

# UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA



*“DISEÑO DE MANUAL DE APLICACION RELATIVO A LAS LEYES DE  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES  
MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS Y SUS REGLAMENTOS”*

*TRABAJO DE GRADUACION PRESENTADO POR*

*MAURICIO EDGARDO CALDERON MOREIRA  
LUIS GUILLERMO NUÑEZ RAMIREZ  
ALBA XIOMARA RAMOS OLIVAR*

*PARA OPTAR AL GRADO DE:*

*LICENCIATURA EN CONTADURIA PUBLICA*

*SEPTIEMBRE DE 2001*

*SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMERICA*

## AGRADECIMIENTOS

- **A Dios Todopoderoso** por permitirme culminar mi carrera;
- **A mi madre**, por ser ella quien me dio la vida, me cuidó y me impulso por medio de su esfuerzo y su magno ejemplo.
- **A mi esposa Estelita y mis hijas Nathaly y Nancy** por ser las razones de mi vida y de mis esfuerzos.
- **A mis hermanos Fredy, Jeannine y Anabella** por darme su apoyo e impulso en todo momento.
- **A mi jefe y amigo Lic. César Melara** por haberme impulsado a terminar mi carrera cuando ya la creía perdida.
- **A todos mis amigos especiales** que en una y otra forma me brindaron su apoyo y comprensión en todo momento.

**Mauricio Edgardo Calderón**

Gloria a Dios por permitir finalizar mis estudios, por su gracia me fue dada la existencia y capacidad para superar los obstáculos presentados en toda la carrera académica, y además permitió que seres especiales tales como: mi madre Consuelo Ramírez, con su apoyo y sacrificio, a mis hermanos Alex y Beatriz, a una amiga muy especial que con mucho amor y sacrificio de su tiempo de estudios me brindó su apoyo intelectual, familiares y amigos, a los docentes honestos y responsables, y a toda persona que desinteresadamente contribuyó a que nuestra investigación se desarrollara satisfactoriamente.

**Luis Guillermo Núñez Ramírez**

**A Dios Todopoderoso** por permitirme culminar mi carrera; **A mis Padres** por el esfuerzo y sacrificio que me brindaron; **A mis hermanos** por apoyarme en todo momento; **A todos mis amigos** que me brindaron su apoyo incondicional para lograr llegar a esta meta.

**Alba Xiomara Ramos Olívar**

## INDICE

RESUMEN	i
INTRODUCCION	iv

### Capitulo I

#### MARCO TEORICO CONCEPTUAL

<b>A.</b>	<b>Generalidades.</b>	1
1	Actividad tributaria.	1
2	Derecho tributario.	2
2.1	Derecho tributario material.	4
2.1.1	Principio de capacidad contributiva.	4
2.1.2	Principio de igualdad.	4
2.1.3	Principio de generalidad.	5
2.1.4	Principio de progresividad.	5
2.2	Derecho tributario formal.	6
2.2.1	Principio de legalidad	6
3	Los Tributos.	8
3.1	Objetivo de los tributos.	9
3.2	Clasificación de los tributos.	11
3.2.1	Tasa.	12
3.2.2	Contribuciones especiales.	13
3.2.3	Impuesto.	13
3.2.3.1	Clasificación de los impuestos.	13
3.2.3.2	Ventajas y desventajas de los impuestos.	15
<b>B.</b>	<b>Antecedentes.</b>	18
1	Antecedentes Historicos del Impuesto sobre la renta	18
1.1	Historia a Nivel Mundial.	18
1.2	Historia a Nivel Nacional.	19
2	Antecedentes Historicos del Impuesto del valor agregado	21
2.1	Historia a Nivel Mundial.	21

## Capitulo II

### INVESTIGACION DE CAMPO REALIZADA EN EL SECTOR COMERCIO DE LA MICRO EMPRESA

<b>1</b>	<b>Objetivos.</b>	27
1.1	Objetivo general.	27
1.2	Objetivos especificos.	28
<b>2</b>	<b>Determinación del universo y selección de la muestra</b>	28
2.1	Determinación del universo.	28
2.2	Determinación de la muestra.	29
<b>3</b>	<b>Metodología utilizada en la investigación.</b>	30
3.1	Estructura del cuestionario aplicado.	31
3.2	Recolección de la información.	31
<b>4</b>	<b>Tabulación de la información obtenida en la investigación de campo y análisis de los resultados</b>	32
<b>5</b>	<b>Diagnostico general.</b>	33

## Capítulo III

### DISEÑO DE MANUAL DE APLICACION RELATIVO A LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS Y SUS REGLAMENTOS

<b>A</b>	<b>Manual de impuesto sobre la renta.</b>	35
<b>1</b>	<b>Rentas gravadas.</b>	35
1.1	Renta obtenida.	36
1.2	Productos o utilidades excluidas del concepto de renta	37
1.3	Rentas no gravables.	37
<b>2</b>	<b>Determinación de la renta obtenida.</b>	41
2.1	Ganancia o pérdida de capital.	42
2.2	Rentas obtenidas en El Salvador.	44
2.2.1	Ventas a plazos.	45
2.2.2	Arrendamientos con promesa de venta.	46
2.2.3	Recobro del bien.	47
2.3	Computación de la renta obtenida.	47
2.3.1	Personas naturales.	47
2.3.2	Rentas de usufructo legal.	50
2.3.3	Fallecimiento.	50
2.3.4	Sucesiones.	51
2.3.5	Rentas de herederos.	53
2.3.6	Fideicomisos.	53
2.3.7	Conjuntos.	54

2.3.8	Personas jurídicas.	55
2.3.9	Rentas de socios o accionistas.	56
<b>3</b>	<b>Renta neta o imponible.</b>	<b>57</b>
3.1	Deducciones generales y otras deducciones para personas naturales y jurídicas.	59
3.2	Costos y gastos no deducibles	60
<b>4</b>	<b>Cálculo del impuesto.</b>	<b>62</b>
<b>5</b>	<b>Liquidación del impuesto.</b>	<b>66</b>
5.1	Pago presunto	67
<b>6</b>	<b>Retenciones del Impuesto</b>	<b>67</b>
6.1	Rentas o remuneraciones sujetas a retención	67
6.2	Rentas o remuneraciones no sujetas a retención	69
6.3	Plazo para enterar lo retenido	69
6.4	Tablas de retención del impuesto sobre la renta	70
<b>B.</b>	<b>Manual de aplicación relativo a la ley de IVA.</b>	<b>77</b>
<b>1</b>	<b>Hechos generadores del impuesto, momentos en que se causa el impuesto</b>	<b>77</b>
1.1	Transferencia de bienes muebles corporales	78
1.1.1	Hechos generadores	78
1.1.1.1	Transferencias locales	78
1.1.1.2	Transferencias por exportaciones	79
1.1.2	Momento en que se causa el impuesto	79



1.2	Retiro de las empresas de bienes muebles corporales	80
1.2.1	Hecho generador	80
1.2.2	Momento en que se causa el impuesto	81
1.3	Importación e internación de bienes	81
1.3.1	Hecho generador	81
1.3.2	Momento en que se causa el impuesto	81
1.4	Prestaciones de servicios	82
1.4.1	Hechos generadores	82
1.4.1.1	Prestaciones de servicio locales	82
1.4.1.2	Prestaciones de servicio del exterior	82
1.4.2	Momento en que se causa el impuesto	83
1.5.	Retiro de Activo fijo o de capital	84
1.5.1	Hecho Generador	84
1.5.2	Momento en que se causa el impuesto	84
<b>2</b>	<b>Situación territorial de los bienes y servicios</b>	<b>84</b>
<b>3</b>	<b>Hechos eximidos del impuesto</b>	<b>85</b>
3.1	Importaciones e internaciones	85
3.2	Prestaciones de servicios	87
<b>4</b>	<b>Determinación de la obligación tributaria</b>	<b>88</b>
4.1	Cálculo del débito fiscal	88
4.2	Crédito fiscal	89
4.2.1	Retiro de bienes y autoconsumo no generan crédito fiscal	90
4.2.2	Excluidos como contribuyentes carecen de crédito fiscal	90
4.3	Ajustes del débito y crédito fiscal	90
4.3.1	Ajustes del débito fiscal	90



4.3.2	Ajustes del crédito fiscal	91
<b>5</b>	<b>Cálculo del impuesto</b>	<b>93</b>
5.1	Deducción del crédito fiscal al debito fiscal	93
5.2	Requisitos para deducir el crédito fiscal, Impuestos retenidos	95
5.3	Deducción del crédito fiscal en operaciones gravadas y exentas	95
5.4	Deducción del excedente del crédito fiscal	102
<b>6</b>	<b>Liquidación del impuesto</b>	<b>102</b>
<b>C.</b>	<b>CODIGO TRIBUTARIO</b>	<b>103</b>
<b>1</b>	<b>Extinción de la deuda tributaria.</b>	<b>104</b>
1.1	Pago de la deuda.	104
1.2	Compensación.	105
1.3	Prescripción.	105
1.4	Confusión.	106
<b>2</b>	<b>Lugar de pago y plazos de presentacion</b>	<b>107</b>
2.1	Impuesto sobre la renta	107
2.2	Iva	108
<b>3</b>	<b>Modificación de declaraciones</b>	<b>108</b>





<b>4</b>	<b>Retenciones del impuesto sobre la renta</b>	109
4.1	Cuadro resumen de retenciones	110
4.2	Informe de retenciones	111
4.3	Anticipo a cuenta del impuesto	112
<b>5</b>	<b>Registros obligatorios del contribuyente</b>	115
5.1	Impuesto sobre la renta	115
5.1.1	Contabilidad formal	115
5.1.2	Registros especiales	116
5.1.2.1	Comerciantes.	116
5.1.2.2	Importadores.	117
5.1.2.3	Dedicados a la compra de acciones, bonos y otros valores mobiliarios	117
5.1.2.4	Representantes de casas extranjeras.	117
5.1.2.5	Agentes aduanales.	118
5.1.2.6	Industriales.	118
5.1.2.7	Profesionales liberales, artes y oficios	119
5.1.2.8	Agricultores.	119
5.1.2.9	Ganaderos	120
5.1.3	Inventarios.	120
5.1.3.1	Inventarios físicos	120
5.1.3.2	Metodos de valuación	122
5.1.3.3	Presunciones fundadas en diferencia de inventarios, como hechos generadores	122
5.2	IVA	123

5.2.1	Libro de compras	123
5.2.2	Libro de ventas a contribuyentes	124
5.2.3	Libro de ventas a consumidor final	124
<b>6</b>	<b>Deberes y obligaciones de los sujetos del</b>	<b>126</b>
6.1	Cambios en el registro	126
6.2	Subsistencia de la obligación de presentar declaración	126
6.3	Emisión de documentos	127
6.3.1	Comprobante de crédito fiscal	127
6.3.2	Nota de remisión	127
6.3.3	Notas de débito y crédito	127
6.3.4	Comprobante de retención	128
6.3.5	Facturas	129
6.3.6	Comprobante de liquidación	130
6.4	Conservación de los documentos	131
<b>7</b>	<b>Regimen de infracciones y sanciones</b>	<b>131</b>
7.1	Cuadro resumen de infracciones y sanciones	131
7.2	Circunstancias atenuantes de sanciones	140
7.3	Circunstancias agravantes de sanciones	141

## Capítulo IV

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1	Conclusiones	142
2	Recomendaciones	143
	Bibliografía	146
	Anexos	

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación se origina a raíz de determinar el grado o nivel de conocimientos que tienen los microempresarios del sector comercio acerca de las leyes de impuesto sobre la renta e impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios considerándose los aspectos fundamentales de ambas leyes.

Bajo este esquema se pudo determinar que los sujetos a investigación deben ampliar y actualizar sus conocimientos acerca de las mencionadas leyes, ya que éstas experimentan a través del tiempo reformas que a consideración de los gobiernos de turno son necesarias por las variables condiciones económicas y sociales del país.

Una consideración importante es que las leyes promulgadas se presentan en muchos de sus apartados con términos no muy comprensibles para todos los usuarios o contribuyentes de la ley por lo que se les dificulta su interpretación y aplicación.

A razón de lo antes descrito surgió el interés en presentar una alternativa que permita al contribuyente solucionar problemas relacionados a la aplicación e interpretación de las leyes ya mencionadas y se determinó que un manual de aplicación sería una herramienta de mucha utilidad para los contribuyentes o usuarios de la ley.

El proceso metodológico consistió en efectuar encuestas al sector comercio de los microempresarios, como estudio de campo, con lo que se comprobó la hipótesis de si es necesario el manual de aplicación propuesto en este documento.

Para la investigación de campo se utilizó como universo el total de microempresarios del sector comercio registrados en la asociación de medianos y pequeños empresarios salvadoreños (AMPES), a quienes se les dirigió las encuestas estructuradas con los aspectos más importantes contenidos en ambas leyes.

Los resultados así obtenidos demuestran que los microempresarios del sector comercio, afrontan

dificultades en la interpretación y aplicación tanto en la ley de impuesto sobre la renta como en la ley de IVA.

Al concluir el presente estudio se recomienda el diseño de un manual de aplicación relativo a las leyes de impuesto sobre la renta e IVA el cual está contenido en el presente documento.

## INTRODUCCION

Al efectuar una inspección sobre las leyes que conforman la estructura tributaria en El Salvador, y su influencia en las actividades económicas de los contribuyentes, sean éstos personas naturales o jurídicas, observamos que, las de mayor relevancia y las que a través del tiempo han experimentado muchas reformas sustanciales en sus contenidos, y que dichos cambios repercuten en muchas ocasiones en los procedimientos contables y financieros de los comerciantes en los referente a sus utilidades y por el lado de la población en nuevas cargas tributarias; estas trascendentales leyes son :

- LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.( Y SU REGLAMENTO).
- LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS.(Y SU REGLAMENTO).

Las razones fundamentales para haber realizado la investigación se debió a ciertas dificultades en la interpretación de algunas normativas de ambas leyes, que para el contribuyente, sobre todo cuando existen reformas que dejan sin efecto otras anteriores, crean confusión o mala aplicación de dichas normativas.

Además las leyes elaboradas por los legisladores, el lenguaje utilizado para expresar la objetividad de las

mismas, no esta en conformidad a términos que el contribuyente común domine con exactitud o que requiere de un cierto grado de preparación en el área fiscal para un mejor entendimiento, razón más para llevar a cabo nuestro de tema de investigación.

Es importante tener en cuenta que al aplicar leyes de naturaleza tributaria, que graven operaciones comerciales de las empresas comerciales, industriales, financieras, etc., todos los interesados en esta materia tengan siempre presente que conforme a políticas de los gobiernos de turno, las reformas a las leyes tributarias son necesarias, según éstos, para adecuarlas a las condiciones económicas y sociales del país, por lo que las reformas aprobadas al momento de la realización de este trabajo, podrían quedar sin efecto para períodos posteriores.

El presente trabajo se desarrolla en cuatro capítulos, los cuales se describen a continuación:

En el primer capítulo se consideran aspectos generales sobre la legislación tributaria sus clasificaciones, sus principios, clasificación de los impuestos, ventajas y desventajas de éstos y sus antecedentes.

En el segundo capítulo se plantea la metodología de la investigación.



En el tercer capítulo es fundamentalmente el desarrollo de los manuales de aplicación relativo a las leyes de impuesto sobre la renta e impuesto a la transferencia de bienes y a la prestación de servicios y sus reglamentos para lo cual se han considerado de acuerdo a los resultados de la investigación de campo los apartados de ambas leyes que resultaron con mayor grado de dificultad en su aplicación práctica.

En el cuarto capítulo se presentan las conclusiones y recomendaciones resultantes del proceso de investigación y del desarrollo de los manuales.

Finalmente se incluye la bibliografía utilizada para el desarrollo del trabajo, así como los respectivos anexos.

## CAPITULO I

### MARCO TEORICO CONCEPTUAL

#### A. GENERALIDADES

##### 1. ACTIVIDAD TRIBUTARIA.

Dentro de las operaciones financieras del Estado se encuentran las siguientes: a) Determinación y aplicación del egreso público y b) Obtención del ingreso público.

Para fines de este estudio se hará referencia a la obtención del ingreso público (art.223 c.p.ordinal 4°), de donde se deriva la actividad tributaria.

Hablando sobre materia tributaria, son la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Renta de Aduanas, Dirección General de Tesorería, Delegaciones Fiscales, Corte de Cuentas de la República, Tribunal de Apelaciones, etc., las instituciones encargadas de realizar la actividad tributaria, sobre ellas descansa el control de los ingresos del Estado: **Los Tributos.**

Los ingresos más importantes del Estado en materia tributaria lo constituyen los impuestos Sobre la Renta e IVA, por ser éstos los que más entradas les proporcionan en ese sentido. El mecanismo de los ingresos por impuestos consiste en hacer cumplir lo dispuesto en las leyes correspondientes para todas aquellas personas que

se encuentran calificadas como sujetos pasivos de estos tributos y se refiere a la obligación de pagar a la institución pública una cantidad de dinero por esos conceptos.

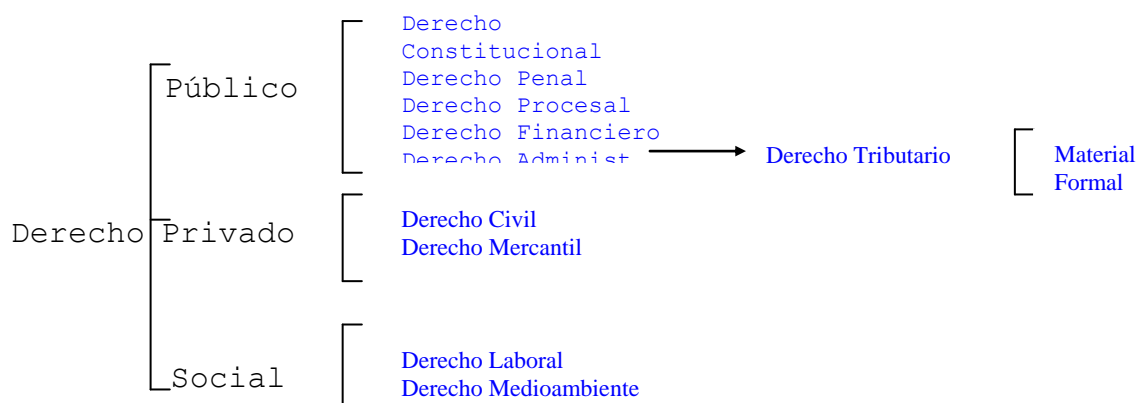
Al hablar sobre materia tributaria cabe mencionar que todo impuesto que no tenga su base en la ley será por consiguiente ilegal.

Generalmente los impuestos son recursos de carácter monetario, aunque también pueden consistir en algunas ocasiones en la entrega de bienes de naturaleza no monetaria, pero susceptibles de valoración económica, esto ocurre cuando por medio de decreto legislativo se demuestra que el contribuyente no tiene capacidad monetaria de pago y se le permite entregar bienes muebles o inmuebles para compensar la deuda.

El derecho tributario, es en materia legal el que regula toda la actividad tributaria, por lo que se detalla a continuación su clasificación:

## **2. DERECHO TRIBUTARIO.**

El derecho tributario dentro de la doctrina del derecho se ubica en la siguiente clasificación:



De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el derecho tributario es una subclasificación del derecho financiero, el cual controla por medio de normas las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, con el objeto de regular el establecimiento y aplicación de los tributos.

A su vez el derecho tributario se divide en derecho tributario material y derecho tributario formal, por lo que es necesario definir cada uno de ellos, así como mencionar que todo derecho se rige por principios, en consecuencia tanto el derecho tributario material y formal tienen sus propios principios, los cuales se expondrán para cada uno de ellos.

## **2.1 Derecho Tributario Material**

El derecho tributario material, corresponde al conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria.

Los principios que rigen el derecho tributario material son los siguientes:

### **2.1.1 Principio de Capacidad Contributiva**

El inicio de este principio esta constituido por la idea de financiación del gasto público. Se puede lograr la obtención de fondos por medio de las diversas modalidades de los recursos, una de ellas consiste en atribuirle a los ciudadanos obligatoriamente el financiamiento de una parte del gasto público.

Podemos definir este principio como el principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos.

### **2.1.2 Principio de Igualdad**

El principio de igual significa que todos somos iguales ante el impuesto, como consecuencia lógica del sistema de derecho constitucional dentro de un estado democrático en el cual todos somos iguales frente a la ley, así todos tenemos que ser iguales frente al impuesto.

### **2.1.3 Principio de Generalidad**

Este principio sostiene que todos deben pagar impuesto, o dicho en forma negativa nadie debe estar exento de pagar impuesto.

Este principio no debe interpretarse en sentido absoluto, o sea pensar que todos deben pagar, lo que trata de explicar es que nadie puede estar exento a contribuir por privilegios personales, de clase, etc. Solo se puede dejar de contribuir cuando exista carencia de capacidad contributiva.

Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales.

### **2.1.4 Principio de Progresividad**

Se entiende por progresividad aquella característica que tiene un sistema tributario por la cual a medida que aumenta la riqueza de cada individuo aumenta la contribución en una proporción superior al incremento de la riqueza, esto quiere decir que los que tienen mas contribuyen en mayor proporción a los que tienen menos.

Cabe mencionar que la progresividad no puede llegar al infinito por ello la constitución política de El Salvador establece un limite a través del principio de no

confiscatoriedad el cual a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria le es aplicable a plenitud la disposición citada.

## **2.2 Derecho Tributario Formal**

El derecho tributario formal, comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas, surgidas entre la administración pública y los particulares como consecuencia del descubrimiento de la actividad.

El principio que rige el derecho tributario formal es el siguiente:

### **2.2.1 Principio de Legalidad**

En el estado de derecho este principio no debe ser visto solo como una garantía individual, sino también como una institución al servicio de un interés colectivo, que es el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria, o dicho de otra manera que exista igualdad o tratamiento uniforme para los ciudadanos.

En la constitución lo ordena categóricamente de esta manera: "Todo impuesto debe estar fundado en leyes, no deben imponerse impuestos sino es en virtud de una ley, necesita la intervención de los representantes del pueblo que estipulen los principios que deben regir un impuesto, tanto en su medida y en su cuantía de la contribución".<sup>1</sup>

El ordenamiento constitucional del principio de legalidad se encuentra plasmado además de lo citado anteriormente en los artículos 131 ordinal 8°, 167 ordinal 3° y 182 ordinal 13°.

A esto cabe agregar que el principio de legalidad tributaria comprende la regulación de los elementos esenciales del tributo, como son: el hecho imponible, los sujetos y la base imponible.

Es necesario mencionar que el principio de legalidad tiene dos divisiones las cuales son:

- Principio de Reserva de Ley: Este establece que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.
- Principio de Legalidad de la Administración: Establece que toda actuación singular del poder tiene que estar justificada por la ley previa.

---

<sup>1</sup> Constitución Política de El Salvador art. 231 año 1982



Hablando sobre la rama tributaria es preciso determinar previamente que la economía del Estado se origina de dos grandes fuentes:

- 1) Rendimientos de su patrimonio; y
- 2) Las tributaciones o prestaciones debidas por los particulares.

Lo tributario es la corriente de ingresos que en forma de aportaciones activas realizan los miembros de una sociedad.

Dichas aportaciones tienen mucha importancia ya que tienen la finalidad de atender el monto de gastos que se originan en la satisfacción de necesidades públicas, bajo el control y gestión de la Administración Pública.

La función del derecho tributario es dictar los principios y normas constitucionales sustanciales, formales e internacionales que rigen la relación entre el Estado y los particulares con relación a la creación de regímenes tributarios.

### **3. LOS TRIBUTOS**

Los tributos son denominados de varias maneras o formas: devengos, cargas, gravámenes, detracciones,

gabelas, exacciones y también se les conocen como impuestos o contribuciones.

Las doctrinas publicistas concebían genéricamente al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho publico"<sup>2</sup>

Otro concepto como el de la ley tributaria española dice que los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

El código fiscal del Estado de Jalisco nos dice: son ingresos tributarios las prestaciones en dinero o en especie que por disposición legal, se establezcan en carácter general y obligatorio para cubrir los gastos públicos.

### **3.1 OBJETIVO DE LOS TRIBUTOS**

El objetivo primordial que persiguen los tributos es proporcionar ingresos o rentas al Estado para que éste

---

<sup>2</sup> Jimenez Gonzalez Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 1ra Edición ECASA, Mexico, 1983

pueda financiar su gasto público, de esta manera, la vinculación del tributo a finalidades recaudatorias exclusivamente es en verdad un requisito para la validez constitucional del tributo; sin embargo, doctrinariamente, y la realidad así lo confirma, el tributo rebasa o tiene más finalidades que las recaudatorias, las cuales son mejorar las condiciones de vida de la población, respecto a salud, educación, vivienda, seguridad pública, justicia social, etc., procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Según Mario Leoncio Ayala Guevara en su obra Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña tercera edición dice: "no puede concebirse una actividad tributaria con fin único. El estado debe relacionar su sistema impositivo con las condiciones en que se desarrolla la economía nacional, con el propósito de influir en esta para orientar sus actividades obteniendo de ella el mejor aprovechamiento de sus recursos en beneficio de la renta nacional y de las condiciones de vida de los diferentes grupos sociales".

### **3.2 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS**

Según el Manual de Derecho Financiero estos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales; también Antonio Jiménez González en su libro "Lecciones de Derecho Tributario" menciona que la postura de la doctrina resulta casi unánime en reconocer la existencia de tres grandes especies o clasificaciones del tributo, las cuales a su vez resultan ser las mismas mencionadas anteriormente; para el país en cuanto a su ordenamiento jurídico esta clasificación ha sido la más acertada.

La Asamblea Legislativa es el ente facultado por la constitución para decretar impuestos, tasas y demás contribuciones especiales sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

Otros autores utilizan como sinónimos los términos siguientes: impuestos y contribuciones, tasas y derechos, impuestos o precios, contribuciones y cuotas o cotizaciones.

Para evitar esta confusión de terminología, se tratará cada tributo por separado, sin dejar de mencionar que en el hecho imponible tipificado por la ley, cuya realización determina el nacimiento de la obligación de

contribuir, es donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributo.

### **3.2.1 TASA**

La tasa puede ser definida así: "Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio publico individualizado con el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación, no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al estado"<sup>3</sup>

Cabe mencionar que la tasa es el tributo que más discrepancias ha causado y la que mayor dificultades ha presentado para su caracterización.

Las tasas se clasifican en: tasas estatales, reconocidas como ingresos de la hacienda pública, y las tasas municipales las cuales son reconocidas como ingresos de municipios.

---

<sup>3</sup> Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial."Manual de Derecho Financiero" 1993 1ra. Edición , pag 251.

### **3.2.2 CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

Son tributos que se deben en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado. Ejemplos de estas contribuciones son las que exigen las municipalidades para la financiación de obras de pavimentación, alumbrado, tren de aseo, etc.

### **3.2.3 IMPUESTOS**

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

#### **3.2.3.1 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS**

Existen diversas clasificaciones de los impuestos, para este caso se utilizará la clasificación en impuestos directos e indirectos, dicha clasificación es la que más arraigo tiene en la doctrina, y que a diversos criterios es la más utilizada por las ciencias jurídicas. Para hacer distinción entre los impuestos directos e indirectos se siguen dos criterios: El criterio de la repercusión del impuesto y el criterio administrativo.

Por repercusión se entiende la caída del impuesto en el sujeto pasivo, o sea, la persona obligada a pagar el impuesto. La repercusión es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas: La repercusión o impacto, la traslación y la incidencia. Por traslación se entiende, el traslado que hace el sujeto pasivo, de la carga del impuesto a un tercero.

Por incidencia se entiende, la caída final del impuesto en el que realmente lo paga.

A continuación se presenta cada concepto de lo que se entiende por impuesto Directo e Indirecto.

### **IMPUESTOS DIRECTOS**

Es aquel que el legislador propone alcanzar a través del contribuyente. En el impuesto directo, el Sujeto Pasivo se confunde con el pagador del impuesto, no hay traslado de la carga tributaria a otra persona, es la economía del Sujeto Pasivo, la que absorbe el impuesto, la que recibe la caída del impuesto y su caída inicial.

Cuando se habla del impuesto directo, no existen intermediarios entre el fisco y el pagador del impuesto, es el sujeto pasivo obligado legalmente a pagar y es al

mismo tiempo, el verdadero pagador del mismo. Ejemplo de este impuesto es El Impuesto sobre la Renta.

### **IMPUESTOS INDIRECTOS**

Es aquel en el que el legislador no grava al verdadero contribuyente, o sea el verdadero pagador del Impuesto, sino que éste a su vez traslada la carga impositiva a quien realmente paga el impuesto, que para el caso sería el consumidor. Ejemplo de este impuesto es el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios.

### **3.2.3.2 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS**

Entre las ventajas y desventajas que presentan los impuestos directos y los impuestos indirectos podemos mencionar las siguientes:

#### **VENTAJAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS**

- a) Aseguran al Estado una renta cierta.
- b) Son más justos, puesto que se identifican al contribuyente, de tal manera que se pueda tener en cuenta para la fijación de la base imponible.
- c) Tienen mayor fijeza en las épocas depresivas.



- d) A nivel macroeconómico se pueden identificar los cambios en la distribución del ingreso y riqueza.

#### **DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS**

- a) Son fijados en forma directa al contribuyente no teniendo éste la oportunidad de trasladarlo a otro ente económico para diluir el pago.
- b) Se incrementa en épocas de expansión económica pero no en la misma proporción en que se desarrolla la economía o sea que tiene poca elasticidad.
- c) Se prestan más a la arbitrariedad, ya que en algunas circunstancias, la aplicación del impuesto está a cargo de los funcionarios encargados de la liquidación por lo que tienen un mayor margen discrecional que puede ser aprovechados para ejercer retardaciones o presiones de tipo político.

#### **VENTAJAS DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS**

- a) Se disimulan en el precio y se pagan en proporciones pequeñas; cuando estos incrementan es notorio ya que provocan alzas, pero al transcurrir el tiempo la población tiende a la aceptación general.
- b) El impuesto es aplicable a toda la población.

- c) En épocas de expansión económica experimenta el mismo comportamiento o sea que son más elásticos.
- d) Son más populares.
- e) Están relacionados directamente con la actividad de comercio y prestación de servicios, ya que al no efectuar ninguna de las dos actividades no se incurre en ellos.
- f) En algunos casos las empresas adoptan la medida de absorber el impuesto, para no elevar sus precios y conservar los volúmenes de demanda, favoreciendo también el desarrollo económico.

#### **DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS**

- a) En épocas de depresión disminuyen en la misma proporción que el sistema económico ya que carecen de fijeza.
- b) La más afectada es la población económicamente activa.
- c) Mayor grado de fiscalización a los contribuyentes.
- d) Cuando se elevan las cuotas por alzas de precios provocan desmoralización.

A continuación se presentan los antecedentes históricos de los impuestos Sobre la Renta e IVA, ya que son los impuestos sujetos de estudio.

## **B. ANTECEDENTES**

### **1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

#### **1.1 HISTORIA A NIVEL MUNDIAL**

En esta parte, se expondrá el desarrollo histórico que el Impuesto sobre la Renta ha experimentado. Muchas de las naciones del mundo antiguo pusieron en práctica sistemas complejos para percibir ingresos públicos, por ejemplo el impuesto sobre la producción en bruto, el cual estuvo muy extendido tanto dentro como fuera del sistema feudal, este dependía de la cosecha y era parecido más al actual impuesto sobre la propiedad. Generalmente este impuesto se pagaba en especie como granos, aceite, ganado, miel y fibras textiles. Por otro lado los griegos y los romanos eran opuestos a los impuestos directos de cualquier clase, ya que lo consideraban como "Vejatorio para la dignidad de un ciudadano libre"<sup>4</sup> sin embargo los griegos incurrieron en tales impuestos en circunstancias excepcionales, y los romanos únicamente los cobraban a las provincias que conquistaban.

Durante la edad media fueron implantados la mayoría de los actuales impuestos, aunque cabe mencionar que para ese entonces el impuesto sobre la renta parece no haber sido conocido todavía.

Harold Groves sostiene que el impuesto sobre la renta se introdujo por primera vez en Inglaterra en el año de 1778, y hasta el año de 1799 paso a ser ley, la cual fue aplicada esporádicamente hasta el año de 1942, cuando se convirtió en una parte permanente del sistema británico de ingresos públicos.

Por otro lado Ernesto Flores Zavala, afirma que el aparecimiento del mencionado impuesto ocurre a partir de 1789, en Inglaterra cuando, era exigido un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra, de las rentas de los capitales o de los productos de las industrias incipientes. "El impuesto sobre la producción era basado en los arrendamientos o valores anuales, es decir, que el rendimiento en cada caso era la base más que una apreciación objetiva del valúo independientemente de la administración de la fortuna".<sup>5</sup>

## **1.2 HISTORIA A NIVEL NACIONAL.**

Se conoce que antes de introducirse en el país el sistema de impuestos sobre la renta, la obtención de impuestos descansaba sobre los sistemas de tributación indirecta: A la importación, exportación y consumo.

---

<sup>4</sup> Flores Zavala, Ernesto."Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Los impuestos. Pag 862

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

Dado que el sistema utilizado hasta entonces resultaba inoperante, anticuado y sin dar buenos resultados fue necesario implantar un nuevo sistema tributario. Es cuando nuestros legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo.

Según el doctor Alvaro Magaña, en su ensayo "La Reforma Tributaria de 1915: Una visión retrospectiva", establece que la reforma tributaria de 1915, fue efectivamente una reforma entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron y son nada mas que modificaciones a la ley original de 1915; ya que al conceptualizar el termino de reforma, se entiende como la introducción de cambios notables, que inciden en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo como factor que contribuye eficazmente en el contexto tributario. En el mes de

---

<sup>5</sup> Groves, Harold M."Finanzas Públicas. Editorial Trillas. Mexico 1972 pag.64

Diciembre de 1963 se decretó la ley de Impuesto Sobre la Renta según Decreto Legislativo # 472 D.O. # 241 Tomo 201 del mismo mes y año, que vino a sustituir a la promulgada en el año de 1915. En el año de 1991 la administración tributaria del estado consideró que la Ley del Impuesto Sobre la Renta promulgada en 1963, no era adecuada a las condiciones sociales y económicas actuales del país, por lo que era necesario un nuevo ordenamiento legal sobre la materia, y se decreta la Ley del Impuesto Sobre la Renta según Decreto Legislativo # 134 de fecha 18 de Diciembre de 1991, derogando así la ley de 1963.

## **2. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO.**

### **2.1 HISTORIA A NIVEL MUNDIAL**

El origen de este impuesto se remonta al año de 1955 en los países industriales de la Europa Occidental donde en Alemania fueron efectuadas las primeras sugerencias, y la primera implementación tuvo lugar en Francia en el mismo año. Con la creación del mercado común Europeo los miembros de la comunidad europea decidieron implementar esta clase de impuestos.

Según un estudio del Banco Mundial, a fines de 1986 había llegado a constituir una parte importante de los sistemas

tributarios de más de 60 países alrededor del mundo, de los cuales 48 correspondían a países en proceso de desarrollo, y de estos, 16 eran de América Latina y el Caribe. Se tiene conocimiento que el primer país en América Latina que adoptó este impuesto fue Brasil.

En Centroamérica hasta el año de 1983, El Salvador era el único país que no contaba con un IVA, ya que en ese año Guatemala adoptó este modelo de impuesto.

## **2.2 HISTORIA A NIVEL NACIONAL**

Al hablar sobre la historia a nivel nacional se hará mención a los dos impuestos que han existido: el Impuesto de Papel Sellado y Timbres, ya derogado, y el IVA.

### **2.2.1 LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES**

La promulgación de la ley de papel sellado y timbres data de 1915, el cual básicamente consistía en un impuesto multifacético de cascada en donde el gravamen recaía en la totalidad de las ventas, por cada fase de circulación del bien, desde su producción hasta llegar al consumidor final, esta situación incorporaba una fuerte distorsión como producto de la acumulación de impuestos que lo afectaban en cada etapa. A pesar de los

mencionados problemas, este impuesto se mantuvo vigente mas de 75 años, pero llegada la década de los ochenta este impuesto sufrió modificaciones con relación a su tasa impositiva lo cual ocasionó mas desventajas económicas, además de no cumplir los objetivos del estado de percibir mas ingresos.

#### **2.2.2 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS**

A finales del mes de Enero de 1992 durante la administración del Presidente Alfredo Cristiani (1989-1994), el Ministerio de Hacienda sometió a consideración publica el "**PROYECTO DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS**", el cual era sencillamente un impuesto al valor agregado (tipo IVA), con el que se pretendía reemplazar el impuesto de Papel Sellado y Timbres vigente en ese período. Tal proyecto, causó una diversidad de acaloradas polémicas entre las partes involucradas: el fisco, los empresarios y los contribuyentes, quienes trataban de defender sus intereses particulares de acuerdo a sus diferentes puntos de vista.



No obstante, la necesidad de crear un sistema impositivo más moderno que respondiera a los requerimientos del nuevo modelo de desarrollo y a las exigencias cada vez mayores de los sectores empresariales, populares y del estado mismo, hizo posible la conciliación entre las partes involucradas, en alguna medida de esos intereses, y fue así como se logró la aprobación de la mencionada ley, la cual entró en vigencia a partir del 1 de Septiembre de ese mismo año. Los objetivos que se perseguían con dicha ley eran los siguientes:

- a) Para el Fisco: aumentar los niveles de ingreso, gracias a una administración más ágil, sencilla y eficiente.
- b) Para el empresario: crearle incentivos para la inversión de activos fijos destinados a la producción, mediante la exención de los mismos.
- c) Para el contribuyente: darle un tratamiento más equitativo.

La implementación de este impuesto como sustitución del Impuesto de Timbres Fiscales, se considera como un paso crucial en la Reforma Tributaria y la modernización de la economía salvadoreña.

### **3. SITUACION ACTUAL DE LOS IMPUESTOS**

#### **3.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

La ley actual promulgada en 1992 procura la ampliación a las bases por medio de una reducción de sus exenciones, y de acuerdo con los principios elementales para evitar la doble tributación. En su contenido muestra tasas que son similares tanto para personas naturales y jurídicas con el fin de equiparar la carga a los distintos contribuyentes.

A la fecha la ley en mención ha sufrido reformas según Decreto Legislativo # 712 de fecha 16 de Septiembre de 1999 donde se presentan 31 artículos de reforma.

#### **3.2 IVA**

La tasa inicial de este impuesto fue del 10% sobre el valor de la venta ó prestación de servicio, actualmente la tasa impositiva es del 13%, dicha reforma entró en vigencia el 1 de Julio de 1995 según Decreto Legislativo # 370 del 8 de Junio, D.O. # 114, fecha 28 de Junio de 1995; vigencia a partir del 1 de Julio de 1995, y hasta la fecha se sigue manteniendo la misma tasa.

Además de esto, la Asamblea Legislativa ha aprobado 18 artículos de reformas, con lo que se pretende mejorar la

redacción de algunos artículos de la ley y dar más cobertura para evitar evasiones fiscales por parte de los contribuyentes, dichas reformas entraron en vigencia a partir del 13 de Octubre de 1999 según Decreto Legislativo # 713, D.O. # 183 tomo # 345 de fecha 4 de Octubre de 1999, vigente a partir del 13 de Octubre de 1999.

Actualmente tanto la Ley de Impuesto Sobre la Renta como la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de servicios han sido afectadas por la entrada en vigencia del Código Tributario el cual viene a establecer un marco jurídico tributario unificado que regula adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes, la entrada en vigencia del mencionado código es a partir del 1 de Enero de 2001 y en el se retoman muchos artículos derogados en las leyes en estudio.

## **CAPITULO II.**

**"INVESTIGACION DE CAMPO REALIZADA EN EL SECTOR DE LA MICROEMPRESA PARA DIAGNOSTICAR EL GRADO DE CONOCIMIENTOS Y APLICACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS "**

### **1. OBJETIVOS.**

#### **1.1. OBJETIVO GENERAL.**

Crear y proporcionar a los microempresarios del sector comercio, así como a estudiantes, profesionales y contribuyentes o sujetos obligados al cumplimiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley del IVA), un Manual de aplicación de ambas leyes, que les permita auxiliarse en el momento de interpretar aquellos aspectos que les son de difícil comprensión y aplicación en el desarrollo de sus actividades comerciales o académicas, según sea la necesidad del usuario.

## **1.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS.**

- a) Efectuar una investigación bibliográfica de las reformas que a través del tiempo ha experimentado el Sistema Tributario Salvadoreño, especialmente en las Leyes del Impuesto Sobre la Renta e IVA, en busca de su eficiencia y modernización, dada su importancia en el desarrollo económico del país.
- b) Por medio de la investigación de campo, determinar el nivel de conocimientos que tiene el microempresario del sector comercio, en lo referente a las Leyes de impuesto sobre la renta e IVA.
- c) Proponer el diseño de un Manual de Aplicación como guía metodológica para la aplicación e interpretación de las Ley del Impuesto sobre la renta e IVA, actualizando a su vez las reformas decretadas por la Asamblea Legislativa hasta la fecha de realización de esta investigación.

## **2. DETERMINACION DEL UNIVERSO Y SELECCION DE LA MUESTRA**

### **2.1. DETERMINACION DEL UNIVERSO.**

La investigación se orientó hacia los microempresarios del sector comercio, para tales efectos se consideró como población base a aquellos afiliados a AMPES (Asociación

de Micro y Pequeños Empresarios Salvadoreños), y el estudio se realizó geográficamente en el Area Metropolitana de San Salvador. Según listado proporcionado por dicha entidad, a enero del 2000 se encontraban inscritos 360 microempresarios.

## **2.2. DETERMINACION DE LA MUESTRA.**

De acuerdo a los objetivos que persigue la investigación, se consideró conveniente seleccionar las muestras al azar, a fin de que fuese representativa del universo; sin embargo, debido a que algunos microempresarios no son contribuyentes de los impuestos objetos de esta investigación, se procedió a extraer más muestras sin reemplazamiento, siempre de manera aleatoria, hasta completar el número que la fórmula estadística del cálculo determinó para población finita.

Fórmula estadística para determinación de muestra:

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

Donde:

n = tamaño de la muestra = ?

Z = nivel de confianza = 1.96

p = Probabilidad de que los microempresarios tengan dificultad en la interpretación y aplicación de las leyes del Impuesto Sobre la Renta e IVA, (p= 0.70).

q = Probabilidad de que los microempresarios no tengan dificultad en la interpretación y aplicación de las leyes del Impuesto Sobre la Renta e IVA, (q=0.30)

N = Universo o Población, (N=365)

e = Error muestral, (e=0.10)

Al desarrollar la fórmula dio como resultado, lo siguiente:

$$n = \frac{1.96^2 (0.70 \times 0.30 \times 365)}{0.10^2 (365 - 1) + 1.96^2 (0.70 \times 0.30)}$$

$$n = \frac{294.46}{4.46}$$

n = 66.17 ~ 66 Microempresarios.

### **3. METODOLOGIA UTILIZADA EN LA INVESTIGACION.**

Para efectuar la investigación de campo, se utilizó el método hipotético-deductivo, el cual parte de datos generales, que sometidos al razonamiento lógico, pueden

deducirse varias suposiciones, las que se someten análogamente con la realidad, dando como resultado final un nuevo conocimiento o bien introduce nuevas ideas.

La información se obtuvo a través de la aplicación de cuestionario de preguntas cerradas, relacionadas con los artículos de la ley de impuesto sobre la renta e de IVA.

### **3.1. ESTRUCTURA DEL CUESTIONARIO APLICADO.**

El cuestionario fue diseñado y estructurado con 25 preguntas de la ley de impuesto sobre la renta y 20 preguntas de la Ley del IVA, considerando aquellos artículos fundamentales que todo contribuyente o sujeto pasivo del impuesto debería saber identificar y aplicar en razón de las obligaciones jurídica tributarias que le permitan ejercer sus actividades comerciales.

### **3.2. RECOLECCION DE LA INFORMACION.**

Para poder recolectar la información se realizaron visitas a los establecimientos comerciales de los microempresarios previamente seleccionados, luego de una breve explicación del objetivo de la encuesta se procedió a entregarles el respectivo cuestionario y oportunamente



ampliar algunas preguntas que no sean comprendidas por el encuestado.

Es importante mencionar que la investigación de campo se realizó con cierto grado de dificultad, debido a la desconfianza demostrada por algunos entrevistados y encuestados, en brindar información relacionada y espontánea sobre la temática en estudio, pues asumían que se le llegaban a fiscalizar sus negocios.

Seguidamente, se procede al registro y ordenamiento de los datos recopilados en el trabajo de campo para su posterior tabulación.

#### **4. TABULACION DE LA INFORMACION OBTENIDA EN LA INVESTIGACION DE CAMPO Y ANALISIS DE RESULTADOS**

Para una eficiente análisis de los resultados de la investigación de campo, se presentan cuadros con los valores en términos absolutos y porcentuales de las respuestas a cada uno de las preguntas (ver en parte de anexos), de forma tal que permita, diagnosticar razonablemente la situación actual en cuanto al nivel de conocimientos, y cual es el área de mayor deficiencia o de dificultad al interpretar los postulados de las leyes en estudio.

## **5. DIAGNOSTICO GENERAL**

Con la totalidad de los resultados procedentes de cada uno de los cuestionarios, donde se evaluaron aspectos fundamentales de las leyes en estudio, se encontró un nivel de dificultad en la interpretación y la aplicación de éstas, ya que las leyes incorporan una gran cantidad de términos técnico-jurídicos que resultan difíciles de comprender, especialmente por aquellas personas no entendidas den la materia, lo cual incluye a los microempresarios.

La investigación ha permitido establecer la necesidad de diseñar un manual que esté encaminado a proporcionar una guía que permita a los contribuyentes facilitar la interpretación y aplicación de los aspectos más importantes constituidos en las leyes de impuesto sobre la renta e IVA.

Se detectó que la idea general del microempresario acerca de cumplir con la ley, es pagando los impuestos, lo cual no es del todo cierto, puesto que existen en las leyes derechos y opciones para quienes desean reducir sus obligaciones fiscales haciendo uso de tales derechos.

Finalizando, se pudo comprobar que un 73% de la población encuestada carece de los suficientes conocimientos para

interpretar y aplicar muchos aspectos de la ley de impuesto sobre la renta, y en el caso de la ley del IVA el porcentaje fue del 66%.

### **CAPITULO III**

#### **"DISEÑO DE MANUAL DE APLICACION RELATIVO A LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS Y SUS REGLAMENTOS"**

##### **A) MANUAL DE APLICACION RELATIVO A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

En esta parte del trabajo se desarrollará la parte del manual de aplicación relativo a la ley de impuesto sobre la renta y su reglamento, tomando en cuenta los artículos de mayor relevancia en cuanto a su aplicación por parte de los contribuyentes.

En el transcurso de esta parte del trabajo al referirse a la ley de impuesto sobre la renta, únicamente se hará mención a "la ley" o "la ley en estudio" para una mejor comprensión de la lectura, asimismo al referirnos al reglamento de la misma ley se hará mención únicamente al "reglamento", con la misma finalidad.

##### **1. RENTAS GRAVADAS (art.2 Ley)**

En esta parte se expondrá la clasificación de las rentas obtenidas, gravadas, productos o utilidades excluidos del

concepto de renta y las rentas no gravables, lo cual servirá al contribuyente para determinar si pagará impuesto o no sobre dichas rentas.

### **1.1 RENTA OBTENIDA** (art.2 Ley, art.9 Reglamento)

Se entenderá por renta obtenida todos aquellos productos, ingresos o utilidades percibidas o devengadas por los sujetos pasivos, siendo estos en efectivo o en especie y originados por cualquier clase de fuente por ejemplo:

- a) Sueldos, salarios, comisiones, honorarios y prestaciones
- b) Ingresos por la actividad empresarial de los sectores de comercio, industria, agropecuario, de servicio y cualquier otra naturaleza.
- c) Alquileres, intereses, dividendos y participaciones
- d) Remuneraciones ordinarias recibidas durante las licencias o ausencias por enfermedad.
- e) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades de cualquier procedencia.

## **1.2 PRODUCTOS O UTILIDADES EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE RENTA** (Art.3 Ley, art.28 Reglamento)

Así como se tienen ingresos que están incluidos dentro del concepto de renta, también existen algunos que están excluidos, los cuales son:

- a) Pagos en concepto de viáticos para transporte, alimentación, hospedaje, etc. recibidos por el trabajador de parte de su patrono.
- b) El valor recibido por el contribuyente en concepto de legados o herencias.
- c) El valor recibido por el contribuyente en concepto de donaciones, toda vez que la transferencia se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.

## **1.3 RENTAS NO GRAVABLES** (Art.4 Ley, art.29 y 30 Reglam.)

Dentro de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos, éstas pueden estar conformadas por rentas que están gravadas y rentas que no están gravadas por este impuesto, por lo que es necesario conocer estas últimas para no pagar impuesto indebidamente por ellas, las cuales se detallan a continuación:

- a) Las que sean declaradas no gravables por decreto legislativo.
- b) Remuneraciones, compensaciones y gastos de representación recibidos por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en el desempeño de sus funciones residentes en la República.
- c) Indemnizaciones que se perciban en concepto de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, otorgadas por convenio judicial o convenio privado.
- d) Indemnizaciones por despido y bonificaciones por retiro voluntario pagados a los empleados de una empresa, siempre que no excedan de un salario básico de treinta días por año de servicio, aclarando para estos efectos que ningún salario podrá ser superior al promedio de lo devengado en los últimos doce meses, siempre que dichos salarios hayan sido sujetos de retención. De acuerdo al art. 119 del Código de trabajo debe entenderse por salario básico la retribución en dinero que el patrono está obligado a pagar al trabajador por los servicios que presta de acuerdo al contrato de trabajo más todo lo que recibe el trabajador en dinero y que implique retribución de

servicios, cualquiera que sea la forma o denominación que se adopte, como sobresueldos y bonificaciones habituales, remuneraciones del trabajo extraordinario, remuneraciones del trabajo en días de descanso semanal o de asueto, participación de utilidades.

- e) Jubilaciones, pensiones o montepíos, tanto a civiles como a miembros de la fuerza armada.
- f) Remuneraciones, compensaciones y gastos de representación recibidos por personas naturales salvadoreñas en el desempeño de sus cargos como funcionarios o empleados del Gobierno de la República en países extranjeros.
- g) Intereses, premios y otras utilidades que provengan de operaciones con los bancos y asociaciones financieras, siempre y cuando el sujeto pasivo sea una persona natural y titular de los depósitos.
- h) Las cantidades recibidas por el contribuyente como asegurado y beneficiario de contratos de seguro.
- i) Premios provenientes de la Lotería Nacional de Beneficencia.
- j) Premios por servicios relevantes prestados a la patria otorgados por la Asamblea Legislativa, así como también los premios otorgados a los empleados públicos



por servicios relevantes a la patria en el desempeño de sus funciones

- k) Intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior, calificadas estas instituciones previamente por el Banco Central de Reserva de El Salvador.
- l) Los productos o utilidades recibidos por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, por la realización de bienes inmuebles, siempre y cuando no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de los mismos y cuando realice el valor de dicho bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición.
- m) En el caso de la liquidación de activos extraordinarios por parte de las instituciones financieras, no estará sujeto a lo establecido anteriormente, teniendo que ser gravada la utilidad o beneficio como renta corriente, en el mismo ejercicio impositivo de su realización.
- n) Utilidades o dividendos, recibidas por el socio o accionista de una empresa, ya sea persona natural o jurídica, siempre y cuando la sociedad que las está distribuyendo haya pagado el impuesto sobre la renta

correspondiente, aún cuando provengan de capitalización.

- o) Utilidades, dividendos premios, intereses, incluyendo ganancias de capital o cualquier otro beneficio que obtengan personas naturales, que se generen por la inversión en compraventa de acciones o demás títulos valores siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisiones inscritas y autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de valores, y la colocación de las mismas sea a través de una Bolsa de Valores legalmente autorizada.

## **2.DETERMINACION DE LA RENTA OBTENIDA** (Arts. 12 y

13 Ley y art. 9 Reglamento)

La renta obtenida se determinará sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo, la cual deberá computarse por períodos de doce meses, denominándose a este conjunto de períodos ejercicios de imposición, cada ejercicio de imposición el cual comienza el primero de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre.

La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente.

Si un sujeto pasivo muriese o se retirase en forma definitiva del país antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente deberá liquidar el impuesto sobre la renta obtenida en dicho período.

Cada ejercicio de imposición se liquidará de forma independiente del que le precede y del que le sigue para que los resultados no se vean afectados por eventos anteriores o posteriores en los negocios del contribuyente, salvo las excepciones legales.

Para cada clase de operación y personas la forma de como determinar la renta obtenida tiene sus variantes, las cuales se detallan a continuación:

### **2.1 GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL** (Art. 14 Ley y arts.15, 16 y 17 Reglamento)

La ganancia o pérdida de capital es la que una persona natural o jurídica obtiene cuando ésta no se dedica habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negocios sobre bienes muebles e inmuebles.

La ganancia o pérdida de capital se determina de la siguiente manera: al valor de la transacción se le deduce

ó resta el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas al mismo para conservar su valor y los gastos necesarios para efectuar la transacción, si el valor de la transacción es mayor que las deducciones, entonces habrá ganancia de capital, esa ganancia se dividirá por el número de años de posesión del bien por el contribuyente, y ese resultado se agregará a la renta obtenida. Por lo contrario si el valor de la transacción fuese menor al de las deducciones entonces resultará pérdida de capital.

Si existieran dos transacciones y en una de ellas resulta ganancia y en la otra pérdida, entonces ésta última será deducible de la ganancia, si hubiese excedente o sea la ganancia neta de capital, se agregará a la renta obtenida de acuerdo al procedimiento señalado en la ley. En el caso contrario si la pérdida excede de la ganancia el saldo podrá deducirse de futuras ganancias durante los cinco años siguientes al de la operación contra la ganancia de capital.

A continuación se presenta un ejemplo de como determinar la renta obtenida cuando existe ganancia de capital.

Valor de la transacción	¢	50,000.00
(-) Costo básico del bien	¢	20,000.00

(-) Mejoras al bien	¢	10,000.00
(-) Gastos necesarios (Comisiones, etc.)	¢	5,000.00
Ganancia de capital	¢	15,000.00
Años de posesión del bien		5
Cociente a agregar a la renta Corriente	¢	3,000.00
Remanente de ganancia de capital	¢	12,000.00

Para el cálculo del impuesto se procede a agregar a la renta corriente imponible determinada de las operaciones ordinarias, el cociente positivo determinado, a la sumatoria de ambos valores menos ¢ 75,000.00 cuando sea sociedad como parte no gravada, cuando sea persona natural no procede restar este último valor; al valor así establecido se le aplicará el porcentaje de impuesto correspondiente de conformidad a los artículos 37 y 41 respectivamente. Luego al remanente de ganancia de capital se le aplicará la media tasa efectiva señalada en el Art. 42 de la ley, para establecer impuesto a pagar.

## **2.2 RENTAS OBTENIDAS EN EL SALVADOR (Art.16 Ley)**

Se debe considerar que son rentas obtenidas en El Salvador, todas aquellas que provienen de bienes situados

o de actividades realizadas dentro del territorio nacional aunque se reciban o paguen fuera de la república, además de las remuneraciones que el Gobierno, Municipalidades y otras entidades paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero. Para las mencionadas rentas deben de seguirse las siguientes reglas:

- a) Los créditos se consideran situados en el domicilio del deudor.
- b) La propiedad industrial, intelectual y los demás derechos análogos y de naturaleza económica que autoricen el ejercicio de ciertas actividades acordadas por la ley, se consideran situados donde se hayan registrado oficialmente.
- c) Las concesiones se consideran situadas donde se hayan obtenido legalmente.

Existe un punto muy importante en la determinación de las rentas obtenidas en el país, y es el de las ventas a plazos, arrendamientos con promesa de venta y recobros del bien lo cual se amplía a continuación.

### **2.2.1 Ventas a plazos** (Art.12 Reglamento)

Las utilidades percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen a la compraventa o

cualquier otra clase de transacciones sobre bienes muebles o inmuebles, podrán ser diferidas, si dichas utilidades han sido obtenidas en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro, siempre y cuando se encuentre establecido en contrato celebrado legalmente.

El monto diferido tendrá que agregarse a la renta neta de los ejercicios subsiguientes en proporción al monto de las cuotas percibidas o devengadas en los respectivos ejercicios de imposición. Si los saldos adeudados produjeran intereses, éstos deberán computarse como ingresos de los ejercicios en que fueron percibidos o devengados efectivamente, de acuerdo al sistema de contabilidad aplicado por el contribuyente.

### **2.2.2 Arrendamientos con promesa de venta**

En estos casos los cánones de arrendamiento se computarán como renta obtenida de los ejercicios impositivos en que se realicen. Cuando se hayan estipulado intereses, se procederá con lo estipulado en las ventas a plazos.

### **2.2.3 Recobro del bien** (Arts.13 y 14 Reglamento)

Cuando en los casos previstos en la venta a plazos y arrendamientos con promesa de venta, se recobre el bien por cualquier causa, el sujeto pasivo o contribuyente deberá computar como pérdida o ganancia según el caso, del ejercicio en que recobre el bien, la diferencia que resultare entre el valor real del bien recobrado y la suma de las cuotas no canceladas, más los rescates pagados.

Los arrendamientos que se compensen con frutos, productos o mejoras de los bienes, se computarán en la determinación de la renta conforme al valor que tengan los productos, frutos o mejoras en el mercado, a la fecha en que conforme a la ley termina el período impositivo.

A continuación se procederá a definir la forma de determinar la renta obtenida para el diverso tipo de personas como lo son personas naturales, jurídicas, sucesiones, fideicomisos, etc.

## **2.3 COMPUTACION DE LA RENTA OBTENIDA**

### **2.3.1 Personas naturales** (art.17 Ley)

Para determinar su renta, las personas naturales deberán de usar el método de efectivo, es decir tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos durante



el ejercicio, ya sea en efectivo, títulos valores o especie; en el caso que no hayan sido cobrados de ninguna de las formas anteriores, se considerará que el contribuyente los ha percibido siempre que haya tenido disponibilidad sobre ellos, es decir que se lo hayan puesto a su disposición dicho valor en efectivo, cheque o depositado en una cuenta de ahorro o corriente a favor del contribuyente.

En la misma forma los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio.

Las personas naturales que están obligadas a llevar contabilidad formal, utilizarán, para determinar su renta, el sistema de acumulación, que es el mismo aplicado a las personas jurídicas.

El sistema de acumulación consiste en registrar dentro de la contabilidad todos los ingresos, productos y utilidades devengados durante el año, aunque no hayan sido percibidos, que es el caso contrario al método de efectivo, por que en dicho método solo se toma en cuenta lo realmente percibido, de la misma manera los egresos computables serán los efectuados, aunque no hayan sido pagados.

Además de esto las personas naturales domiciliadas que sean propietarias de sucursales o agencias, están obligadas a determinar su renta obtenida por la suma total de los ingresos de la casa matriz y las sucursales y agencias.

A continuación se muestra un ejemplo de como determinar la renta obtenida para el caso de una persona natural bajo el método de efectivo y otro por el método de acumulación.

a) Método de efectivo (no lleva contabilidad)

Sueldos recibidos	¢	60,000.00
Honorarios profesionales		
Recibidos	¢	10,000.00
Utilidades por actividades		
Empresariales recibidas	¢	15,000.00
Total Renta obtenida	¢	85,000.00

b) Método de acumulación (cuando lleva contabilidad)

Total ventas registradas en la contabilidad durante el ejercicio, aunque no hayan sido pagadas	¢	200,000.00
Honorarios profesionales devengados, aunque no hayan		

sido pagados	¢ 10,000.00
Total renta obtenida	¢ 225,000.00

### **2.3.2 Rentas de usufructo Legal** (Art.18 Ley)

Los padres deberán sumar a sus rentas personales el valor del usufructo legal del o los hijos no emancipados por partes iguales o según sea el caso, de acuerdo a lo señalado en el derecho común. Vale aclarar que hijo no emancipado es aquel que está bajo la tutela de sus padres y no es contribuyente.

Si un padre renuncia al usufructo legal, no operarán las disposiciones anteriores, en cuyo caso deberá ser comprobado por la dirección general.

Ejemplo :

Si un menor de edad es dueño de la nuda propiedad de un inmueble y al alquilarlo los frutos los recibe el padre del menor, entonces será el último quien deberá reconocer dentro de sus rentas los ingresos provenientes del alquiler del inmueble.

### **2.3.3 Fallecimiento** (Art.19 ley)

En estos casos, la renta obtenida deberá computarse para efecto de la persona natural desde el día en que inició

el ejercicio de imposición hasta el día de deceso o muerte.

Ejemplo :

Si una persona dedicada al comercio muriese en el día 11 del mes de agosto de 1999, deberá computar su renta imponible desde el 1 de enero hasta el día de su muerte que fue el 11 de agosto, o sea, los meses que faltaren para finalizar el ejercicio de imposición no deberán tomarse en cuenta para esta persona, sino que para la sucesión de la misma.

#### **2.3.4 Sucesiones** (Art.20 Ley)

Para las sucesiones la renta obtenida deberá computarse desde el día siguiente de su apertura hasta el día de la aceptación de la herencia; para este caso se deberán respetar los vencimientos de cada ejercicio de imposición, es decir si al terminar el ejercicio en el cual se abrió la sucesión no se ha aceptado la herencia, se deberán computar las rentas obtenidas desde el día siguiente al de su apertura hasta la terminación del ejercicio, debiendo presentar su declaración dentro del plazo estipulado en la ley objeto de estudio.

Cuando las sucesiones son abiertas y aceptadas en un mismo ejercicio de imposición y antes de que este termine

se deberán computar por el período que han permanecido abiertas. Si la sucesión fuere aceptada en el siguiente ejercicio al de su apertura, se declarará del primero de Enero hasta la fecha de aceptación de la herencia.

Si transcurrieran varios ejercicios y la herencia no fuere aceptada, se computará el primer período en la forma indicada en un principio, y después por cada ejercicio completo que transcurra sin la aceptación, cuando se acepte la herencia se computará desde el primer día del ejercicio hasta la fecha de aceptación.

Ejemplo de renta obtenida proveniente de una sucesión:

Si una sucesión obtiene renta proveniente del arrendamiento de un inmueble por un valor mensual de ¢ 2,000.00 ha sido abierta el 1 de Mayo de 1997, y la herencia se acepta el 31 de Julio de 1999, se deberán computar las rentas para los períodos siguientes:

- a) Del 1 de mayo de 1997 al 31 de diciembre de 1997, por valor de ¢ 16,000.00
- b) Del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 1998, por valor de ¢ 24,000.00
- c) Del 1 de enero de 1999 al 31 de julio de 1999, por valor de ¢ 14,000.00, con lo cual cada período será independiente para determinar la renta obtenida.

La renta por sucesiones se encuentra regulada en el artículo 20 de la ley de Impuesto Sobre la Renta.

#### **2.3.5 Rentas de herederos** (Art.21 Ley)

Cuando es aceptada la herencia, los herederos y legatarios tendrán que sumar a sus propias rentas la parte proporcional que conforme a sus derechos les corresponde, en las rentas que genere el haber sucesoral a partir del día siguiente de la fecha de aceptación o de la entrega en su caso.

Ejemplo de renta obtenida proveniente de una aceptación de herencia:

Si tres hijos aceptan herencia cuya masa patrimonial es un inmueble (en partes iguales) el cual produce beneficios provenientes de alquiler por ¢ 3,000.00 siendo la fecha de aceptación el 1 de octubre de 1999, entonces cada hijo deberá sumar a sus rentas el valor de ¢1,000.00 por mes a partir del mes de la aceptación de la herencia.

#### **2.3.6 Fideicomisos** (Art.22 ley)

Las rentas obtenidas por los fideicomisos se computarán al igual que las rentas para personas naturales, se computarán a partir de su constitución respetando cada

fecha de vencimiento del ejercicio ordinario de imposición.

Cuando el fideicomiso deje de existir, se deberán computar las rentas obtenidas en el período comprendido desde la fecha en que comenzó el ejercicio de imposición hasta la fecha de su extinción.

Ejemplo de renta obtenida proveniente de un fideicomiso:

Si un fideicomiso se crea a partir del 1 de Abril de 1990 y se extingue el 30 de Julio de 1997, entonces se deberá determinar la renta del primer año desde el 1 de Abril al 31 de Diciembre de ese año, para los años de 1991 a 1996 por los periodos completos, y para el último año del 1 de Enero al 30 de Julio.

### **2.3.7 Conjuntos** (Art.23 ley de ISR)

Los conjuntos artísticos, culturales deportivos y similares no domiciliados computarán sus rentas al igual que las personas naturales usando el sistema de efectivo sumando el total de las rentas obtenidas por sus integrantes, y considerando al conjunto como un solo sujeto.

**2.3.8 Personas Jurídicas** (Art.24 Ley y arts.12, 19 y 20 Reglamento)

Para la determinación de las rentas de las personas jurídicas se utilizará el sistema de acumulación, es decir determinarán sus rentas tomando en cuenta las que se han devengado durante el ejercicio de imposición, aunque no estén percibidas, y los gastos en que se hayan incurrido aunque no se hayan pagado.

Además de esto las personas jurídicas domiciliadas que sean propietarias de sucursales o agencias, están obligadas a determinar su renta obtenida por la suma total de los ingresos de la casa matriz y las sucursales y agencias.

Para el caso de las ventas a plazos, las utilidades generadas por esta operación podrán ser diferidas, si han sido obtenidas en operaciones de crédito cuyo plazo sea mayor a veinticuatro meses, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro siempre que conste en un contrato legal.

Ejemplo de cálculo de renta obtenida por una sociedad:

Total de ventas registradas en	
la contabilidad de la sociedad	¢ 150,000.00
Total acumulado	¢ 150,000.00



El caso de los ingresos devengados no percibidos se refiere a los casos de las ventas al crédito o sea que ya están realizadas pero su pago se puede prolongar hasta el siguiente período.

### **2.3.9 Renta de socios o accionistas (Arts.25 y 26 Ley)**

Para determinar la renta obtenida de un socio o accionista de una sociedad éste deberá tomar en cuenta las utilidades realmente percibidas, y se entiende por esto aquellas cuya distribución haya sido acordada al socio o accionista en efectivo, títulos valores, en especie, operaciones contables que generen disponibilidad, acciones por capitalización de utilidades o en préstamos que la sociedad otorgue a los mismos, al cónyuge de éstos o a sus familiares dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, exceptuando esto último si la sociedad que realiza el o los préstamos se tratare de un banco.

Para la determinación de las utilidades distribuibles, éstas deberán comprender las utilidades determinadas conforme a la ley para los efectos de este impuesto, de la propia sociedad, excepto los impuestos sobre la renta pagados por ésta.

No estarán comprendidas como utilidades distribuibles lo siguiente:

- a) Las reservas legales establecidas por las sociedades domiciliadas hasta el límite mínimo determinado por las respectivas leyes.
- b) Las reservas laborales, tal como lo prescriben las leyes vigentes, hasta el límite determinado por las oficinas encargadas de la vigilancia sobre las sociedades y actividades mercantiles.
- c) Las cantidades pagadas por la sociedad en concepto de sueldos, sobresueldos, prestaciones, gratificaciones e intereses, aunque éstas no fueren deducibles para efectos del impuesto. Las personas que reciben dichos pagos las deberán computar como ingresos.
- d) Los gastos comprobados que a juicio de la dirección general no sean deducibles, siempre y cuando estén en relación directa con las actividades de dicha sociedad excluyendo las inversiones.

### **3. RENTA NETA O IMPONIBLE** (Arts.28 ley y arts. 31 y 32 reglamento)

Después de haber finalizado el ejercicio de imposición, todo contribuyente o sujeto obligado por la ley, debe determinar su renta neta o imponible con el fin de

presentar su declaración de impuestos, para ello deberá restarle de sus ingresos obtenidos aquellos costos o gastos incurridos para la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos computables.

En ningún caso serán deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que no constituyan rentas para los efectos de esta ley.

De conformidad a las reformas de esta Ley según D.L. 712 del 16 de Septiembre de 1999 en su Art.7 adiciona al Art.28 un inciso tercero de la siguiente manera: "el contribuyente deberá identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos gravados, así como aquellos que afectan los ingresos no gravados. En el caso de que tales erogaciones no sean identificables, deberá proporcionar entre la actividad gravada y la no gravada, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado."

Se pretende con esta reforma disminuir la evasión fiscal por medio de gastos injustificados o no relacionados con la fuente generadora de ingresos.

### **3.1 DEDUCCIONES GENERALES Y OTRAS DEDUCCIONES PARA PERSONAS NATURALES Y JURIDICAS. (art. 29 ley)**

Son deducibles de la renta obtenida los gastos necesarios y propios del negocio destinados exclusivamente a los

finés del mismo, o a la producción de su renta, como los siguientes:

-Remuneraciones, por servicios de carácter eventual y permanente

-Arrendamientos de bienes muebles e inmuebles

-Primas de seguros para asegurar bienes muebles, inmuebles, mercadería etc.

-Tributos como impuestos municipales, fiscales, de importación, excluyendo el impuesto sobre la renta y el IVA.

-Insumos que no se hubieren incluido en el costo de manufactura

-Mantenimiento de maquinarias, edificios, mobiliario y equipo.

-Intereses por préstamos

-Costos de las mercaderías y de los productos vendidos

-Gastos agropecuarios

**Gastos y costos no especificados:** En general, será deducible cualquier otro gasto o costo en que incurran las personas naturales o jurídicas (sociedades), no especificado por la ley de impuesto sobre la renta, que sea indispensable para la producción del ingreso gravable y conservación de su fuente.

**Las personas naturales cuya renta obtenida provenga exclusivamente de salario** y cuyo monto no exceda de ¢50,000.00, no estarán obligadas a presentar liquidación (declaración jurada) y solamente tendrán derecho a una deducción fija de ¢12,000.00, la cual va incorporada en la cuota de retención a que estén afectas.

Las personas naturales domiciliadas, asalariadas, con rentas mayores ¢50,000.00 no tendrán derecho a la deducción fija.

**3.2 COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES** (art. 29-a ley, Art. 36 reglamento)

También la reforma a la ley según el decreto antes mencionado en su Art. 9 intercala entre los artículos 29 y 30 el art. 29-A. Donde menciona que no se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida lo siguiente: a) Los gastos personales y de vida del contribuyente; b) Las remuneraciones por servicios ajenos a la producción de ingresos computables, c) Los intereses pagados a los socios de una sociedad colectiva o en comandita simple por préstamos o por cualquier otro título, d) Los gastos de viaje o viáticos del contribuyente, o de sus socios o empleados, no comprobados como indispensables en el negocio o

producción; e) Las cantidades invertidas en adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente que incrementen el valor de los bienes; f) Las cantidades invertidas en la adquisición de inmuebles, vehículos ó arrendamientos de los mismos, para el uso de socios o accionistas; g) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales, a la constitución de fondos de reservas, eventualidades o de cualquier otra naturaleza, cuya deducción no se admita expresamente en la ley; h) Los dividendos pagados a poseedores de acciones preferidas en cualquier tipo de sociedad; i) Las donaciones y contribuciones no comprendidas en esta ley; j) Las pérdidas de capital; y, k) Cualquier otro gasto o erogación no especificado en este artículo, que no sea indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de su fuente.

#### **4. CALCULO DEL IMPUESTO** (arts 32 al 42 ley)

El impuesto sobre la renta se calculará de conformidad a la tabla que a continuación se establece, para los casos especialmente previstos en esta ley.

El Impuesto sobre la Renta se calculará de conformidad a la tabla que a continuación se establece:

<b>SUJETO</b>	<b>CONDICION</b>	<b>CALCULO DEL IMPUESTO</b>
Persona natural	Domiciliada	Seg. Art. 37 tablas de cálculo
Persona natural	No domiciliada	25% de su renta imponible
Persona jurídica	Domiciliada No domiciliada	Hasta una renta imponible de ¢ 75,000.00, exento, para renta imponible de más de ¢ 75,000.00 25% sobre el exceso de ¢75,000.00
Sucesiones	Domiciliadas	Según Art. 37 tablas de cálculo
Sucesiones	No domiciliadas	25% de renta imp.
Fideicomisos	Domiciliados	Seg. Art. 37 tablas de cálculo
Fideicomisos	No domiciliados	25% de renta imp.

**TABLA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO (ART. 37)**

<b>Si la renta imponible es</b>	<b>El impuesto será de</b>
Hasta ¢ 22,000.00	Exento
De ¢22,000.01 a ¢80,000.00	10% s/ el exceso de ¢22,000.00 más ¢500.00
De ¢80,000.00 a ¢200,000.00	20% s/ el exceso de ¢80,000.00 más ¢6,300.00
De ¢200,000.00 en adelante	30% s/ el exceso de ¢200,000.00 más ¢30,300.00

A continuación se muestran cálculos del impuesto para una persona natural con rentas diversas y otro para una persona jurídica.

a) Persona natural con rentas diversas.

El Señor Pablo Hernández tiene como profesión médico cirujano, y desempeña el cargo de jefe de la unidad de cuidados intensivos del Hospital Nacional Zacamil y durante el año de 1999 recibió en concepto de sueldos y prestaciones, lo que se detalla en su constancia anual:

Sueldos y prestaciones	¢ 135,000.00
Rentas no gravables (AFP)	¢ <u>7,762.50</u>
Total rentas	¢ 142,762.50
Deducciones:	
ISSS	¢ 2,160.00
Impuesto sobre la renta	¢ <u>7,633.00</u>
Total deducciones	¢ <u>9,793.00</u>

Asimismo el Dr. Hernández tiene su consultorio particular en la urbanización La Esperanza, siendo el producto total de sus servicios y gastos lo siguiente:

Ingresos por consultas	¢ 65,000.00
Ingresos por cirugía	¢ <u>50,000.00</u>
Total de ingresos por servicios	¢ 115,000.00
Gastos incurridos por prestación de servicios:	
Pago de secretaria	¢ 15,120.00
Alquiler de local	¢ 10,400.00
Papelería e insumos de oficina	¢ 3,000.00
Otros gastos	¢ <u>1,500.00</u>



Total gastos ¢ 30,020.00

Además el Dr. Hernández tiene dos hijos, los cuales se encuentran a nivel de escuela primaria, y por ellos gastó en concepto de colegiaturas ¢ 21,600.00 y gastó en medicinas para sus hijos ¢ 6,000.00

Con todos los datos obtenidos, se calcula el impuesto correspondiente para el año de 1999 de la siguiente manera:

Valor de sueldos en hospital ¢ 135,000.00

Serv. Por consulta externa y cirugía ¢ 115,000.00

Total de ingresos gravables ¢ 250,000.00

(-) Costos y gastos deducibles

ISSS ¢ 2,160.00

Gastos incurridos por prestación

de servicios ¢ 30,020.00

Otras deducciones de personas naturales

(colegiaturas y medicinas)art.33 ¢ 10,000.00

Total costos y gastos deducibles ¢ 42,180.00

Renta imponible (Ingresos - costos

gastos deducibles) **¢ 207,820.00**

Impuesto computado (seg. Tabla art 37)

30% sobre el exceso de ¢ 200,000.00 más

¢ 30,300.00 ¢ 32,646.00

(-) Impuesto retenido	¢ <u>7,633.00</u>
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>¢ <u>25,013.00</u></b>

B) Cálculo de impuesto para una persona jurídica.

La sociedad Maverick Internacional, S.A. de C.V. dedicada a la compra y venta de equipos de cómputo presenta como resultados para el ejercicio de 1999 los siguientes datos:

Ventas netas	¢ 515,000.00
(-) Costo de ventas	¢ <u>125,000.00</u>
Inv. Inicial	¢ 40,000.00
(+) Compras	¢ 200,000.00
(-) Inv. Final	<u>¢ 115,000.00</u>
Utilidad bruta	¢ 390,000.00
(-) Gastos de operación	¢ 100,700.00
Gastos de venta	¢ 49,800.00
Gastos de admón.	¢ 35,500.00
Gastos financieros	<u>¢ 15,400.00</u>
Utilidad de operación	¢ 289,300.00
(-) Otros gastos	¢ 5,800.00
(+) Otros ingresos	<u>¢ 3,200.00</u>
Utilidad neta	¢ 289,300.00
(-) Reserva legal	¢ <u>20,069.00</u>

Utilidad antes de impuesto ¢ 266,631.00

Además dicha sociedad pagó a la Dirección General de impuestos Internos la cantidad de ¢ 7,725.00 en concepto de pago a cuenta del impuesto durante el año de 1999.

Cálculo del impuesto:

Renta imponible ¢ 266,631.00

(-) Rentas no gravadas ¢ 75,000.00

Valor renta imponible sujeta a impuesto ¢ 191,631.00

Impuesto computado 25% (art. 41) ¢ 47,908.00

(-) Pago a cuenta del impuesto ¢ 7,725.00

Impuesto a pagar ¢ 40,183.00

En la parte de los anexos se presentan los ejemplos anteriores en formularios de declaración anual de impuesto sobre la renta.

## **5. LIQUIDACION DEL IMPUESTO**

(Art. 48 ley y arts 46, 47 y 48 Reglamento)

La forma de liquidar el impuesto es a través de la declaración jurada, la cual está contenida en formulario elaborado y autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos, y deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate.

El contribuyente especificará sus ingresos y egresos de acuerdo a los rubros que éste tenga, anotando claramente las cifras y todo lo que en él consigne.

#### **5.1 PAGO PRESUNTO (Art. # 53 Ley)**

Si un contribuyente no domiciliado no ha presentado la liquidación del impuesto después que haya vencido el plazo legal correspondiente, se presumirá que las cantidades retenidas en concepto de impuesto sobre la renta constituyen impuestos pagados.

### **6. RETENCIONES DEL IMPUESTO**

#### **6.1 RENTAS O REMUNERACIONES SUJETAS A RETENCION (Arts 59 y 60 Reglamento)**

El contribuyente debe aplicar retenciones en concepto de impuesto a las siguientes rentas o remuneraciones:

##### **Por servicios de carácter permanente**

Dentro de este concepto se pueden mencionar los sueldos, horas extras, comisiones, bonificaciones, dietas gratificaciones, primas, gastos de representación, remuneraciones pagadas durante licencias o ausencias por enfermedad, etc.

Debe entenderse por servicios de carácter permanente aquellos que son de manera usual o tiempo indefinido, aunque se hayan contratado para un período determinado.

**Por servicios de carácter eventual**

- Honorarios y anticipos a honorarios por servicios profesionales (profesionales con título universitario) inclusive notariales
- Pago por los servicios a técnicos en cualquier especialidad, transportistas de carga, colectivo privado y comisionistas eventuales.
- Pago por prestación de servicios contables, legales, deportivos, los prestados por conjuntos musicales, artistas y similares.
- Pago por servicios provenientes de cualquier actividad que constituya un arte u oficio y que no requieran un título universitario.

También se deben efectuar retenciones por los siguientes conceptos:

- Cantidades pagadas a personas naturales, jurídicas y otros sujetos de impuesto no domiciliados
- Rentas provenientes de depósitos y premios.

**6.2 RENTAS O REMUNERACIONES NO SUJETAS A RETENCION** (Art.

61 Reglamento)

No estarán sujetos a retención las rentas o remuneraciones siguientes:

- Productos o utilidades excluidos del concepto de renta
- Rentas no gravables
- Rentas percibidas por personas naturales por la recolección de productos agrícolas de temporada
- Anticipos o reembolsos que se hagan al trabajador por concepto de gastos de viajes, necesarios para desarrollar a cabalidad su trabajo
- Cantidades percibidas que por decreto legislativo gocen de este beneficio

### **6.3 PLAZO PARA ENTERAR LO RETENIDO (Art. 62 Ley)**

Cada agente de retención está obligado a enterar las sumas retenidas a la Dirección General por medio de los agentes de percepción designados por la misma, dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes calendario siguiente al mes de realizada las retenciones, ejemplificando, las retenciones efectuadas durante el mes de Enero, deberán enterarse durante los primeros diez días hábiles del mes de Febrero.

**6.4 TABLAS DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA** (Arts 1 y 2 de las tablas de retención del Impuesto Sobre la Renta y art 60 Reglamento)

Las personas naturales domiciliadas en el país que perciban rentas gravadas en concepto de remuneraciones por prestar servicios de carácter permanente, sean estas en efectivo ó en especie se consideran sujetos pasivos de la retención, los cuales estarán sujetos a la aplicación de las siguientes tablas, de acuerdo al período en que perciben la renta sea este mensual, quincenal, semanal, diario ó casos especiales.

Además de esto se citarán ejemplos de cómo realizar el cálculo para cada caso.

**Remuneraciones pagadas mensualmente**

<i>Si la remuneración mensual es de</i>		<i>El impuesto a retener será de</i>	
DESDE	HASTA		
1- ¢ 0.01	¢ 2,770.82		Sin retención
2- ¢ 2,770.83	¢ 4,104.16		¢ 41.70 más el 10% s/el exceso de ¢ 2,770.83
3- ¢ 4,104.17	¢ 6,666.67		¢ 41.70 más el 10% s/el exceso de ¢ 2,000.00
4- ¢ 6,666.68	¢ 16,666.00		¢ 525.00 más el

**Si la remuneración mensual es de El impuesto a retener será de**

		20% s/el exceso de ¢ 6,666.67
5- ¢ 16,666.01	en adelante	¢ 2,000.00 más el 30% s/el exceso de ¢ 16,666.00

Ejemplo para la aplicación de la tabla mensual

Si una persona empleada en una empresa "X" percibió rentas en concepto de sueldos durante el mes de Enero del 2000 por valor de ¢ 5,986.40 el cálculo del impuesto a retener sería el siguiente:

Para este caso se utilizaría el numeral 3 de la tabla anterior.

Valor sueldo	¢ 5,986.40	
(-) Cotiz. AFP (5.75%)	¢ <u>344.22</u>	(renta no gravable)
Renta gravable	¢ 5,642.18	
(-)	¢ <u>2,000.00</u>	
Exceso	¢ <u>3,642.18</u>	
(x) 10%	¢ 364.22	
(+)	¢ <u>41.70</u>	
Impuesto a retener	¢ 405.92	



**Remuneraciones pagadas quincenalmente**

<i>Si la remuneración quincenal es de</i>		<i>El impuesto a retener será de</i>	
DESDE	HASTA		
1- ¢ 0.01	¢ 1,385.41	Sin retención	
2- ¢ 1,385.42	¢ 2,052.08	¢ 20.85 más el 10% s/el exceso de ¢ 1,385.42	
3- ¢ 2,052.09	¢ 3,333.33	¢ 20.85 más el 10% s/el exceso de ¢ 1,000.00	
4- ¢ 3,333.34	¢ 8,333.00	¢ 262.50 más el 20% s/el exceso de ¢ 3,333.33	
5- ¢ 8,333.01	en adelante	¢ 1,000.00 más el 30% s/el exceso de ¢ 8,333.00	

Ejemplo para la aplicación de la tabla quincenal

Si una persona empleada en una empresa "X" percibió rentas en concepto de sueldos durante la primer quincena del mes de Enero del 2000 por valor de ¢ 3,846.80 el cálculo del impuesto a retener sería el siguiente:

Para este caso se utilizaría el numeral 4 de la tabla anterior.

Valor sueldo	¢ 3,846.80	
(-) Cotiz. AFP (5.75%)	<u>¢ 221.19</u>	(renta no gravable)
Renta gravable	¢ 3,625.61	
(-)	<u>¢ 3,333.33</u>	
Exceso	<u>¢ 292.28</u>	

(x) 20%	¢	58.46
(+)	¢	<u>262.50</u>
Impuesto a retener	¢	320.96

### Remuneraciones pagadas semanalmente

**Si la remuneración semanal es de** **El impuesto a retener será de**

DESDE	HASTA	
1- ¢ 0.01	¢ 692.70	Sin retención
2- ¢ 692.71	¢ 1,026.04	¢ 10.43 más el 10% s/el exceso de ¢ 692.71
3- ¢ 1,026.05	¢ 1,666.66	¢ 10.43 más el 10% s/el exceso de ¢ 500.00
4- ¢ 1,666.67	¢ 4,166.00	¢ 131.25 más el 20% s/el exceso de ¢ 1,666.66
5- ¢ 4,166.01	en adelante	¢ 500.00 más el 30% s/el exceso de ¢ 4,166.66

Ejemplo para la aplicación de la tabla semanal

Si una persona empleada en una empresa "X" percibió rentas en concepto de sueldos durante la primer semana del mes de Enero del 2000 por valor de ¢ 4,385.42 el cálculo del impuesto a retener sería el siguiente:

Para este caso se utilizaría el numeral 5 de la tabla anterior.

Valor sueldo	¢	4,985.42	
(-) Cotiz. AFP (5.75%)	¢	<u>286.66</u>	(renta no gravable)
Renta gravable	¢	4,698.76	
(-)	¢	<u>4,166.66</u>	
Exceso	¢	<u>532.10</u>	
(x) 30%	¢	159.63	
(+)	¢	<u>500.00</u>	
Impuesto a retener	¢	<u>659.63</u>	

### **Remuneraciones pagadas por día o períodos especiales**

Para estos casos se deberá utilizar la tabla mensual, para lo cual se tendrá que buscar el salario equivalente mensual, al igual que la porción del impuesto correspondiente, y por el mismo método el impuesto que corresponda al período.

Ejemplo de retención para pagos por día o períodos especiales: Si una persona percibió rentas durante dos días laborados en una empresa "X" por valor de ¢ 200.00, el salario equivalente mensual sería:

$$¢ 200.00 / 2 \text{ días} = ¢ 100.00 \text{ diarios} \times 30 \text{ días} = ¢ 3,000.00$$

En base a este salario se utiliza el numeral 2 de la tabla mensual

Valor sueldo	¢	3,000.00	
(-) Cotiz. AFP (5.75%)	¢	<u>172.50</u>	(renta no gravable)
Renta gravable	¢	2,827.50	
(-)	¢	<u>2,770.83</u>	
Exceso	¢	<u>56.67</u>	
(x) 10%	¢	5.67	
(+)	¢	<u>41.70</u>	
Impuesto	¢	47.37	
¢47.37/30 días * 2	¢	<u>3.16</u>	<b>Impuesto a retener</b>

#### **Caso especial**

Si una persona natural domiciliada presta servicios de carácter permanente para dos o más personas o empresas, y la suma de todas las remuneraciones mensuales o su equivalente fuese igual o mayor a ¢ 2,770.83, entonces cada remuneración menor al valor anterior estará sujeta a una retención del 2%, la remuneración que fuere mayor a ¢ 2,770.83 estará sujeta a una retención de acuerdo a las tablas mensual, quincenal o semanal, de acuerdo al caso. En estos casos el contribuyente como sujeto pasivo de la retención está obligado a informar a cada agente de

retención para quienes trabaja y cual es el valor de la remuneración en cada caso.

Ejemplo :

Si una persona percibe remuneraciones de una empresa "X" por valor de ¢ 3,000.00 mensuales y de una empresa "Y" de ¢ 2,000.00, el cálculo sería el siguiente.

Valor sueldo emp. "X"	¢ 3,000.00	
(-) Cotiz. AFP (5.75%)	<u>¢ 172.50</u>	(renta no gravable)
Renta gravable	¢ 2,827.50	
(-)	<u>¢ 2,770.83</u>	
Exceso	<u>¢ 56.67</u>	
(x) 10%	¢ 5.68	
(+)	<u>¢ 41.70</u>	
Impuesto a retener	<u>¢ 47.38</u>	(calculo en base a numeral 2 tabla mensual)
Valor sueldo emp."Y"	¢ 2,000.00	
(-) Cotiz. AFP (5.75%)	<u>¢ 115.00</u>	(renta no gravable)
Renta gravable	<u>¢ 1,885.00</u>	
Impuesto a retener (2%)	<u>¢ 37.70</u>	

**Total impuesto retenido empresas "X" y "Y" ¢ 85.08**

## **B) MANUAL DE APLICACION RELATIVO A LA LEY DE IVA**

En esta parte del trabajo se desarrollará la parte del manual de aplicación relativo a la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y su reglamento, tomando en cuenta los artículos de mayor relevancia en cuanto a su aplicación por parte de los contribuyentes.

En el transcurso de esta parte del trabajo al referirse a la ley de impuesto sobre la renta, únicamente se hará mención a "la ley" o "la ley en estudio" para una mejor comprensión de la lectura, asimismo al referirnos al reglamento de la misma ley se hará mención únicamente al "reglamento", con la misma finalidad.

### **1. HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO, MOMENTOS EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO**

A continuación se enunciarán los hechos generadores, así como los momentos en que se causa el impuesto, para cada uno de los siguientes numerales:

- a) Transferencia de bienes muebles corporales
- b) Retiro de las empresas de bienes muebles corporales
- c) Importación e internación de bienes
- d) Prestaciones de servicios

## **1.1 TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES CORPORALES**

### **1.1.1 HECHOS GENERADORES**

#### **1.1.1.1 TRANSFERENCIAS LOCALES (arts.4,5,6,7 ley)**

Los hechos generadores de este impuesto lo constituyen la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales y la prestación de servicios.

Debe entenderse por transferencia de dominio de bienes muebles corporales: a la que resulta de un contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto transferir el total o una cuota de esos bienes; estos actos o contratos podrían ser: transferencias en subastas públicas, adjudicaciones en pago o remate, permutas, daciones en pago, cesión de títulos de domino de bienes muebles corporales, promesa de venta seguida de la transferencia de la posesión, etc. y cualquier otra forma onerosa de bienes que da a quien los recibe la libre facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.

#### **1.1.1.2 TRANSFERENCIAS POR EXPORTACIONES** (art 74 Ley)

En este caso el hecho generador lo constituye la transferencia de dominio definitiva de bienes muebles corporales destinados al uso y consumo en el exterior, estando afectas esta clase de operaciones a una tasa cero de impuesto.

#### **1.1.2 MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO** (art. 8 y 9 ley)

El impuesto se causa cuando se emite el documento que da constancia de la operación.

Si antes de la emisión de documentos se pagare el precio o se entregaren los bienes real o simbólicamente como en el caso de las consignaciones, o por la naturaleza propia del acto, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando los mencionados hechos tengan lugar. El impuesto será causado aún cuando haya omisión o mora en el pago de los documentos emitidos.

La acción de cambio o devolución de bienes por cualquier circunstancia no constituirá una nueva transferencia.

Para las exportaciones también el impuesto se causa con la emisión del documento que da constancia de la operación, pero en este caso la tasa impositiva es cero.



## **1.2 RETIRO DE LAS EMPRESAS DE BIENES MUEBLES CORPORALES**

### **1.2.1 HECHO GENERADOR**

Constituye hecho generador del impuesto en esta clase de operación lo siguiente:

- a) Retiro de bienes aún de su propia producción, destinados al uso o consumo propio.
- b) Retiro de bienes destinado a rifas, sorteos, o distribución gratuita con fines de promoción, propaganda o publicitarios.
- c) Bienes que faltaren en los inventarios cuya salida de la empresa no se debiera por caso fortuito o fuerza mayor, entendiéndose como caso fortuito o fuerza mayor las inundaciones, terremotos, robos, accidente, merma, etc.

No se incluye como hecho generador, los bienes que sean trasladados del activo realizable al activo fijo siempre que sean necesarios para el giro del negocio.

En el caso del retiro de los bienes del activo fijo, constituirá hecho generador del impuesto siempre que se realice la operación antes de los dos años de estar los bienes afectados a dicho activo.

### **1.2.2 MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO (Art. 12 ley)**

El impuesto se causará en la fecha de retiro de los bienes, y en el caso de los faltantes de inventario, en la fecha del recuento físico.

## **1.3 IMPORTACION E INTERNACION DE BIENES**

### **1.3.1 HECHO GENERADOR (Art. 14 ley)**

En esta clase de operación el hecho generador lo constituye la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales, asimismo las subastas o remates realizados en aduanas.

### **1.3.2 MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO (Art. 15 ley)**

Se causará el impuesto en el momento que tenga lugar su importación o internación.

En los casos de bienes que se importen o internen de acuerdo a regímenes especiales aduaneros, como el caso de los almacenes de depósito, el impuesto se causará según los momentos en que el importador retire los bienes o productos del almacén.

## **1.4 PRESTACIONES DE SERVICIOS**

### **1.4.1 HECHOS GENERADORES**

#### **1.4.1.1 PRESTACIONES DE SERVICIO LOCALES** (arts.14, 16 y 17 ley y arts. 5 y 6 reglamento)

La prestación de servicios constituye otro hecho generador del impuesto, se entiende por prestaciones de servicio todas aquellas operaciones onerosas que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales como los prestados por los médicos, profesionales de la contaduría pública, ingenieros, arquitectos, etc. y en general prestaciones de toda clase de servicios sean permanentes, regulares continuos o periódicos.

#### **1.4.1.2 PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL EXTERIOR** (art. 74 Ley)

En este caso el hecho generador lo constituye las prestaciones de servicios realizadas en el país a usuarios que no tiene domicilio ni residencia en él y los servicios que estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, estando afectas esta clase de operaciones a una tasa cero de impuesto.

**1.4.2 MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO** (art. 15 y 18 ley)

El impuesto se entenderá causado de acuerdo a cualquiera de las circunstancias señaladas a continuación, la que ocurra primero:

- a) Cuando se emitan los documentos relativos al pago por la prestación del servicio.
- b) Cuando se de término a la prestación
- c) Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce.
- d) Cuando se entregue o ponga disposición el bien o la obra, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de una obra.
- e) Cuando se pague total o parcialmente la remuneración, se acredite en cuenta o se ponga a la disposición del prestador de los servicios, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos.

Para el caso de los servicios importados se causará el impuesto cuando se cumplan los requisitos para la utilización de los mismos.

## **1.5 RETIRO DE ACTIVO FIJO O DE CAPITAL**

### **1.5.1 HECHO GENERADOR (art 71 Ley)**

Constituye hecho generador del impuesto las transferencias de dominios por venta de los activos fijos propiedad de un contribuyente si la transferencia se realiza antes de los dos años de estar los bienes afectados a dicho activo.

### **1.5.2 MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO (art. 71 Ley)**

El impuesto se entenderá causado en el momento en que se realice la venta o transferencia, tomando en cuenta el tiempo a que se refiere el numeral anterior.

## **2. SITUACION TERRITORIAL DE LOS BIENES Y**

### **SERVICIOS (arts. 10, 13 y 19 ley)**

Para la transferencia de bienes muebles corporales y el retiro de las empresas de bienes muebles corporales, constituirán hechos generadores del impuesto cuando dichos bienes se encuentren situados, matriculados o registrados en el país, no obstante que puedan encontrarse colocados transitoriamente en él o en el extranjero y aún cuando los actos, convenciones o contratos respectivos se hayan celebrado en el exterior;

para el caso de la prestación de servicios se considerarán hechos generadores del impuesto cuando la prestación ocurra directamente en el país, no obstante que los actos o contratos se hayan perfeccionado fuera de él, si los servicios se prestaran parcialmente en el país, solo se causará el impuesto que corresponde a la parte de los servicios prestados en él.

### **3. HECHOS EXIMIDOS DEL IMPUESTO**

#### **3.1 IMPORTACIONES E INTERNACIONES (Art. 45 ley)**

Los hechos eximidos del impuesto referentes a las importaciones e internaciones son los siguientes:

- a) Las efectuadas por las representaciones diplomáticas y consulares de naciones extranjeras de acuerdo con los convenios internacionales suscritos y aprobados por El Salvador y sujeto a condición de reciprocidad.
- b) Las efectuadas por instituciones u organismos internacionales a que pertenezca El Salvador y por sus funcionarios, cuando provengan de acuerdo a convenios internacionales suscritos por El Salvador.
- c) De bienes de pasajeros, tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo régimen

de equipaje de viajero y se encuentren exoneradas de derechos de aduana.

- d) De bienes donados desde el extranjero a las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, calificadas previamente por la Dirección General de Impuestos Internos.
- e) Donaciones de acuerdo a convenios celebrados por El Salvador.
- f) Las efectuadas por los municipios, cuando los bienes importados o internados sean para obras de beneficio directo de la respectiva comunidad.
- g) De maquinaria efectuada por los contribuyentes del impuesto, destinada a su activo fijo para ser utilizada directamente en la producción de bienes y servicios.
- h) Autobuses, microbuses y vehículos de alquiler dedicados al transporte público de pasajeros.

En fecha 13 de abril de 2000 de acuerdo a decreto legislativo # 877 se derogó el artículo # 44 y el inciso # 1 del artículo # 45 ambos de la ley, donde se estipulaban los productos que estaban exentos del impuesto, con lo cual en la actualidad, ningún bien de la

canasta básica, leches y medicinas están exentos del impuesto.

### **3.2 PRESTACIONES DE SERVICIOS** (Art. 46 ley y art 16 reglamento)

Los siguientes servicios estarán exentos del impuesto:

- a) Servicios de salud prestados por instituciones públicas.
- b) Servicios de arrendamiento o subarrendamiento de viviendas destinadas para la habitación
- c) Los prestados en relación de dependencia regidos por la legislación laboral, y los prestados por empleados públicos, municipales e instituciones autónomas.
- d) Servicios de espectáculos públicos culturales calificados y autorizados por la Dirección General.
- e) Servicios educacionales y de enseñanza, prestados por colegios, universidades, institutos, escuelas, academias u otras instituciones similares.
- f) Operaciones de depósito, de otras formas de captación y de préstamos de dinero realizadas por bancos, financieras y otras instituciones financieras legalmente establecidas, así como las calificadas por



la Dirección General para el pago o devengo de intereses.

- g) Emisión y colocación de títulos valores por el Estado, instituciones oficiales autónomas y entidades privadas cuya oferta primaria haya sido pública a través de una bolsa de valores autorizada, en lo que respecta al pago o devengo de intereses.
- h) Suministro de agua, servicio de alcantarillado prestados por instituciones públicas.
- i) Transporte público terrestre de pasajeros.
- j) Seguros de personas, en lo referente al pago de primas, lo mismo que los reaseguros en general.

#### **4. DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

##### **4.1 CALCULO DEL DEBITO FISCAL (Art. 55 ley)**

Considérese el débito fiscal como el impuesto (aplicación de la tasa) que cobran los contribuyentes al consumidor, por cada operación o hecho generador realizada en el período tributario correspondiente.

El cálculo es sencillo y consiste básicamente en tomar el valor de la venta y aplicarle la tasa vigente del impuesto, que en este caso es del 13%, y el resultado sumarlo al valor de la venta. En el caso de los

comprobantes de crédito fiscal dicho porcentaje se encuentra detallado, en el caso de las facturas el porcentaje va incluido en el precio de venta.

#### **4.2 CREDITO FISCAL** (Art.57 ley y art 19 reglamento)

Es la suma o cantidad que genera cada operación gravada por la adquisición de bienes y servicios, la cual deberá constar en el Comprobante de Crédito Fiscal a que se refiere el Art.97 de esta ley, en forma separada del precio o remuneración de la operación y se paga conjuntamente a los vendedores o a quienes transfieren el dominio o las prestadores de los servicios, según quien haya emitido tal documento. Dicho documento constituye para el contribuyente la prueba que ha pagado el impuesto que esta ley señala.

Respecto de los importadores, el crédito fiscal constituye el impuesto pagado en la importación o internación.

La ley expresa que el crédito fiscal constituye un elemento de la estructura tributaria y se rige exclusivamente por las normas de la ley de IVA y no tiene carácter de crédito en contra del fisco por pago indebido o en exceso de este impuesto.

#### **4.2.1 RETIRO DE BIENES Y AUTOCONSUMO NO GENERAN CREDITO FISCAL ( Art.58 ley y art 20 reglamento)**

No generan crédito fiscal los retiros de bienes del giro de la empresa, ni el autoconsumo de servicios( un contribuyente no puede emitirse documentos de comprobante de crédito fiscal para sí mismo), a que se refieren los artículos 11 y 16 de esta ley.

#### **4.2.2 EXCLUIDOS COMO CONTRIBUYENTES CARECEN DE CREDITO FISCAL( Art.60 ley)**

Un consumidor que no esté inscrito como contribuyente no tiene derecho a recibir comprobantes de crédito fiscal y por ende no le genera crédito fiscal y constituirá costo de los respectivos bienes y servicios, de acuerdo con los dispuesto en los artículos 31 y 65 esta ley.

### **4.3 AJUSTES DEL DEBITO Y CREDITO FISCAL**

#### **4.3.1 AJUSTES DEL DEBITO FISCAL(Art.62 ley)**

Al final del período tributario, el cual es de un mes, todo contribuyente del impuesto, procederá a calcular su débito fiscal, y éste lo puede ajustar aumentándolo o disminuirlo conforme lo regulado por la ley en el Art.62 de la siguiente manera: (ver cuadro en la siguiente página)

<b>CAUSALES DE DISMINUCIÓN EN EL AJUSTE DEL DÉBITO FISCAL.</b>	<b>CONDICIONES DE LEY.</b>
<p>Restar el impuesto correspondiente a las siguientes deducciones</p> <p>a) Devoluciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bienes muebles corporales.</li> <li>- Envases.</li> <li>- Depósitos.</li> <li>- Cualquier otra operación anulada o rescindida en el período tributario.</li> </ul> <p>b) Rebajas de precios. Bonificaciones. Descuentos. Cualquier otra deducción Normal del comercio.</p>	<p>*Los ajustes no deben haberse efectuado al emitir los comprobantes de crédito fiscal.</p>
<p>Sumar el impuesto correspondiente en la siguientes deducciones</p> <p>a) Incremento de precio, reajuste, gastos, intereses, incluso por mora en el pago.</p> <p>b) diferencias por errores de un débito fiscal inferior al que correspondía; y</p> <p>d) Cualquier suma trasladada como débito fiscal en cuanto exceda a la que legalmente corresponda.</p>	<p>*Los ajustes deben de efectuarse dentro de los tres meses de la entrega de los bienes o de la percepción del pago de los servicios, debe comprobar que esos valores han sido considerados para el calculo del débito fiscal en el mismo período o en otro anterior.</p>

#### **4.3.2 AJUSTES DE CREDITO FISCAL. (Art.63 ley)**

Al final del período tributario (un mes) debe ajustarse el crédito fiscal considerando lo establecido en el

Art.63 y lo concerniente con el Art.100 de la ley. Se señalan las circunstancias para disminuir o incrementar al monto del crédito fiscal, de acuerdo a los Comprobantes de Crédito Fiscal, Notas de Débito o Notas de crédito emitidas según sea el caso, y de conformidad a los siguientes casos:

- a) Cuando se anulen o queden sin efecto, operaciones de adquisición de bienes muebles corporales dentro del período tributario u otro anterior.
- b) Cuando exista reducción en el precio, descuentos, bonificaciones u otras deducciones en la compra de bienes o de la remuneración de los servicios; y
- c) Cuando se hubiere calculado en exceso el valor de crédito fiscal al que debió calcularse.

Los comprobantes de crédito fiscal, nota de crédito y débito que se reciban con fechas de emisión hasta de dos períodos tributarios de retraso con respecto al posterior, tendrán validez y podrán registrarse o incluirse el impuesto que de ellas resulte, ya sea para aumentar o disminuir el crédito fiscal.

## 5. CALCULO DEL IMPUESTO

### 5.1 DEDUCCION DEL CREDITO FISCAL AL DEBITO FISCAL (Art.64)

ley)

Una forma más clara de explicar como se determina el impuesto que ha de ser pagado según el Art.64, es que el contribuyente cancelará la diferencia que resulte de restarle al débito fiscal el crédito fiscal, cuando éste resultare de menor cuantía que el primero.

Para facilitar la comprensión de lo expuesto se desarrolla un ejemplo de cálculo de impuesto de IVA.

La empresa Chiquillo, S.A., dedicada a la confección de ropa para niños, presenta en sus registros los siguientes datos para calcular su impuesto de IVA a pagar para el mes de Noviembre de 1999.

#### **Libro de ventas a contribuyentes**

Ventas exentas	¢	23,000.00
Ventas gravadas	¢	105,000.00
IVA (debito)	¢	13,650.00
Ventas totales	¢	141,650.00

#### **Libro de ventas a consumidor final**

Ventas exentas	¢	5,000.00
Exportaciones	¢	80,000.00
Ventas Gravadas	¢	50,000.00

Ventas totales            ¢ 135,000.00

Cálculo debito fiscal en ventas gravadas

¢ 50,000.00/1.13 = ¢ 44,247.79 X 13% = ¢ 5,752.21

**Libro de compras**

Compras internas gravadas	¢	90,000.00
Compras internas exentas	¢	1,000.00
Importaciones gravadas	¢	20,000.00
Importaciones exentas	¢	9,000.00
IVA crédito fiscal	¢	14,300.00
Total compras	¢	134,300.00
Retención a terceros	¢	100.00

Cálculo

Debito comprobantes de crédito fiscal	¢	13,650.00
Debito facturas	¢	<u>5,752.21</u>
Total débitos	¢	19,402.21
(-) Crédito fiscal compras	¢	14,300.00
(+) Retención a terceros	¢	<u>100.00</u>
IVA a pagar	¢	5,202.21

En la parte de los anexos podrá encontrarse el ejemplo anterior en un formulario de declaración mensual de IVA.

**5.2 REQUISITOS PARA DEDUCIR EL CREDITO FISCAL, IMPUESTOS RETENIDOS.** (Art.65 ley inc 1 y arts 21 al 25 reglamento)

Para que el contribuyente pueda deducir crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal, es indispensable que éstos hayan sido originados por gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como:

- Gastos generales. ( Art.21, reglamento)
- Adquisición de bienes muebles corporales destinados al activo realizable.
- Adquisición de bienes destinados al activo fijo,
- Desembolsos efectuados para la utilización de servicios vinculados con operaciones no exentas del impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal.
- Erogaciones por costos o gastos de operaciones con tasa cero por ciento.
- Compra de vehículos de carga o de trabajo pesado.

**5.3 DEDUCCION DEL CREDITO FISCAL EN OPERACIONES GRAVADAS Y EXENTAS.** (Art.66 ley)

Cuando existan operaciones en un período tributario, parte gravadas y en parte exentas, el crédito fiscal se distribuirá en la proporción que correspondan a unas y a



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 sólo tuviere ventas gravadas, y hasta el término del ejercicio comercial.

Cuando la proporcionalidad se halla aplicado durante un ejercicio comercial, se deberá elaborar en el primer mes del ejercicio siguiente, una declaración de las operaciones gravadas y exentas efectuadas en el ejercicio anterior y se redistribuirá el crédito fiscal de dicho período.

La proporción de crédito fiscal a utilizar se determina utilizando el método matemático de regla de tres simple:

-Dividir el total de ventas gravadas del mes por la suma total de las ventas gravadas y exentas y el resultado se multiplica por 100.

-El porcentaje anterior se aplica sobre el monto original del crédito fiscal del mes, lo que da el crédito fiscal proporcional del mes.

-Este crédito fiscal proporcional es el que se deducirá del débito fiscal del mismo mes.

-Al mes siguiente se acumulan las ventas gravadas en el primero y segundo mes y se obtiene el porcentaje de la división de las ventas gravadas acumuladas entre el total de ventas acumuladas, y así sucesivamente en los períodos tributarios siguientes hasta llegar al último período tributario del ejercicio comercial.

A continuación se muestran ejemplos de proporcionalidad del crédito fiscal en operaciones gravadas y exentas.

a) Cuando la diferencia anual resulta crédito no utilizado.

La empresa Clean Systems, S.A. que presta servicios de limpieza en edificios efectuó ventas gravadas y exentas durante los meses de Octubre a Diciembre de 1999, de la siguiente manera:

<b>MES</b>	<b>VENTAS GRAVADAS</b>	<b>VENTAS EXENTAS</b>	<b>VENTAS TOTALES</b>
Octubre	¢ 20,000.00	¢ 4,000.00	¢ 24,000.00
Noviembre	¢ 25,000.00	¢ 11,000.00	¢ 36,000.00
Diciembre	¢ 32,000.00	¢ 0.00	¢ 32,000.00

Asimismo, sus compras gravadas fueron de

<b>MES</b>	<b>COMPRAS GRAVADAS</b>	<b>IVA CREDITO FISCAL</b>	<b>TOTAL COMPRAS</b>
Octubre	¢ 14,000.00	¢ 1,820.00	¢ 15,820.00

	<b>COMPRAS</b>	<b>IVA CREDITO</b>	<b>TOTAL</b>
<b>MES</b>	<b>GRAVADAS</b>	<b>FISCAL</b>	<b>COMPRAS</b>
Noviembre	¢ 21,000.00	¢ 2,730.00	¢ 23,730.00
Diciembre	¢ 40,000.00	¢ 5,200.00	¢ 45,200.00

**Determinación del crédito fiscal proporcional**

Periodo 1999	Compras Gravadas	Iva Cred. Fiscal	Ventas Gravadas	Ventas Excentas	Ventas Totales	Cred. Fisc proporc.	Debito Fiscal	Iva a Pagar	Remanen cred. Fisc
Octubre	14,000.00	1,820.00	20,000.00 83%	4,000.00 17%	24,000.00 100%	1,510.60 83%	2,600.00	1,089.40	
Noviembre Acumulado	21,000.00	2,730.00	25,000.00 45,000.00 75 %	11,000.00 15,000.00 25 %	36,000.00 60,000.00 100 %	2,047.50 75 %	3,250.00	1,202.50	
Diciembre Acumulado	40,000.00	5,200.00	32,000.00 77,000.00 84 %	- 15,000.00 16%	32,000.00 92,000.00 100%	4,368.00 84%	4,160.00		(208.00)
<b>Periodo 1999</b>	<b>Compras Gravadas</b>	<b>Iva Cred. Fiscal</b>	<b>Ventas Gravadas</b>	<b>Ventas Excentas</b>	<b>Ventas Totales</b>	<b>Cred. Fisc proporc.</b>	<b>Debito Fiscal</b>	<b>Iva a Pagar</b>	<b>Remanen cred. Fisc</b>
<b>Totales</b>	<b>75,000.00</b>	<b>9,750.00</b>	<b>77,000.00</b>	<b>15,000.00</b>	<b>92,000.00</b>	<b>7,926.10</b>	<b>10,010.00</b>	<b>2,291.90</b>	<b>(208.00)</b>
<b>AJUSTE ANUAL</b>						<b>8,190.00</b> 84%	<b>10,010.00</b>	<b>(1,820.00)</b>	
<b>Diferencia anual credito no utilizado</b>						<b>263.90</b>			<b>(263.90)</b>
<b>Periodo 2000</b>	<b>Compras Gravadas</b>	<b>Iva Cred. Fiscal</b>	<b>Ventas Gravadas</b>	<b>Ventas Excentas</b>	<b>Ventas Totales</b>	<b>Cred. Fisc proporc.</b>	<b>Debito Fiscal</b>	<b>Iva a Pagar</b>	<b>Remanen cred. Fisc</b>
Enero	10,000.00	1,300.00	11,000.00 79%	3,000.00 21%	14,000.00 100%	1,027.00	1,430.00		
Remanente de crédito fiscal						208.00			
Crédito no utilizado en 1999						263.90			
						1,498.90	1,430.00		68.90

En el ejemplo anterior, la proporción de crédito fiscal se ha aplicado mes a mes a partir del mes de Octubre de 1999, pero el porcentaje de proporción fue calculado desde Noviembre, sumando las ventas gravadas y exentas de los meses anteriores hasta llegar a Diciembre, último período del ejercicio comercial, el porcentaje acumulado de este mes representa el 84% que aplicado al total del crédito fiscal del ejercicio (¢ 9,750.00), da como resultado el crédito fiscal proporcional de ¢ 8,190.00. La diferencia de crédito fiscal no utilizado para este año fue de ¢ 263.90 producida entre el crédito fiscal que debió rebajar en el ejercicio (¢ 8,190.00) y el que rebajó (¢ 7,926.10), además se produjo un remanente de crédito fiscal por las operaciones del mes de Diciembre (¢ 208.00), por lo que debe considerarse como crédito fiscal total del mes de Enero de 2000 la sumatoria del crédito fiscal correspondiente al mes de Enero de 2000 (¢ 1,027.00) más el remanente de crédito fiscal de Diciembre de 1999, (¢ 208.00) y el saldo no utilizado por ajuste anual (¢ 263.90), es decir un total de ¢ 1,498.90, que comparado con el débito fiscal (¢ 1,430.00) de Enero de 2000, da un remanente de crédito fiscal de ¢ 68.90 para el mes siguiente.

b) Cuando la diferencia anual resulta con exceso de crédito fiscal autorizado.

La empresa Rapid, S.A. que presta servicios de transporte efectuó ventas gravadas y exentas durante los meses de Octubre a Diciembre de 1999, de la siguiente manera:

<b>MES</b>	<b>VENTAS GRAVADAS</b>	<b>VENTAS EXENTAS</b>	<b>VENTAS TOTALES</b>
Octubre	¢ 26,820.00	¢ 2,980.00	¢ 29,800.00
Noviembre	¢ 30,956.00	¢ 2,044.00	¢ 33,000.00
Diciembre	¢ 20,254.00	¢ 8,746.00	¢ 29,000.00

Asimismo, sus compras gravadas fueron de

<b>MES</b>	<b>COMPRAS GRAVADAS</b>	<b>IVA CREDITO FISCAL</b>	<b>TOTAL COMPRAS</b>
Octubre	¢ 17,000.00	¢ 2,210.00	¢ 19,210.00
Noviembre	¢ 20,000.00	¢ 2,600.00	¢ 22,600.00
Diciembre	¢ 18,500.00	¢ 2,405.00	¢ 20,905.00

#### Determinación del crédito fiscal proporcional

<b>Periodo 1999</b>	<b>Compras Gravadas</b>	<b>Iva Cred. Fiscal</b>	<b>Ventas Gravadas</b>	<b>Ventas Exentas</b>	<b>Ventas Totales</b>	<b>Cred. Fisc proporc.</b>	<b>Debito Fiscal</b>	<b>Iva a pagar</b>	<b>Remanen cred. Fisc</b>
Octubre	17,000.00	2,210.00	26,820.00 90%	2,980.00 10%	29,800.00 100%	1,989.00 90%	3,486.60	1,497.60	
Noviembre Acumulado	20,000.00	2,600.00	30,956.00 57,776.00 92%	2,044.00 5,024.00 8%	33,000.00 62,800.00 100%	2,392.00 92%	4,024.28	1,632.28	
Diciembre Acumulado	18,500.00	2,405.00	20,254.00 78,030.00	8,746.00 13,770.00	29,000.00 91,800.00	2,044.25	2,633.02	588.77	

Periodo	Compras	Iva Cred.	Ventas	Ventas	Ventas	Cred. Fisc	Debito	Iva a	Remanen
1999	Gravadas	Fiscal	Gravadas	Excentas	Totales	proporc.	Fiscal	pagar	cred. Fisc
			85%	15%	100%	85%			
<b>Totales</b>	<b>55,500.00</b>	<b>7,215.00</b>	<b>78,030.00</b>	<b>13,770.00</b>	<b>91,800.00</b>	<b>6,425.25</b>	<b>10,143.90</b>	<b>3,718.65</b>	
<b>AJUSTE ANUAL</b>						<b>6,132.75</b>	<b>10,143.90</b>	<b>4,011.15</b>	
						85%			
<b>Diferencia anual</b>						<b>292.50</b>		<b>292.50</b>	
<b>Exceso de crédito fiscal autorizado</b>									
2000									
Enero	15,000.00	1,950.00	20,000.00	5,000.00	25,000.00	1,560.00	2,600.00		
			80%	20%	100%	80%			
						(292.50)			
<b>Crédito fiscal de Enero a utilizar</b>						<b>1,267.50</b>	<b>2,600.00</b>	<b>1,332.50</b>	

La proporción de crédito fiscal a utilizar se ha calculado en la misma forma que en el ejemplo anterior, y solo difiere en que el porcentaje del 85% aplicado al total del crédito fiscal del ejercicio (¢ 7,215.00) da como resultado el crédito fiscal proporcional (¢ 6,132.75), que debió deducirse realmente del débito fiscal, produciéndose una diferencia negativa de ¢ 292.50 declarados de más como crédito fiscal en el ejercicio anual y, por lo tanto, debe ser deducido del crédito fiscal correspondiente al primer período del ejercicio comercial siguiente, esto es Enero de 2000.

#### **5.4 DEDUCCION DEL EXCEDENTE DEL CREDITO FISCAL.** (Art.67 ley)

Cuando el contribuyente efectúe al final del período fiscal su declaración sobre las operaciones gravadas y exentas y el monto del crédito fiscal fuere superior al total del débito fiscal, para éste período se dice que tiene remanente de crédito fiscal y este excedente se sumará al crédito fiscal del período tributario siguiente hasta deducir totalmente dicho excedente.

#### **6. LIQUIDACION DEL IMPUESTO** (Art. 93 ley)

El impuesto se liquida a través de la declaración jurada la cual consta en formulario elaborado y autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos, en dicho formulario constarán las operaciones gravadas y exentas realizadas en el período tributario, el débito y crédito fiscal mensual del mismo período, así como de los remanentes del crédito fiscal traspasados de períodos tributarios anteriores.

De la misma manera constará la liquidación del impuesto a pagar o si correspondiere se liquidará el remanente del crédito fiscal no deducido del crédito fiscal del respectivo período.

En los casos de contribuyentes con casa matriz y sucursales que conforman una sola entidad jurídica, deberán presentar una sola declaración consolidada.

El período tributario a liquidar en cada declaración será de un mes calendario.

### **C) CODIGO TRIBUTARIO**

En esta parte del trabajo se expondrá lo relativo al código tributario, la entrada en vigencia del mencionado código vino a derogar muchos de los artículos contenidos en las leyes de Impuesto sobre la Renta e IVA, retomándose en el contenido del código; cabe mencionar también que la parte de los reglamentos de ambas leyes en su contenido no han sufrido modificaciones ni derogaciones, y es por este hecho que todos los aspectos que en las Leyes de Impuesto sobre la Renta e IVA que fueron derogados y los aspectos de los reglamentos de ambas leyes relacionados con la derogación de los artículos respectivos, se han retomado en esta parte del trabajo para que haya una mayor comprensión de lo que viene a regular el código tributario.

Muchos de los artículos que el código ha retomado no han sufrido cambios, otros si lo han sufrido y un ejemplo



claro es el régimen de infracciones y sanciones, las cuales se considera presentan una base más alta.

En el transcurso de esta parte del trabajo al referirse al Código Tributario, se hará mención a "C.T." , para una mejor comprensión de la lectura.

### **1.EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**(Art. 68 C.T.)

La deuda tributaria puede extinguirse bajo las siguientes circunstancias o modos:

#### **1.1 PAGO DE LA DEUDA** (art. 70 C.T.)

En el caso de la extinción por medio del pago hará constar en el recibo ó comprobante de pago debidamente sellado por el Colector ó cajero respectivo, el pago podrá ser:

- a)En dinero efectivo
- b)Con títulos específicamente autorizados para tal efecto
- c)Mediante cheque certificado
- e)Por acreditamiento de retenciones del impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución.

**1.2 COMPENSACION** (art 77 C.T.)

Si un contribuyente tuviere saldos de impuestos a favor de él, la Dirección General podrá compensar oficiosamente con conocimiento del contribuyente, los saldos deudores que él tuviere, es decir, liquidará los saldos deudores contra los saldos acreedores, siempre y cuando los pagos hayan sido en efectivo, la compensación se hará comenzando por los saldos más antiguos. Si el resultado es a favor del contribuyente, la Dirección General podrá acreditarlo a futuras obligaciones fiscales.

El contribuyente para solicitar la compensación tiene un plazo de dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor.

**1.3 PRESCRIPCION** (art 82 al 84 C.T.)

Para que el contribuyente pueda extinguir la deuda por medio de la prescripción, deberá elaborar un escrito donde se mencione el alegato y deberá ser acompañado por certificaciones de los Juzgados de Hacienda y Fiscalía General de la República, que expresen que el interesado no ha sido demandado, ni se ha iniciado trámite para reclamar deudas tributarias. La Dirección General por su

lado al recibir los documentos mencionados, verificará previa la toma de una decisión los extremos alegados por el interesado con los datos con los datos que consten en el expediente o en sus propios registros.

La prescripción no operará en los casos de agentes de retención que no han enterado las cantidades retenidas a los sujetos por las remuneraciones pagadas.

La prescripción surte efecto en contra del fisco después de 10 años y comenzará a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, para el caso de liquidaciones oficiosas o imposición de multas aisladas determinadas por la administración tributaria, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago.

#### **1.4 CONFUSION** (art 81 C.T.)

La deuda se extingue en este caso cuando por confusión el sujeto activo de la obligación tributaria, quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago. Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en la parte de la obligación, o con respecto a alguno de los obligados

solidarios, hay lugar a la confusión, y se extingue la obligación sólo en esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente.

**Informes adicionales** (Art. 47 Reglamento)

En los casos de las declaraciones de sociedades, deberán contener un informe sobre las utilidades que hayan sido distribuidas en el año a que se refiere la declaración, nombre, domicilio y otros datos de los socios, así como la proporción del capital social de éstos y la cantidad distribuida a cada uno.

**2. LUGAR DE PAGO Y PLAZOS DE PRESENTACION** (Art. 74 C.T.)

**2.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

El plazo para presentar la declaración del impuesto y el pago es de cuatro meses contados a partir del día siguiente que termina el ejercicio ó período impositivo que se ha liquidado, y podrán presentarse en la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Tesorería y en Bancos e Instituciones autorizadas por la administración tributaria.

## **2.2 IVA**

El plazo para presentar la declaración del impuesto y el pago es dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, y podrán presentarse en la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Tesorería y en Bancos e Instituciones autorizadas por la administración tributaria.

En el caso de las liquidaciones de oficio dentro de los dos meses contados a partir de la fecha en que la resolución liquidatoria quede firme y no existirá ninguna clase de prórroga.

## **3. MODIFICACION DE DECLARACIONES** (art 101 al 105 C.T.)

Las declaraciones ya presentadas pueden ser modificadas, para corregir errores formales que se encuentren en las mismas, por ejemplo aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, el plazo para presentar modificaciones a declaraciones de este impuesto es de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original o de la fecha del pago indebido.

Vencido el plazo para modificar las declaraciones, éstas se tendrán por definitivas y no podrán ser modificadas, la administración tributaria podrá rectificar de oficio dentro del plazo de caducidad, los errores y cálculos numéricos y otros evidentes que aparezcan al examinar las declaraciones y efectuarán la liquidación del impuesto y su cobro coactivo.

#### **4. RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA** (Arts 155 al 160 C.T.)

Toda persona natural o jurídica, sucesión y fideicomiso que pague o acredite a una persona natural domiciliada en la república cantidades por servicios de carácter permanente, está obligada a efectuar retenciones del impuesto de acuerdo a las tablas de retención, asimismo cuando paguen o acrediten cantidades en concepto de prestación servicios a personas naturales domiciliadas o no, están obligadas a retener el respectivo impuesto sobre la renta, para lo cual se presenta un cuadro resumen donde se encuentran los casos para efectuar las retenciones.

#### 4.1 CUADRO RESUMEN DE RETENCIONES

A continuación se presenta un cuadro donde se resumen las diversas rentas o remuneraciones y su correspondiente retención en concepto de impuesto.

CONCEPTO	RETENCION
-Servicios de carácter permanente.	-Según tablas de retención, semanal, quincenal o mensual y de acuerdo a monto pagado.
-Servicios profesionales eventuales (con título universitario) inclusive notariales.	-10% sobre cada suma pagada
-Técnicos en cualquier especialidad, y toda prestación de servicios que no requiera título universitario.	-10% sobre cada suma pagada
-Servicios de transporte de carga terrestre por persona natural inscrita en el IVA.	-2.5% sobre cada suma pagada
-Servicios de transporte de carga terrestre por persona natural no inscrita en el IVA.	-5% sobre cada suma pagada
-Personas naturales y otros sujetos de impuesto no domiciliados.	-20% sobre cada suma pagada
-Persona jurídica no dom.	-20% sobre cada suma pagada
-Rentas provenientes de depósitos como intereses, y otras utilidades (solo personas jurídicas)	-10% sobre monto
-Premios de loterías	-5% sobre premio, caso LNB

CONCEPTO	RETENCION
privadas, juegos de azar o habilidad.	de ¢ 50,000.00 en adelante, no domiciliados 25% s/premio
-Rentas por resolución de juicios ejecutivos.	-10% s/ monto de intereses
-Rentas en especie	-Se calcularán las rentas en efectivo sobre la base de valor de mercado al momento del pago, luego se calculará el impuesto en base a las tablas si fuese un servicio permanente o un porcentaje según sea el caso.

#### 4.2 INFORME DE RETENCIONES (Art.123 C.T.)

Toda persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que haya realizado pagos de sueldos y salarios, y pagos por servicios de carácter eventual, los cuales hayan sido sujetos de retención de Impuesto Sobre la Renta, están obligados a remitir a la Dirección General un listado detallando los nombres de todas las personas que han sido sujetos de la retención del impuesto durante el ejercicio impositivo próximo anterior. En dicho listado se debe detallar el nombre, numero de NIT, total de sueldos sujetos a retención o total de pagos (por servicios eventuales) sujetos a retención y el valor de los impuestos retenidos.



El listado debe remitirse a la Dirección General durante el mes de Enero de cada año.

#### **4.3 ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO** (Art. 152 al 154 C.T.)

Las personas jurídicas domiciliadas deberán de enterar en concepto de anticipo a cuenta del impuesto un 1.5% de la totalidad de sus ingresos o ventas mensuales, mediante declaración jurada, en formularios proporcionados por la Dirección General, la cual se presentará juntamente con el anticipo, además en dicha declaración deberá enterar las cantidades que en concepto de impuesto sobre la renta se hayan retenido durante el mes; el plazo para presentar y enterar es dentro de los diez días hábiles siguientes al mes que se liquida.

Están exentos del anticipo a cuenta del impuesto aquellas personas jurídicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas.

Las cantidades enteradas mensualmente se acreditarán cuando se liquide el impuesto del ejercicio de que se trate, si el resultado de la liquidación es una diferencia a favor del estado, el contribuyente deberá pagarla dentro de los períodos estipulados, caso contrario si hay diferencia a favor del contribuyente, el

estado le devolverá el excedente o se lo acreditará al contribuyente de cualquiera de las siguientes formas:

- Contra el pago de impuestos de renta pasados
- Contra el pago de impuestos de renta futuros
- Para compensar en el siguiente ejercicio el valor correspondiente al anticipo de cada mes hasta agotar el remanente.

Para este último caso si en un mes el valor del remanente es menor que el anticipo, habrá que pagar la diferencia.

Los sujetos que no están comprendidos dentro de las personas incluidas en este sistema de recaudación, pueden obtener autorización de la Dirección General para hacer uso de él, de la misma manera los sujetos que puedan optar al mismo podrán solicitar a la Dirección General utilizar un porcentaje mayor.

A continuación se plantea un ejemplo de cálculo del anticipo a cuenta del impuesto o pago a cuenta para el mes de Enero de 1999 de la Compañía de Gas, S.A.:

Ventas totales	¢ 2,700,000.00
(-) Rebajas y devoluciones s/ventas	¢ <u>200,000.00</u>
Ventas netas (Ingresos brutos)	¢ 2,500,000.00
<b>Cálculo del pago a cuenta</b>	<b>¢ <u>37,500.00</u></b>

En el formulario de declaración (F-14) se deberán llenar los datos como sigue:

-El valor de los ingresos brutos deberá anotarse en cualquiera de los numerales del 3 al 9, de acuerdo a la actividad generadora de los ingresos.

-El total de ingresos se colocan en el numeral 10.

-El valor resultante del cálculo del pago a cuenta deberá anotarse en el numeral 11 y el numeral 22.

Es necesario también citar un ejemplo de cálculo cuando el contribuyente tiene excedente proveniente de su declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio anterior:

Ventas totales	¢ 2,700,000.00
(-) Rebajas y devoluciones s/ventas	¢ <u>200,000.00</u>
Ventas netas (Ingresos brutos)	¢ <u>2,500,000.00</u>
<b>Cálculo del pago a cuenta</b>	<b>¢ 37,500.00</b>
(-) Remanente de declaración de renta	¢ <u>10,000.00</u>
<b>A pagar</b>	<b>¢ <u>27,500.00</u></b>

Cuando se presenta uno de estos casos, por ejemplo, a la declaración de pago a cuenta del mes de Enero debe anexársele fotocopia de la declaración de renta del ejercicio anterior debidamente sellada de presentada, para comprobar dicho remanente, el valor de este

remanente se anotará en el numeral 24 y el valor a pagar se registrará en el numeral 26.

## **5. REGISTROS OBLIGATORIOS DEL CONTRIBUYENTE**

(Art.139 y 140 C.T.)

### **5.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Todos los contribuyentes, exceptuando aquellos cuyas rentas consistan únicamente en salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar por la prestación de servicios personales como empleados, están obligados a llevar registros especiales para establecer su situación como contribuyentes del impuesto de acuerdo a lo dispuesto en la ley de estudio, estos registros deberán estar sustentados con la documentación pertinente.

#### **5.1.1 CONTABILIDAD FORMAL (Art.139 C.T.)**

De acuerdo al Código de Comercio en su título II artículo # 435, todo comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados, autorizados por la oficina encargada de la vigilancia del estado; y también está obligado a conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios.

También nos habla en su artículo # 452 que los comerciantes cuyo activo en giro sea inferior a diez mil colones, solamente están obligados a llevar un libro encuadernado y legalizado en el que asentarán separadamente los gastos, compras y ventas al contado y al crédito.

#### **5.1.2 REGISTROS ESPECIALES (art 140 C.T.)**

En este apartado se mencionan las disposiciones específicas de la ley en estudio para determinados contribuyentes respecto a la obligación de llevar registros especiales, ya sea en forma manual, mecanizada o computarizada.

##### **5.1.2.1 COMERCIANTES**

Registrarán al principio de cada ejercicio o período impositivo todos sus bienes, derechos y obligaciones.

En el desarrollo de sus operaciones registrarán todas sus compras y ventas, además los cobros y pagos, y realizarán al final de cada ejercicio una liquidación de sus operaciones para declarar sus rentas en la época que la ley señala.

#### **5.1.2.2 IMPORTADORES**

Llevarán además un registro de costos y retaceos de las compras al exterior que correspondan al ejercicio que se declara.

#### **5.1.2.3 LOS DEDICADOS A LA COMPRAVENTA DE ACCIONES, BONOS Y OTROS VALORES MOBILIARIOS**

Deben de llevar por separado un registro especial de esta clase de operaciones, donde se hará constar la cantidad, el número, la serie, la denominación, la naturaleza, el valor nominal, la cuantía del dividendo o del interés que produce el título, el precio de compra y el de venta de todos los valores que se comercien; el nombre y dirección del vendedor y del comprador y la utilidad obtenida. Las operaciones se registrarán el día en que se realice la transacción.

#### **5.1.2.4 REPRESENTANTES DE CASAS EXTRANJERAS**

Llevarán los registros necesarios para sus operaciones y deben mostrar al menos los datos siguientes:

- Fecha de orden
- Nombre y dirección del cliente que hace el pedido
- Nombre y dirección de la casa representada

- Naturaleza de los géneros vendidos
- Valor y comisión correspondiente a cada pedido
- Todos los datos que permitan la fácil determinación de la renta.

#### **5.1.2.5 AGENTES ADUANALES**

Llevarán un registro pormenorizado de los servicios que prestan a la clientela indicando fecha, nombre, domicilio y residencia del cliente, naturaleza del servicio prestado, número de póliza o registro en que intervienen y cantidad cobrada por el servicio. Además también deberán de llevar registro por los egresos necesarios para la prestación de los servicios en una forma detallada y precisa, con el fin de determinar fácilmente la renta neta.

#### **5.1.2.6 INDUSTRIALES**

Llevarán además de su registro de ingresos y egresos, otro registro de costos de la materia prima, registro de costo de los artículos elaborados y de los artículos semi elaborados.

#### **5.1.2.7 PROFESIONALES LIBERALES, ARTES Y OFICIOS**

Llevarán un registro de sueldo si lo tuvieren, y de los honorarios, especificando:

- Fecha en que se percibió el ingreso
- Nombre y dirección de la persona que hizo el pago
- Naturaleza del trabajo desempeñado o del servicio prestado
- Valores percibidos
- Todos los datos que en cada caso particular exija la fácil determinación de la renta neta.

Llevarán además un registro de los egresos necesarios para la producción de la renta.

#### **5.1.2.8 AGRICULTORES**

Deberán de llevar los registros necesarios de los distintos productos, indicando:

- La extensión de las tierras cultivadas
- Clase de cultivo
- Cantidad de producto cosechado
- Cantidad percibida por su venta
- Control de los ganados y sus productos
- Toda clase de ingresos que por cualquier otro concepto obtenga



Además deberán registrar todos aquellos gastos necesarios para la producción de la renta.

#### **5.1.2.9 GANADEROS**

Deberán llevar además de lo indicado para los agricultores en lo que le corresponda, un registro acerca de las compras y ventas de ganado expresando lo siguiente:

- Fecha de la compra o la venta      -Cantidad
- Sexo      -Edad
- Clase      -Sangre
- Precio de compra o venta      -Variedad
- Nombre, domicilio, residencia del vendedor o comprador según sea el caso.

Además llevarán un registro de la procreación, especificando la cantidad, edad, sexo de las crías, asignándole su valor de acuerdo a lo prescrito en la ley en estudio.

#### **5.1.3 INVENTARIOS (Art 143 C.T.)**

##### **5.1.3.1 INVENTARIOS FISICOS**

Los contribuyentes que tienen como fuente principal de sus ingresos la manufactura o elaboración,

transformación, producción, extracción adquisición o venta de materias primas, mercaderías, productos o frutos naturales o cualesquiera de otros bienes nacionales o extranjeros, de los cuales se mantienen existencias al final del ejercicio, están obligados a practicar inventario ó recuento físico de los productos al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo.

Deberá llevarse un registro aparte de la contabilidad para controlar los inventarios, tomando en cuenta las siguientes normas:

- Se deben agrupar los bienes conforme a su naturaleza, especificando cada grupo
- Indicar claramente las unidades que se toman como medida
- Indicar la denominación del bien y sus referencias
- Indicar el precio de la unidad y el valor total de las unidades.
- Deben expresarse las referencias del libro de costos, de retaceos o de compras locales de donde se haya tomado el precio correspondiente.

### **5.1.3.2 METODOS DE VALUACION**

Quedará a opción del contribuyente el utilizar el método de valuación de inventarios que técnicamente sea el más apropiado para el negocio, los métodos autorizados son los siguientes: a) Costo según última compra, b) Costo promedio por aligación directa c) Costo promedio, y d) Primeras entradas primeras salidas.

-Para los frutos y productos agrícolas se sumará el importe del alquiler de tierras mas todos los gastos incurridos para la obtención de los frutos o productos hasta que estén en condiciones de venderlos.

-El ganado de cría se consignará al costo acumulado de su desarrollo, costo de adquisición o al precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la localidad.

-El ganado de engorde podrá ser valuado optando por el costo de adquisición o bien por el precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la región.

### **5.1.3.3 PRESUNCIONES FUNDADAS EN DIFERENCIAS DE INVENTARIO, COMO HECHOS GENERADORES (art. 193 C.T.)**

De acuerdo a lo dictaminado por el código tributario se presume salvo prueba en contrario que las diferencias de inventario determinadas como faltantes o sobrantes,

constituyen ventas omitidas de declarar, y constituyen hechos generadores no declarados de los impuestos que regulan las leyes del impuesto sobre la renta e IVA, además de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y bebidas alcohólicas, Ley de Impuesto sobre las bebidas gaseosas simples o endulzadas y ley de impuesto de cigarrillos, si tuviere efecto a dichos impuestos.

## **5.2 IVA (Art. 141 C.T.)**

Todos los contribuyentes del impuesto deberán llevar los libros, registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento del impuesto. Las operaciones deberán registrarse diariamente en el mes calendario que se cause el impuesto.

Los registros que debe llevar el contribuyente para asentar las operaciones concernientes al impuesto son los siguientes:

### **5.2.1 LIBRO DE COMPRAS**

En este libro deberán registrarse todos los comprobantes de crédito fiscal recibidos por las compras realizadas

por el contribuyente, provenientes de las actividades principales de la empresa. Las anotaciones o registros deberán hacerse por cada comprobante recibido; en la parte de anexos se presenta un modelo de libro con los requisitos necesarios.

#### **5.2.2 LIBRO DE VENTAS A CONTRIBUYENTES**

En este libro deberán registrarse los comprobantes de crédito fiscal, notas de débito o crédito, emitidas por el contribuyente por las ventas o prestaciones de servicios, las anotaciones o registros deberán hacerse por cada documento emitido; en la parte de anexos se presenta un modelo de libro con los requisitos necesarios.

#### **5.2.3 LIBRO DE VENTAS A CONSUMIDOR FINAL**

En este libro deberán registrarse las facturas emitidas por ventas y prestación de servicios a consumidores finales, las anotaciones o registros deberán hacerse por el total facturado durante el día; en la parte de anexos se presenta un modelo de libro con los requisitos necesarios.

El cálculo del impuesto para este caso se hará de la siguiente manera:

- Se toma el total de las ventas afectas del mes
- Se divide entre 1.13 y se obtiene la venta neta sin impuesto
- Se multiplica la venta neta por 0.13 y se obtiene el impuesto o débito fiscal del período de acuerdo a las facturas emitidas en el período.

El cálculo deberá quedar registrado en el libro después de totalizar las sumas del mes.

Los contribuyentes afectos al impuesto deberán abrir cuentas o subcuentas especiales en sus contabilidades para registrar en forma separada el monto de las **compras netas, ventas netas, débito fiscal y crédito fiscal**, lo cual facilitará la labor para el control y el cumplimiento del impuesto.

Todos los libros o registros mencionados deben llevarse en libros empastados y foliados autorizados por un contador público autorizado por el consejo de vigilancia de la contaduría pública y auditoría, ya sea en forma manual o computarizada, al final de cada mes deberán de totalizarse las operaciones, y en la hoja que conste ese total deberá firmar el contador del contribuyente; además

dichos libros o registros deberán permanecer en el negocio u oficina, establecimiento o en el lugar informado a la administración tributaria.

## **6. DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES**

### **6.1 CAMBIOS EN EL REGISTRO (Art. 57 C.T.)**

Cuando un contribuyente tuviere un cambio en los datos básicos proporcionado al registro de contribuyentes, como en el caso de un cambio de dirección o teléfono, estará obligado a comunicar a la Dirección General dentro del plazo de diez días de la fecha en que se produzca el mismo.

### **6.2 SUBSISTENCIA DE LA OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACION (Art. 91 C.T.)**

Todo contribuyente del impuesto está obligado a presentar su declaración mensual aún cuando ella no de lugar a pago de impuesto, salvo que haya comunicado a la Dirección General el cese definitivo de sus actividades.

### **6.3 EMISION DE DOCUMENTOS**

#### **6.3.1 COMPROBANTE DE CREDITO FISCAL (Art. 107 C.T.)**

Lo emitirán los contribuyentes para las transferencias de dominio de bienes, así como para las prestaciones de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas o exentas.

#### **6.3.2 NOTA DE REMISION (Art. 109 C.T.)**

Si no se emitiera el comprobante de crédito fiscal en el momento de efectuarse la entrega real o simbólica de los bienes o de remitirse éstos, los contribuyentes deberán emitir una **nota de remisión** la cual amparará la circulación o tránsito de los bienes o mercaderías.

El comprobante de crédito fiscal deberá emitirse en el mismo período tributario en que se emita la nota de remisión respectiva, a más tardar dentro de los tres días siguientes a dicho período y debiendo asimismo hacer referencia a la nota de remisión.

#### **6.3.3 NOTAS DE DEBITO Y CREDITO (Art. 110 C.T.)**

La emisión de éstos documentos deberá hacerse cuando con posterioridad a la emisión de los comprobantes de crédito fiscal ocurran los siguientes eventos: ajustes o



diferencias en los precios, descuentos, intereses devengados, bonificaciones u otras modificaciones en la operación, cuando se produjeran devoluciones de dinero, de bienes, envases, depósitos, o se anulen o prescindan operaciones efectuadas o se hubiere calculado erróneamente el débito fiscal.

Se emitirán notas de débito por las cantidades que aumentan tanto los valores como el impuesto antes documentado. Por lo contrario se emitirán notas de crédito cuando se produzcan disminuciones en éstos.

También pueden darse casos que no se emiten notas de débito y crédito, sino que se emite un nuevo comprobante de crédito fiscal el cual sustituye al anterior.

#### **6.3.4 COMPROBANTE DE RETENCION** (Art. 112 C.T. y art 12 reglamento)

Este documento se emitirá cuando quien transfiere bienes muebles corporales o presta servicios gravados no tiene domicilio ni residencia en el país, entonces el adquirente de los bienes o el beneficiario de los servicios está obligado a retener el impuesto, y deberá hacerlo cualquiera que sea el monto de los servicios

prestados o precio pagado por los bienes adquiridos aún cuando no sea contribuyente del impuesto.

#### **6.3.5 FACTURAS** (Art. 107 C.T. y arts 35 al 37 reglamento)

Solo cuando se trate de operaciones realizadas con consumidores finales, deberán emitir los contribuyentes del impuesto, un documento denominado **Factura**, la que podrá ser sustituida por otros documentos o comprobantes equivalentes, autorizados por la Dirección General.

En los casos que la emisión de facturas resultare impráctica o de difícil aplicación, por la naturaleza del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, la Dirección General podrá autorizar la sustitución de las mismas por otros documentos equivalentes, tales como tickets de máquinas registradoras u otros comprobantes semejantes.

Cuando los contribuyentes realicen ventas de mercaderías al por menor o presten servicios a consumidores finales por un monto inferior a diez colones no estarán obligados a emitir factura por cada transacción; en su lugar deberán registrar en un libro o cuaderno de ventas menores, foliado, y al término de cada día emitir una sola factura por el total de ventas y servicios menores

realizadas, la copia de la factura deberá quedar en el mencionado libro para hacer constar que se ha concretado la venta.

Al igual que los comprobantes de crédito fiscal, si no se hubiese emitido la factura en el momento de efectuarse la entrega real o simbólica de los bienes o de remitirse éstos, los contribuyentes podrán emitir una nota de remisión para amparar la circulación o tránsito de los bienes o mercaderías.

#### **6.3.6 COMPROBANTE DE LIQUIDACIÓN (art 108 C.T.)**

Este documento es requerido para aquellos contribuyentes que presten servicios por cuenta de terceros como comisionistas, consignatarios y subastadores, quienes deberán además emitir comprobantes de crédito fiscal o factura según sea el caso, por cada transferencia de bienes o prestación de servicios, el comprobante de liquidación contendrá el total de transferencias realizadas y deberá ser elaborado por el quien presta los servicios por cuenta de terceros y deberá enviar el comprobante de liquidación a sus respectivos mandantes dentro de cada período tributario.

#### 6.4 CONSERVACION DE LOS DOCUMENTOS (Art. 147 C.T.)

Todo contribuyente que emita los documentos señalados anteriormente, está obligado a conservarlos durante el término de cinco años.

### 7. REGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

Todas las disposiciones respecto a las infracciones y sanciones fueron derogadas en las leyes de Impuesto sobre la Renta e IVA, y fueron retomadas por el código tributario, un cuadro resumen las describe a continuación tomando en cuenta por un lado, el o los artículos que al incumplir con las obligaciones que mencionan, dan lugar a multas, y por el otro, el artículo que sanciona las infracciones descritas.

#### 7.1 CUADRO RESUMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

INFRACCION	SANCION
<p><b>Por incumplimiento de la obligación de inscribirse según art 86 y 87 C.T.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-No inscribirse en el registro de contribuyentes estando obligado a ello.</li> <li>-Inscribirse fuera del plazo establecido.</li> <li>-No comunicar cambios en los datos básicos del registro dentro del plazo establecido.</li> </ul>	<p><b>Art 235 C.T.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Multa de tres salarios mínimos mensuales</li> <li>Multa de dos salarios mínimos mensuales</li> <li>Multa de dos salarios mínimos mensuales</li> </ul>

INFRACCION	SANCION
-No dar aviso en caso de disolución, liquidación fusión o transformación dentro del plazo.	Multa de dos salarios mínimos mensuales
-Suministrar información errónea en documentos anexos a la solicitud de inscripción.	Multa de dos salarios mínimos mensuales
-Obtener un mismo contribuyente dos o más números de inscripción diferentes para un mismo registro	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
<b>Por incumplimiento de la obligación de acreditar la inscripción, según art. 88 C.T.</b>	<b>Art 236 C.T.</b>
-Omitir el número de inscripción en documentos o actuaciones ante la administración tributaria	Multa de dos salarios mínimos mensuales
-Presentar una constancia o número falso de inscripción	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-Utilizar más de un número de inscripción o números diferentes del que corresponda al contribuyente	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
<b>Por incumplimiento de la obligación de fijar lugar oír notificaciones, según art. 90 C.T.</b>	<b>Art 237 C.T.</b>
-No fijar el lugar para oír notificaciones	Multa de nueve salarios mínimos mensuales
-No informar o informar fuera del plazo cambios en el lugar para oír notificaciones	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-Informar un lugar para oír notificaciones falso, inexistente o incompleto	Multa de nueve salarios mínimos mensuales
<b>Por incumplimiento de la obligación de presentar declaración, según arts 91 al 106 C.T.</b>	<b>Art 238 C.T.</b>
-No presentar las declaraciones	40% del impuesto que se determine, no pudiendo ser inferior a un salario mínimo
-Presentar declaraciones fuera del plazo legal: Con retardo no mayor de 1 mes Con retardo mayor de 1 mes pero no mayor de 2 Con retardo mayor de 2 meses pero no mayor de 3 Con retardo mayor de 3 meses	5% del impuesto a pagar 10% del impuesto a pagar 15% del impuesto a pagar 20% del impuesto a pagar

INFRACCION	SANCION
<p>Con retardo mayor de 3 meses Si la declaración no presenta impuesto a pagar</p>	<p>20% del impuesto a pagar Multa de un salario mínimo mensual</p>
<p>-Presentación de declaraciones incorrectas</p>	<p>20% del impuesto, no pudiendo ser inferior a un salario mínimo</p>
<p>-Presentar declaraciones con error aritmético</p>	<p>10% s/diferencia que resulte entre el valor a pagar o el saldo a favor.</p>
<p>-Presentar declaraciones sin consignar datos básicos establecidos en el art 95 del C.T o presentarlos erróneamente o incompletos</p>	<p>Multa de un salario mínimo mensual</p>
<p><b>Por incumplimiento de la obligación de emitir y entregar documentos, según arts. 107 al 119 C.T.</b></p>	<p><b>Art 239 C.T.</b></p>
<p>-Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el código tributario</p>	<p>150% de la operación por cada documento no pudiendo ser inferior a ¢ 490.00</p>
<p>-Emitir documentos obligatorios sin que cumplan con los requisitos y exigencias del código tributario</p>	<p>30% de la operación por cada documento no pudiendo ser inferior a ¢ 490.00</p>
<p>-Emitir comprobante de crédito fiscal por transferencia de alimentos y vivires a contribuyentes que no tengan el giro de venta de comida o restaurantes</p>	<p>10% del monto de la operación no pudiendo ser inferior a un salario mínimo mensual</p>
<p>-Emitir documentos con numeración duplicada y no declarada</p>	<p>25% del monto de la cantidad u operación no declarada por cada documento, no pudiendo ser inferior a ¢ 490.00</p>
<p>-Emitir tiquetes en sustitución de facturas por medio de máquinas registradoras o computadoras, cuando éstas no han sido autorizadas por la admón tributaria.</p>	<p>¢ 4,970.00 por cada máquina registradora o sistema no autorizado</p>
<p>-Mantener máquinas registradoras de control interno en los establecimientos en que tengan máquinas registradoras autorizadas</p>	<p>Multa de cuatro salarios mínimos mensuales</p>
<p><b>Por incumplimiento de obligaciones relacionadas con la impresión de documentos según art 116 C.T.</b></p>	<p><b>Art 240 C.T.</b></p>
<p>-Emitir comprobantes de crédito fiscal que respalden la contratación de servicios de impresión de papelería legal concerniente a la ley de IVA sin consignar los re-</p>	

INFRACCION	SANCION
quisitos y especificaciones contenidos en el art 116 del código tributario	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-Imprimir documentos legales sin cumplir con los requisitos y formalidades del código tributario	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-No remitir listado de clientes contribuyentes inscritos del IVA a quienes se les haya elaborado documentos legales concernientes al código tributario	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
<b>Por incumplimiento de la obligación de informar según arts 120 al 128 C.T.</b>	<b>Art 241 C.T.</b>
-Negarse a proporcionar información requerida por la administración tributaria, ocultar información, documentación, explicaciones, constancias, datos y ampliaciones solicitadas por la misma, proporcionar información que no cumpla con los requisitos exigidos por la misma, suministrar información falsa, errónea, incompleta o simulada requerida por la administración tributaria.	0.5% sobre el patrimonio o capital contable no pudiendo ser inferior a un salario mínimo mensual
-No remitir, remitir en forma extemporánea o remitir sin cumplir con las especificaciones requeridas por el código tributario el informe anual de retenciones del Impuesto sobre la renta a personas naturales y jurídicas y el informe sobre distribución de utilidades	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-No dar aviso de la pérdida de los libros de contabilidad, de IVA, archivos y cualquier otro registro o documentación de respaldo a que se refiere el código tributario.	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-No informar el cese definitivo de actividades o el término del negocio	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-No informar a la administración tributaria en el plazo establecido el lugar del territorio nacional donde se mantendrán físicamente los libros o registros contables y de IVA	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
<b>Por incumplir a obligaciones sobre registros contables y registros de la ley de IVA seg. Art 141 C.T.</b>	<b>Art. 242</b>
-Omitir o llevar en forma indebida libros y registros de contabilidad y libros y registros del IVA	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales

INFRACCION	SANCION
-No registrar la operaciones, hacer y asentar anotaciones falsas, inexactas e incompletas	Multa de cuatro salarios mínimos mensuales
-Atraso en efectuar anotaciones en los libros o registros:	
Para el impuesto sobre la renta, el atraso en la contabilidad y registros especiales no podrá ser superior a dos meses	¢ 4,970.00 más un incremento de ¢ 70.00 por cada día que transcurra desde el día en que se incurre en la infracción hasta el del cierre del ejercicio impositivo fiscalizado, la cual no podrá ser superior a veinte salarios mínimos mensuales
Para el caso del IVA, el atraso no podrá ser superior a quince días calendario contados desde la fecha en que deban emitirse o se reciban los documentos exigidos por el código tributario	¢ 4,970.00 más un incremento de ¢ 490.00 cada día que transcurra desde que se cometió la infracción hasta el día de cierre del período del ejercicio impositivo fiscalizado, la cual no podrá ser superior a nueve salarios mínimos mensuales
-Utilizar comprobantes de crédito fiscal, facturas o documentos falsos para efectuar registros en la contabilidad, registros especiales y del IVA	30% de la operación consignada en los documentos falsos, simulados o alterados, la que no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.
-Mantener los libros, registros, documentos contables, registros especiales, libros del IVA, en un lugar diferente del establecimiento, negocio u oficina del contribuyente	Multa de nueve a dieciseis salarios mínimos mensuales.
-No presentar o no exhibir libros, registros especiales y archivos de contabilidad e IVA, cuando así lo requiera la administración tributaria	0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no puede ser inferior a veinte salarios mínimos mensuales.
<b>Por incumplimiento de la obligación de llevar registros de control de inventarios y métodos de valuación, según arts. 142 y 143 C.T.</b>	<b>Art 243 C.T.</b>
-No llevar registro de control de inventarios estando obligado a ello, llevar los registros en forma distinta a la prescrita en el código tributario, o utilizar un método distinto a los prescritos por el mismo.	0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.



INFRACCION	SANCION
<p><b>Por incumplimiento a otras obligaciones formales</b></p> <p>-No informar o informar fuera del plazo estipulado del inicio de operaciones del negocio a la admon tributaria</p> <p>-Dar información incompleta o incorrecta de los datos del inicio del negocio a la admón tributaria</p> <p>-No informar el extravío de documentos legales relativos al impuesto del IVA a la admón tributaria dentro del plazo establecido.</p> <p>-No reconstruir la contabilidad en caso de inutilización o pérdida de la misma en el plazo concedido para tal efecto</p> <p>-No presentar a la administración tributaria, las declaraciones, balances, inventarios, documentos, registros exigidos por el código tributario y demás informes relacionados con hechos generadores de los impuestos.</p> <p>-No informar a la administración tributaria el lugar en que mantendrá físicamente los libros o registros dentro del plazo estipulado.</p> <p>-No informar en el plazo establecido por el código tributario el cese definitivo de actividades por venta del negocio, liquidación, permuta disolución u otra causa</p>	<p><b>Art 244 C.T.</b></p> <p>Multa de dos salarios mínimos mensuales</p> <p>Multa de cuatro salarios mínimos mensuales</p> <p>¢ 70.00 por cada documento extraviado, no pudiendo ser superior a nueve salarios mínimos mensuales</p> <p>¢ 4,970.00 con un incremento de ¢ 490.00 por cada mes o fracción de mes que transcurrido desde el día siguiente al de vencimiento del plazo concedido, hasta el de cierre del período fiscalizado, la sanción no podrá exceder de 16 salarios mínimos mensuales</p> <p>Multa de cuatro salarios mínimos mensuales</p> <p>0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no puede ser inferior a veinte salarios mínimos mensuales.</p> <p>Multa de cuatro salarios mínimos mensuales</p>
<p><b>Por incumplimiento de la obligación de permitir el control, según art 126 C.T.</b></p> <p>-Negarse, oponerse, dificultar o no facilitar las investigaciones periciales y fiscalizaciones.</p>	<p><b>Art 245 C.T.</b></p> <p>1% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.</p>

INFRACCION	SANCION
-Por reiterar en la negativa u oposición del punto anterior	Arresto del infractor a través de la fiscalía, por un lapso de hasta 5 días, el que será suspendido al acceder a permitir la verificación.
-Ocultar o destruir antecedentes, bienes, documentos u otros medios de prueba de control de las obligaciones eceptuando la destrucción de documentos contables	2% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.
-No permitir el acceso a los negocios, establecimientos y oficinas en los que haya que practicarse fiscalizaciones, o lugares donde se encuentren libros y registros	1% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.
-No conservar o destruir anticipadamente al plazo establecido en el código tributario los registros, documentos, y archivos contables y del IVA, sean estos manuales o computarizados	2% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales.
-No conservar en forma ordenada los libros de contabilidad, libros del IVA, y demás registros concernientes y de respaldo.	Multa de dos salarios mínimos mensuales
<b>Incumplimiento de la obligación de percibir y retener, según arts. 154 al 164 C.T.</b>	<b>Art 246 C.T.</b>
-Retener o percibir y no enterar el impuesto correspondiente	Multa igual a la suma que haya dejado de pagar más el entero de la suma que haya dejado de pagar cuando la administración tributaria lo fije no pudiendo ser inferior a ¢ 980.00
-No retener o no percibir el impuesto cuando exista la obligación de hacerlo	75% sobre la suma dejada de retener no pudiendo ser inferior a ¢ 980.00
-Retener o percibir y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo	50% de las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente, no pudiendo ser inferior a ¢ 980.00
-Retener o percibir y enterar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal	30% sobre el monto no enterado dentro del plazo legal, no pudiendo ser inferior a ¢ 980.00

INFRACCION	SANCION
<p><b>Incumplimiento de la obligación de enterar a cuenta, según arts. 151 al 153 C.T.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-No enterar el anticipo a cuenta existiendo obligación legal de hacerlo.</li> <li>-Enterar el pago o anticipo a cuenta fuera del plazo establecido</li> <li>-No enterar en el término establecido lo que corresponde en concepto de pago o anticipo a cuenta</li> <li>-Omitir presentar la declaración de pago a cuenta aunque no hubiese entero a pagar</li> </ul>	<p><b>Art 246 C.T.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>75% de la suma dejada de enterar, no pudiendo ser menor a ¢ 980.00</li> <li>50% de la suma enterada extemporáneamente no pudiendo ser menor a ¢ 980.00</li> <li>30% sobre el monto no enterado en el término prescrito, no pudiendo ser menor a ¢ 980.00</li> <li>50% de la suma dejada de enterar, no pudiendo ser menor a ¢ 980.00</li> </ul>
<p><b>Por incumplimientos relacionados con la obligación de presentar el dictamen fiscal, según arts 129 al 138 C.T.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Omitir presentar el Dictamen e informe fiscal estando obligado a ello</li> <li>-Presentar el dictamen e informe fiscal fuera del plazo legal</li> <li>-Que el dictamen no cumpla con los requisitos establecidos por el código tributario art # 132</li> <li>-Incumplir con las obligaciones previstas del art. 135 literales a), b), c) y d) código tributario</li> <li>-Al determinar la administración tributaria por medio de fiscalizaciones un impuesto complementario superior al 30% declarado por el sujeto pasivo dictaminado, siempre que no se atribuya a error excusable en la aplicación de las disposiciones de este código</li> <li>-Al determinar la administración tributaria por medio de fiscalizaciones un impuesto original siempre que no se atribuya a error excusable en la aplicación de las disposiciones de este código</li> </ul>	<p><b>Art 248 C.T.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¢ 14,980.00</li> <li>Multa de nueve salarios mínimos mensuales</li> <li>Multa de cuatro salarios mínimos mensuales</li> <li>Multa de cuatro salarios mínimos mensuales</li> <li>5% sobre el impuesto complementario que se determine, será requisito indispensable que el impuesto complementario determinado esté firme.</li> <li>5% sobre el impuesto que se determine, será requisito indispensable que el impuesto determinado esté firme.</li> </ul>

INFRACCION	SANCION
<p><b>Por incumplimiento a la obligación de nombrar auditor para emitir dictamen e informe fiscal, según art 131 C.T.</b></p> <p>-No nombrar auditor para emitir dictamen e informe fiscal</p>	<p><b>Art. 249 C.T.</b></p> <p>0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit o revalúo de activo no realizado, la cual no puede ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.</p>
<p><b>Por infracción de defraudación</b></p> <p>-Simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce un error al fisco, resultando un provecho indevido para el contribuyente o tercero y un perjuicio para el fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto</p>	<p><b>Art 252 C.T.</b></p> <p>100% del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales correspondientes.</p>
<p><b>Por evasión no intencional</b></p> <p>-Toda evasión del impuesto en que se incurra por no presentar la declaración o por que la presentada es incorrecta.</p>	<p><b>Art 253 C.T.</b></p> <p>25% del impuesto omitido que se determine toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, la multa no podrá ser inferior a ¢ 4,970.00</p>
<p><b>Por evasión intencional</b></p> <p>-Por intentar producir un contribuyente o el tercero que facilite la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación u otros medios o hechos</p>	<p><b>Art 254 C.T.</b></p> <p>50% del impuesto evadido o tratado de evadir y dicha multa no puede ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales</p>
<p><b>Por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies</b></p> <p>-Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente dentro del territorio nacional, mercaderías que no estén amparadas por comprobantes de crédito fiscal, facturas y notas de remisión; violar el cierre o medidas de control de un establecimiento, negocio, local u oficina; sus - tracción, ocultación o venta de especies retenidas que queden en poder del infractor, cuando se embarguen o apliquen medidas precautorias.</p>	<p><b>Art. 256 C.T.</b></p> <p>Decomiso de las mercaderías, productos y demás efectos utilizados en la comisión de la infracción y con arresto del infractor hasta por cinco días continuos.</p>

INFRACCION	SANCION
<p><b>Cierre temporal de establecimientos, empresas locales y oficinas</b></p> <p>-Reincidencia en la comisión de las infracciones tipificadas en el art. 239 del código tributario.</p>	<p><b>Art 257 C.T.</b></p> <p>Cierre temporal por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando se proceda duplicar la sanción, si el contribuyente resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o viola la empresa.</p>
<p><b>Sancion genérica, multa mínima</b></p> <p>-Infracciones a obligaciones que no tengan sanción específica señalada.</p> <p>-Si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto</p>	<p><b>Art 258 C.T.</b></p> <p>De ¢ 980.00 a ¢ 4,970.00</p> <p>50% del impuesto omitido, no pudiendo ser inferior a ¢ 980.00</p>

## 7.2 CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES DE SANCIONES (Art.261 C.T.)

La ley establece que las sanciones serán atenuadas en los casos siguientes:

- a) Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido, toda vez que la Dirección General no le hubiere requerido aún para obtener las correcciones, la sanción será atenuada o rebajada en un setenta y cinco por ciento.
- b) Cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Dirección General le señale para hacerlo, después de haberlo requerido para ese fin, la

sanción le será atenuada o rebajada en un treinta por ciento.

### **7.3 CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES DE LAS SANCIONES** (Art. 262 C.T.)

Las sanciones serán agravadas en los casos y formas siguientes:

- a) Cuando exista reincidencia. Se entenderá que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de caducidad de la facultad sancionatoria. En este caso la sanción por la infracción se incrementará en un setenta y cinco por ciento.
- b) Cuando exista reiteración. Entendiéndose como tal, cuando se vuelve a infringir en una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores. En este caso, la sanción aplicable se incrementará en un cincuenta por ciento.

## CAPITULO IV

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 1. CONCLUSIONES

- a) Para interpretar y aplicar eficientemente las leyes del impuesto sobre la renta e IVA, es necesario que el usuario tenga un amplio conocimiento de ellas, pues muchos de sus artículos están vinculados con los del reglamento e instructivos según el caso, además el lenguaje jurídico utilizado por el legislador al redactarlas, resulta difícil al tratar de interpretarlas para el usuario que no domina muchos de estos términos.
  
- b) Se determinó que muchos de los microempresarios desconocen la obligación de llevar registros contables adecuados a sus negocios que les permitan establecer su situación tributaria que es básico para ser considerado por ambas leyes como sujetos obligados.
  
- c) La mayoría de los microempresarios no saben que hacer cuando no están de acuerdo con resoluciones oficiosas o imposición de multas, debido a que la Dirección

General sólo les informa acerca de las infracciones cometidas y de las multas respectivas.

d) La mayoría de los microempresarios, desconocen las últimas reformas que se han decretado a las leyes que se han investigado, ya que no existe una suficiente y oportuna difusión en cuanto a su contenido por parte de las autoridades competentes.

e) Los microempresarios del sector comercio no se preocupan por conocer los derechos que la ley les confiere para afrontar las obligaciones del pago de los impuestos.

## **2. RECOMENDACIONES**

a) El manual de aplicación que se ha elaborado facilitará al contribuyente comprender y aplicar los aspectos importantes de las leyes relacionadas con sus reglamentos e instructivos además dicho manual no está destinado hacia un sector en particular, sino que puede ser consultado por todos aquellos interesados en materia de impuestos relativo a las leyes de impuesto



sobre la renta y del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

- b) Todo microempresario debe cumplir con la obligación de llevar los registros contables regulados por la ley, ya que a través de ellos se reflejará su capacidad contributiva y su situación económica y financiera.
- c) La Dirección General debería informar a los contribuyentes en general y en especial a aquellos que han cometido infracciones a las leyes acerca de los procedimientos que deben realizar cuando no están de acuerdo o conformes con informes finales o la imposición de multas producto de una fiscalización.
- d) La divulgación de las reformas efectuadas a las leyes tributarias, debe ser eficiente, oportuna, de gran cobertura y sobre todo accesibles a todos los pobladores, por lo tanto es necesario que la Dirección General de Impuestos Internos efectúe una adecuada difusión de las reformas de las leyes e impulsar programas de asesorías constantes sobre aspectos de mucha dificultad en cuanto a su interpretación y aplicación.

e) Se recomienda al sector microempresario aprovechar las asesorías tributarias que ofrecen algunas gremiales identificadas con su sector empresarial, así como el servicio que brinda la oficina de asistencia al contribuyente de la Dirección General de Impuestos Internos, para que les incentive a cumplir correctamente con la normativa de las leyes tributarias. Al comprender las leyes el contribuyente podrá hacer uso de derechos y opciones que le faciliten sus obligaciones con el fisco y evitar errores que puedan ser calificadas como evasión del impuesto.

**BIBLIOGRAFIA.**

**AYALA GUEVARA, MARIO LEONCIO**

SISTEMATICA DE LA LEY TRIBUTARIA SALVADOREÑA. TESIS DOCTORAL, UES 1977.

**ANAYA SANCHEZ, MIGUEL ANGEL.**

LA CONSULTORIA TRIBUTARIA COMO APOORTE DEL CONTADOR PUBLICO EN EL SECTOR DE LA GRAN EMPRESA EN EL AREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR, TESIS UES, 1998.

**ARTIAGA CABEZA, ANA MERCEDES**

ELABORACION Y DESARROLLO DE UN PROGRAMA PARA AUDITORIA TRIBUTARIA DE LAS OBLIGACIONES FORMALES Y SUSTANTIVAS DE LA LEY DE IVA Y RENTA. TESIS UES, 1999.

**BONILLA, GILDABERTO**

COMO HACER UNA TESIS DE GRADUACION CON TECNICAS ESTADISTICAS. UCA EDITORES, 1993.

**CENTRO DE INVESTIGACION Y CAPACITACION PROYECTO DE REFORMA JUDICIAL.**

MANUAL DE DERECHO FINANCIERO. 1993.

**FLORES ZAVALA, ERNESTO**

ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS-IMPUESTOS.

**GROVES, HAROLD**

FINANZAS PUBLICAS, EDITORIAL TRILLAS, MEXICO 1972.

**JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO.**

LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, PRIMERA EDICION ECASA.MEXICO, 1983.

**MAGAÑA, ALVARO**

ENSAYOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 1984

**MANAUTON, E.M.**

INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, 4a. EDICION, MEXICO 1977. UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI.

**MENDOZA ORANTES, RICARDO**

RECOPIACION DE LEYES TRIBUTARIAS, EDICION 2000.

**MUÑOZ CAMPOS, R.**

GUIA PARA TRABAJOS DE INVESTIGACION UNIVERSITARIA. 3a.EDICION, EDITORIAL ARTES GRAFICOS, SEPTIEMBRE DE 1992.

**OLGUIN, J.A.**

OBLIGACIONES FISCALES, DECIMO NOVENA EDICION, MEXICO, 1989.

**PINEDA, ELIAS ALEXANDER**

EL PERFIL DEL CONTADOR PUBLICO COMO ASESOR TRIBUTARIO DEL SECTOR COMERCIO, TESIS UES, 1988.

**SOBRAL, E.M.**

ELEMENTOS DE LA HACIENDA PUBLICA.

**OPTIMO DICCIONARIO**

GRAMATICA Y DICCIONARIO DE SINONIMOS, CARDON, BUENOS AIRES, ARGENTINA.

**QUINTANILLA DE HERRADOR, MARIA DOLORES**

EVALUACION DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN EL SALVADOR, TESIS UES, 1998.

ANEXOS



19	20	21	22	23	24	25	26	Total	Base calculo	Porcent.
5	22	21	2	3	13	10	22	401	572	70%
17	0	1	20	19	9	12	0	171	572	30%
22	22	22	22	22	22	22	22	572		

19	20	21						Total	Base calculo	Porcent.
3	9	22						303	462	66%
19	13	0						159	462	34%
22	22	22						462		

**RESULTADOS OBTENIDOS DEL CUESTIONARIO ORIENTADO A MICROEMPRESARIOS DEL SECTOR COMERCIO**

**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

1. Sabe cuales cuales son los hechos generadores gravados y no gravados, así como los excluidos del concepto de renta de conformidad a la Ley y su Reglamento?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el contribuyente identifica con exactitud, los hechos que generan la obligación del pago del Impuesto Sobre la Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	24	36%
NO	42	64%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Se deduce del resultado obtenido que la mayoría de los microempresarios, es decir un 64%, desconoce los hechos generadores del Impuesto Sobre la Renta, lo cual es muy preocupante debido a que es fundamental identificar los hechos gravados por la Ley para efectos de su declaración de impuestos, pues podría repercutir en una evasión del impuesto por desconocimiento de los hechos generadores, ya que solamente el 36% identifica los principales hechos generadores.

2. Sabe cual el el límite máximo que se le puede pagar a un empleado en concepto de indemnización de acuerdo a lo regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el contribuyente ha actualizado sus conocimientos con respecto a las indemnizaciones y su relación con las reformas de la Ley de Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	36	54%
NO	30	46%
TOTAL	66	100



**Conclusion:**

El 54% de los encuestados al referirse a indemnización consideran como regla general la establecida en el Código de Trabajo, que normatiza como indemnización un salario mensual por cada año de servicio laborado por el empleado; pero desconocen el límite máximo de indemnización que determina la Ley de Renta, cuando los salarios están sujetos a retención, en su Artículo 4, inciso segundo del numeral tres.

El 46% restante desconoce el porcentaje o valor de indemnización.

3. ¿Sabe en qué casos las utilidades recibidas por un socio o accionistas se consideran como rentas no gravables?

**Objetivo de la pregunta:**

Identificar si el contribuyente que es accionista de cualquier sociedad, al recibir utilidades puede interpretar lo que las reformas de la ley de Renta regula sobre ese tipo de ingresos.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	14	21%
NO	52	79%
TOTAL	66	100

**Conclusion:**

Debido a que el 79% de los encuestados desconoce este aspecto de la Ley, en virtud de que nunca han tenido participación en una sociedad, por lo que sus ingresos provienen exclusivamente de sus negocios de comerciantes individuales. El 21% de respuestas afirmativa a esta pregunta, dejarón bien claro que conocen este aspecto por capacitación individual de la gremial a la que pertenece o por los medios de comunicación social y no por ser miembros de alguna sociedad.

4. ¿Según las nuevas reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sabe como debe gravarse la liquidación de activos extraordinarios de los bancos?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar el grado de importancia que tiene para el contribuyente el conocimiento relacionado a la liquidación de activos extraordinarios.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	5	8%
NO	61	92%
TOTAL	66	100

**Conclusion:**

El bajo porcentaje de respuestas afirmativas (8%), se debe a que los microempresarios no mantienen relación alguna con las operaciones contables de las instituciones bancarias, solamente se limitan a utilizar los servicios comunes dentro de los mismos, y consideran que esta práctica a la que la reforma hace referencia es exclusiva del sector bancario. El 92% de los encuestados, se limitó a comentar que esta reforma de la Ley de Renta no aplica a sus operaciones comerciales y por lo tanto desconocen este procedimiento.

5. ¿Sabe si se consideran rentas gravables los préstamos que la sociedad otorgue a sus socios o accionistas?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar si los socios o accionistas consideran los préstamos que la sociedad les otorgue, en calidad de miembros, como rentas gravables al momento de elaborar su declaración.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	14	21%
NO	52	79%
TOTAL	66	100

**Conclusion:**

Al comparar los resultados de esta pregunta con los obtenidos en la pregunta No.3, sobre el tratamiento fiscal de los ingresos de los accionistas provenientes de la sociedad a la que pertenecen, existe igualdad en los porcentajes de sus respuestas, es decir, el 21% afirmativas y el 79% negativas, debido a que estos aspectos considerados no aplican en las operaciones comerciales de los encuestados.

6. ¿Conoce cómo se determina la ganancia o pérdida de capital y cómo se calcula el impuesto?

**Objetivo de la pregunta:**

Conocer si el contribuyente puede determinar correctamente la

ganancia o pérdida de capital establecido en los Art.14 y Art. 42 de la Ley y Art. 16 y Art. 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	21	32%
NO	45	68%
TOTAL	66	100

**Conclusion:**

Del total de los microempresarios encuestados, el 32% dice conocer cómo determinar la ganancia de capital, aunque a la fecha de la encuesta, ninguno ha enajenado activos que generen este tipo de ganancia. El 68% restante desconoce aún el término, y de efectuar este tipo de operaciones, dejan la responsabilidad que ello implica, al contador.

7. ¿Sabe cuáles son los métodos que se utilizan para computar las rentas obtenidas por personas naturales y jurídicas?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar el nivel de conocimientos que los microempresarios poseen sobre los métodos de computar las rentas obtenidas, en base al Art. 17 de la Ley del Impuestos sobre la Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	21	32%
NO	45	68%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 32% que afirmó conocer los métodos, hizo referencia al proceso de declaración de rentas, en el cual a la totalidad de sus ingresos le deducen sus gastos, que implícitamente es el método de acumulación, pero su conceptualización técnica-contable la desconocen. El 68% restante no podría conceptualizar ni el método de efectivo ni el de acumulación, desconoce los términos.

8. ¿Sabe en qué consiste la proporcionalidad de los costos y gastos de las actividades gravadas y exentas?

**Objetivo de la pregunta:** Evaluar si el contribuyente conoce

el procedimiento para proporcionar costos y gastos conforme a las reformas de la ley de Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	9	14%
NO	57	86%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Debido a la complejidad del tratamiento fiscal de la proporcionalidad de costos y gastos de actividades gravadas y exentas, solo un 14% contestó conocerlo, pero a su vez manifestó no haberlo aplicado porque las actividades generadoras de sus ingresos en su totalidad son gravadas. En vista de ello, creemos que es razonable que el 86% de los encuestados haya respondido no conocerlo.

8. ¿Sabe cuáles son los costos y gastos no deducibles para el cálculo del impuesto?

**Objetivo de la pregunta:**

Diagnosticar si el contribuyente sabe identificar los costos y gastos no deducibles para efectos de renta, de acuerdo al Art. 29 de la Ley y Art. 36 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	26	39%
NO	40	61%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Es preocupante que el 61% de los microempresarios encuestados no conozcan los costos y gastos que la Ley de Renta les permite deducirse y aquellos que no se pueden deducir, exponiéndose así a incorporar en su declaración de renta, costos y gastos que no califican para este efecto. El 39% de los que contestaron afirmativamente, manifestaron tener dudas en relación a la identificación correcta de estos conceptos para efectos fiscales.

9. ¿Tiene bien definido cómo calcular la depreciación en bienes nuevos y usados?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el microempresario puede calcular y registrar contablemente la depreciación en base al Art. 30 de la Ley.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	24	36%
NO	42	64%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

A través de la formulación de esta pregunta, se pudo determinar que el 64% de los microempresarios no tiene claro en qué consiste la depreciación de su bienes ni los métodos que la Ley permite. El 36% restante conocen qué es la depreciación, sin embargo, es por medio de su contador el encargado del cálculo y aplicación de ésta para fines fiscales.

10.¿ Puede usted elaborar la declaración mensual del IVA y cuál es su período de pago?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar si el encuestado elabora por sí mismo las declaraciones del impuesto y las presenta en el período que la ley determina para el pago del impuesto.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	29	44%
NO	37	56%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Es importante destacar que esta pregunta escudriña uno de los aspectos menos complicados de la ley, en el cual se esperaba que un 100% de los microempresarios las conociera, sin embargo solo el 44% si lo sabe, el 56% restante justifica esta situación al dejar esta responsabilidad a su contador, sin embargo se le advirtió de la importancia de que deben ampliar sus conocimientos es esta ley.

11. ¿Sabe en qué casos la reserva legal no será deducible del impuesto sobre la renta en su totalidad?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar si el contribuyente identifica en que caso la reserva legal no procede su deducción del Impuesto sobre la renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	9	14%
NO	57	86%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 14% de los microempresarios encuestados tienen conocimiento del porcentaje de reserva legal que la Ley de Renta permite segregar de sus utilidades antes del impuesto, pero que sin embargo este conocimiento no es aplicable a sus negocios, en razón de que son comerciantes individuales. El 86% de los encuestados, no identifica en que casos dicha reserva no es deducible del impuesto sobre la renta, por razones lógicas, de que los entrevistados no son o nunca han

sido accionistas de una sociedad y no procede este conocimiento para aplicarlo a sus negocios.

12. ¿Sabe cómo elaborar su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y en qué período se debe presentar?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el contribuyente puede elaborar correctamente la declaración y presentación del Impuesto sobre la renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	23	35%
NO	43	65%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

En cuanto a los resultados de esta pregunta es curioso observar que únicamente el 35% de los encuestados afirma saber cómo elaborar y presentar en el período correspondiente la declaración de pago del Impuesto Sobre la Renta; el resto, que lo representa el 65%, opina que solamente conoce el periodo de presentación de dicha declaración, razón por la cual recurren a los servicios de un profesional en contabilidad, para que, previa asesoría, se las elabore y determine un impuesto razonable conforme a las deducciones legales permisibles.

13. ¿Sabe cuáles son las formas de extinción tributaria del impuesto sobre la renta?

**Objetivo de la pregunta:** Determinar si el concepto de extinción es bien interpretado por el contribuyente, conforme a la ley de Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	12	18%
NO	54	82%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 18% de los microempresarios encuestados dice conocer las formas de extinción de la deuda tributaria, pero sin identificar claramente los términos de caducidad, prescripción y compensación, que establece la Ley de Renta en

su Artículo 47; mientras que el 82% no sabe si existe alguna otra forma de extinción tributaria que no sea la del pago en efectivo o su equivalente.

14. ¿Sabe cómo utilizar las tablas de retención del impuesto sobre la renta?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el contribuyente puede efectuar los cálculos correctos del impuesto, conforme al decreto No. 75.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	31	47%
NO	35	53%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

La razón por la cual el 47% de los encuestados afirmó saber utilizar las tablas de retención, obedece a que ellos han sido sujeto de retención, agregado a ello, en ocasiones se han visto en la necesidad de aplicar a alguno de sus empleados, la tabla de retención.

Una consecuencia lógica del por qué un 53% de los encuestados no pueden aplicar dicha tabla, es en virtud de que desconocen su existencia, además de ello, las retribuciones salariales de sus empleados no califican para retención.

15. ¿Sabe cuáles son los sujetos a quienes se les debe realizar la retención del impuesto por prestar servicios de carácter eventual y cuáles son los porcentajes de retención?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el contribuyente en base a la reforma del Art.66 de la Ley puede efectuar dicha retención.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	24	36%
NO	42	64%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Identificar a quienes, según la Ley Impuesto Sobre la Renta, debe efectuarse las retenciones resulta desconocido para el 64% de los encuestados, y por ende tampoco el porcentaje, que es del 10% de la suma pagada, esto se debe a



que no realizan transacciones comerciales con sujetos de carácter eventual, la totalidad de sus negocios son de compra venta de artículos de consumo final , el 36% de los que contestaron afirmativamente, se debe a que estan en constante actualización acerca de los cambios o reformas que se efectuan en materia fiscal, además eventualmente efectuan retención a los transportistas que contratan para el traslado de sus mercancías.

16 ¿Sabe cuál es el porcentaje de retención en concepto de impuesto sobre la renta que debe realizarse en la resolución de juicios ejecutivos?

**Objetivo de la pregunta:**

Evaluar la preparación que el microempresario tenga en relación de casos de juicios ejecutivos.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	3	5%
NO	63	95%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 5% de los microempresarios, conoce que es el 10% sobre el monto de los intereses a pagar al acreedor o adjudicación del pago por algún bien mueble o inmueble, siempre que éste sea persona natural, en concepto del Impuesto sobre la renta a retener, y que lo han leído en las ultimas reformas a dicha Ley, sin embargo nunca se la ha presentado esta situación. El 95% desconocen por completo este aspecto de la ley o no interpretan con exactitud en que consiste un juicio ejecutivo, además este proceso judicial no ha sido necesario hasta la fecha con ningún deudor de sus negocios.

17. ¿Sabe cómo llenar los formularios de pago a cuenta y retención a empleados?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar si los microempresarios que conforman una sociedad o persona jurídica y efectuan retenciones a sus empleados, conocen con exactitud como elaborar los respectivos formularios del entero de pago a cuenta y retención de empleados.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	7	11%
NO	59	89%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

En el sector microempresario no esta conformado por sociedades o personas jurídicas, predominan los comerciantes individuales, esto se identifico por lo menos en la población sujeta a investigación, además se determino que no requiere en sí de una gran volumen de infraestructura o instalaciones físicas para el funcionamiento de sus negocios, razones por la cuales la cantidad de empleados en muchas ocasiones no sobrepasa de los cinco, por ejemplo una venta de ropa o de zapatos, salones de belleza, venta de electrodomesticos, etc., no tienen mucho personal y además los salarios promedios con los cuales remuneran a éstos oscilan entre los ¢1,200.00 y ¢2,000.00 por lo tanto no aplica lo relacionado con el art. 95 de la Ley que obliga a remitir lista de empleados de oficina con remuneraciones sujeta a retención, esto explica el por qué el 89% de encuestados no conocen o saben aplicar las tablas de retención, solamente el 7% contesto si poder utilizar dichas tablas y realizar el pago a cuenta, aunque actualmente no formen parte de ninguna sociedad.

18. ¿Sabe cuál es el período para enterar las sumas retenidas por servicios permanentes y eventuales?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar que el contribuyente conoce el período de presentación de dichas retenciones.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	24	36%
NO	42	64%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 36% de lo encuestados sabe cual es período de enterar las sumas retenidas por estos servicios permanentes y eventuales, así como las sanciones a las que se exponen por no realizarlo, mientras que el 64% no lo conoce ni aplica esta disposición de la Ley, en sus actividades comerciales.

19. ¿Conoce cuáles son las garantías para asegurar el

cumplimiento de obligaciones tributarias?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar si las garantías establecidas en el Art.80 de la ley son del conocimiento del microempresario.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	9	14%
NO	57	86%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Obtener la respuesta a esta pregunta, fue muy problemático para 100% de los encuestados, pues el interpretar en que consiste una garantía para el cumplimiento de obligaciones tributarias, no era muy claro, por lo que tuvo la necesidad de identificarles que en el art. 80 de la Ley establece dichas garantías, por lo que el 14% de respuestas afirmativas a la pregunta se considero como válida, por razones de que ellos (los encuestados) saben que el pagar en efectivo o su equivalente, les solventa de la obligación tributaria, el 86% de las respuestas no sabian de esta disposición de la Ley.

20. ¿Conoce cuáles registros exige la ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento para establecer la situación tributaria del contribuyente?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar si el microempresario sabe cuales son los registros mínimos que exige la ley según el caso, para determinar la situación tributaria de los sujetos pasivos del impuesto.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	29	44%
NO	37	66%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los resultados anteriores nos demuestran que el 44% de los microempresarios, aplican lo establecido en el Código de Comercio, que les obliga a llevar contabilidad formal, con sus respectiva documentacion, lo que a su vez implícitamente cumplen con lo regulado según el art. 94 de la Ley, mientras

que el 66% de las respuestas entienden que dicha disposición la cumplen con el hecho de llevar los libros legales de la Ley del IVA, por lo tanto desconocen exactamente a que clase de registros se refiere la ley.

21. ¿Conoce cuáles son las multas que se generan por infracciones que son reguladas por la Ley de Impuesto sobre la Renta?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si existe un completo conocimiento por parte de los microempresarios, de todas las multas que se generan por el incumplimiento de las disposiciones de la la Ley del impuesto sobre la Renta.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	12	18%
NO	54	82%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Con respecto a las multas hay que destacar que el 18% de los microempresarios que respondieron afirmativamente, hacen referencia a la multa generada por la presentación de la declaración, fuera del período prescrito, pero la totalidad de las multas contempladas en los art. 99,102,103,104 y 105 de la Ley, no las conocen éstos ni el 82% de los encuestados.

22. ¿Alguna vez ha pagado multas por incumplimiento a la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar la cuantía de microempresarios que han pagado multas, por incumplimiento de la aplicación de la ley y su reglamento.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	9	14%
NO	57	86%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 14% de la muestra respondió haber pagado más de alguna vez multa, pero únicamente por haber presentado su declaración del impuesto fuera del período tributario correspondiente,

específicamente se refieren a la aquella sanción del 5% del monto del impuesto con retardo no mayor al de un mes, según Art. 99, numeral a) de la Ley, por lo cual no se determinaron casos de pagos de multa correspondientes a retardos mayores de un mes. El 86% representa implícitamente a los microempresarios que siempre presentan a tiempo su declaración para evitar ser sancionados, y por lo tanto no han pagado multas por rendir declaraciones fuera del término prescrito ni tampoco a las demás señaladas en la Ley y su reglamento.

23. ¿Sabe qué debe hacer un contribuyente cuando no están parcialmente de acuerdo con algunas resoluciones oficiosas respecto a impuestos y multas?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar si el contribuyente se ha actualizado acerca de las las reformas de la ley, en lo que respecta a las resoluciones oficiosas efectuadas por la Dirección General.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	9	14%
NO	57	86%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los datos obtenidos en esta pregunta refleja el nivel muy bajo de microempresarios que saben que deben hacer ante estas resoluciones de oficio (únicamente el 14%), y el período para recurrir ante el Tribunal de Apelaciones, que según las últimas reformas a la Ley facultan al contribuyente a realizar, mientras que el 86% no sabría que hacer ante esta situación, lo que es muy preocupante.

24. ¿Sabe cómo controla la Dirección General de Impuestos Internos el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes?

**Objetivo de la pregunta:**

Identificar en que medida el contribuyente cree que la Dirección General pueda verificar la veracidad en el pago del impuesto reflejado en las declaraciones efectuadas por los contribuyentes.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	31	47%
NO	35	53%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los microempresarios comprendidos en el 47% que contestaron saber como controla de Dirección General de Impuestos Internos dichas obligaciones, y lo identifican que es a través de las fiscalización, lo cual es correcto, ya que en el Art. 113 de la Ley ,establece que por medio de la práctica de fiscalizaciones, verifica la liquidación o la renta de los sujetos que no hubieren declarado. El 53% de los encuestados no sabe de los medios de que se puede valer la Dirección General, para controlar a los contribuyentes evasores del impuesto.

25. ¿Sabe en qué consiste la caducidad y la prescripción de las acciones y derechos de la Dirección General de Impuestos Internos para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva?

**Objetivo de la pregunta:**

Conocer si el microempresario puede conceptualizar los términos de caducida y prescripción.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	8	12%
NO	58	88%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

De acuerdo a lo establecido en los artículos 69 al 74 del reglamento de la ley, en relación con el 8% de los microempresarios sabe identificar muy bien los conceptos de caducidad y prescripción, aunque sus períodos de vigencia respectivos no los tiene muy actualizado, determinar claramente cual es la diferencia entre prescripción y caducidad es para el 88% de la muestra casi imposible identificar, así como su conceptualización, esto es debido probablemente a que a la fecha de la investigación en ellos no se ha dado caso alguno de aplicación de dichos conceptos.

**CUESTIONARIO SOBRE LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

1. ¿Conoce los hechos generadores establecidos en la Ley del

IVA?

**Objetivo de la pregunta:**

Evaluar si el encuestado es capaz de identificar con exactitud todos los hechos generadores del pago del impuesto contemplados en la ley.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	39	59%
NO	27	41%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 59% de los encuestados identificó claramente los hechos generadores del impuesto, lo que les facilita efectuar sus transferencias de bienes muebles o de mercaderías según como lo determina la ley, el 41% restante de los encuestados tiene dudas en relación a que hechos originan la obligación del pago del impuesto, de conformidad al artículo 4,,7,11,14,16,71 y 74 de la ley.

2. ¿Sabe cuales hechos estan eximidos del IVA?  
(este apartado de la ley ha sido reformado con la derogación del articulo 44 y literal a) del artículo 45

**Objetivo de la pregunta:**

Evaluar si el encuestado tiene conocimiento sobre los hechos eximidos del impuesto en cuanto a transferencias de bienes muebles y prestación de servicios según artículo 45 y 46

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	32	49%
NO	35	51%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

De los resultados obtenidos se deduce que un 49% de los microempresarios encuestados, poseen mayor conocimiento de los hechos eximidos, hacen referencia a los articulos de la canasta básica; un 51% menciona únicamente la leche, frijoles y maíz, lo que implica un desconocimiento parcial de lo establecido en los artículos antes referidos.

3. ¿Sabe cómo calcular el débito fiscal en facturas y comprobantes de crédito fiscal?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar si el microempresario puede efectuar los cálculos del impuesto sin ningún tipo de dificultad, al momento de elaborar facturas, comprobantes de crédito fiscal, comprobantes de retención, notas de débito y crédito.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	49	74%
NO	17	26%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Un porcentaje del 74% de los encuestados, indicaron el dominio que tienen sobre el cálculo del impuesto trasladado en los comprobantes emitidos, lo cual constituye un elemento básico o esencial para el correcto cumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley, solamente el 26% contestó no saberlo, aunque si conocen el porcentaje actual del 13% del impuesto, pero que es su contador quien explica a sus empleados como deben efectuar dichos cálculos al momento de facturar.

4. ¿Sabe cuáles créditos fiscales son deducibles o no, del débito fiscal?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el encuestado puede identificar los créditos fiscales a los que tiene derecho deducirse contra su débito en el período fiscal de pago.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	23	35%
NO	43	65%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Se puede afirmar que este aspecto de la ley no es muy conocido por parte del sector microempresarial, solamente un 35% identifica que créditos fiscales son deducibles y cuales no, mientras que el 65% tiene dificultad en esta área de la



ley, creen ellos que todo el valor del IVA que aparece en los comprobantes de crédito fiscal y notas de débito, son deducibles.

5. ¿Considera que un cambio o devolución de bienes está tasado por el IVA?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si existe dificultad para el encuestado, determinar si es hecho generador las operaciones de cambios o devoluciones de bienes .

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	17	26%
NO	49	74%
TOTAL	66	100

**Conclusion:**

Del 100% de los encuestados solamente el 26%, manifiesta conocer el procedimiento de ley en base al artículo 62, para efectos de proceder al cambios de mercaderías o devoluciones, el 74% de la muestra manifiesta no conocer este aspecto y dentro se sus posibilidades tratan de no efectuar cambios o devoluciones y así evitar esta situación.

6. ¿Sabe en qué casos se debe utilizar la proporcionalidad para distribuir el crédito fiscal?

**Objetivo de la pregunta:**

Indagar en que medida los encuestados aplican la proporcionalidad del impuesto de conformidad a lo establecido en el artículo 66, cuando realizan ventas exentas en el período tributario.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	15	23%
NO	51	77%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Del 100% de los encuestados un 23%, conoce cómo y en que momento debe efectuar la proporcionalidad del crédito fiscal,

pues manifiestan haberla aplicado con anterioridad, pero para el 77% de los encuestados nunca la han aplicado y no han efectuado a la fecha ventas u operaciones exentas, y además buscarían asesoría contable para resolver este problema .

7. ¿Sabe cuáles contribuyentes no pueden reclamar créditos fiscales por la compra de víveres y alimentos?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar de que manera el encuestado interpreta las nuevas reformas a la ley en lo relacionado a la restricción del crédito fiscal por la compra de víveres y alimentos.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	40	61%
NO	26	39%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Sólo el 61% de los encuestados conoce exactamente la reforma a ley en su artículo 65, así como también las sanciones a las que se exponen los contribuyentes que no respeten esta disposición; el 39% restante no conoce a profundidad dicha reforma y manifiestan necesitar asesoría en dicho aspecto.

8. ¿Sabe cómo se solicita la devolución de crédito fiscal a aquellos contribuyentes exportadores?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si los contribuyentes exportadores conocen los procedimientos a seguir para obtener la devolución del crédito fiscal provenientes de los insumos utilizados en la producción de los bienes exportados.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	8	12%
NO	58	88%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los datos del cuadro anterior demuestran que únicamente el 12% de la población total de encuestados, sí conoce el procedimiento para reclamar dicho crédito a pesar de que no realizan exportaciones, mientras que, existe un 88% que contestó negativamente, lo cual es indicativo de que requieren asesoría.

9. ¿Sabe cuáles son las formas de extinción de la obligación tributaria del IVA?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar si el contribuyente conoce cuales son las alternativas de extinción de sus deudas con el fisco, que la misma ley le permite.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	20	30%
NO	46	70%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Del 100% de los encuestados, un 30% opina que dichos conceptos los interpretan básicamente como cancelación de la deuda tributaria sin mayor detalle, para el 70%, que es un porcentaje muy significativo requiere asesoría sobre la ley del IVA en este aspecto, pues no conocen ni interpretan con exactitud a que se refieren ambos conceptos y cual seria su diferencia. Significa entonces, que es muy importante que los microempresarios busquen como medida alternativa la asesoria de Contadores Públicos, para resolver tan delicada situación, lo cual es muy común, pero no lo correcto para el contribuyente.

10. ¿Puede usted elaborar la declaración mensual del IVA y cuál es su período de pago?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar si el encuestado elabora por si mismo las declaraciones del impuesto y las presenta en el período que la ley determina para el pago del mismo.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	29	44%
NO	37	56%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Es importante destacar que esta pregunta escudriña uno de los aspectos menos complicado de la ley , en el cual se esperaba que un 100% de los microempresarios las conociera, sin embargo solo el 44% si lo sabe, el 56% restante justifica

esta situación a dejar esta responsabilidad a su contador, sin embargo se le señaló la importancia de que deben ampliar sus conocimientos en esta ley.

11. ¿Sabe cuál es el plazo para presentar modificaciones a declaraciones de empresas que se dedican exclusivamente a la exportación de productos?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar si el encuestado exportador, conoce el plazo para presentar modificaciones a las declaraciones por errores en sus cálculos

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	3	5%
NO	63	95%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El resultado de que tan solo un 5% de los encuestados afirme conocer cual es plazo de estas modificaciones, se debe a que estas personas en cierta ocasión realizaron una exportación de mercaderías, y conocieron los aspectos básicos de la ley del IVA para esta tipo de transacciones, pero que sin embargo no fue necesario realizar modificación alguna a sus declaraciones; en la mayoría de los casos un 95% de los microempresarios no efectúan exportaciones de sus productos, trabajan a nivel local, por lo tanto no aplicaba para tal efecto de investigación esta pregunta, pero tampoco esto no es razón para ignorar esta disposición de la ley.

12. ¿Sabe cómo elaborar modificaciones a las declaraciones del IVA por errores en el pago y por comprobantes recibidos con retraso?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si el contribuyente puede elaborar correctamente las modificaciones a las declaraciones del impuesto cuando existan errores en sus cálculos y se reciban documentos con retraso.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	3	5%
NO	63	95%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

A este aspecto tan importante de la ley del IVA sólo el 5% de los encuestados sabe como efectuar las modificaciones las declaraciones ante éstas circunstancias, mientras que un 95% no tiene la capacidad de poder realizarlas, y manifiestan nuevamente que es su contador el que las efectúa.

13. ¿Sabe en qué casos se deben usar las notas de débito, notas de crédito, notas de remisión y comprobantes de retención?

**Objetivo de la pregunta:**

Verificar con los encuestados el uso correcto de dichos documentos al momento de emitirlos; de conformidad a lo previsto en los artículos 97, 98, 99, 100 y 101 de la ley.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	24	36%
NO	42	64%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los datos del cuadro anterior dieron como resultado que el 36% tiene la capacidad para elaborar adecuadamente los documentos de ley así como emitirlos aquellos contribuyentes, en que la situación lo amerite, la poca divulgación en la información práctica para la elaboración de dichos documentos, manifiestan el 64% de los microempresario, es en cierta forma razón por lo cual no estan muy concedores en estas áreas de la ley.

14. ¿Sabe de qué manera se han reformado las exigencias respecto a la impresión de los documentos establecidos por esta ley?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar si las reformas efectuadas con respecto a la impresión de los documentos referidos, han sido eficazmente divulgadas e interpretadas por los contribuyentes encuestados.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	12	18%
NO	54	82%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Del 100% de los microempresarios encuestados, sólo un bajísimo 18% conoce de las recientes disposiciones relacionadas con la emisión de los documentos exigidos por esta ley, el 82% lo desconoce.

15. ¿Conoce cuáles son los registros que debe llevar el contribuyente para asentar las operaciones concernientes al IVA?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si los requisitos que la ley señala para efectuar un eficiente control en el registro contable de las operaciones del contribuyente, están siendo cumplidas de conformidad y que son sancionadas por incumplimiento según artículo 121 de la ley.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	42	64%
NO	24	36%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los resultados reflejados en el cuadro anterior, demuestran que un 64% de los encuestados cumplen a cabalidad en cuanto a registros contable se refiere, el 36% no los cumplen en su totalidad.

Es de hacer notar que el mayor sector y el cual no es asesorado con respecto a las ley del IVA es el sector microempresario del sector comercio, que es hacia donde está orientado el estudio.

16. ¿Conoce cuáles son las multas que se generan por infracciones formales y sustantivas?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar el conocimiento que el encuestado tiene sobre las infracciones y sanciones en que incurre al incumplir la ley.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	17	26%
NO	49	74%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

El 26% de los encuestados conoce las multas generadas por infracciones establecidas en la ley, lo que les favorece el buen cumplimiento de la misma y así evitar pagos infructuosos por estos conceptos, mientras que el 74% de los encuestados no precisan en su totalidad cuales son las multas establecidas por la ley.

17.¿Alguna vez ha pagado multas por incumplimiento a la Ley del IVA?

**Objetivo de la pregunta:**

Determinar si los encuestados por alguna circunstancia han incurrido en infracciones que les haya obligado al pago de multas por incumplimiento de la ley del IVA.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	15	23%
NO	51	77%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

La relación entre estos resultados con los de la pregunta anterior parece no tener lógica, debido a que si el porcentaje para esta pregunta es del 23% de microempresarios que han pagado multas por infracción de la ley, se debería suponer que esto es debido a que muchos conocen de las mismas, y por ello es razonable que las eviten, sin embargo el porcentaje del 74% de los que no han pagado multas, no concuerda con los que conocen de las multas, pero al indagar sobre el tipo de multas a las que hace referencias el 23%, se debe únicamente al atraso en la presentación y liquidación del impuesto, y ninguna corresponde a de otra índole.

18.¿Conoce cuál es el límite de atraso con que cuentan los contribuyentes para efectuar las anotaciones en los libros de compras y ventas que exige la ley del IVA?

**Objetivo de la pregunta:**

Investigar con el encuestado si conoce el plazo que dispone la ley como máximo para el atraso en los registros del IVA.

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	43	65%
NO	23	35%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los datos del cuadro anterior, indican el 65% de los encuestados están actualizados sobre las reformas a la ley en cuanto a este requerimiento, el restante 35% desconce el referido plazo.

19.¿Sabe qué se debe hacer cuando un contribuyente no está de acuerdo con algunas resoluciones oficiosas respecto a impuestos y multas?

**Objetivo de la pregunta:**

Esencialmente se pretende investigar si el contribuyente esta en capacidad de efectuar los procedimientos que la ley le permite para afrontar las resoluciones oficiosas de impuestos y multas efectuadas por la Dirección General .

ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	9	14%
NO	57	86%
TOTAL	66	100

**Conclusion:**

Lamentablemente solamente un 14% de los encuestados saben con exactitud cuales son los procedimientos que deben hacer conforme a la ley, la mayoría representada por el 86% no sabría que hacer en caso de una resolución de ese tipo.

20.¿Sabe en qué consiste la liquidación de oficio del impuesto?

**Objetivo de la pregunta:**

Conocer si el contribuyente sabe que es una liquidación de oficio.



ALTERNATIVAS	RESULTADOS	
	ABSOLUTOS	PORCENTUALES
SI	5	8%
NO	61	92%
TOTAL	66	100

**Conclusión:**

Los resultados anteriores demuestran, que del 100% de los microempresarios encuestados, el 8% conoce que es una liquidación de oficio, se deduce la poca importancia que dan a este tipo de procedimientos de ley para la imposición.