8 | | |
| NIT: 1250-120675-101-2 | | GIRO: Comercializadora | | |
| | | CONDICIONES DEL PAGO : Contado | | |
| CANTIDAD | DESCRIPCION | PRECIO UNITARIO | VENTAS EXENTAS | VENTAS AFECTAS |
| 30 | Por venta de televisores Marca SONY por su cuenta a El Extraño, S.A de C.V. y El Mayorista S.A de C.V. durante el mes de enero Según Facturas # 25,26 y 27 | 500 | | \$ 15,000.00 |
| SON: | | SUMAS | \$ | \$ 15,000.00 |
| Dieciseis mil novecientos cincuenta 00/100 dolares | | 13 % DE IVA | | \$ 1,950.00 |
| RECIBIDO POR : | | SUB TOTAL \$ 16,950.00 | | |
| ENTREGADO POR : | | VENTA EXENTA \$ - | | |
| NOMBRE: Juan Pérez | | FIRMA | | |
| D.U.I: 12501255-2 | | FIRMA | | |
| NOMBRE: Noé Cortez | | VENTA TOTAL \$ 16,950.00 | | |
| D.U.I: 17892569-1 | | | | |
| FIRMA | | | | |
| NOMBRE DE IMPRENTA | | DISTRIBUCION DE ORIGINAL Y COPIAS | | |
| No. DE REGISTRO | | ORIGINAL - CLIENTE | | |
| AUTORIZACION DE IMPRENTA | | DUPLICADO - EMISOR FISCALIZACION DGII | | |
| TIRAJE DEL AL | | TRIPLICADO - CLIENTE | | |
| | | CUADRUPPLICADO - EMISOR CONTABILIDAD | | |

LIBROS DE IVA DEL COMITENTE

MATRIX, S.A DE C.V.
LIBRO DE VENTAS A CONTRIBUYENTE

Mes: Enero

Año: 2003

| No. | FECHA DE EMISION | No. CORRE-LATIVO PRE-IMPRESO | NOMBRE DEL CLIENTE MANDANTE O MANDATARIO | NRC | OPERACIONES DE VENTAS PROPIAS Y A TERCEROS | | | | | | TOTAL | IMPUESTO PERCIBIDO |
|------------------------|------------------|------------------------------|--|---------|--|-------------------|---------------|----------------------|-------------------|---------------|-----------|--------------------|
| | | | | | PROPIAS | | | A CUENTA DE TERCEROS | | | | |
| | | | | | EXENTAS | INTERNAS GRAVADAS | DEBITO FISCAL | EXENTAS | INTERNAS GRAVADAS | DEBITO FISCAL | | |
| 1 | 30-Ene-03 | 1250 | Comercial El Electro, S.A. de C.V. | 12354-8 | - | 50,000.00 | 6,500.00 | | - | - | 56,500.00 | |
| 2 | 30-Ene-03 | 150 * | El Milagro, S.A de C.V. | 20305-0 | | 37,500.00 | 4,875.00 | | - | - | 42,375.00 | |
| TOTALES DEL MES | | | | | | - | 87,500.00 | 11,375.00 | - | - | 98,875.00 | - |

| RESUMEN DE OPERACIONES: | PROPIAS | | A CTA DE TERCEROS | |
|---|------------|---------------|-------------------|---------------|
| | VALOR NETO | DEBITO FISCAL | VALOR NETO | DEBITO FISCAL |
| VENTAS NETAS INTERNAS GRAVADAS A CONTRIBUYENTES | 87,500.00 | 11,375.00 | - | - |
| VENTAS NETAS INTERNAS GRAVADAS A CONSUMIDORES | 158,200.00 | 20,566.00 | - | - |
| TOTAL OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS | 245,700.00 | 31,941.00 | - | - |
| VENTAS NETAS INTERNAS EXENTAS A CONTRIBUYENTES | - | - | - | - |
| VENTAS NETAS INTERNAS GRAVADAS A CONSUMIDORES | - | - | - | - |
| TOTAL OPERACIONES EXENTAS | - | - | - | - |
| EXPORTACIONES SEGÚN FACTURAS DE EXPORTACION | - | - | - | - |

Nombre del contador: Sr. Juan Ramón Torres

Firma:

* Comprobante de Liquidación

LIBROS DE IVA DEL COMITENTE

MATRIX, S.A DE C.V.
LIBRO DE VENTAS A CONSUMIDOR FINAL

NRC: 6325-8

MES DE: Enero

AÑO: 2003

FOLIO No.

| DIA | DEL No. | AL No. | VENTAS EXENTAS | VENTAS INTERNAS GRAVADAS | VENTAS A CUENTA DE TERCEROS | EXPORTACIONES | TOTAL VENTAS PROPIAS |
|------------|----------------|---------------|---------------------------|---|--|----------------------|-------------------------------------|
| 30 | 2500 | 2504 | | 141,250.00 | - | | 141,250.00 |
| 30 | 151 * | 151 | | 16,950.00 | - | | 16,950.00 |
| | | | - | 158,200.00 | - | - | 158,200.00 |

CALCULO DEL DEBITO FISCAL POR OPERACIONES PROPIAS

| | |
|--------------------------------|--------------------------|
| Ventas Internas Gravadas Netas | 140,000.00 |
| 13% impuesto | 18,200.00 |
| Total Ventas Gravadas | <u>158,200.00</u> |

Nombre del contador: Sr. Juan Ramón Torres

Firma:

* Comprobante de Liquidación

LIBROS DE IVA DEL CONSIGNATARIO

EL MILAGRO, S.A. DE C.V.
LIBRO DE VENTAS A CONTRIBUYENTE

Mes: Enero

Año: 2003

| No. | FECHA DE EMISION | No. CORRE - LATIVO PRE-IMPRESO | NOMBRE DEL CLIENTE MANDANTE O MANDATARIO | NRC | OPERACIONES DE VENTAS PROPIAS Y A TERCEROS | | | | | | TOTAL | IMPUESTO PERCIBIDO |
|------------------------|------------------|--------------------------------|--|--------|--|-------------------|---------------|----------------------|-------------------|---------------|-----------|--------------------|
| | | | | | PROPIAS | | | A CUENTA DE TERCEROS | | | | |
| | | | | | EXENTAS | INTERNAS GRAVADAS | DEBITO FISCAL | EXENTAS | INTERNAS GRAVADAS | DEBITO FISCAL | | |
| 1 | 37628 | 10 | El Extraño, S. A de C.V. | 1256-2 | | - | - | | 12,500.00 | 1,625.00 | 14,125.00 | |
| 2 | 37633 | 11 | El Manguito, S.A de C.V. | 1352-2 | | 5,500.00 | 715.00 | | - | - | 6,215.00 | |
| 3 | 37956 | 12 | Comercial La Estrella | 357-9 | | 6,000.00 | 780.00 | | - | - | 6,780.00 | |
| 4 | 37646 | 13 | Almacen El Mayorista | 951-8 | | - | - | | 25,000.00 | 3,250.00 | 28,250.00 | |
| 5 | 37651 | 14 | Matrix, S.A de C.V. | 123-5 | | 3,150.00 | 409.50 | | | - | 3,559.50 | |
| TOTALES DEL MES | | | | | | 14,650.00 | 1,904.50 | - | 37,500.00 | 4,875.00 | 58,929.50 | - |

| RESUMEN DE OPERACIONES: | PROPIAS | | A CTA DE TERCEROS | |
|---|------------|---------------|-------------------|---------------|
| | VALOR NETO | DEBITO FISCAL | VALOR NETO | DEBITO FISCAL |
| VENTAS NETAS INTERNAS GRAVADAS A CONTRIBUYENTES | 14,650.00 | 1,904.50 | 37,500.00 | 4,875.00 |
| VENTAS NETAS INTERNAS GRAVADAS A CONSUMIDORES | | | 15,000.00 | 1,950.00 |
| TOTAL OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS | 14,650.00 | 1,904.50 | 52,500.00 | 6,825.00 |
| VENTAS NETAS INTERNAS EXENTAS A CONTRIBUYENTES | - | | - | |
| VENTAS NETAS INTERNAS GRAVADAS A CONSUMIDORES | - | | - | |
| TOTAL OPERACIONES EXENTAS | - | | - | |
| EXPORTACIONES SEGÚN FACTURAS DE EXPORTACION | - | | - | |

Nombre del contador: Sr. Oscar Orlando Artiga

Firma:

4.3 Operaciones de Canje

Las operaciones de canje son muy comunes en la práctica comercial de las empresas salvadoreñas en la actualidad, sin embargo, un buen porcentaje de éstas no registran contablemente dichas operaciones ni emiten el documento legal correspondiente.

Lo anterior conlleva además de la presentación errónea de ingresos y egresos, al cálculo inexacto de los impuestos, como se explica a continuación:

No se paga el respectivo IVA al no emitir el documento que correspondería.

Se disminuye el pago a cuenta del mes en que las operaciones ocurren y no se registran.

Se deja de pagar impuesto sobre la renta que correspondería al monto neto de la operación, cuando la facturación que debería emitirse es mayor a la que debería recibirse.

Se paga más impuesto del que correspondería si el monto neto de la operación es negativo, es decir, si la facturación que debería recibirse es mayor de la que debería emitirse, lo cual significa un gasto mayor que el ingreso.

Los estados financieros se ven afectados significativamente por estas operaciones, ya que si éstas no se registran, el Estado de Resultados no reflejará la realidad de la empresa, pudiendo

mostrar mayores o menores ingresos/gastos de los reales, afectando por ende la toma de decisiones gerenciales.

El balance general también se verá afectado cuando al cierre de un período tributario haya canjes en desarrollo, que por no estar registrados no se reflejarían como parte de los activos de la compañía.

Se propone que las operaciones de canje, las cuales no son expresamente identificadas en la legislación tributaria como tales, sean tratadas como operaciones semejantes a las permutas, emitiendo el documento legal que corresponda; contribuyendo así al cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, y a un efectivo control interno sobre las operaciones, por medio del registro de los documentos emitidos y recibidos en el sistema de contabilidad, así como en los libros de compras y de ventas de IVA.

Se recomienda registrar tanto los documentos emitidos como los recibidos por canje en una Cuenta por Cobrar especialmente utilizada para ese tipo de operaciones, así los diferentes contratos de canje que se tengan podrán ser fácilmente analizados, liquidando los saldos que en ella queden después de los respectivos registros, contra la cuenta de otros ingresos o la de otros gastos, dependiendo del saldo que presente la cuenta por cobrar de canjes.

Enunciado del Caso Práctico

Las empresas Unilex, S.A. y Assa de C.V suscriben un acuerdo promocional consistente en que la segunda (dedicada a la venta de artículos de oficina) obsequiará a las personas que adquieran algunos de sus artículos previamente especificados, un certificado que deberá ser llevado a Unilex (empresa dedicada a la venta de aparatos electrónicos) para que les sea entregado un artículo electrónico.

Semanalmente Assa recibirá de Unilex los comprobantes de crédito fiscal emitidos a su nombre (por los artículos que haya entregado a sus clientes).

Al final del mes Assa entregará a Unilex el(los) artículo(s) por el monto total de los comprobantes de crédito fiscal recibidos.

Habiendo finalizado el mes, Unilex había entregado 10 electrodomésticos que tienen un precio de venta de \$226.00 y 10 con precio de venta de \$113.00 cada uno, y recibirá en artículos de Assa \$3,164.00

Se puede notar que por una parte Unilex entregará artículos de sus inventarios a los clientes de Assa y como contraparte recibirá artículos de Assa. Cada una de las compañías debe emitir los Comprobantes de Crédito Fiscal correspondientes a la otra como si le estuviese vendiendo sus productos.

Base Legal

El Art. 7 de la LIVA establece que las permutas están comprendidas en el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto.

Debiendo atenderse a la disposición del Art. 48 de la misma Ley, donde se especifican las bases imponibles específicas, expresando en el lit. e) "En las permutas u otras operaciones semejantes, se considera que cada parte tiene el carácter de vendedor, tomándose como base imponible de cada venta el valor de los bienes de cada parte"

Se llama permuta, según el Código Civil en su Art.1598, cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, si la cosa vale más que el dinero.

Registro Contable Unilex

Entrega de electrodomésticos a los clientes de Assa, por los cuales emitió un CCF a nombre de Assa.

10 electrodomésticos x \$226.00 = \$2,260.00

10 electrodomésticos x \$113.00 = \$1,130.00

Haciendo un total de \$3,390.00

Partida No 1

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|--------------------|--------------------|
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | \$ 3,390.00 | |
| Canjes | | |
| <u>IVA-Débito Fiscal</u> | | \$ 390.00 |
| <u>Ventas</u> | | \$ 3,000.00 |
| Contrato XXX Canje con Assa entrega de productos a clientes | <u>\$ 3,390.00</u> | <u>\$ 3,390.00</u> |

Recepción de Crédito Fiscal de Assa por artículos de oficina.

\$3,164.00 / 1.13 = \$2,800.00

Partida No 2

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|--------------------|--------------------|
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | \$ 364.00 | |
| <u>Gastos de Administración</u> | \$ 2,800.00 | |
| Papelería y Utiles | | |
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | | \$ 3,164.00 |
| Canjes | | |
| Contrato XXX Canje con Assa Recepción de mercadería | <u>\$ 3,164.00</u> | <u>\$ 3,164.00</u> |

Ajuste de la cuenta de canje por la diferencia entre los productos entregados y los recibidos.

Partida No 3

| Cuenta | Debe | Haber |
|---|------------------|------------------|
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 226.00 | |
| Promocionales | | |
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | | \$ 226.00 |
| Canjes | | |
| Liquidación de Contrato XXX Canje Assa | <u>\$ 226.00</u> | <u>\$ 226.00</u> |

NOTA: Si la diferencia hubiese sido a favor de Unilex, es decir, si el Comprobante de Crédito Fiscal recibido de Assa hubiese sido mayor que el emitido, el registro habría sido contra la cuenta de otros ingresos, como se muestra a continuación:

| Partida No 3 | | | |
|-----------------------------------|-------------|--------------|--------|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Cuentas por Cobrar</u> | \$ 226.00 | | |
| <u>Canjes</u> | | | |
| <u>Otros Ingresos</u> | | \$ | 226.00 |
| Canjes | | | |
| Liquidación de Contrato XXX Canje | | | |
| Assa | \$ 226.00 | \$ | 226.00 |

Presentación en los Estados Financieros

Según la NIC No. 13, las cuentas por cobrar a clientes y a otros que se esperen cobrar dentro del plazo de un año a partir de la fecha del balance se deben presentar como parte del activo corriente.

Las cuentas por cobrar a clientes pueden presentarse en su totalidad como Activos Corrientes, siempre y cuando se revele el importe que no se espera cobrar dentro del plazo de un año.

Notas a los Estados Financieros

Cuando al final del ejercicio contable las cuentas por cobrar que se utilicen para el registro de los canjes tengan saldos por canjes que aún están en vigencia, se debe presentar una nota a los estados financieros en la que se detallen por cada uno:

- ↻ Nombre de la empresa o persona con la que se tiene el canje.
- ↻ Monto total del canje, según contrato.
- ↻ Monto que aún se encuentra pendiente del canje.
- ↻ Fecha de vencimiento del canje.
- ↻ Cualquier otra cláusula especial que se haya incorporado en el contrato, y que pueda afectar el desarrollo del mismo.

4.4 Tratamiento del IVA en Bienes Inmuebles en Construcción

Como pudo observarse en los resultados de la encuesta (Anexo No. 3) efectuada a 35 empresas de las cuales un 40% tiene bienes inmuebles en construcción, muchas de ellas no capitalizan el monto de IVA por la compra de materiales y mano de obra, si no que es llevado como un crédito fiscal, deduciendo éste de sus débitos fiscales, pagando un monto menor de impuesto del que correspondería legalmente.

Esto además de considerarse un incumplimiento legal, hace presentar información errónea en los estados financieros, ya que el valor a reflejar en concepto de costo del bien es considerablemente menor al que debería ser realmente, mostrando

activos devaluados, así como también el gasto por depreciación del bien inmueble será menor durante su vida útil, aumentando el monto de impuesto sobre la renta a pagar al final de cada período fiscal.

Como una alternativa de solución a estas deficiencias se propone que al efectuar una obra de construcción debe de asegurarse la existencia de un contrato legalmente establecido.

Acumular contablemente el monto del impuesto pagado por todos aquellos materiales y mano de obra que sean utilizados en la construcción de bienes inmuebles dentro de una cuenta "Obras en Proceso", la cual al momento de ser finalizada, se trasladará directamente a Propiedad Planta y Equipo de la empresa.

Cuando se tienen varias obras en proceso es necesario llevar un registro detallado de cada una de ellas, con el objeto que puedan ser identificadas fácilmente.

Para ejemplificar lo anteriormente expuesto se presenta a continuación el desarrollo de un caso práctico:

La empresa El Proyecto Feliz, S.A. de C.V. que se dedica a la venta de lotes para la vivienda, efectúa gastos de terracería

por un monto de \$100,000.00 más IVA, de los cuales un 50% será lotificado y el otro 50% para la construcción de un edificio al que trasladará sus oficinas administrativas.

A la fecha los gastos acumulados por compra de materiales y anticipos de mano de obra para la construcción del edificio ascienden a \$50,000.00 y un crédito fiscal de \$6,500.00, pagados a la sociedad El Constructor, S.A. de C.V.

Al finalizar la obra de construcción se pagó complemento por un valor de \$25,000.00 y un crédito fiscal de \$3,250.00, por lo que la empresa decide trasladar este monto a Propiedad Planta y Equipo.

Posteriormente la empresa decidió efectuar modificaciones al bien inmueble por un valor de \$500.00 más IVA a la sociedad el Modificador, S.A de C.V. lo cual consistió en construir una ventana al departamento de contabilidad.

Base Legal

El Art. 65 inciso 1ero y 2do de LIVA establecen que "es deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal, siempre que se origine por el desembolso de

gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como gastos generales, adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable o al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble”

Las cantidades que no dieran derecho a crédito fiscal por no cumplir con los requisitos mencionados anteriormente formarán parte del costo de los respectivos bienes o servicios, lo que se confirma con el Art. 70 de la LIVA.

Registro Contable

Cálculos:

| | | | |
|---------------------|--------------|-----|-------------|
| Valor de terracería | \$100,000.00 | IVA | \$13,000.00 |
| Lotificación (50%) | \$50,000.00 | IVA | \$ 6,500.00 |
| Construcción (50%) | \$50,000.00 | IVA | \$ 6,500.00 |

Para este caso no es deducible el IVA por la construcción del bien inmueble de acuerdo a lo estipulado en el Art. 65 inciso 1ero.

Partida No 1

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------|---------------|
| <u>IVA- Crédito Fiscal</u> | \$ 6,500.00 | |
| <u>Inventarios</u> | \$ 50,000.00 | |
| Lotes para la venta | | |
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | \$ 56,500.00 | |
| Obras en Proceso | | |
| Edificio para oficinas administrativas | | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ 113,000.00 |
| Banco Cuscatlán | | |
| Pago de servicios de terracería | | |
| para lotificación y construcción | \$ 113,000.00 | \$ 113,000.00 |
| de edificio | | |

Por la compra de materiales y anticipo de mano de obra para la construcción del edificio se efectúa el siguiente asiento contable:

Partida No 2

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|--------------|--------------|
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | \$ 56,500.00 | |
| Obras en Proceso | | |
| Edificio para oficinas administrativas | | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ 56,500.00 |
| Banco Cuscatlán | | |
| Pago de materiales y anticipo | | |
| para la construcción del edificio | \$ 56,500.00 | \$ 56,500.00 |

Partida No 3

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|--------------|--------------|
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | \$ 28,250.00 | |
| Obras en Proceso | | |
| Edificio para oficinas administrativas | | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ 28,250.00 |
| Banco Cuscatlán | | |
| Pago de complemento de materiales y anticipo para la construcción de edificio. | \$ 28,250.00 | \$ 28,250.00 |

Por el traslado a Propiedad Planta y Equipo se corre el siguiente asiento, éste incluye el valor total más IVA.

Partida No 4

| Cuenta | Debe | Haber |
|--|---------------|---------------|
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | \$ 141,250.00 | |
| Edificios | | |
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | | \$ 141,250.00 |
| Obras en Proceso | | |
| Edificio para oficinas administrativas | | |
| Registro a Propiedad Planta y Equipo | \$ 141,250.00 | \$ 141,250.00 |

El IVA por las remodelaciones no es deducible, ya que éstas no conservan su individualidad de acuerdo al Art.65 inciso 1ero

| Partida No 5 | | | |
|---|-------------|--------------|--------|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | \$ 565.00 | | |
| Edificios | | | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | | \$ | 565.00 |
| Banco Cuscatlán | | | |
| Edificio para oficinas administrativas | | | |
| Remodelaciones efectuadas al edificio administrativo | \$ 565.00 | \$ | 565.00 |

Presentación en los Estados Financieros

Deberán ser presentados en el balance los montos totales de los Inventarios por Lotificaciones dentro del rubro de Activos Corrientes y la Propiedad Planta y Equipo en Activos No Corrientes; las Cuentas por Pagar por el valor adeudado a los proveedores por trabajos de construcción dentro de Pasivos Corrientes.

Notas a los Estados Financieros

En los estados financieros deberán revelarse aquellos eventos que a la fecha del balance han ocasionado un cambio de importancia en los saldos de las cuentas relacionadas con bienes inmuebles en construcción, así como un registro detallado de las obras en proceso que se tengan.

4.5 Transferencia de Bienes del Activo Fijo

La Propiedad, Planta y Equipo en las empresas, representa una porción muy importante de sus activos totales, tanto es así que el sistema financiero, antes de otorgar un crédito, le pone mucha atención a este rubro, en el momento de hacer su análisis crediticio, sabiendo que es una garantía lo suficientemente confiable, ya que estos son de mucha utilidad para el desarrollo de las operaciones a la que se dedique la empresa, por lo cual puede decirse que sirven generalmente para la generación de beneficios a las mismas.

Para la propuesta de este tema se ha recurrido al Art. 71 de LIVA, en relación con el Art. 26 del RLIVA, debido a que un considerable número de las empresas encuestadas ha realizado transferencias (ventas) de los bienes que tenía destinados a su Activo Fijo (Propiedad, Planta y Equipo), identificándose en esta transacción un problema en cuanto al tipo de documento que emiten por tal operación, ya que están emitiendo factura indistintamente si ésta se efectúa antes o después de los dos años de estar el bien afectado al activo.

Es importante recordar que para el tratamiento de estos activos debe cumplirse con normas técnicas y tributarias, los cuales en algunos casos convergen y en otros no.

A continuación, mediante la ilustración con dos casos prácticos se propone el tratamiento que a éste problema debería dársele.

Caso 1

Enunciado del Caso Práctico

La sociedad MAT, S.A. de C.V., dedicada a prestar servicios de asesoría y mantenimiento de computadoras vende el 30 de julio de 2003 a El Angel, S.A. de C.V. un microbús en \$ 2,825.00.

El vehículo había sido adquirido nuevo el 25 de septiembre de 2002 en \$ 4,0000 más IVA, y estaba siendo depreciado al 50% utilizando el método de línea recta, según lo establecido en el Art. 30 de LISR.

Documento a Emitir

Debido a que la transferencia se ha efectuado antes de los dos años de estar dicho bien en la cuenta Propiedad, Planta y Equipo, la sociedad MAT, S.A. de C.V. debe elaborar un comprobante de Crédito Fiscal a la sociedad El Angel, S.A. de C.V.

El valor neto debe ser \$ 2,500.00 y el IVA-Crédito Fiscal \$ 325.00.

La diferencia que resulte entre el valor neto de la venta y el valor en libros al 30 de julio/03 debe ser tratada como ganancia de capital, según lo regulan los Arts. 14 y 42 de la LISR y los Arts. 15, 16 y 17 del RLISR.

Cálculos

Depreciación (10 meses) $\$ 4,000.00 \times 50\% \times 10 = \$ 1,666.70$

12

Valor de adquisición \$4,000.00

(-) Deprec. acumulada 1,666.70

 Valor en libros \$2,333.30

Valor de la venta (neto) \$ 2,500.00

(-) Valor en libros 2,333.30

 Utilidad en venta \$ 166.70

Registro Contable

| Cuenta | Partida No 1 | Debe | Haber |
|--|--------------|-----------------|-----------------|
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ | 2,825.00 | |
| <u>Banco Cuscatlán</u> | | | |
| <u>Depreciación Acumulada Eq. de Transp</u> | \$ | 1,666.70 | |
| <u>Propiedad Planta y Equipo</u> | | | \$ 4,000.00 |
| Equipo de Transporte | | | |
| <u>IVA - Débito Fiscal</u> | | | \$ 325.00 |
| <u>Otros Ingresos</u> | | | \$ 166.70 |
| Por la venta del microbús, según CCF No 80500 | \$ | <u>4,491.70</u> | <u>4,491.70</u> |

Caso 2**Enunciado del Caso Práctico**

Supóngase que se efectúa la misma operación, con la diferencia que el microbús fue adquirido por la sociedad MAT, S.A. de C.V. el 20 de mayo de 2001.

En este caso, la venta del microbús no causa impuesto de IVA, por haber sido vendido después de los dos años de posesión.

Debido a que el valor en libros es cero, la ganancia en la venta es de \$ 2,825.00, lo cual será tratado como ganancia de capital, al igual que en el caso anterior.

Documento a Emitir

El documento que debe amparar esta venta tendrá que ser elaborado en papel simple, es decir que no deberá emitirse factura, ni comprobante de crédito fiscal.

Registro Contable

| Partida No 1 | | | |
|--|-------------|--------------|--|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Efectivo y Equivalentes</u> | \$ 2,825.00 | | |
| Banco Cuscatlán | | | |
| <u>Deprec. Acum. Eq. de Transporte</u> | \$ 4,000.00 | | |
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | | \$ 4,000.00 | |
| Equipo de Transporte | | | |
| <u>Otros Ingresos</u> | | \$ 2,825.00 | |
| Por la venta del microbús, según recibo (en papel simple) | \$ 6,825.00 | \$ 6,825.00 | |
| | \$ 6,825.00 | \$ 6,825.00 | |

Presentación en los Estados Financieros

La Propiedad, Planta y Equipo debe presentarse en el balance general dentro del rubro del Activo No Corriente, después del Activo Corriente, el monto que debe reflejar es su costo inicial, así como la depreciación acumulada que éste tuviere al cierre del ejercicio para el cual se prepara dicho estado financiero.

Notas a los Estados Financieros

En cuanto a las notas a los estados financieros que amerita esta cuenta se sugiere tomar en cuenta el método de depreciación usado, las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas, el valor en libros y la depreciación acumulada, ambos al principio y al final del período, aclarando si ha habido

adiciones, disposiciones, revaluaciones, reducciones en el valor en libros, y si los hubiere, mencionar los activos en construcción.

4.6 Retiro de Bienes Muebles Corporales y Prestación de Servicios, Destinados al Autoconsumo

En este apartado se estudian algunas transacciones de uno de los renglones de mayor importancia, principalmente en empresas comerciales o industriales. Se trata de los inventarios, término que la NIC 2 define como: a) activos retenidos para su venta en el curso ordinario de los negocios, b) en el proceso de producción para dicha venta, o c) en la forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

El RLIVA en su Art. 2 numeral 19 se refiere a ellos bajo el concepto de Activo Realizable, los que según éste son el conjunto de bienes muebles corporales propios del giro o actividad del contribuyente, producidos o adquiridos con ánimo de revenderlos o transferirlos.

Cuando estos activos realizables son destinados al uso o consumo propio del contribuyente, de los socios, directivos o personal de la empresa, surge la figura del "autoconsumo", de la cual la

mayoría de las empresas hacen uso, pero no de acuerdo a las leyes tributarias.

En este punto tratado se encontraron dos problemas, el primero consistente en la incorrecta determinación del precio que debe asignarse a los bienes retirados, y el segundo, referente a la emisión errónea del documento que ampara tal transacción.

Actualmente, las empresas están determinando al costo el precio de los bienes y/o servicios destinados al autoconsumo y no están emitiendo documento alguno, por lo que claramente se nota que se está dando más atención a los principios técnicos que a los legales, lo cual es perjudicial para toda empresa, ya que sus recursos financieros podrían verse afectados en un futuro no muy lejano por haber incurrido en infracciones de tipo sustantivas, lo cual se vería reflejado en una disminución del y en el pasivo un impuesto sobre la renta por pagar mayor al que habría sido en condiciones normales, así como una utilidad por distribuir disminuida, la cual se reflejaría en el Estado de Resultados.

Enunciado del Caso Práctico

La sociedad MAT, S.A. de C.V. vende computadoras y accesorios. En el mes de julio de 2003 tomó de sus inventarios una

computadora cuyo precio de venta al público es de \$ 508.50 y un costo de \$ 250.00, dicho retiro lo hizo para rifarla entre los mejores vendedores de ese mes.

Documento a Emitir

Deberá elaborarse una factura, ya que según el Art. 58 de LIVA los retiros de bienes del giro de la empresa no generan crédito fiscal, y el valor de la factura será el que la computadora tiene asignado para la venta al público, según el Art. 48 literal "c" de la misma ley.

A continuación se presentan los dos asientos que la sociedad deberá correr por el retiro de la computadora:

Registro Contable

| Partida No 1 | | | |
|--|-------------|--------------|--------|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Gastos de Venta</u> | \$ 508.50 | | |
| <u>IVA-Débito Fiscal</u> | | \$ | 58.50 |
| <u>Ventas</u> | | \$ | 450.00 |
| Por el registro de la computadora tomada del inventario, s/fact.No.10 | \$ 508.50 | \$ | 508.50 |

| Partida No 2 | | | |
|---|-------------|--------------|--------|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Costo de Ventas</u> | \$ 250.00 | | |
| <u>Inventarios</u> | | \$ | 250.00 |
| Por el registro del costo de la computadora para rifarla, s/requisición No. 80. | \$ 250.00 | \$ | 250.00 |

Presentación en los Estados Financieros

La técnica contable sugiere que la mercadería destinada para la venta sea mantenida en el Activo Corriente, específicamente dentro de la cuenta de Inventarios, hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos, para este caso sería hasta que el autoconsumo es facturado.

Notas a los Estados Financieros

Cuando se preparan los estados financieros, el renglón de los inventarios deben incluir las siguientes notas: mercaderías entregadas en consignación, el método de valuación utilizado, las diferentes clasificaciones si las hubiere.

Con el afán de contribuir con las empresas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación a IVA y reconociendo

que los estados financieros son el reflejo de las operaciones realizadas, se plantea el siguiente caso práctico que está regulado por el inciso primero del Art. 11 de la LIVA y se relaciona con los Arts. 48 literal "c" y el 58 de la misma; Además con el inciso primero del Art. 4 del RLIVA.

Con dicho ejemplo se pretende dejar claro el proceder de acuerdo a la ley, de este tipo de retiros, complementándolo con un ejemplo de aplicación del segundo inciso del Art. 11 de LIVA para una mejor comprensión.

4.7 Transferencia de Bienes Muebles del Activo Realizable al Activo Fijo

Enunciado del Caso Práctico

La sociedad MAT, S.A. de C.V. vende computadoras y accesorios. En el mes de agosto de 2003 tomó de sus existencias una computadora y un mueble para la misma; el costo de ambos artículos es de \$ 500.00; el destino de éstos fue la sala de ventas, donde serán utilizados como parte del activo fijo de la empresa.

Como ya se mencionó antes, esta transacción deberá ser tratada según el segundo inciso del Art. 11 de LIVA y segundo inciso del

Art. 4 del RLIVA, es decir, como bienes que no se entienden retirados de la empresa, ni gravados con el impuesto regulado por esta ley.

Documento a Emitir

De acuerdo al tercer inciso del Art. 11 de LIVA no se entienden como retirados de la empresa ni gravados como tales aquellos bienes que sean trasladados desde el activo realizable al activo fijo, siempre que sean necesarios para el giro del negocio, por lo tanto, por esta transacción no debe emitirse ningún comprobante legal regulado por LIVA; basta con una orden de requisición o una carta de autorización de la persona indicada para hacerlo, y soportar así el asiento contable.

Registro Contable

| Partida No 1 | | | |
|---|-------------|--------------|--------|
| Cuenta | Debe | Haber | |
| <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> | \$ 500.00 | | |
| Mobiliario y Equipo | | | |
| <u>Inventarios</u> | | \$ | 500.00 |
| Traslado de una computadora y un mueble | | | |
| según orden de requisición No ____. | \$ 500.00 | \$ | 500.00 |

4.8 Manejo del Remanente del Crédito Fiscal

En este problema se logró constatar el mal procedimiento contable utilizado por algunas empresas, en el caso del remanente de crédito fiscal, ya que algunas lo registran como gasto deducible del impuesto sobre la renta, otras como gasto no deducible, y un tercer grupo lo trasladan a cuentas por cobrar.

Los dos primeros procedimientos son los que más perjudican los estados financieros de las entidades, puesto que al considerarlo como gasto deducible, en el Estado de Resultados se mostrará una utilidad menor y el impuesto sobre la renta a pagar por dicha utilidad también será inferior al que legalmente corresponde; mientras que si se considera como gasto no deducible la utilidad se ve disminuida aunque el impuesto sobre la renta a pagar o pagado sea correcto; el tercer caso planteado no incide en los Estados Financieros porque el crédito fiscal no utilizado es trasladado al final del mes a la cuenta por cobrar, lo cual es revertido al comenzar el siguiente mes.

Lo que se sugiere para el control contable es dejarlo en la cuenta IVA-Crédito Fiscal.

El caso práctico que a continuación se presenta está basado en el Art. 67 de LIVA, que específicamente trata del procedimiento

a seguir, consistente en sumar el excedente de los créditos fiscales a los siguientes períodos, hasta su total deducción.

Enunciado del Caso Práctico

La sociedad MAT, S.A. de C.V. presenta en sus libros legales de IVA los siguientes montos, resultantes de las operaciones de compras y ventas gravadas.

| <u>Mes</u> | <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | <u>IVA-Débito Fiscal</u> |
|---------------|---------------------------|--------------------------|
| Septiembre/03 | \$ 15,000.00 | \$ 10,000.00 |
| Octubre/03 | \$ 10,000.00 | \$ 12,000.00 |
| Noviembre/03 | \$ 12,000.00 | \$ 16,000.00 |

Elaborar los registros contables correspondientes a la liquidación del impuesto.

Cálculos

Para la partida y la declaración de septiembre/2003:

El resultado de la liquidación del mes de septiembre es un saldo a favor de la sociedad, ya que al enfrentar los créditos con los débitos de dicho mes, los créditos fiscales superan a los débitos fiscales en \$ 5,000.00, este monto constituye el remanente para el próximo período, lo cual debe ser reflejado en la casilla 155 del formulario F07.

Contablemente el remanente se mantiene en la cuenta IVA- Crédito Fiscal.

Para la partida y la declaración de octubre/2003:

Crédito fiscal de octubre/2003 \$ 10,000.00

Más remanente de septiembre/2003 5,000.00

Crédito fiscal total \$ 15,000.00

Nótese que al enfrentar \$ 15,000.00 de Crédito Fiscal contra los \$12,000.00 de Débito Fiscal, resulta un remanente de \$ 3,000.00, los que son el remanente para el período de noviembre/2003.

Para la partida y la declaración de noviembre/2003:

Crédito fiscal de noviembre/2003 \$ 12,000.00

Más remanente de octubre/2003 3,000.00

Crédito fiscal total \$ 15,000.00

Registros Contables

Septiembre/2003

| Partida No X | | |
|--|--------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>IVA-Debito Fiscal</u> | \$ 10,000.00 | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 10,000.00 |
| Liquidación Débito Fiscal de septiembre/2003. | \$ 10,000.00 | \$ 10,000.00 |
| | \$ 10,000.00 | \$ 10,000.00 |

Octubre/2003

| Partida No X | | |
|---|--------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>IVA-Debito Fiscal</u> | \$ 12,000.00 | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 12,000.00 |
| Liquidación Débito Fiscal de octubre/2003. | \$ 12,000.00 | \$ 12,000.00 |
| | \$ 12,000.00 | \$ 12,000.00 |

Noviembre/2003

| Partida No X | | |
|--|--------------|--------------|
| Cuenta | Debe | Haber |
| <u>IVA-Debito Fiscal</u> | \$ 16,000.00 | |
| <u>IVA-Crédito Fiscal</u> | | \$ 15,000.00 |
| <u>IVA por Pagar</u> | | \$ 1,000.00 |
| Provisión impuesto a pagar de noviembre/2003. | \$ 16,000.00 | \$ 16,000.00 |
| | \$ 16,000.00 | \$ 16,000.00 |

Presentación en los Estados Financieros

Atendiendo al criterio de que el remanente de crédito fiscal será liquidado en un futuro cercano, la presentación de esta cuenta debe ser en el Activo Corriente.

Notas a los Estados Financieros

La nota que amerita esta cuenta en los estados financieros sería la explicación de que el saldo que ésta representa tuvo su origen en la liquidación del mes o los meses de que se trate, donde el IVA-Crédito Fiscal fue superior al IVA-Débito Fiscal.

CAPITULO V

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

5.1.1 A pesar de que la mayoría de empresas cuentan con asesoría externa financiera y fiscal, continúan mostrando deficiencias en sus registros contables, especiales, así como estados financieros, esto se evidencia en que éstas han sido objeto de observaciones relacionadas al IVA, tanto sustantivas como formales, en sus dictámenes fiscales.

5.1.2 No hay uniformidad de criterio entre los contadores, quienes son los encargados del registro contable, elaboración de declaraciones y la determinación de los impuestos que deban pagarse al fisco.

5.1.3 La mayoría de empresas cuentan con la documentación legal exigida por la Ley de IVA, sin embargo, debido al desconocimiento de la legislación tributaria, en muchos casos no se utiliza adecuadamente para el respaldo de sus operaciones.

5.1.4 No se tiene una percepción clara de algunos conceptos claves implícitos en la figura de la proporcionalidad, así como el tipo de operaciones exentas que debe considerarse como tal para efectos de un correcto cálculo del crédito fiscal no deducible y su correspondiente registro como gasto.

Se evidenció la falta de seguridad en el registro del gasto de proporcionalidad.

5.1.5 La mayoría de contribuyentes facturan el autoconsumo de bienes y/o servicios a un precio estimado o al costo, atendiendo más a principios técnicos que legales.

5.1.6 Considerable número de empresas tienen diferencias entre sus ingresos contables y los declarados, muchas de las cuales no elaboran una conciliación de los mismos.

5.1.7 El Ministerio de Hacienda genera inconsistencia de procedimientos, ya que a través de la Sección de Asistencia al Contribuyente no da respuestas uniformes, sino a criterio personal del funcionario al que se consulta.

5.1.8 Existe deficiencia por parte de la Administración Tributaria en cuanto al cumplimiento del plazo establecido para emitir respuestas a consultas por escrito que hacen los

contribuyentes o sus representantes, contraviniendo el principio de celeridad establecido en el Código Tributario.

5.1.9 La puesta en marcha del Sistema DET, favorece principalmente al Ministerio de Hacienda, provocando una disminución del gasto de papelería al no proveer de formularios de declaración al contribuyente, quien además de imprimirlos debe presentar la información en medio magnético, violando el principio de economía establecido en el Código Tributario. Dicho sistema presenta inconvenientes adicionales como la semi-automatización y la falta de campos necesarios para presentar la información requerida por la legislación tributaria, tal es el caso del formulario de declaración de IVA.

5.2 Recomendaciones

5.2.1 Los contadores deben actualizar sus conocimientos para evitar cometer infracciones tanto en la parte operativa como de asesoría, ampliando sus conocimientos por medio de capacitaciones en materia tributaria y técnica-contable.

5.2.2 Los gremios relacionados con la contaduría pública deberían divulgar procedimientos contables que cumplan con la normativa técnica y fiscal, encaminados a la unificación de

criterios entre los profesionales del ramo, a través de medios accesibles.

5.2.3 Emitir la documentación correspondiente, atendiendo a lo expresado en la legislación tributaria, así como a las características de la situación en particular de la que se trate.

5.2.4 Debido al dinamismo que caracteriza la Legislación, el profesional en contaduría debe ir cambiando su criterio en cuanto a ésta, para que sus conocimientos sean aplicables oportunamente y contribuya así al pago justo del impuesto; evitando afectar los resultados de la empresa.

5.2.5 El autoconsumo de bienes y/o servicios debe ser facturado al precio de mercado que le tiene asignado el contribuyente para dar cumplimiento a la normativa legal.

5.2.6 Elaborar conciliaciones que permitan identificar aquellas diferencias de ingresos entre los registros contables, registros en libros de IVA y los reflejados en las declaraciones de IVA y Pago a Cuenta, atendiendo a las disposiciones contenidas en el Reglamento del Código Tributario.

5.2.7 El Ministerio de Hacienda, como institución reguladora, debería capacitar en normativa tanto técnica como tributaria, al personal encargado de asistir a los contribuyentes para que las respuestas a un mismo problema sean uniformes.

5.2.8 Agilizar los procedimientos establecidos para la emisión de las respuestas a las inquietudes de los contribuyentes, permitiendo de esta manera, la utilización oportuna de las aclaraciones recibidas, y cumplir así con el principio de celeridad.

5.2.9 La Administración Tributaria debe desarrollar íntegramente los sistemas electrónicos, y actualizar los formularios que pone a disposición de los contribuyentes, de manera que éstos permitan la agilización de procedimientos y recopilación de información necesaria.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y su Reglamento de Aplicación.

Asamblea Legislativa. Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.

Asamblea Legislativa. Código de Comercio de El Salvador

Asamblea Legislativa. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública

Asamblea Legislativa. Constitución de La República de El Salvador

Asamblea Legislativa. Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales (Derogada)

Asamblea Legislativa. Código Civil.

Bran, Salvador Osvaldo. Diccionario de las Ciencias Económicas y Administrativas.

Corporación de Contadores de El Salvador, Hoja Volante, 2003

Dutríz Hermanos. El Diario de Hoy. Miércoles 10 de Septiembre del 2003.

Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.
Filosofía de los Conceptos de la Etica Profesional

Mendoza Orantes, Ricardo. Conozca el IVA. Editorial Jurídica Salvadoreña. El Salvador 1992

Normas Internacionales de Contabilidad

Rojas Soriano, Raúl. Guía para Realizar Investigaciones Sociales. Editorial Plaza y Valdés. 4a Edición.

Tévez Castillo, Eugenio. Rodríguez, José Domingo y Pérez Molina, Carlos Erick. Trabajo de Graduación: "Problemas jurídicos que enfrentan los comerciantes para el cumplimiento de las obligaciones que genera la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios". UES.

Vásquez López, Luis. Formulario Práctico Tributario. Editorial Liz, El Salvador.

Velarde, Napoleón. Los Impuestos en El Salvador. Editorial Genial, El Salvador 2003

Villegas, Héctor. Curso de Finanzas -Derecho Financiero y Tributario. Editorial Ediciones Depalma Buenos Aires 1992.

ANEXOS

ANEXOS

- No. 1** Listado de Empresas Afiliadas a la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador, Clasificadas por la Gremial como "Grandes Empresas".

- No. 2** Instrumento de Recolección de Información (Encuesta)

- No. 3** Resultados de la Encuesta

- No. 4** Abreviaturas

- No. 5** Glosario

- No. 6** Cuadro Sinóptico de Alternativas de Solución a Algunos Casos Prácticos

ANEXO No. 1

Listado de Empresas afiliadas a la
Cámara de Comercio e Industria de
El Salvador, clasificadas como
"Grandes Empresas" por la gremial

CAMARA DE COMERCIO E INDUSTRIA DE EL SALVADOR

LISTADO DE GRANDES EMPRESAS

DIRECTORIO 2003-2004



| CORR. | NOMBRE DE LA EMPRESA | DIRECCION | TELEFONO | FAX |
|--------------|---|---|-----------------|------------|
| 1 | ACOPATT DE RL | Carretera Panamericana y Av 14 de Diciembre, Ilopango, San Salvador | 295-0665 | 295-0619 |
| 2 | AFP CONFIA, S.A. | Alameda Dr. Manuel Enrique Araujo No. 3530, Colonia Escalón, San Salvador | 247-9200 | 298-2882 |
| 3 | AGUIRRE LOPEZ Y ASOC., AUDITORES Y CONSULTORES | Final 65 Av. Sur, Edificio Montresor No. 243, 2do Nivel, Local 3-B | 245-5500 | 245-3070 |
| 4 | ALCATEL DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | Alameda Roosevelt 3107, 5to Nivel Edif La Centroamericana, San Salvador | 209-5800 | 209-6916 |
| 5 | ALMACENES SIMAN, S.A. DE C.V. | Paseo General Escalón No. 3700, Centro Comercial Galerías, San Salvador | 293-1444 | 293-1137 |
| 6 | AGENCIA DE VIAJES ESCAMILLA, S.A. DE C.V. | Col. Escalón, 67 Av. Sur No. 24, San Salvador | 298-8277 | 298-8279 |
| 7 | ASEGURADORA SUIZA SALVADOREÑA, S.A. -ASESUISA | Plaza Suiza, Av. Dr. Manuel Enrique Araujo, Col. San Benito San Salvador | 298-5222 | 298-5060 |
| 8 | AUTOMOTORES SALVADOREÑOS, S.A. -AUTOSAL- | Alameda Roosevelt No. 2736, San Salvador | 260-3377 | 260-5692 |
| 9 | AVAL CARD, S.A. DE C.V. | Autopista a Comalapa, Km 7,5, Salvador | 280-3666 | 280-4977 |
| 10 | BANCO AGRICOLA COMERCIAL DE EL SALVADOR -BAC | Paseo General Escalón 3635, San Salvador | 279-1033 | 279-4520 |
| 11 | BANCO CUSCATLAN | Pirámide Cuscatlán, Km 10 Cart Panamericana, Santa Tecla | 212-3333 | 228-5700 |
| 12 | BANCO DE COMERCIO DE EL SALVADOR, S.A. | 25 Av Norte y 23 Calle Poniente, San Salvador | 234-4803 | 234-3434 |
| 13 | BANCO SALVADOREÑO, S.A. | Avenida Olímpica No. 3550, San Salvador | 298-0031 | 298-0102 |
| 14 | BAYER, S.A. | Blvd y Edif Bayer, Ciudad Merliot, Antiguo Cuscatlán | 278-2000 | 278-3017 |
| 15 | BODEGAS GENERALES DE DEPOSITO, S.A. -BODESA- | Km 12 Carretera al Puerto de La Libertad, Nueva San Salvador | 228-4488 | 228-3628 |
| 16 | BRITISH AMERICA TOBACCO CENTRAL AMERICA, S.A. | Alameda Roosevelt N. 2115, San Salvador | 250-4444 | 250-4443 |
| 17 | CALLEJA, S.A. DE C.V. -SUPERMERCADOS SELECTOS- | Av Olímpica y 59 Av Sur, San Salvador | 267-3600 | 298-3039 |
| 18 | CANAL DOS, S.A. | Alameda Dr. Manuel Enrique Araujo, Edificio TV2, San Salvador | 245-4022 | 209-2065 |
| 19 | CARGO EXPRESO, S.A. DE C.V. | Km. 9½ Carretera al Puerto de la Libertad a 500 metros del Trébol | 280-8800 | 280-8810 |
| 20 | COEXT, S.A. DE C.V. | Paseo General Escalón, Villas Españolas, Local 11 | 264-3664 | 264-3665 |
| 21 | COMPAÑIA GENERAL DE SEGUROS, S.A. | Calle Loma Linda No. 223, San Benito, San Salvador | 279-3777 | 298-2870 |
| 22 | CONTINENTAL AIRLINES | Blvd. de Los Héroes, C.C. Metrocentro, Local No. 183, Bajos Torre Roble | 260-2180 | 260-3263 |
| 23 | CREDOMATIC DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | Edificio Credomatic 55 Av Sur, Ctro Roosevelt, San Salvador | 279-3663 | 224-4138 |
| 24 | DIGICEL, S.A. DE C.V. | Edificio Torre Roble, 3er Nivel, Metrocentro, San Salvador | 285-5166 | 285-5585 |
| 25 | DISTRIBUIDORA DE AUTOMOVILES, S.A. -DIDEA | Blvd de Los Héroes, Edif. DIDEA, San Salvador | 261-1133 | 260-3516 |
| 26 | DISTRIBUIDORA DE ELECTRICIDAD DELSUR, S.A. DE C.V. | Av Las Acacias, Pje 2, Casa No. 117, Col San Benito, San Salvador | 247-9200 | 243-8662 |
| 27 | DURALITA DE CENTROAMERICA, S.A. DE C.V. | 21a Calle Poniente No. 1325, San Salvador | 225-5744 | 225-8115 |
| 28 | EL DIARIO DE HOY -EDITORIAL ALTAMIRANO MADRIZ, S.A. | 11 Calle Oriente No. 271, San Salvador | 271-0122 | 271-2201 |
| 29 | EL GRANJERO, S.A. | Final 49 Av Sur, Colonia Luz, San Salvador | 273-0100 | 273-0276 |
| 30 | EMBOTELLADORA LA CASCADA, S.A. | 27 Calle Oriente No. 229, San Salvador | 226-6122 | 225-0383 |
| 31 | EMBOTELLADORA SALVADOREÑA, S.A. - EMBOSALVA- | Edif World Trade Center 2do Nivel, Colonia Escalón, San Salvador | 277-0033 | 211-2251 |

| | | | | |
|----|---|---|----------|----------|
| 32 | EMPRESAS ADOC, S.A. DE C.V. | Calle y Colonia Montecarmelo No. 800, Soyapango | 277-2277 | 277-0352 |
| 33 | EUROPA, S.A. DE C.V. | Alameda Manuel E Araujo y Calle Nueva No. 2, Colonia Escalón, San Salvador | 298-8000 | 292-8244 |
| 34 | FREUND, S.A. DE C.V. | Prolongación Autopista Norte y Pje Freund No. 3, Colonia Mongregón, San Salv | 276-3333 | 276-3250 |
| 35 | GCA TELECOM, S.A. DE C.V. | 39 Av Sur, 6a 10a Calle Poniente No. 540, Colonia Flor Blanca, San Salvador | 230-5500 | 230-5585 |
| 36 | HOTEL PRINCESS- HOTELES E INVERSIONES, S.A. DE C.V. | Av Las Magnolias y Blvd Hipódromo, Colonia San Benito, San Salvador | 298-4545 | 298-4632 |
| 37 | GOLDTREE, S.A. DE C.V. | Autopista Sur, Boulevard Los Próceres, Edificio Goldtree No. 1888 | 248-0711 | 273-9503 |
| 38 | IMPRESORA LA UNION | Blvd del Ejército Km. 2.5, Fte a 50 Av Norte, San Salvador | 293-1566 | 293-5041 |
| 39 | INMOBILIARIA Y VALORES, S.A. DE C.V. | Carretera a Santa Tecla, Col. Escalón y Av. Olímpica, Edificio YSU | 223-9601 | 223-9869 |
| 40 | INTERNACIONAL DE SEGUROS, S.A.- INTERSEGUROS | Av Olímpica No. 3550, Ctro Financiero Banco Salvadoreño, 5o Nivel, S.S. | 298-0202 | 298-5727 |
| 41 | INVERSIONES ROBLE, S.A. DE C.V. | Boulevard Tutunichapa Costado Norte de Metrocentro | 298-0202 | 298-5727 |
| 42 | KISMET, S.A. DE C.V. | 79 Av sur, Edif Plaza Cristal, Colonia Escalón, San Salvador | 263-6000 | 263-6064 |
| 43 | KPMG CONSULTORES, S.A. DE C.V. | 65 Av. Sur, Edificio Montrosor No. 243, Local 3-A, Col. Escalón, San Salvador | 223-0756 | 223-1213 |
| 44 | LA CASA CASTRO, S.A. DE C.V. | 12 Calle Poniente y 49 Av Sur No. 2526, Colonia Flor Blanca, San Salvador | 279-1177 | 298-1901 |
| 45 | LA CENTROAMERICANA, S.A. | Alameda Roosevelt No. 3107, San Salvador | 257-6666 | 223-2687 |
| 46 | LA CONSTANCIA, S.A. | Av Independencia No. 526, San Salvador | 271-0733 | 281-4067 |
| 47 | LA DESPENSA, S.A. DE C.V. -LA DESPENSA DE DON JUAN- | 89 Av Norte y 7a Calle Poniente No. 515, Colonia Escalón, San Salvador | 263-1700 | 263-3900 |
| 48 | LA FABRIL DE ACEITES, S.A. DE C.V. | Blvd del Ejército Km 5.5, Soyapango | 277-6233 | 227-0683 |
| 49 | LABORATORIOS LOPEZ, S.A. DE C.V. | Blvd del Ejército Km 5.5, Soyapango | 277-6166 | 227-2783 |
| 50 | LANIER DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 55 Ave Sur No. 153, San Salvador | 298-0948 | 245-2429 |
| 51 | MARTINEZ Y SAPRISSA, S.A. DE C.V. | Avenida Irazú y Calle El Limón, Colonia Costa Rica, San Salvador | 270-0409 | 270-0416 |
| 52 | MESSER DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 25 Av. Norte No. 1080, San Salvador | 234-3202 | 225-8816 |
| 53 | MIAPOST, S.A. DE C.V. | Km. 9½ Carretera al Puerto de la Libertad a 500 metros del Trébol | 280-8800 | 280-8810 |
| 54 | MOLINOS DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | Blvd del Ejército Nacional y 50 Av Norte, San Salvador | 293-3166 | 293-1525 |
| 55 | MOORE DE CENTRO AMERICA, S.A. DE C.V. | Blvd del Ejército Nacional, Km 7,5, Soyapango, San Salvador | 294-1855 | 294-1849 |
| 56 | OXIGENOS Y GASES, S.A. DE C.V. | 25 Av. Norte No. 1080, San Salvador | 225-8816 | 234-3200 |
| 57 | PANADES, S.A. DE C.V. | Blvd de Los Próceres, Frente UCA, San Salvador | 273-4433 | 273-4530 |
| 58 | PAYLESS SHOE SOURCE OF EL SALVADOR LTDA. DE C.V. | Paseo General Escalón, Frente a Redondel Masferrer | 264-7715 | 264-7759 |
| 59 | PLANTA DE TORREFACCION DE CAFÉ, S.A. DE C.V. | Km 7,5 Blvd del Ejército Nacional, Soyapango, San Salvador | 277-3577 | 277-3281 |
| 60 | PRICESMART EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | Urb Madre Selva Calle Cortéz Blanco y Av. El Pepeto No. 86 | 246-7400 | 247-7414 |
| 61 | RADISSON PLAZA HOTEL EL SALVADOR | 89A Av Norte y 11a Calle Poniente, Colonia Escalón, San Salvador | 500-0700 | 257-0710 |
| 62 | REAL INTER-CONTINENTAL SAN SALVADOR | Blvd Los Héroes y Avenida Sisimiles, San Salvador | 211-3333 | 211-4444 |
| 63 | SERVICIO SALVADOREÑO DE PROTECCION, S.A. DE C.V. | Alameda Dr. Manuel E Araujo y C Loma Linda No. 104, Col San Benito, S. S. | 207-5004 | 207-5007 |
| 64 | SIGMA, S.A. | Calle La Mascota No. 979, Urb Maquillishuat, San Salvador | 263-5000 | 263-9404 |
| 65 | SIMAN, S.A. DE C.V. | Alameda Roosevelt No. 3114, San Salvador | 260-5577 | 260-5580 |
| 66 | TACA INTERNATIONAL AIRLINES, S.A. | Edificio Caribe, 2do piso, Colonia Escalón, San Salvador | 298-5055 | 298-5029 |
| 67 | TELEFONICA MOVILES, S.A. DE C.V. | 63 Av Sur y Alameda Roosevelt, Torre B, Colonia Escalón, S. S. | 211-0383 | 211-0372 |
| 68 | TELEMOVIL EL SALVADOR, S.A. | Centro Financiero Gigante, Torre D, Nivel 9, San Salvador | 246-9977 | 246-9999 |
| 69 | TRANSPORTES MERMEX INTERNACIONAL, S.A. DE C.V. | Boulevard Venezuela, interior Terminal de Occidente, Costado Nor-Ote. Local 1 | 209-1511 | 209-1513 |
| 70 | TROPIGAS DE EL SALVADOR, S.A. | Blvd Ejército Nacional y Calle Montecarmelo, Soyapango | 251-5500 | 251-5589 |
| 71 | UNITED AIRLINES, INC. | Paseo Gral Escalón y 71 Av Norte # 3700 Colonia Escalón, San Salvador | 245-0951 | 298-5536 |
| 72 | ZETA GAS DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 9a Calle Poniente y 79 Av Norte No. 4048, Colonia Escalón, S.S. | 264-5144 | 263-3605 |

ANEXO No. 2

Instrumento de recolección de
información "Encuesta"



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

Encuesta dirigida a: Jefes de unidades contables del sector de la gran empresa.

Finalidad: Obtener la información necesaria para la elaboración de un trabajo de investigación que pretende contribuir con la profesión contable en lo referente al tratamiento contable de las obligaciones fiscales relacionadas con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Agradecemos el tiempo dedicado en responder de manera objetiva la presente encuesta, al mismo tiempo garantizamos que la información recopilada será tratada con fines didácticos y suma confidencialidad.

I. GENERALIDADES DE LA EMPRESA

1) ¿A cuál de los siguientes sectores pertenece su empresa?

- a) Industrial _____
- b) Comercial _____
- c) Financiera _____
- d) De Servicios _____

2) ¿Según el Ministerio de Hacienda en cuál de las siguientes clasificaciones se encuentra su empresa?

- a) Pequeños Contribuyentes _____
- b) Medianos Contribuyentes _____
- c) Grandes Contribuyentes _____

3) ¿Cuenta la empresa con las siguientes unidades y servicios de externos de asesoría?

- a) Contabilidad _____
- b) Auditoria Interna _____
- c) Auditoria Externa Financiera _____
- d) Auditoria Externa Fiscal _____

4) Si ha nombrado Auditor Fiscal para el presente ejercicio ¿con cuál de las siguientes condiciones cumplió para su nombramiento?

- a) Activo superior a ¢ 10,000.000.00 _____
- b) Ingresos anuales superiores a ¢ 5,000.000.00 _____
- c) Fusión o transformación de sociedades _____
- d) Liquidación de sociedades _____

5) ¿Le han hecho observaciones relativas al IVA en su dictamen fiscal?

- | | Sustantiva | Formal |
|-------|------------|--------|
| a) Si | _____ | _____ |
| b) No | _____ | _____ |

6) ¿Realiza su empresa alguna de las siguientes actividades?

- | | | |
|---|------------|------------|
| a) Prestación de servicios exentos | a) Si_____ | b) No_____ |
| b) Ventas a sujetos exentos | a) Si_____ | b) No_____ |
| c) Ventas por cuenta de terceros | a) Si_____ | b) No_____ |
| d) Ventas por medio de terceros | a) Si_____ | b) No_____ |
| e) Exportaciones | a) Si_____ | b) No_____ |
| f) Operaciones con diplomáticos | a) Si_____ | b) No_____ |
| g) Operaciones de canje | a) Si_____ | b) No_____ |
| h) Operaciones con proveedores excluidos como contribuyentes de IVA | a) Si_____ | b) No_____ |
| i) Colocación de Depósitos en Instituciones Financieras | a) Si_____ | b) No_____ |
| j) Autoconsumo de bienes y servicios | a) Si_____ | b) No_____ |

II. PROCEDIMIENTOS Y DOCUMENTACIÓN LEGAL

7) ¿Qué tipo de documentos utiliza para respaldar sus operaciones?

- | | | |
|---|------------|------------|
| a) Comprobante de Crédito Fiscal | a) Si_____ | b) No_____ |
| b) Factura de Consumidor Final o sus equivalentes autorizados | a) Si_____ | b) No_____ |
| c) Factura de Exportación | a) Si_____ | b) No_____ |
| d) Comprobante de Liquidación | a) Si_____ | b) No_____ |
| e) Nota de Crédito | a) Si_____ | b) No_____ |
| f) Nota de Débito | a) Si_____ | b) No_____ |
| g) Nota de Remisión | a) Si_____ | b) No_____ |
| h) Comprobante de Retención | a) Si_____ | b) No_____ |

8) ¿Elabora el cuadro de proporcionalidad por operaciones exentas?

- a) Si _____
- b) No _____
- c) N/A _____

9) ¿Ha llevado en alguna oportunidad al gasto el monto del impuesto?

- a) Si _____
 - b) No _____
- ¿En qué casos?

10) ¿Cómo maneja contablemente el remanente de Crédito Fiscal?

11) ¿Cómo determina el precio de los bienes y/o servicios destinados al autoconsumo?

12) ¿Qué documento emite en los casos de autoconsumo de bienes y/o servicios?

- a) Factura _____
- b) Comprobante de Crédito Fiscal _____
- c) Ninguno de los anteriores _____

13) ¿Qué tipo de operaciones exentas realiza la empresa?

14) ¿Ha transferido bienes del activo realizable al activo fijo de la empresa?

- a) Si _____
- b) No _____

Si su respuesta fue afirmativa, ¿qué tipo de documento ha emitido?

15) ¿Ha transferido bienes del activo fijo de la empresa?

a) Si _____

b) No _____

Si su respuesta fue afirmativa, ¿qué tipo de documento ha emitido? y ¿por qué?

16) ¿Tiene la empresa bienes inmuebles en construcción?

a) Si _____

b) No _____

Si su respuesta fue afirmativa, ¿qué tratamiento le da al impuesto? y ¿por qué?

17) ¿Registra los intereses provenientes de depósitos bancarios como ingresos exentos?

a) Si _____

b) No _____

c) N/A _____

18) ¿Existen diferencias entre sus ingresos contables, los registrados en Libros de IVA y los declarados tanto para IVA como para Pago a Cuenta?

a) Si _____

b) No _____

19) Si su respuesta fue afirmativa, ¿elabora una conciliación por dichas diferencias?

a) Si _____

b) No _____

c) N/A _____

20) ¿Cuál es el tratamiento contable que le da a las operaciones de canje, y qué tipo de documento emite?

21) ¿Cómo registra contablemente y en sus libros de IVA un Comprobante de Liquidación emitido y/o recibido?

III. RELACIÓN CON LA ENTIDAD REGULADORA DEL IMPUESTO

22) Cuando hace una consulta verbal a la sección de Asistencia al Contribuyente del Ministerio de Hacienda ¿le satisfacen las respuestas recibidas?

a) Si _____

b) No _____

¿Por qué?

23) ¿Considera usted que recibe una adecuada información de la entidad reguladora?

a) Si _____

b) No _____

¿Por qué?

24) ¿Qué recomienda para mejorar la calidad de la información que proporciona la entidad reguladora?

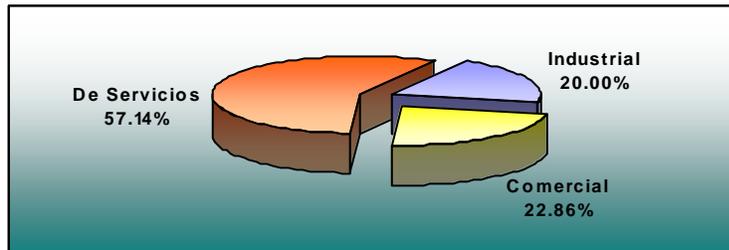
ANEXO No. 3

Resultados de la Encuesta

I. GENERALIDADES DE LA EMPRESA

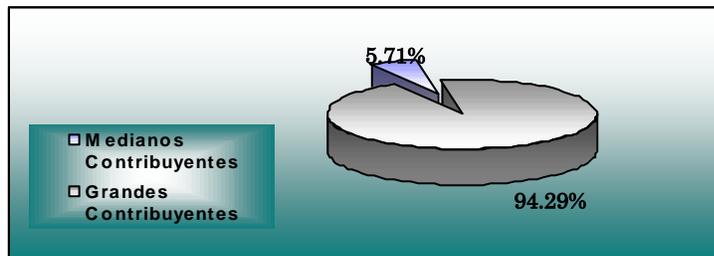
1) ¿A cuál de los siguientes sectores pertenece su empresa?

| SECTOR | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Industrial | 7 | 20.00% |
| Comercial | 8 | 22.86% |
| De Servicios | 20 | 57.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



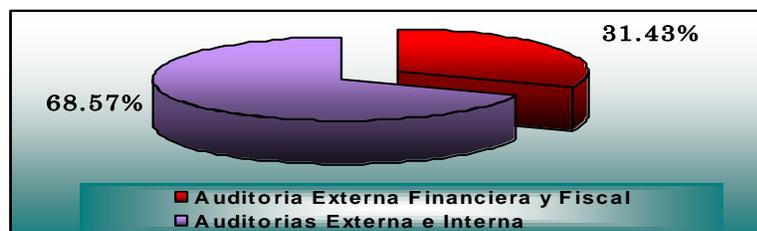
2) ¿Según el Ministerio de Hacienda en cuál de las siguientes clasificaciones se encuentra su empresa?

| CLASIFICACION | Frecuencia | Porcentaje |
|-------------------------|------------|------------|
| Medianos Contribuyentes | 2 | 5.71% |
| Grandes Contribuyentes | 33 | 94.29% |
| Total general | 35 | 100.00% |



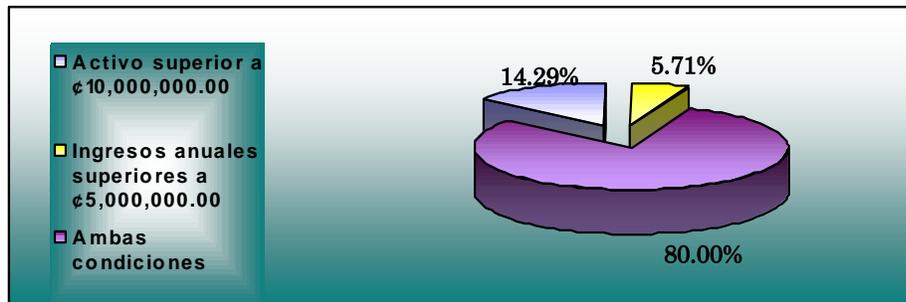
3) ¿Cuenta la empresa con las siguientes unidades y servicios de externos de asesoría?

| UNIDADES Y SERVICIOS | Frecuencia | Porcentaje |
|------------------------------|------------|------------|
| Auditoria Externa Financiera | 11 | 31.43% |
| Auditorias Externa e Interna | 24 | 68.57% |
| Total general | 35 | 100.00% |



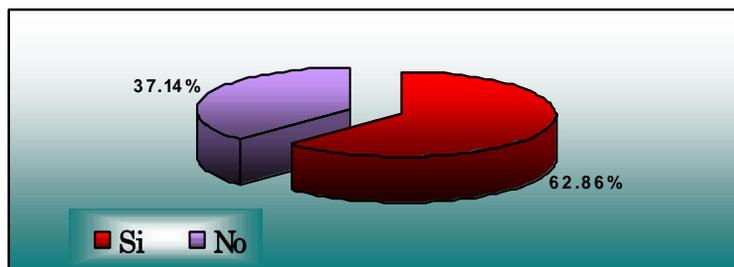
4) Si ha nombrado Auditor Fiscal para el presente ejercicio ¿con cuál de las siguientes condiciones cumplió para su nombramiento?

| CONDICIONES | Frecuencia | Porcentaje |
|--|------------|------------|
| Activo superior a ¢ 10,000,000.00 | 5 | 14.29% |
| Ingresos anuales superiores a ¢ 5,000,000.00 | 2 | 5.71% |
| Ambas condiciones | 28 | 80.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



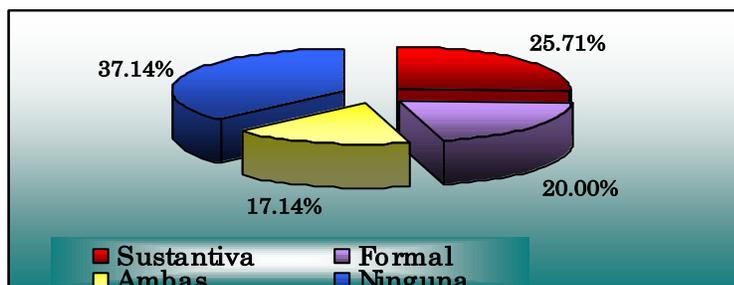
5) ¿Le han hecho observaciones relativas al IVA en su dictamen fiscal?

| OBSERVACIONES | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Si | 22 | 62.86% |
| No | 13 | 37.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



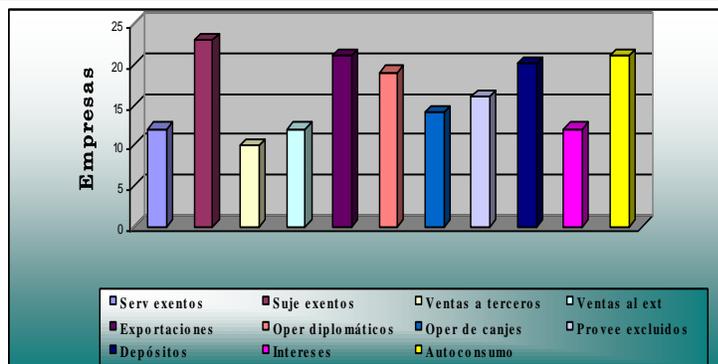
5.1 ¿Qué tipo de observaciones le han hecho en su dictamen fiscal?

| TIPO DE OBSERVACION | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------|------------|------------|
| Sustantiva | 9 | 25.71% |
| Formal | 7 | 20.00% |
| Ambas | 6 | 17.14% |
| Ninguna | 13 | 37.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



6) ¿Realiza su empresa alguna de las siguientes actividades?

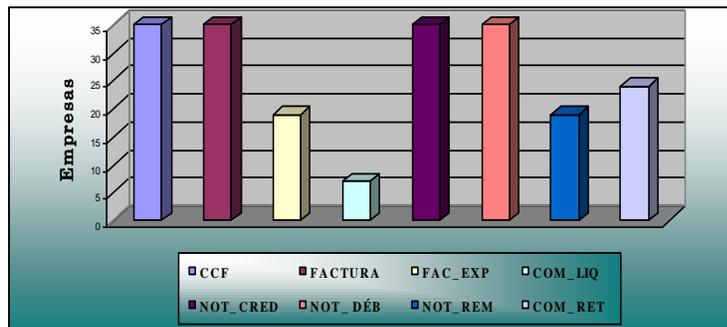
| ACTIVIDADES | Frecuencia | Porcentaje |
|-------------------|------------|------------|
| Serv exentos | 12 | 34.29% |
| Suje exentos | 23 | 65.71% |
| Ventas a terceros | 10 | 28.57% |
| Ventas al ext | 12 | 34.29% |
| Exportaciones | 21 | 60.00% |
| Oper diplomáticos | 19 | 54.29% |
| Oper de canjes | 14 | 40.00% |
| Provee excluidos | 16 | 45.71% |
| Depósitos | 20 | 57.14% |
| Intereses | 12 | 34.29% |
| Autoconsumo | 21 | 60.00% |



II. PROCEDIMIENTOS Y DOCUMENTACION LEGAL

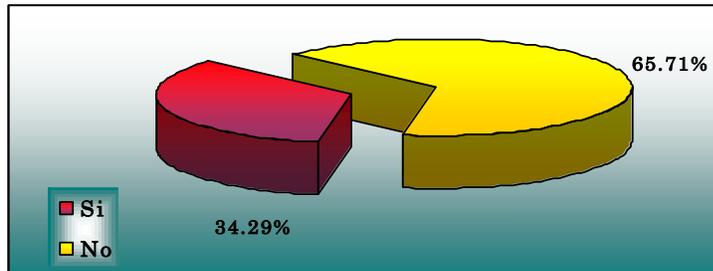
7) ¿Qué tipo de documentos utiliza para respaldar sus operaciones?

| TIPO DE DOCUMENTO | Frecuencias | Porcentaje |
|-------------------|-------------|------------|
| CCF | 35 | 100.00% |
| FACTURA | 35 | 100.00% |
| FAC EXP | 19 | 54.29% |
| COM LIQ | 7 | 20.00% |
| NOT_CRED | 35 | 100.00% |
| NOT DÉB | 35 | 100.00% |
| NOT REM | 19 | 54.29% |
| COM RET | 24 | 68.57% |



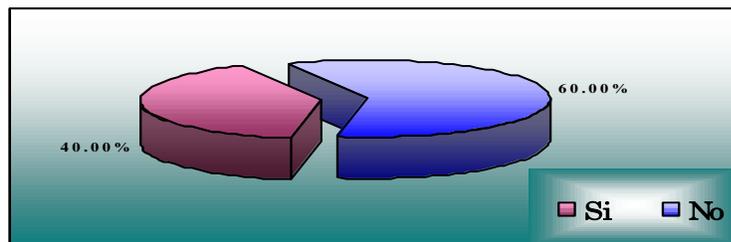
8) ¿Elabora el cuadro de proporcionalidad por operaciones exentas?

| PROPORCIONALIDAD | Frecuencia | Porcentaje |
|------------------|------------|------------|
| Si | 12 | 34.29% |
| No | 23 | 65.71% |
| Total general | 35 | 100.00% |



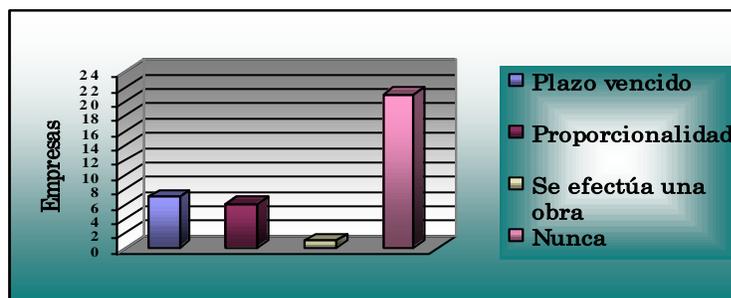
9) ¿Ha registrado en alguna oportunidad al gasto el monto del impuesto?

| GASTOIVA | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Si | 14 | 40.00% |
| No | 21 | 60.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



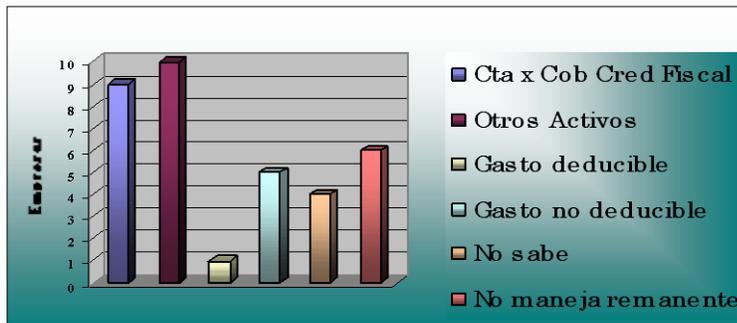
9.1) ¿En qué casos ha registrado como gasto deducible de ISR el monto del IVA?

| CASOS | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------|------------|------------|
| Plazo vencido | 7 | 20.00% |
| Proporcionalidad | 6 | 17.14% |
| Se efectúa una obra | 1 | 2.86% |
| Nunca | 21 | 60.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



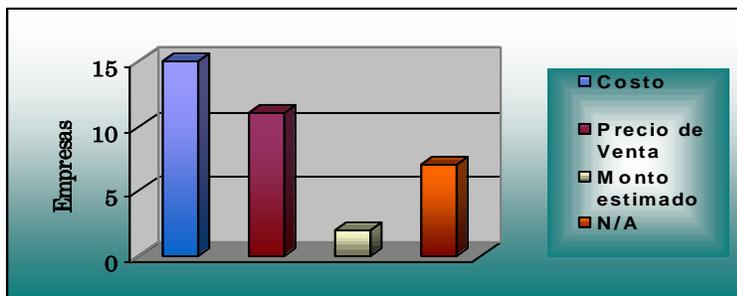
10) ¿Cómo maneja contablemente el remanente de Crédito Fiscal?

| REMANENTE | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------------|------------|------------|
| Cta x Cob Cred Fiscal | 9 | 25.71% |
| Otros Activos | 10 | 28.57% |
| Gasto deducible | 1 | 2.86% |
| Gasto no deducible | 5 | 14.29% |
| No sabe | 4 | 11.43% |
| No maneja remanente | 6 | 17.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



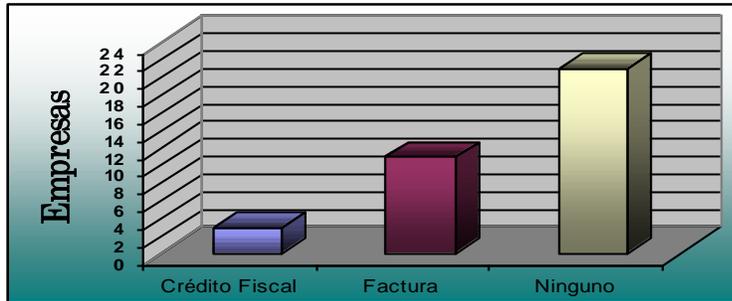
11) ¿Cómo determina el precio de los bienes y/o servicios destinados al autoconsumo?

| PRECIO | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------|------------|------------|
| Costo | 15 | 42.86% |
| Precio de Venta | 11 | 31.43% |
| Monto estimado | 2 | 5.71% |
| N/A | 7 | 20.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



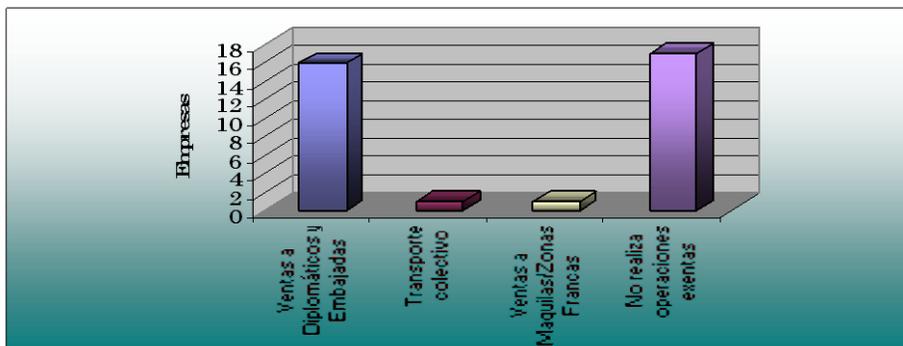
12) ¿Qué documento emite en los casos de autoconsumo de bienes y/o servicios?

| TIPO DE DOCUMENTO | Frecuencia | Porcentaje |
|-------------------|------------|------------|
| Crédito Fiscal | 3 | 8.57% |
| Factura | 11 | 31.43% |
| Ninguno | 21 | 60.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



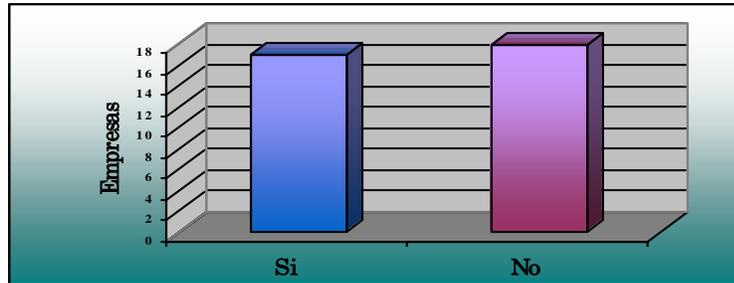
13) ¿Qué tipo de ventas y/o servicios exentas realiza la empresa?

| TIPO OPE | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------------------------|------------|------------|
| Ventas a Diplomáticos y Embajadas | 16 | 45.71% |
| Transporte colectivo | 1 | 2.86% |
| Ventas a Maquilas/Zonas Francas | 1 | 2.86% |
| No realiza operaciones exentas | 17 | 48.57% |
| Total general | 35 | 100.00% |



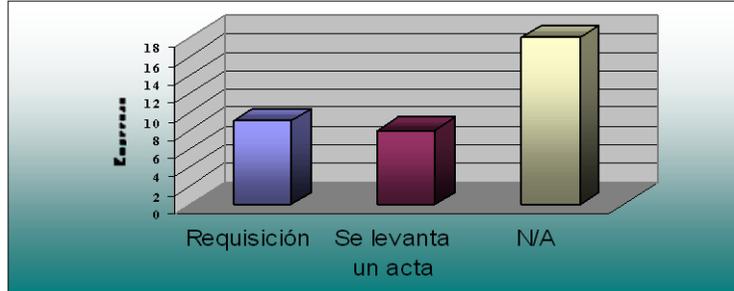
14) ¿Ha transferido bienes del activo realizable al activo fijo de la empresa?

| HA TRANSFERIDO BIENES | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------------|------------|------------|
| Si | 17 | 48.57% |
| No | 18 | 51.43% |
| Total general | 35 | 100.00% |



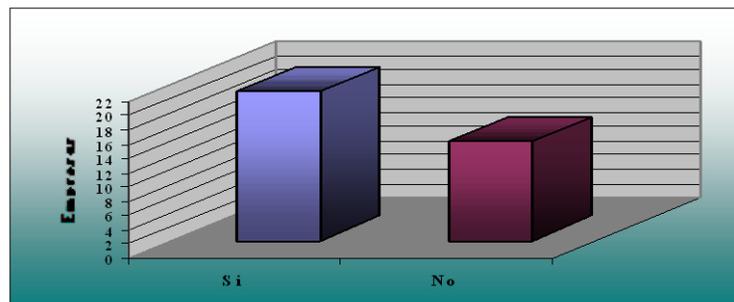
14.1) Si su respuesta fue afirmativa, ¿qué tipo de documento ha emitido?

| TIPO DE DOCUMENTO | Frecuencia | Total |
|--------------------|------------|---------|
| Requisición | 9 | 25.71% |
| Se levanta un acta | 8 | 22.86% |
| N/A | 18 | 51.43% |
| Total general | 35 | 100.00% |



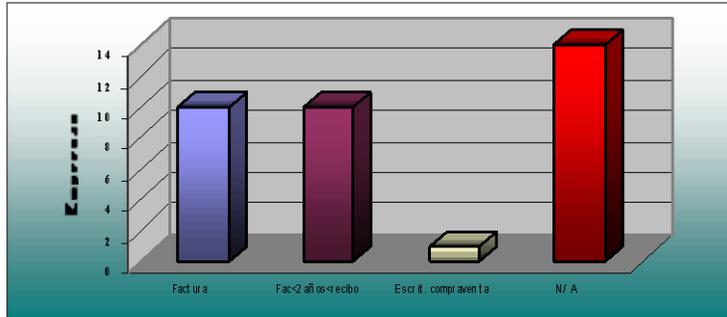
15) ¿Ha transferido bienes del activo fijo de la empresa?

| HA TRANSFERIDO BIENES | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------------|------------|------------|
| Si | 21 | 60.00% |
| No | 14 | 40.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



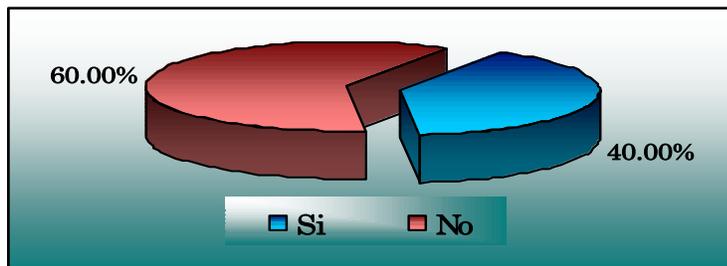
15.1) Si su respuesta fue afirmativa, ¿qué tipo de documento ha emitido?
y ¿por qué?

| DOCUMENTO EMITIDO | Frecuencia | Porcentaje |
|--------------------|------------|------------|
| Factura | 10 | 28.57% |
| Fac<2años<recibo | 10 | 28.57% |
| Escrit.compraventa | 1 | 2.86% |
| N/A | 14 | 40.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



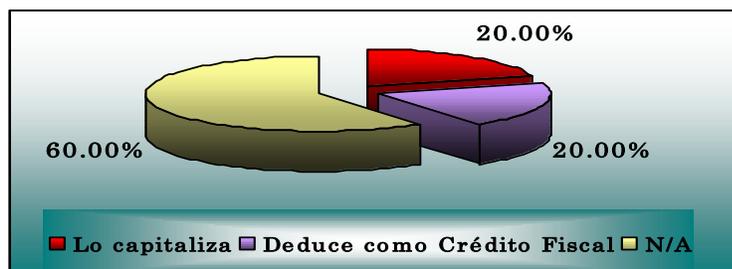
16) ¿Tiene la empresa bienes inmuebles en construcción?

| BIE_CONS | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Si | 14 | 40.00% |
| No | 21 | 60.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



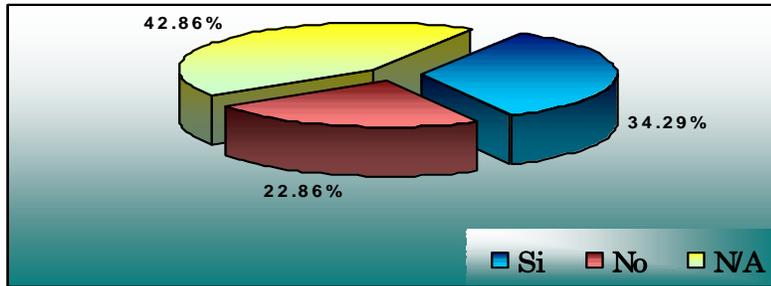
16.1) Si su respuesta fue afirmativa, ¿qué tratamiento le da al impuesto?

| TRATAMIENTO DEL IMPUESTO | Frecuencia | Frecuencia |
|----------------------------|------------|----------------|
| Lo capitaliza | 7 | 20.00% |
| Deduce como Crédito Fiscal | 7 | 20.00% |
| N/A | 21 | 60.00% |
| Grand Total | 35 | 100.00% |



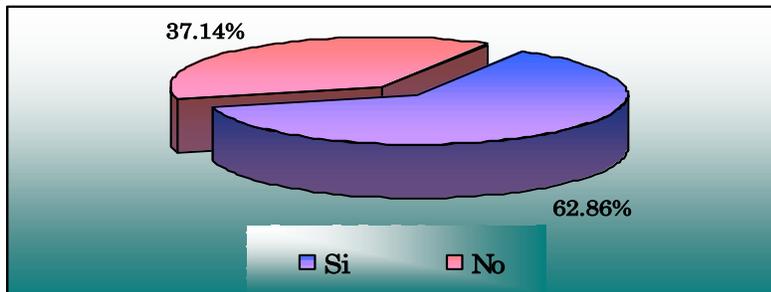
17) ¿Registra los intereses provenientes de depósitos bancarios como ingresos exentos?

| REGISTRO COMO ING EXENTOS | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------------|------------|------------|
| Si | 12 | 34.29% |
| No | 8 | 22.86% |
| N/A | 15 | 42.86% |
| Total general | 35 | 100.00% |



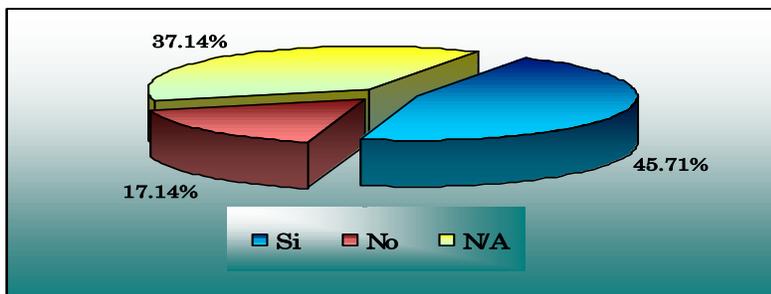
18) ¿Existen diferencias entre sus ingresos contables y los declarados en IVA?

| EXISTEN DIFERENCIAS? | Frecuencia | Porcentaje |
|----------------------|------------|------------|
| Si | 22 | 62.86% |
| No | 13 | 37.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



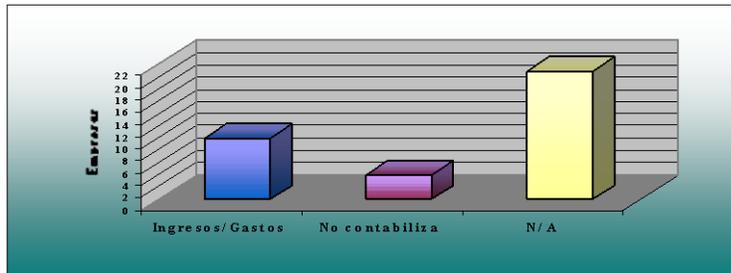
19) Si su respuesta fue afirmativa, ¿elabora una conciliación por dichas diferencias?

| ELABORA CONCILIACION? | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------------|------------|------------|
| Si | 16 | 45.71% |
| No | 6 | 17.14% |
| N/A | 13 | 37.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



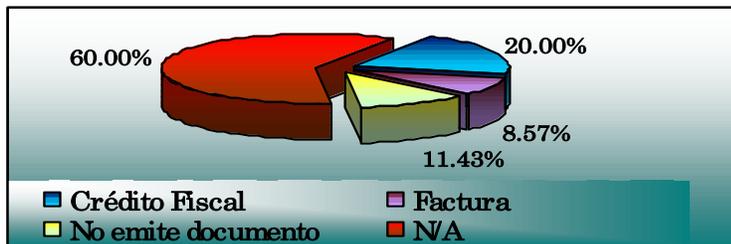
20) ¿Cuál es el tratamiento contable que le da a las operaciones de canje, y qué tipo de documento emite?

| TRATAMIENTO | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------|------------|------------|
| Ingresos/Gastos | 10 | 28.57% |
| No contabiliza | 4 | 11.43% |
| N/A | 21 | 60.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



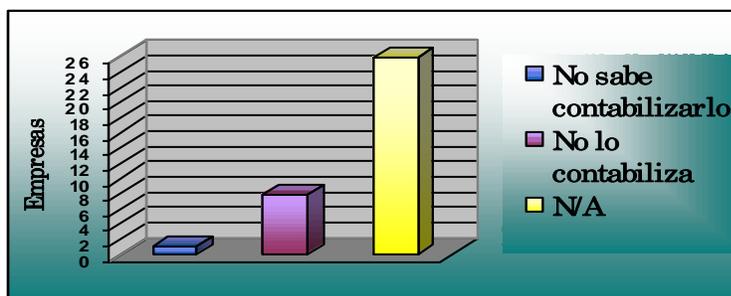
20.1) ¿Qué tipo de documento emite?

| TIPO DE DOCUMENTO | Frecuencia | Porcentaje |
|--------------------|------------|------------|
| Crédito Fiscal | 7 | 20.00% |
| Factura | 3 | 8.57% |
| No emite documento | 4 | 11.43% |
| N/A | 21 | 60.00% |
| Total general | 35 | 100.00% |



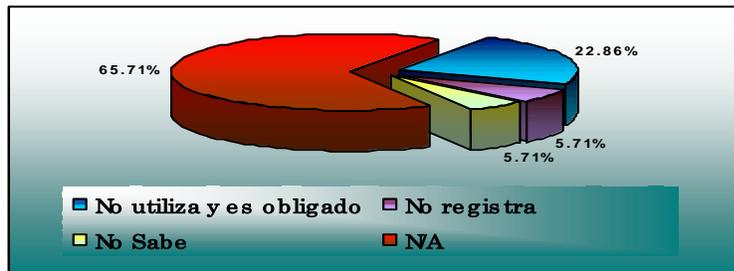
21) ¿Cómo registra contablemente un Comprobante de Liquidación emitido y/o recibido?

| REGISTRO CONTABLE | Frecuencia | Porcentaje |
|------------------------|------------|------------|
| No sabe contabilizarlo | 1 | 2.86% |
| No lo contabiliza | 8 | 22.86% |
| N/A | 26 | 74.29% |
| Total general | 35 | 100.00% |



21.1) ¿Cómo registra en sus libros de IVA un Comprobante de Liquidación emitido y/o recibido?

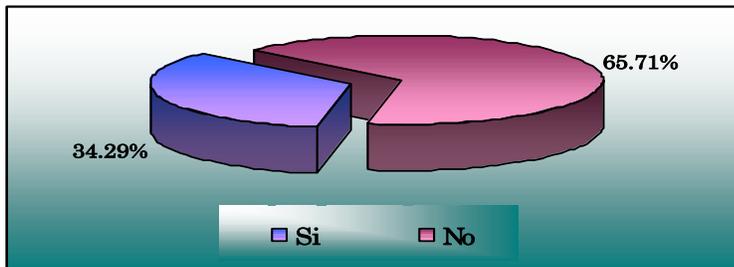
| REGISTRO EN LIBROS DE IVA | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------------|------------|------------|
| No utiliza y es obligado | 8 | 22.86% |
| No registra | 2 | 5.71% |
| No Sabe | 2 | 5.71% |
| N/A | 23 | 65.71% |
| Total general | 35 | 100.00% |



III. RELACION CON LA ENTIDAD REGULADORA

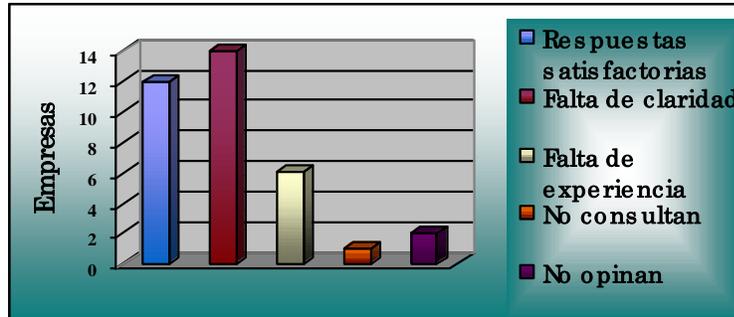
22) Cuando hace una consulta verbal a la sección de Asistencia al Contribuyente del Ministerio de Hacienda ¿le satisfacen las respuestas recibidas?

| LE SATISFACEN | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Si | 12 | 34.29% |
| No | 23 | 65.71% |
| Total general | 35 | 100.00% |



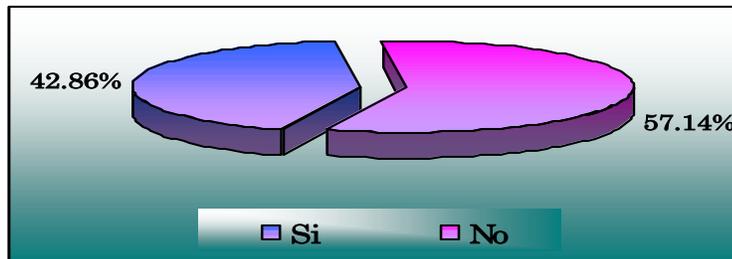
22.1) ¿Porqué?

| PORQUÉ | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------------|------------|------------|
| Respuestas satisfactorias | 12 | 34.29% |
| Falta de claridad | 14 | 40.00% |
| Falta de experiencia | 6 | 17.14% |
| No consultan | 1 | 2.86% |
| No opinan | 2 | 5.71% |
| Total general | 35 | 100.00% |



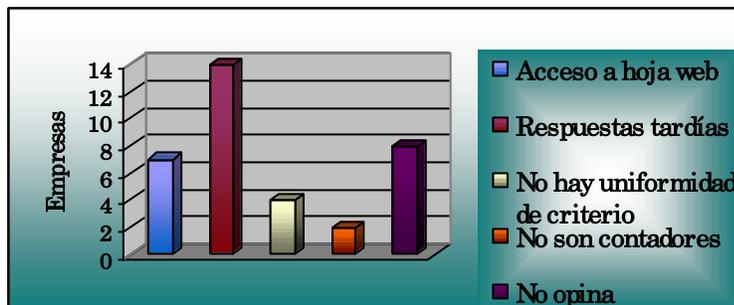
23) ¿Considera usted que recibe una adecuada información de la entidad reguladora?

| ADECUADA | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Si | 15 | 42.86% |
| No | 20 | 57.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



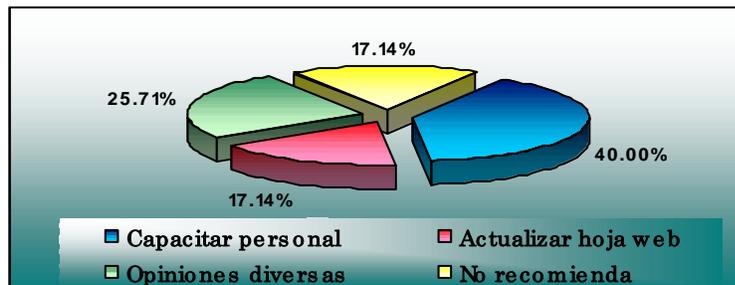
23.1) ¿Porqué?

| ¿PORQUE? | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------------------|------------|------------|
| Acceso a hoja web | 7 | 20.00% |
| Respuestas tardías | 14 | 40.00% |
| No hay uniformidad de criterios | 4 | 11.43% |
| No son contadores | 2 | 5.71% |
| No opina | 8 | 22.86% |
| Total general | 35 | 100.00% |



24) ¿Qué recomienda para mejorar la calidad de la información que proporciona la entidad reguladora?

| RECOMIENDAN | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------|------------|------------|
| Capacitar personal | 14 | 40.00% |
| Actualizar hoja web | 6 | 17.14% |
| Opiniones diversas | 9 | 25.71% |
| No recomienda | 6 | 17.14% |
| Total general | 35 | 100.00% |



ANEXO No. 4

Abreviaturas

LIVA

Ley de Impuesto a la Transferencia de bBienes Muebles y a la
Prestación de Servicios

RLIVA

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes
Muebles y a la Prestación de Servicios

CT

Código Tributario

RACT

Reglamento de Aplicación del Código Tributario

LISR

Ley de Impuesto Sobre la Renta

RLISR

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

ANEXO No. 5

Glosario

A

Activo Fijo

Aquellos bienes de naturaleza permanente utilizados por el contribuyente para desarrollar sus operaciones normales y que éste no los adquiera con el ánimo de transferirlos o revenderlos.

Activo Realizable

El conjunto de bienes muebles corporales propios del giro o actividad del contribuyente, producidos o adquiridos con ánimo de revenderlos o transferirlos.

Área Metropolitana de San Salvador (AMSS)

Comprende los territorios de los municipios: Antiguo Cuscatlán, Apopa, Ayutuxtepeque, Cuscatancingo, Ciudad Delgado, Ilopango, Mejicanos, Nejapa, Nueva San Salvador, San Marcos, San Martín, San Salvador, Soyapango y Tonacatepeque, los cuales en razón de su desarrollo urbano constituyen una sola unidad urbanística o conurbación.

B

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.

Bienes Muebles Corporales

Cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

C

Caducidad

El vencimiento del plazo o término que el Código Tributario otorga a la Administración Tributaria para ejercer su facultad fiscalizadora y sancionatoria; así como para el contribuyente a efecto de solicitar la devolución de tributos, accesorios, anticipos o retenciones indebidas o en exceso, la cual requiere para su materialización del simple transcurso del tiempo, no siendo necesaria la alegación ni declaración de la autoridad administrativa.

Contribuyente

Quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria, según lo establece la Sección Segunda Capítulo I del Título II de la ley del IVA.

Contribución Especial

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

D

Dictamen Fiscal

Es el documento en el cual consta la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.

E

Ejercicio Fiscal

El comprendido desde el uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

Exención

Es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva.

Exportación

El envío legal de mercancías que se encuentran en libre circulación, para su uso o consumo definitivo en el exterior y la prestación de servicios en el país a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y que estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el exterior.

G

Giro o Actividad

El conjunto de operaciones destinadas a producir y/o transferir bienes muebles corporales y/o a prestar servicios.

H

Hecho generador

Es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

I

Importación Definitiva

La introducción legal de mercancías y la utilización de servicios procedentes del exterior, para su uso o consumo en el territorio aduanero nacional, previo el cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y de otro carácter, que sean necesarias para que dichas mercancías queden en libre circulación o se cumplan las condiciones o requisitos para su utilización, en el caso de los servicios.

Impuesto

Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Informe Fiscal

Es el documento que contiene un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

Infracción

Es toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código Tributario y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos cuerpos legales.

Ingresos Corrientes

Son todas aquellas fuentes de financiamiento que en forma regular son percibidas por entes del sector público, las cuales incrementan el activo del estado, sin crear un endeudamiento ni dar lugar a una transferencia de bienes patrimoniales por parte del ente que los recibe.

En la contabilidad pública o gubernamental, es ingreso corriente el que proviene de impuestos o de entradas no recuperables, que no están relacionadas con reembolsos, ni proceden de donaciones, ni de venta de activos o de transferencias de fuentes no gubernamentales.

Ingresos Tributarios

Son los originados en el ejercicio del poder del imperio que tiene el Estado para establecer gravámenes con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Ingresos no Tributarios

Son aquellos que se obtienen con el desarrollo directo de una actividad o servicio, mediante la explotación de su capacidad empresarial, en forma similar a la del sector privado. En esta clase de ingresos se clasifican los producidos por las rentas de activos, ventas de productos comerciales y juegos de azar.

Internación Definitiva

La introducción legal de mercancías originarias de los países signatarios del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y la utilización de servicios prestados por dichos países, para su uso o consumo en el territorio aduanero nacional, previo cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y de otro carácter, que sean necesarias para que dichas mercancías queden en libre circulación o se cumplan las condiciones o requisitos para su utilización, en el caso de los servicios.

P

Pago

Es la prestación efectiva de la obligación tributaria.

Período Tributario

El que corresponde a un mes calendario, en el cual se causa el impuesto, por la realización de los hechos generadores previstos en la ley.

Precio Corriente de Mercado

El precio de venta que tengan los bienes o servicios, en negocios o establecimientos similares ubicados en el mismo sector, localidad o departamento.

Prescripción

El vencimiento del plazo o término, que una vez materializado, imposibilita a la Administración Tributaria para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo que el Código Tributario y las leyes tributarias establecen; ésta requiere alegación de la parte interesada.

Prestación de Servicios

Son todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales.

Profesional en Contaduría Pública

Persona que con título universitario o no, ejerce la técnica contable, ya sea en la parte operativa o en la de asesoría.

S**Sanción**

Es la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas.

Sujeto pasivo o deudor del impuesto

El obligado al cumplimiento de las normas tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

T**Tasa**

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Tributos

Son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

ANEXO No. 6

Cuadro Sinóptico de Alternativas de
Solución a Algunos Casos Prácticos

| PROPORCIONALIDAD DEL CRÉDITO FISCAL | | |
|--|--|--|
| DEFICIENCIAS | RIESGO | ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN |
| A) Falta de claridad entre los conceptos: ventas y operaciones exentas. | No deducción de la totalidad del crédito fiscal, lo que conlleva a un mayor pago del impuesto. | Aplicar la proporcionalidad por servicios exentos, prestados de acuerdo al Art. 46 LIVA y no cuando sean operaciones con sujetos exentos. |
| B) Aplicación de la proporcionalidad, no debiendo hacerlo. | Pago mayor de impuesto sobre la renta al considerar como gasto no deducible el monto de impuesto (IVA) no utilizado por prestación de servicios exentos. | Considerar contablemente como gasto deducible de ISR, el monto del crédito fiscal no utilizado resultante de ventas exentas. |
| C) Información errónea en los estados financieros. | | |
| D) No existe una conciliación entre ingresos contables, los registrados en libros de IVA y los declarados tanto para IVA y Pago a Cuenta. | Incumplimiento de obligaciones formales por no llevar los registros exigidos por el C.T. Art. 133. | Efectuar una conciliación de ingresos contables vrs. Los registrados en libros de IVA y los declarados para IVA y Pago a Cuenta. |
| OPERACIONES CON MERCADERÍAS EN CONSIGNACIÓN | | |
| DEFICIENCIAS | RIESGO | ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN |
| A) No existe un adecuado tratamiento contable para las operaciones con mercaderías en consignación, por cada uno de los entes involucrados (comitente y consignatario) | Falta de control de las ventas efectuadas por cuenta y por medio de terceros. Aumento en los gastos por multas generadas | Registrar contablemente las ventas efectuadas por cuenta de terceros, en forma separada de las ventas propias, pudiendo utilizar la cuenta "Venta por cuenta de Terceros". El consignatario deberá emitir CCF y Factura a sus clientes, por las ventas efectuadas por cuenta de su mandante. |
| B) No utilización del comprobante de liquidación (Art. 108 CT.) | Sanción por no entregar documentos, según Art. 239 literal "a" del CT (multa= 50% del monto de la operación) | El consignatario debe tener en existencia un documento de control llamado "Comprobante de Liquidación", el cual debe cumplir con los mismos requisitos del CCF, según Art. 114 C.T. El consignatario entregará a su mandante Comprobante de Liquidación para trasladar las ventas efectuadas por su cuenta, emitiendo uno por los CCF y otro por las Facturas emitidas por su cuenta. |
| C) Desconocimiento del registro contable como en libros de IVA de este documento. | Sanción por llevar en forma indebida los libros contables y registros especiales de IVA (multa= 4 salarios mínimos mensuales) | El mandante es el responsable del registro del Comprobante de Liquidación en libros de IVA, asentando por separado los que corresponden a CCF y Facturas. |

| OPERACIONES DE CANJE | | |
|--|--|--|
| DEFICIENCIAS | RIESGO | ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN |
| A) No se registran contablemente. | No existe control sobre cada uno de los contratos de canje. | Registrar contablemente los documentos emitidos como recibidos por canje en una Cuenta por Cobrar especialmente utilizada para ese tipo de operaciones. |
| B) No se emite el correspondiente documento legal. | Sanción por omitir la emisión o la entrega de documentos exigidos por el CT. Multa del 50% del valor de la operación Art. 239 | Tratar este tipo de operaciones como operaciones semejantes a las permutas de acuerdo al Art. 7 de LIVA, emitiendo el documento legal correspondiente y anotarlo en los libros de compras y ventas de IVA respectivos. |
| C) Presentación errónea de los inventarios, los ingresos y egresos en los estados financieros. | Los estados financieros no reflejarían la realidad de la empresa, ya que no se descargarían los montos de los inventarios y los ingresos y gastos serían menores a los reales. | Solicitar y entregar el respectivo documento legal de tal forma que puedan ser registrados contablemente y presentar así la información en los estados financieros en forma razonable. |
| D) Cálculo inexacto del pago a cuenta. | Sanción por omitir registrar las operaciones y hacer o asentar anotaciones o datos falsos, inexactos o incompletos. Multa de nueve salarios mínimos mensuales. Art. 242 CT. | |