

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



"PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA LA VALIDACIÓN DEL  
REGISTRO CONTABLE Y CONTROL TRIBUTARIO DE  
TRANSACCIONES EFECTUADAS A TRAVÉS DEL COMERCIO  
ELECTRÓNICO DE ACTIVOS INTANGIBLES"

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

ZURY GERARDINA VÁSQUEZ PÉREZ  
HENRY ADALBERTO MARTÍNEZ PÉREZ  
OSCAR ROBERTO RAMÍREZ RODRÍGUEZ

PARA OPTAR AL GRADO DE

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

JUNIO 2007

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMÉRICA

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria : Licda. Alicia Margarita Rivas de  
Recinos

Facultad de Ciencias Económicas

Decano : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretaría : Vilma Yolanda Vásquez de del Cid

Docente Director : Lic. Vicente Alvarado Rodríguez

Coordinador del seminario : Msc. Héctor Alfredo Rivas

Asesores : Lic. Edgar Ulises Mendoza  
Lic. Gilberto Díaz Alfaro

JUNIO 2007

San Salvador

El Salvador

Centro América

## AGRADECIMIENTOS

*A Nuestro Amado Señor Jesucristo, por ser tan maravilloso y habernos dotado de paciencia, humildad y conocimiento, para cumplir nuestra meta.*

*A Nuestra familia, amigos y seres queridos que nos apoyaron, por todo el amor, cariño, paciencia y sacrificio, brindado durante toda nuestra carrera.*

*A los catedráticos que con su conocimiento y experiencia nos instruyeron al desarrollo de nuestra vida profesional nos guiaron al éxito para lograr ser dignos estudiantes de la Universidad de El Salvador.*

LOS AUTORES

## ÍNDICE

RESUMEN .....	i
INTRODUCCIÓN .....	iii
CAPITULO I .....	1
MARCO TEÓRICO .....	1
1. REGISTRO CONTABLE Y CONTROL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE ACTIVOS INTANGIBLES. ....	1
1.1. ANTECEDENTES .....	1
1.2. GENERALIDADES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	6
1.2.1. DEFINICIÓN .....	6
1.2.2. CLASIFICACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	9
1.2.3. DIFERENCIAS ENTRE EL COMERCIO TRADICIONAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO .....	13
1.2.4. OPERACIONALIZACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	14
1.2.5. LA FIRMA DIGITAL Y EL VALOR PROBATORIO DEL DOCUMENTO ELECTRÓNICO. ....	19
1.3. BIENES INTANGIBLES COMERCIALIZADOS ELECTRÓNICAMENTE A TRAVÉS DE INTERNET .....	22
1.3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES. ....	24
1.3.2. REGISTRO DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL .....	37

1.4.	REGULACIÓN TRIBUTARIA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO A NIVEL INTERNACIONAL.....	38
1.5.	REGULACIÓN TRIBUTARIA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL SALVADOR.....	42
1.5.1.	LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES CORPORALES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....	43
1.5.2.	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....	54
1.6.	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA EL REGISTRO Y CONTROL TRIBUTARIO DE BIENES INTANGIBLES.....	61
CAPITULO II .....		68
2.	METODOLOGÍA Y DIAGNOSTICO DE INVESTIGACIÓN .....	68
2.1.	DISEÑO METODOLÓGICO.....	68
2.1.1.	TIPO DE INVESTIGACIÓN .....	68
2.1.2.	TIPO DE ESTUDIO .....	69
2.1.3.	UNIVERSO Y MUESTRA .....	69
2.1.4.	UNIDADES DE ANÁLISIS .....	71
2.1.5.	INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN. ....	72
2.2.	TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS .....	73
2.2.1.	TABULACIÓN Y PROCESAMIENTO DE DATOS .....	73
2.2.2.	ANÁLISIS DE DATOS .....	74
2.3.	DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	74
CAPÍTULO III .....		79

3.	PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA VALIDAR EL REGISTRO CONTABLE Y CONTROL TRIBUTARIO DE TRANSACCIONES EFECTUADAS A TRAVES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE ACTIVOS INTANGIBLES. ....	79
3.1.	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA ENFOCADOS AL CONOCIMIENTO DE LAS BASES CONTABLES APLICABLES A LOS ACTIVOS INTANGIBLES.....	81
3.2.	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA ENFOCADOS AL CONOCIMIENTO DE LAS BASES TRIBUTARIAS APLICABLES A LOS ACTIVOS INTANGIBLES.....	101
3.3.	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS AL CONOCIMIENTO GENERAL DE OPERACIONES (COMPRA-VENTA) DE ACTIVOS INTANGIBLES A TRAVÉS DE INTERNET (COMERCIO ELECTRÓNICO) .....	114
	CAPÍTULO IV.....	125
4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	125
4.1.	CONCLUSIONES .....	125
4.2.	RECOMENDACIONES .....	126
	BIBLIOGRAFÍA .....	127
	ANEXOS .....	130
	ANEXO 1: TABULACION DE ENCUESTAS .....	

## **RESUMEN**

La existencia de nuevas tecnologías de la información ha creado un mundo paralelo denominado "virtual", en donde las actividades habituales cuentan con un reflejo electrónico.

El comercio ha extendido sus brazos hacia ésta nueva realidad utilizando la red de redes para la instauración de mercados virtuales que permitan a las empresas o distribuidores ofertar sus productos y servicios. La atracción que Internet ejerce actualmente, asegura al proveedor la recepción de sus ofertas y publicidad, así como futuras compras. Esta nueva fase del comercio ha sido denominada "comercio electrónico".

Debe considerarse que el comercio electrónico comprende no sólo las ventas o adquisiciones que el empresario y el usuario realizaran a través de Internet, sino que engloba también todas las fases del negocio empresarial, siempre que éstas se realicen a través de la red. Así, podemos incluir la oferta de productos, la publicidad, los mensajes transmitidos entre los contratantes, el envío de bienes intangibles a través de la red (tales como programas de computación o textos), etc.

El comercio electrónico engloba entonces actos preparatorios (oferta del producto o servicio, consultas mediante correo electrónico por parte del usuario, etc.), así como actos conexos (publicidad del producto o servicio, competencia desleal, tutela de la propiedad intelectual, etc.).

El comercio electrónico, desde hace ya algunos años, ha sido practicado entre empresas que intercambian información comercial o adquieren productos y servicios entre sí. Dichas transacciones revisten seguridad y certeza pues estas compañías cuentan con la tecnología necesaria para aplicar un comercio electrónico sólido.

El punto importante de éste esquema de comercio es la apertura de enormes oportunidades para el comercio internacional y para la mejora de la competitividad internacional y en este contexto es necesario, considerar los efectos de las transacciones efectuadas a través de la red, de forma que la normativa contable y tributaria proporcionen integridad en el alcance de las mismas.

## **INTRODUCCIÓN**

La internacionalización de las operaciones contables es un fenómeno que surge a partir de los nuevos esquemas económicos, de los constantes avances en la tecnología y probablemente de una amplia variedad de circunstancias sociales y legales; y conlleva a la necesidad de una formación integral, que permita a los profesionales en contaduría pública, contar con las bases y los conocimientos para satisfacer las necesidades de su entorno, contribuyendo con ello al desarrollo económico en general.

En este sentido, surge la necesidad del desarrollo de ésta investigación, la cual se divide en cuatro capítulos: el primero muestra la teoría relacionada con el origen y aspectos generales del comercio electrónico, en el cual se abordan la definición, clasificación, forma de operar y diferencias en relación al comercio tradicional; además se describe una serie de bienes que son objeto de comercialización por medios electrónicos, y se plantea en forma general, la regulación nacional e internacional aplicada al comercio electrónico.

El segundo capítulo describe la metodología empleada para ejecutar la investigación, detallando, el tipo de estudio

realizado, la forma como se determinó la muestra, las unidades objeto de análisis y las técnicas e instrumentos utilizados.

Se presenta además, el diagnóstico de los datos recolectados en la investigación de campo, en él, se muestra mediante cuadros de resumen, la información y análisis de los resultados obtenidos entorno a la problemática en estudio.

En el tercer capítulo se presenta la propuesta de la investigación, la cual desarrolla en forma práctica y sencilla los procedimientos de registro y control aplicable a los activos intangibles que se comercializan a través de medios electrónicos, dicho capítulo se ha dividido en tres partes: la primera de ellas desarrolla los procedimientos de auditoria aplicables al tratamiento contable de los activos intangibles, en la segunda se desarrollan los procedimientos aplicables al tratamiento tributario de los activos intangibles y la tercera parte muestra los procedimientos de verificación en las diferentes etapas que se desarrollan en las operaciones realizadas a través de medios electrónicos.

El capítulo cuatro expone las conclusiones y recomendaciones que surgen de la investigación en conjunto y su objetivo esta

enfocado a describir en forma concreta los problemas y soluciones entorno a la problemática analizada.

Finalmente se detalla la bibliografía utilizada en el desarrollo de la investigación.

## **CAPITULO I**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **1. REGISTRO CONTABLE Y CONTROL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE ACTIVOS INTANGIBLES.**

##### **1.1. Antecedentes**

El comercio, actividad ancestral del ser humano, ha evolucionado de muchas maneras, pero su significado y su fin es siempre el mismo. Según el diccionario consultor de economía, el Comercio es "el proceso y los mecanismos utilizados necesarios para colocar las mercancías que son elaboradas en las unidades de producción y luego puestas en los centros de consumo, en donde se abocan los consumidores para adquirir bienes y prestación de servicios, además es el último eslabón de la cadena de comercialización".

En líneas generales, y con un sentido amplio, el comercio implica la investigación de mercado con el fin de interpretar los deseos del consumidor, la publicidad que anuncia la existencia del producto, la posibilidad de adquirirlo, y en que lugar, a la vez que se utilizan los métodos de persuasión, la

venta al por menor y finalmente la adquisición por parte del público.

A principios de 1920, en Los Estados Unidos apareció la venta por catálogo, impulsado por las grandes tiendas de mayoreo.

Este sistema de venta, revolucionario para la época, consistió en un catálogo con fotos ilustrativas de los productos a vender que permitía tener mejor llegada a las personas, ya que no había necesidad de tener que atraer a los clientes hasta los locales de venta. Esto posibilitó a las tiendas poder llegar a tener clientes en zonas rurales, que para la época en que se desarrolló esta modalidad existía una gran masa de personas afectadas al campo.

Además, otro punto importante de esto es que los potenciales compradores podían escoger los productos en la tranquilidad de sus hogares, sin la asistencia o presión de un vendedor. La venta por catálogo tomó mayor impulso con la aparición de las tarjetas de crédito; además de determinar un tipo de relación de mayor anonimato entre el cliente y el vendedor.

Con la ayuda de la televisión, surgió una nueva forma de venta por catálogo, también llamada venta directa, en la que los

productos eran mostrados con mayor realismo, y con la dinámica de que pueden ser exhibidos resaltando sus características. La venta directa es concretada mediante un teléfono y usualmente con pagos de tarjetas de crédito.

A principios de 1970, aparecieron las primeras relaciones comerciales que utilizaban una computadora para transmitir datos. Este tipo de intercambio de información, sin ningún tipo de estándar, trajo al mismo tiempo, mejoras de los procesos de fabricación en el ámbito privado, entre empresas de un mismo sector. Es por eso que se trataron de fijar estándares para realizar este intercambio, el cual era distinto con relación a cada industria. Un ejemplo conocido de esto es el caso de los supermercados mayoristas.

Estas empresas desarrollaron un sistema para procesar órdenes de pedido electrónicas, por el cual los clientes de estas empresas emitían órdenes de pedido (desde sus empresas) y ésta era enviada en forma electrónica.

Esta implementación trajo importantes beneficios, ya que se eliminaron gran parte de errores de entregas y se redujeron los tiempos de procesamiento de dichas órdenes. El beneficio fué

suficiente como para que la empresa instalara un equipo a sus clientes habituales.

Por otra parte, en el sector público el uso de éstas tecnologías para el intercambio de datos tuvo su origen en las actividades militares.

A finales de 1970 el ministerio de Defensa de Estados Unidos inició un programa de investigación destinado a desarrollar técnicas y tecnologías que permitieran intercambiar de manera transparente paquetes de información entre diferentes redes de computadoras, el proyecto encargado de diseñar esos protocolos de comunicación se llamó "Internetting Project" (de éste proyecto de investigación proviene el nombre del popular sistema de redes), del que surgieron el TCP/IP (Transmission Control Protocol)/(Internet Protocol) que fueron desarrollados conjuntamente por Vinton Cerf y Robert Kahn y son los que actualmente se emplean en Internet.

A través de este proyecto se logró estandarizar las comunicaciones entre computadoras y en 1989 aparece un nuevo servicio, la WWW (World Wide Web, Telaraña Global), cuando un grupo de investigadores en Ginebra, Suiza, ideó un método a través del cual empleando la tecnología de Internet enlazaban

documentos científicos provenientes de diferentes computadoras, a los que podían integrarse recursos multimedia (texto, gráficos, música, entre otros).

Lo más importante de la WWW es su alto nivel de accesibilidad, que se traduce en los escasos conocimientos de informática que exige de sus usuarios.

El desarrollo de éstas tecnologías y de las telecomunicaciones ha hecho que los intercambios de datos crezcan a niveles extraordinarios, simplificándose cada vez más y creando nuevas formas de comercio, y en este marco se desarrolla el Comercio Electrónico.

Lo que ha ocurrido en los últimos años es que el uso de Internet ha acelerado el uso de éste tipo de comercio, lo que antes se hallaba limitado a las empresas o determinados países con desarrollo tecnológico, hoy ya es posible gracias a la incorporación de la misma, lo que ocurre es que en los países en vías de desarrollo, el proceso es mas lento pero con el tiempo y gracias a la Globalización, el mundo en el futuro se manejará a través del comercio electrónico.

## **1.2. Generalidades del comercio electrónico**

Con el correr de los años ha surgido una gran cantidad de nuevos tipos de transacciones, muchas de las cuales no difieren de las que ya existían, con la diferencia que actualmente se realizan a través de medios electrónicos.

Estas transacciones se realizan en función de la creciente demanda de bienes y servicios, y del avance tecnológico, en las cuales se crean oportunidades de implementar modelos más ágiles y eficientes en el desarrollo del comercio internacional.

### **1.2.1. Definición**

Ampliamente se define el comercio electrónico como "la aplicación de la avanzada tecnología de información para incrementar la eficacia de las relaciones empresariales entre socios comerciales"<sup>1</sup>.

O sencillamente "Es el uso de la tecnología computacional y de telecomunicaciones que se realiza entre empresas o bien entre

---

<sup>1</sup>Automotive Action Group in North America

vendedores y compradores, para apoyar el comercio de bienes y servicios."

Conjugando éstas definiciones podemos decir que el comercio electrónico es una metodología moderna para hacer negocios que detectan la necesidad de las empresas, comerciantes y consumidores de reducir costos, así como de mejorar la calidad y la entrega de los bienes y servicios. Por lo tanto no debe seguirse contemplando el comercio electrónico como una tecnología, sino que es el uso de la tecnología para mejorar la forma de llevar a cabo las actividades empresariales.

Ahora bien, el comercio electrónico se puede entender como cualquier forma de transacción comercial, en la cual las partes involucradas interactúan de manera electrónica en lugar de hacerlo de manera tradicional con intercambios físicos o trato físico directo.

La característica que define al comercio electrónico es que los sujetos que interactúan hoy en día en la red lo hacen en forma virtual no haciéndolo físicamente, el único contacto con sus clientes, lo tienen a través de los servidores, donde se produce un intercambio de datos, información, compras, ventas, asesoramientos técnicos postventa.

Actualmente la manera de comercializar se caracteriza por el mejoramiento constante en los procesos de abastecimiento, y como respuesta a ello los negocios a nivel mundial están cambiando tanto su organización como sus operaciones.

El comercio electrónico es el medio de llevar a cabo dichos cambios dentro de una escala global, permitiendo a las compañías ser más eficientes y flexibles en sus operaciones internas, para así trabajar de una manera más cercana con sus proveedores y estar más pendiente de las necesidades y expectativas de sus clientes.

Además permiten seleccionar a los mejores proveedores sin importar su localización geográfica para que de esa forma se pueda vender a un mercado global.

El comercio electrónico no es un fenómeno nuevo. Hace varios años las empresas intercambian datos a través de distintas redes de comunicación. Hasta hace poco el comercio electrónico se limitaba a relaciones Inter-empresariales a través de redes propias.

Pero la fuerte expansión de Internet ha logrado que este tipo de comercio se expanda en forma acelerada por todo el mundo.

### 1.2.2. Clasificación del comercio electrónico

De acuerdo a los canales de distribución el comercio electrónico puede dividirse en:

- **Indirecto:** Consiste en adquirir bienes tangibles, utilizando medios tradicionales para hacer la entrega física de los mismos. Esta clase de comercio depende de factores externos como por ejemplo, la eficiencia de los sistemas de transportes.
- **Directo:** Es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "en línea" (programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

Esta clasificación resulta sumamente importante, debido a que el comercio indirecto no tiene ninguna diferencia con las ventas telefónicas, pero en el comercio directo, la venta de música, diseños o software, etc. que pueden prestarse de una computadora personal a otra, son inmateriales y viajan por la red, por lo

cual resulta necesario comprender adecuadamente cada uno de los tipos de bienes y servicios prestados del exterior.

La revolución del comercio electrónico es justamente la venta directa, es decir cuando la entrega del bien se realiza a través de medios electrónicos. En general cuando se efectúa este tipo de transacción, el pago se concreta por un medio electrónico de pago.

El comercio electrónico no se queda solamente como fuente de un solo usuario y de un comprador sino también se extiende a una gama de sujetos en los cuales se logran distinguir diferentes formas de llevar a cabo la comercialización de bienes tangibles e intangibles.

Estas formas de comercialización, toman en cuenta los diferentes agentes que intervienen y entre ellas se tienen las siguientes:

- El comercio denominado como business to business o conocido bajo la abreviatura B2B, significa comercio entre empresas, en la que éstas se interrelacionan para llevar a cabo la comercialización de toda clase de bienes y productos ofertados en el espacio virtual de la Web.

El B2B ha venido impulsado fundamentalmente por la creación de páginas Web para agrupar compradores. Así, encontramos, por ejemplo: empresas de alimentación, químicas u hostelería, entre otros. Las compañías se agrupan para crear dichas páginas aglutinando fuerzas lo que les permite negociar en mejores condiciones. El mantenimiento de las páginas se produce pidiendo una cuota por cotizar o cobrando a los socios una comisión del negocio.

Algunas de las ventajas que aporta el B2B para los compradores son:

- Posibilidad de recibir mayor número de ofertas.
  
- Abaratamiento del proceso: menos visitas comerciales, proceso de negociación más rápido, etc. Por tanto, los compradores pueden pedir una reducción de precios en virtud del menor costo de gestión.
  
- El comercio business to customer conocido comúnmente como comercio B2C (empresas a consumidor), es decir, el comercio electrónico que realizan las empresas con los particulares.

Potencialmente, tiene un gran recorrido a largo plazo y en la actualidad se va asentando en sectores como la distribución de alimentos. Así, las grandes cadenas de supermercados e hipermercados ya disponen en sus portales (pagina Web de entrada que sirve de paso para acceder a las distintas ventanas) de aplicaciones de venta a través de Internet. Otro ejemplo en B2C es el mayorista de libros, música y otros productos.

- Otro estereotipo para llevar acabo la comercialización electrónica de bienes es el llamado comercio customer to customer, conocido comúnmente como C2C (de consumidor a consumidor), el cual se refiere a las transacciones privadas entre consumidores que pueden tener lugar mediante el intercambio de correos electrónicos u otra forma de tecnología análoga.

Un método sencillo para que las empresas se inicien en el comercio electrónico consiste en colocar una oferta especial en el sitio Web y permitir a los clientes realizar sus pedidos en línea. No es preciso hacer los pagos vía electrónica.

**1.2.3. Diferencias entre el comercio tradicional y comercio electrónico**

La principal característica del comercio a través de la red, radica en la ausencia de la relación física entre el demandante y el oferente, la única constancia que queda es un documento digital y su contenido. El comercio por medios electrónicos plantea algunas diferencias en relación al comercio tradicional, entre ellas se establecen las siguientes:

**CUADRO 1: DIFERENCIAS ENTRE COMERCIO TRADICIONAL Y ELECTRONICO**

<b>Comercio Tradicional</b>	<b>Comercio electrónico</b>
Sólo entre empresas.	Empresas - consumidores (B2C) Empresas - empresas (B2B) Usuarios - usuarios (C2C)
Círculos cerrados, a menudo específicos de un sector.	Mercado mundial abierto
Número limitado de participantes	Número ilimitado de participantes.
Redes cerradas propias	Redes abiertas, no protegidas.
Participantes conocidos y dignos de confianza	Participantes conocidos y desconocidos
La seguridad forma parte del diseño de la red	La seguridad y autenticación son necesarias
El mercado es un círculo.	La red es el mercado

#### **1.2.4. Operacionalización del comercio electrónico**

Generalmente, se tiene la idea de una persona frente a un computador, visitando sitios y realizando compra; ya que el comercio electrónico abarca muchas técnicas, ya sean de marketing, de software, de hardware y muchos otros componentes relacionados, los cuales permiten hacer de esta nueva tecnología, una de las más innovadoras en los últimos años.

El comercio electrónico no es solamente una forma de realizar operaciones mercantiles de forma rápida y precisa, sino, es parte de la evolución misma del comercio en la globalización tecnológica, que acerca a individuos, para conformar un mercado mundial virtualmente infinito, lleno de bienes que pueden ser obtenidos desde la comodidad de cada hogar en el mundo entero.

Podemos ubicar también, una serie de fases (VER FIGURA A) entre las cuales conforman parte importante del comercio electrónico, las siguientes:

- **Reconocimiento de la unidad buscadora o intermediaria**

Consiste en la utilización de un buscador (puede ser Yahoo, Google, altavista, etc.) que permita al individuo acceder a

cualquier empresa por medio de un sitio virtual denominado "portal" en el cual se podrá obtener bienes y servicios dentro de la comodidad de cualquier sitio que posea acceso a Internet.

- **Ubicación de la oferta en línea**

Consistente en la colocación de la oferta dentro de una página Web utilizada por el oferente, para dar a conocer sus diferentes productos. Puede recurrir a diversas herramientas disponibles, como la ubicación de su sitio en motores de búsqueda. Desde el punto del demandante esta es la fase que permite conocer los bienes y servicios que se comercializan por medio de las páginas Web.

- **Proceso de selección de un pedido**

A través de los diferentes catálogos o presentaciones que ubique el oferente en su sitio Web, éste guiará al comprador para que logre tomar su decisión y efectúe el pedido.

El pedido se podrá tomar siguiendo las ayudas ubicadas dentro de cada portal, los cuales brindaran un asesoramiento al comprador, al momento de efectuar la operación.

- **Confirmación del pedido**

Una vez decidido el comprador sobre los bienes y/o servicios que desea adquirir, el sitio Web deberá proveerlo de una opción que le permita visualizar cual va a ser su pedido y las condiciones del mismo entre las cuales puede existir un contrato de por medio.

- **Recepción de datos del pago**

Se debe sugerir las formas de pago electrónico disponibles, recordando en todo momento, que en el acto que se acepte la oferta se confecciona el pago.

- **Procesamiento del pago**

La página Web del oferente proporciona asistencia al comprador para que éste, de forma electrónica autorice a un procesador de tarjetas de crédito o débito a rebajar de su cuenta el monto correspondiente al pedido seleccionado y quede así perfeccionado el contrato de compraventa electrónica.

- **Confirmación del pago**

Simple formalidad para indicarle al comprador el monto debitado de su tarjeta de crédito o débito, el número de transacción y el número de autorización (en los casos en que procede), así como a nombre de quien deberá aparecer el débito en el estado de cuenta del comprador o del tarjeta habiente que pagó la transacción y que perfeccionó el contrato.

- **Emisión de la factura o comprobante de adquisición**

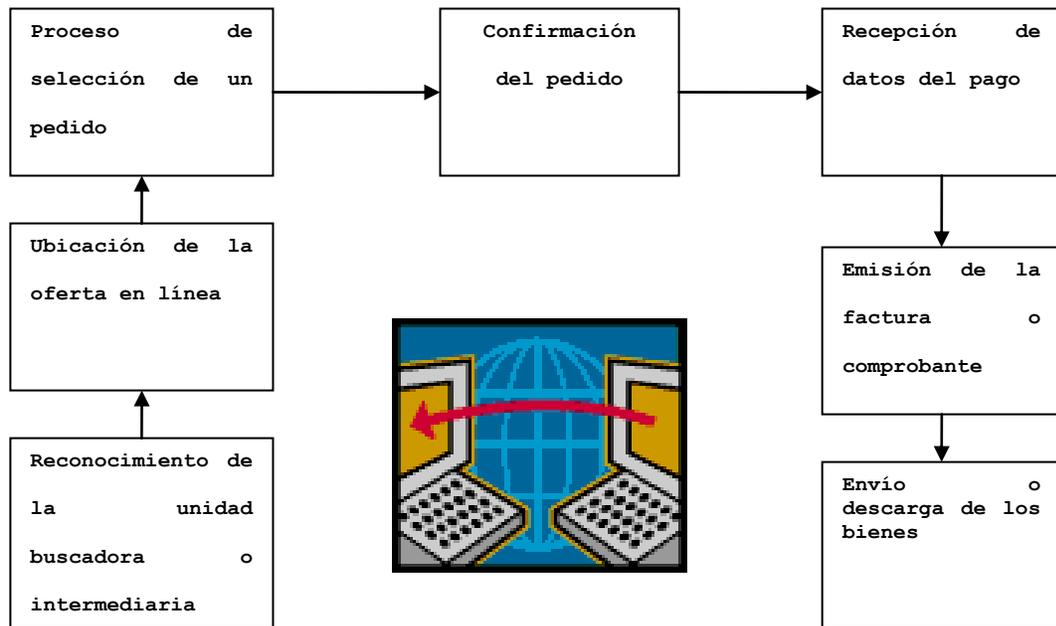
Algunas jurisdicciones ya obligan a sus oferentes a la emisión de facturas o comprobantes que den seguridad de la existencia del contrato de compraventa electrónica entre las partes contratantes.

- **Envío o descarga de los bienes y/o servicios transados**

En el caso de las compras de bienes y/o servicios que deben ser entregados de forma electrónica, este paso permite la adquisición de los mismos y deberá contemplar la posibilidad para que el oferente pueda acceder a los archivos adquiridos, o en su defecto, que pueda proceder a descargarlos en su computador.

FIGURA A

ESQUEMA BÁSICO DE LA OPERACIONALIZACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO



### **1.2.5. La firma digital y el valor probatorio del documento electrónico.**

Se trata de dos temas fundamentales; estos son: 1) el necesario reconocimiento legal que debe hacerse de los mecanismos de encriptación o protocolos de seguridad de las transacciones, en formas de resguardar la confidencialidad o seguridad, la integridad, la autenticación o autenticidad y particularmente la "no repudicación" de los contratantes en las operaciones de comercio; y 2) la forma de probar en juicio los términos en que efectivamente se acordó y realizó una operación de comercio vía redes.

#### **La firma digital.**

En materia mercantil la tradicional firma manuscrita u ológrafa, que implica la asunción de autoría de una declaración de voluntad por parte del sujeto que suscribe un documento, se reemplaza por una firma digital o "llave" magnética, mucho más segura o de mayor fiabilidad técnica y que permite comprobar adecuadamente la identidad del autor o emisor de un documento o mensaje, así como también el contenido concreto del mismo y los términos reales en que fue aceptado por el receptor. Ambos signos, de la firma manuscrita y/o digital, identifican a las

personas que las emiten y les atribuyen a sus titulares el contenido de documentos determinados -soportados en papel o magnéticos- que son refrendados.

Junto con las medidas técnicas de resguardo y certeza provistas por la criptografía, para disponer de un entorno seguro en relación con la autenticación electrónica, jurídicamente se ha regulado la existencia de entidades que certifiquen y publiciten las firmas digitales que se usen o, dicho de otro modo, que autentican la identidad de los emisores y receptores que envían o reciben los mensajes firmados.

Así, al lograrse que el receptor de un mensaje sepa indudablemente que el emisor del mismo es realmente quien dice ser, se alcanzan mayores grados de confianza en las relaciones comerciales y de aceptación cultural de los medios electrónicos de pago.

A estos terceros ajenos a la relación contractual en sí misma se les denominan "instituciones de fiabilidad o confianza" o "autoridades certificadoras", y constituye una opción de política legislativa el determinar que quien confirme la identidad de los contratantes en el ciberespacio sea un órgano estatal, un funcionario dotado de fe pública, un banco respecto

a sus cuentacorrentistas, o una empresa particular de aquellas proveedoras de servicios de certificación de firma electrónica.

Una tendencia en materia de certificación de firma electrónica ha sido la creación de los llamados "caber-notarios", aunque en algunos países, donde existen figuras más amplias como es el caso de los "fedatarios", se han otorgado facultades certificadoras a todas aquellas personas investidas de fe pública. Pero, la práctica del comercio electrónico propiamente tal (aquel que implica transferencia electrónica de valores o pagos en línea) busca abaratar los costos y agilizar las operaciones.

Las características de la autoridad certificadora y las normas legales que la regulen serán distintas, según se trate de usar firmas electrónicas exclusivamente entre empresas y particulares, cuando intervienen particulares y entes públicos, o cuando se utilizan mecanismos de firma digital exclusivamente entre órganos estatales al interior de la Administración.

### **1.3. Bienes intangibles comercializados electrónicamente a través de Internet**

De acuerdo a la definición brindada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio en sus directrices, éste término comprende los derechos de utilización de activos industriales, tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos, así como la propiedad literaria y artística y los conocimientos técnicos secretos (Know- How).

Entre los bienes intangibles comercializados electrónicamente (VER FIGURA B) se encuentran los siguientes:

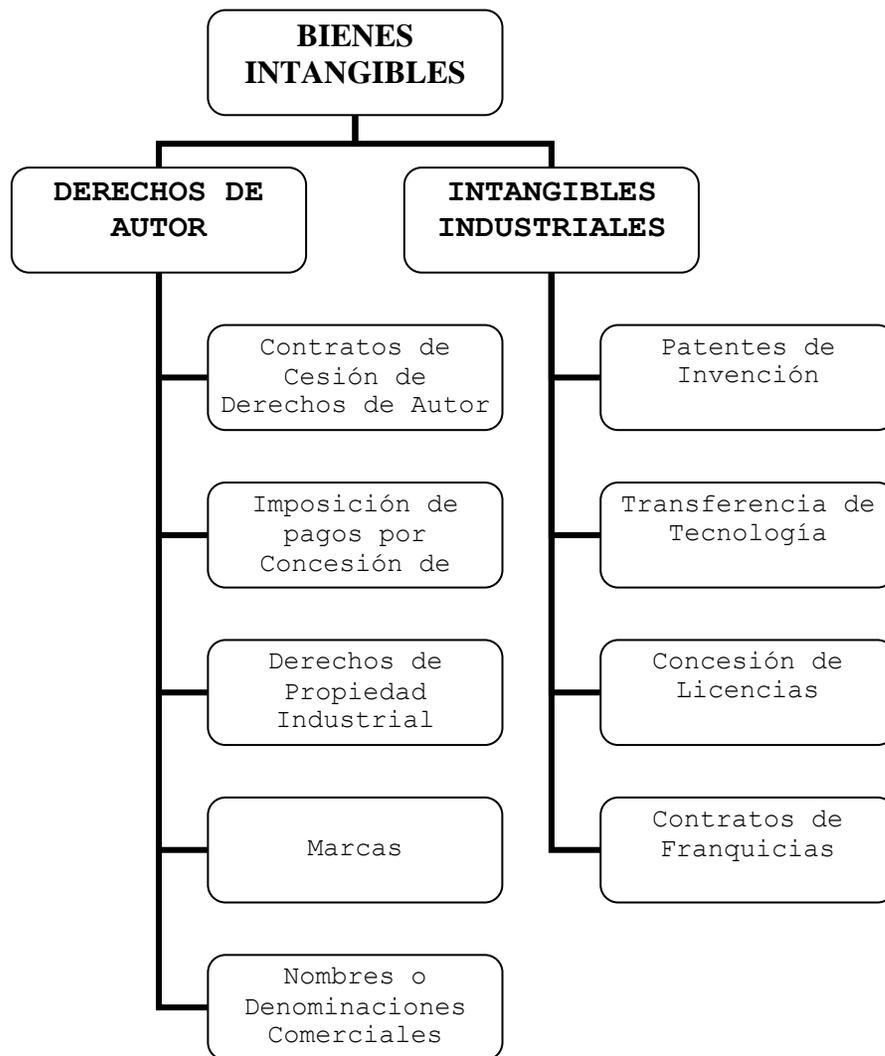
#### **Derechos de Autor**

- Contratos de Cesión de Derechos de Autor
- Imposición de pagos por Concesión de Derechos
- Derechos de Propiedad Industrial
- Marcas
- Nombres o Denominaciones Comerciales
- Contratos de uso y goce de Licencias
- Contratos de Franquicias

### Intangibles Industriales

- Patentes de Invención
- Transferencia de Tecnología
- Concesión de Licencias

**FIGURA B: BIENES INTANGIBLES COMERCIALIZADOS ELECTRÓNICAMENTE**



### **1.3.1. Clasificación de los activos intangibles.**

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual distingue, dentro de los bienes intangibles, dos categorías o conjuntos de derechos:

Por una parte los derechos de autor (Bienes intangibles de comercialización) y por otra, la titularidad de propiedad industrial (Bienes intangibles de industria).

Dentro de la primera incluye los derechos correspondientes a obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales; en cuanto a la segunda encuadra las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales, denominaciones de origen, y secretos industriales o comerciales.

Del mismo modo, también se diferencia la propiedad artística o literaria de aquella que se denomina "propiedad industrial de la empresa", definiendo a esta última como el conjunto de bienes intangibles asociados a actividades productivas o de prestación de servicios, incluyendo las de comercialización.

- **Derechos de autor**

De acuerdo a la definición brindada por el OMPI<sup>2</sup>, comprenden los derechos por obras artísticas o literarias, "es decir, creaciones originales en los campos de la literatura y de las artes". Estas creaciones pueden transmitirse por medio de palabras, símbolos, música, ilustraciones, objetos tridimensionales o combinaciones de estos elementos.

Dentro de las distintas obras protegidas por las legislaciones de propiedad intelectual, podemos enunciar las siguientes:

- Obras literarias: cualquier tipo de escrito (novela, cuento, etc.), con independencia de su forma (libro, folleto, periódico, obras no impresas, etc.), finalidad (distracción, publicidad, propaganda, etc.), contenido (ficción o realidad) y sean éstas publicadas o inéditas.
- Obras musicales (canciones, óperas, revistas musicales, etc.).
- Obras artísticas (pinturas, esculturas, etc.), cualquiera que sea su contenido (figurativo o abstracto) y finalidad

---

<sup>2</sup> Organización Mundial de Propiedad Intelectual

(arte puro o publicidad). Las Obras fotográficas, cualesquiera sean sus temas y la finalidad con que se hayan producido.

- Obras audiovisuales (películas).

La protección legal de los derechos de las obras se basa en permitir su uso únicamente a aquellos sujetos autorizados por el autor o persona física o jurídica (Registrada en el CNR<sup>3</sup>), a quien éste haya cedido la titularidad de los mismos.

Dicha utilización puede consistir en la copia o reproducción de la obra, su distribución al público, alquiler de las reproducciones confeccionadas (como por ejemplo programas de computación), su transmisión por cable, radio o televisión y a realizar grabaciones sonoras en los casos de interpretaciones de obras musicales.

#### o **Contratos de cesión de derechos de autor.**

Constituyen instrumentos jurídicos a través de los cuales se realiza la transferencia de la titularidad de la obra o los derechos a su explotación mediante reproducción o transmisión,

---

<sup>3</sup>Centro nacional de registros

por parte del autor original hacia determinado individuo o entidad, recibiendo una única contraprestación pecuniaria en el caso de cesión plena de los derechos o importes periódicos (regalías fijas mensuales o porcentajes sobre ventas) en el caso de cesión parcial de derechos.

o **Imposición de pagos por concesión de derechos**

La definición expuesta se aplica tanto en ocasión de la Realización de un trabajo independiente (la concesión del autor de los derechos a utilizar su obra), del desarrollo de actividades llevadas a cabo en el marco de una explotación industrial o comercial (por ejemplo, en el caso de un editor que cede los derechos sobre una obra literaria) o de la concreción de transacciones efectuadas independientemente de las actividades del creador o titular original (por ejemplo, la cesión de derechos por parte de sus herederos).

Los contratos de cesión parcial pueden incluir cláusulas que habiliten al autor a ejercer una supervisión sobre las adaptaciones o las reproducciones realizadas por el adquirente de los derechos.

o **Derechos de propiedad industrial e intelectual.**

Un "sitio Web" tiene tres elementos susceptibles de ser protegidos mediante el derecho de autor: la información que contiene, el diseño gráfico y el código fuente que debe ser interpretado por el programa navegador o "browser". Aunque el contenido es el que genera a los usuarios de Internet la necesidad de visitar una página Web, el diseño gráfico es el que le da su atractivo y hace que el usuario se sienta cómodo. En muchos casos, es el diseño gráfico el que, a través de las revistas especializadas, hace que los usuarios se sientan atraídos por esa URL<sup>4</sup>.

En el comercio tradicional, se intenta, a través de la publicidad, que la oferta sea atractiva para el consumidor potencial de un producto o servicio. En Internet, existe un gran empeño en que el atractivo de la oferta comercial sea incluso superior al que se daría en las actividades tradicionales. Este fenómeno tiene su explicación en diversas causas, entre las que cabe destacar las siguientes:

---

<sup>4</sup>Unidad de Relación en Línea

a. Al no estar presentes las partes, la imagen corporativa de la empresa depende de la apariencia estética y los contenidos de la página Web.

b. El usuario no puede apreciar directamente la calidad de los productos, por lo que debe tomar como referencia las fotografías y las explicaciones técnicas introducidas en la página Web.

c. El aspecto estético, la comodidad del usuario, la capacidad de sorpresa que ofrezca la disposición de los contenidos, la accesibilidad de los menús, entre otros, son los elementos que diferenciarán una página Web con éxito de los demás.

Este esfuerzo invertido en el diseño estético y funcional de la página Web debe ser protegido jurídicamente no sólo porque constituye una creación intelectual, sino también porque representa una estrategia comercial de la empresa que puede ser copiada o imitada por la competencia.

El contenido puede estar formado por obras independientes, que gozan de protección jurídica como creaciones intelectuales, pero también puede contener información o datos que no pueden ser considerados como obras protegidas, pero que al estar dispuestas

y ordenadas de una manera singular, constituyen una creación intelectual.

Las empresas que introducen y mantienen una página Web en Internet son a la vez proveedores y consumidores de la llamada industria de contenidos, puesto que generan información, y la enlazan con información preexistente, que se halla en su servidor o en otros sitios, al mismo tiempo que utilizan la información elaborada por otros autores.

Una página Web es por lo tanto, una obra compuesta formada por trabajos de nueva creación, obras preexistentes y unos menús de búsqueda, navegación y clasificación de la información. Todo ello va enlazado y sistematizado según el criterio del editor o autor de la obra principal.

○ **Marcas.**

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual define a la marca como "un signo que sirve para distinguir los productos o los servicios de una empresa de los de otras empresas". Agregando que "este signo puede estar formado en particular por una o varias palabras distintivas, letras, números, dibujos o imágenes, emblemas, colores o combinaciones de colores, pudiendo

ser tridimensional, como la forma del envase o embalaje del producto siempre que no sea una mera consecuencia de su función”.

En la mayoría de los países, a efectos de lograr una protección efectiva para la marca, es necesaria que ésta sea registrada en una Oficina del Estado. Dicho trámite se cumple respecto de productos o servicios, líneas de productos o servicios, específicamente individualizados. A partir de dicho momento, ningún individuo o empresa puede utilizarla para identificar iguales o similares mercaderías, excepto que se trate del titular del derecho o de un sujeto autorizado por éste. En relación a lo señalado precedentemente cabe hacer dos aclaraciones:

a) La marca podrá ser utilizada por terceros para distinguir productos no comprendidos dentro de aquellos para los cuales se ha registrado la misma. Por ejemplo, si existe una marca de televisores y radio-grabadores, podrá ser utilizada para identificar artículos como cocinas o lavadoras, en tanto que no se haya incluido estos productos al efectuar la inscripción en el registro.

b) Además de la utilización de la marca, también estará prohibido cualquier uso no autorizado de un signo similar a la marca registrada, cuando dicho uso pueda conducir a error a los consumidores.

o **Nombres o denominaciones comerciales.**

Es la designación a menudo, del nombre de una persona o empresa que permite identificar al fabricante de un artículo en particular dentro del mercado. Puede tener igual fuerza de penetración que la de una marca comercial, pudiéndose encontrar registrado a fin de obtener protección legal.

En particular, es muy importante el uso de nombres comerciales en determinados rubros, como el farmacéutico y el electrónico donde la denominación del laboratorio o del fabricante tiene gran peso en la promoción de ventas de gran número de productos. Lo mismo acontece en el campo de la indumentaria (Estudio histórico de la vestimenta de una persona para adorno) con la utilización de nombres de personajes famosos, diseñadores de moda, deportistas, artistas, etc., que constituyen factores de comercialización muy importantes.

- **Bienes intangibles de industria.**

Son derechos de propiedad intelectual afectados esencialmente a la producción de bienes o la prestación de servicios. A diferencia de los intangibles de comercialización, son el resultado de actividades de investigación y desarrollo, mediante la realización de inversiones costosas y riesgosas. Por esto la empresa que ha incurrido en tales costos trata de recuperarlos mediante la incorporación de un sobreprecio en los bienes fabricados mediante los avances tecnológicos logrados o a través de distintos tipos de contratos de transferencia de tecnología.

- **Patentes de invención.**

A fin de tratar este concepto, primeramente debe establecerse qué se entiende por invención. En este sentido, la OMPI expresa que "la invención es una idea nueva que permite en la práctica la solución de un problema determinado en la esfera de la técnica".

- **Formas de transmisión de derechos.**

Los derechos de uso de un intangible de comercialización pueden ser transferidos por su propietario a terceros, ya sea en forma

total o parcial. En el primer caso existirá venta del intangible, mientras que en el segundo se tratará de un contrato de cesión de uso o de explotación. En este último, los contratos más comunes son los siguientes:

- i) Contrato de licencia;
- ii) Contrato de franquicia.

A continuación se brindarán los aspectos esenciales de ambos tipos de contratos.

- i) Contratos de licencia.

Consiste en la cesión de la marca o denominación comercial, por parte del propietario de ésta (licenciante), a un individuo o entidad jurídica (licenciataria), para su explotación comercial en forma exclusiva en un determinado espacio geográfico y por cierto lapso de tiempo. Dicha explotación consistirá en la identificación de los productos de fabricación propia del licenciataria o adquirida por éste a terceros no involucrados en el contrato, mediante el uso del distintivo, para lo cual deberá abonar una contraprestación consistente en un determinado porcentaje (regalías o cánones) sobre las ventas realizadas bajo el bien licenciado.

El acuerdo puede incorporar determinadas condiciones, como por ejemplo la no concesión por parte del titular del derecho, de licencias que permitan su utilización en productos de similares características que los comercializados dentro del espacio geográfico comprendido en el contrato; el compromiso del licenciatarario de no usar la marca fuera del espacio geográfico licenciado; y la facultad del licenciante de realizar controles de calidad de los productos elaborados por el licenciatarario.

ii) Contratos de franquicia.

Es un contrato en virtud del cual una persona (el franquiciante) otorga a otra (el franquiciado) el derecho a desarrollar una determinada actividad o negocio bajo el nombre comercial del primero y utilizando su marca registrada o logo, por un período de tiempo determinado y dentro de un área geográfica definida, recibiendo como contraprestación el pago de un determinado canon.

Si bien algunos autores incluyen a este tipo de contrato dentro de los acuerdos de licencia, algunas de sus características obligan a su diferenciación, entre las cuales se pueden enunciar las siguientes:

1) Comprenderá una actividad o forma de servicio que ya ha sido probada para crear una fórmula de operación que ha funcionado con éxito en otro lugar.

2) El franquiciante se compromete a brindar una fórmula o método para la conducción de las operaciones (conocido como "blueprint") y a asistir al franquiciado en lo que sea necesario para llevar adelante el manejo del negocio (publicidad, organización, entrenamiento del personal, etc.).

3) Existe independencia jurídica y económica entre las partes contratantes; no se admite este tipo de contratos entre partes vinculadas; además, el franquiciante no participa en la propiedad del establecimiento franquiciado, encontrándose éste bajo libre disponibilidad del franquiciante.

4) El franquiciante estará obligado a efectuar una inversión inicial en el negocio y a partir de allí a pagar regalías, consistentes en un precio determinado o un porcentaje de las ganancias. A su vez, puede encontrarse forzado a comprar parte o todos los artículos y/o maquinarias provistos por el franquiciante.

5) El franquiciante estará habilitado para imponer controles de calidad respecto de la forma en la cual el franquiciado conduce el negocio objeto del contrato.

6) Existe una relación bilateral de exclusividad, ya que por un lado el franquiciante asegura al franquiciado el monopolio en la explotación del negocio dentro del espacio geográfico establecido en el contrato, y por su parte este último se compromete a comercializar únicamente los productos o servicios provistos por aquel.

De acuerdo a los factores enunciados, se puede concluir que, a diferencia del contrato anterior, en esta modalidad existen elementos que pueden incluirse dentro del concepto de transferencia de tecnología (venta de maquinarias, transmisión de experiencias comerciales, know-how, etc.), además de la simple transmisión de uso de la marca.

### **1.3.2. Registro de la Propiedad Intelectual**

La inscripción ante el RPI es uno de los medios que pueden utilizarse para demostrar la existencia de un derecho prioritario y exclusivo sobre los contenidos, el diseño gráfico y el código fuente de un Web, pero debe advertirse que no

constituye una prueba indestructible sobre la titularidad de determinada obra, sino que constituye una mera presunción de dicha titularidad.

La inscripción en el RPI no es obligatoria ni es un requisito previo para llegar a ser el titular del copyright sobre un Web, ya que la Ley establece que la titularidad nace en el momento de su creación.

La inscripción, por lo tanto, constituye una mera prueba de la titularidad de los derechos de propiedad intelectual sobre una obra, pero ni otorga dichos derechos, ni es una prueba indestructible. En otras palabras, el registro de un Web no tiene efectos constitutivos sino meramente declarativos.

#### ***1.4. Regulación tributaria del Comercio electrónico a nivel internacional***

La realización a través de Internet de actividades comerciales ha conllevado una importante intensificación de las transacciones internacionales que viene acompañada del anonimato y des-localización de los sujetos participantes y el problema de calificación de las operaciones en que se concreta.

Algunas posiciones en relación a la Tributación del Comercio Electrónico:

**Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio**

**(OCDE):** La OCDE ha desempeñado tradicionalmente un papel bastante activo en la elaboración de políticas relativas al comercio electrónico, proponiendo de esta manera, la aplicación de los principios de equidad, simplicidad, seguridad, eficiencia y justicia, basándose sobre todo, en que no es necesaria la creación de nuevas normas tributarias.

**Unión Europea (UE):** El criterio de la UE no es partidario de la creación de nuevos impuestos para la contratación electrónica y se inclina por potenciar y mantener el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a todas las entregas de bienes y prestación de servicios destinados al consumo dentro de la Unión Europea independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial utilizada para llevar a cabo la transacción.

La Comisión Europea califica como prestación de servicios las operaciones sobre bienes y servicios que circulan por la red y como garantía de neutralidad fiscal, los suministros prestados en la red de fuera de Unión Europea a particulares comunitarios, están sujetos a IVA, mientras que declara no sujetos al mismo

impuesto los mismos servicios exportados de la Unión Europea a otros países.

**En Argentina** si el adquirente es una persona física y el producto digitalizado se ha destinado a su consumo personal, se estará ante una prestación de servicio, pudiendo presentarse en el Impuesto al Valor Agregado, con las variantes de:

Operaciones efectuadas con un prestador del exterior, no se gravarán por este impuesto; Operaciones efectuadas con un prestador de exterior a uno no residente, la transacción se encuentra gravada con tasa 0; y por último las operaciones efectuadas con un prestador local que sí gravarán.

Si las transacciones son realizadas con empresas corresponderá analizar cada contrato en particular para tipificar adecuadamente el mismo. Pueden presentarse los siguientes casos:

**Transmisión de Software:** Se debe distinguir respecto al objeto del contrato si es una licencia de uso (Prestación de servicio) o licencia de explotación (Explotación de derecho de autor).

De ser de las primeras el IVA se gravarán tanto las Operación efectuada con un prestador del exterior como las realizadas por

un prestador local. Por el contrario si se trata de una licencia de explotación estará fuera del alcance de este impuesto.

**Transmisión de información digitalizada (música, libros, etc.):**

Se discierne respecto al destino dado al producto. En caso de que sea uso será una prestación de servicios y si la transmisión permite la reproducción del bien se entenderá como una transferencia de derechos de autor.

**Transferencia de información técnica (planos, fórmulas, etc.):**

Siempre se tratará como una transferencia de tecnología y no estará alcanzada por el IVA.

**Colocación de espacios publicitarios en sitios de la red:**

Otro de los negocios que puede ser explotado a través de una red es la locación de espacios publicitarios en los llamados sitios Web, es un negocio similar a la publicidad en los medios habituales de comunicación. Se diferencia entre si es una exportación o importación de servicios, estableciéndose la presunción legal de que el servicio será utilizado en el territorio nacional si la empresa prestataria es residente en el país y como tal será alcanzada por el IVA.

Respecto a la factura se creó un régimen opcional de almacenamiento electrónico de duplicados de facturas o documentos equivalentes, notas de débito y crédito y demás registros, donde el cual sus suscritos serán autorizados a prescindir de la factura en papel.

La regulación tributaria tradicional es aplicable al comercio electrónico excepto en lo que explícitamente requiera de su particularización. Se cree que el gravamen más factible es el IVA; siempre que se defina claramente donde se debe pagar y el mecanismo de recaudación.

### **1.5. Regulación Tributaria del Comercio Electrónico en El Salvador**

La comercialización y venta de productos y servicios a los consumidores a través de medios electrónicos e Internet no sólo es una cuestión de tecnología de punta. Es una compleja mezcla de cuestiones técnicas, marketing, repercusión social y circunstancias legales.

Una de las consecuencias más importantes derivadas de la masiva aceptación de Internet como medio para concluir transacciones es la progresiva internacionalización de los contratos que se

celebran. De este modo, el comercio electrónico se convierte en comercio internacional, escenario donde en caso de posible conflicto entre las partes surgen dos cuestiones muy relevantes: ¿Ante qué Estado interpongo la demanda?, y ¿qué ley hemos de aplicar?.

Es imprescindible saber dónde se resolvería un conflicto comercial, internamente (TAII)<sup>5</sup> o bien en el país del proveedor. Esta incertidumbre sobre qué reglas legales se aplican y dónde debe ser solucionado un conflicto puede suponer un gran riesgo para las empresas, respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**1.5.1. Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes muebles corporales y a la Prestación de Servicios**

La rápida obtención de información que genera el comercio electrónico facilita y estimula el comercio internacional. Este hecho permite un incremento en la movilidad de los negocios y del capital, a la vez que dificulta la localización del lugar donde se desarrolla la actividad económica y del destinatario final de los bienes o servicios.

---

<sup>5</sup> Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos

Ello también dificulta determinar, en el contexto del comercio electrónico, qué jurisdicción posee la potestad tributaria para someter a imposición las transacciones internacionales realizadas.

La relación existente entre la jurisdicción tributaria y el comercio electrónico no es tan sencilla como se puede imaginar, dado que el término "comercio electrónico" reúne transacciones muy diversas, tanto en sus contenidos como en los sujetos que intervienen, incluso en la forma de su ejecución, pues la transacción puede concluirse y realizarse a través de la propia Web "en línea" o a través de otros medios "fuera de línea" como el correo electrónico.

El comercio electrónico es ante todo una nueva forma de entender las relaciones comerciales y, como tal plantea mayores problemas a las figuras impositivas que recaen sobre el consumo.

La legislación actual establece imposición a bienes muebles corporales y servicios, y como tal presenta algunas dificultades para su aplicación al comercio electrónico, entre ellas:

- La localización del hecho imponible,

- La distinción entre transferencia de bienes intangibles o prestación de servicios,
- La identificación y/o localización de los sujetos que intervienen en la transacción,
- La supresión o reducción, en algunos casos, de los intermediarios en la cadena de comercialización.

El esquema tributario vigente puede ser adecuado al nuevo contexto tecnológico y en lo que respecta al IVA en particular, se trata de la variante de imposición más acertada; siempre que las autoridades definan las pautas para determinar claramente el lugar donde se consumirán los servicios prestados y las condiciones para identificar los bienes transados.

Las transferencias de dominio de bienes muebles corporales constituyen hecho generador del impuesto, y como tal incluye cualquier forma de entrega onerosa de bienes que da a quien los recibe la libre facultad de disponer económicamente de ellos, como si fuere propietario. Tal condición, en las transacciones a través de la vía electrónica son cubiertas dentro de la clasificación de comercio electrónico indirecto, ya que la entrega de los bienes es en este caso, material.

De acuerdo al artículo 10 de la presente ley, Las transferencias de dominio constituirán hecho generador del presente impuesto, cuando los respectivos bienes muebles corporales se encuentren situados, matriculados o registrados en el país, no obstante que pudieren encontrarse colocados transitoriamente en él ó en el extranjero y aún cuando los actos, convenciones o contratos respectivos se hayan celebrado en el exterior.

Se consideran situados en el territorio nacional, los bienes que se encuentren embarcados desde el país de su procedencia, al ser transferidos a adquirentes no contribuyentes del impuesto.

Como es sabido, en materia de imposición indirecta las distintas jurisdicciones fiscales se rigen por el principio de país de destino o de país de origen. Por aplicación del primero de ellos, el país de origen (exportador o vendedor) no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originarios de otros países, así como también en relación con los producidos por el mismo internamente.

Debe destacarse que la aplicación de este criterio requiere necesariamente la existencia de fronteras fiscales entre las distintas jurisdicciones partícipes, que permitan la realización

de lo que se conoce como ajustes en frontera, devolución o exención por parte del país exportador, de los impuestos que hayan incidido sobre los productos integrantes de los bienes comercializados, el país importador debe aplicar similares gravámenes que los soportados por los bienes producidos domésticamente.

Por el contrario, la aplicación del principio de país de origen implica gravar las transacciones en virtud del lugar de localización del vendedor o exportador.

En este caso no resulta necesario realizar ajustes en frontera, pero es necesaria la existencia de estructuras fiscales similares a efectos de que no se produzcan distorsiones en el flujo económico entre ambos estados. Por lo cual la solución más atinada es el criterio de imposición en destino, de modo de no perjudicar la competitividad de sus productos en el mercado internacional.

Como tal el país importador tendrá la potestad tributaria de gravar la entrada de productos a su territorio o los servicios realizados en el exterior prestados a sus residentes. En lo particular, debe tenerse en cuenta que la provisión

internacional de un servicio puede llevarse a cabo a través de una de las siguientes modalidades:

- El consumidor se traslada al país del productor
- El servicio se traslada al país del consumidor
- La información se envía al país del consumidor
- El productor se desplaza al país del consumidor
- Una mercadería en la que se incorpora un servicio se traslada al país del consumidor.
- El servicio es utilizado por el consumidor en la jurisdicción distinta a aquella de la cuales residente y/o en la que tiene su empresa.

En virtud de ello, resulta de vital importancia definir adecuadamente donde se considera prestado el servicio y donde éste es consumido, pues la tributación variará en uno y otro caso, pudiéndose dar las siguientes posibilidades:

- Importación de servicios y utilización económica en el país
- Prestación de servicios en el país y utilización económica del mismo en el exterior
- Prestación de servicios en el exterior y utilización económica también en el extranjero

- Prestación de servicios en el país y utilización económica en el mismo

Llegado a este punto, resulta necesario tomar en cuenta la base de establecimiento permanente, dado que si se considera que la página Web instalada en un servidor constituye establecimiento estable, en el caso que éste se encuentre ubicado en el mismo país del prestatario no existirían dudas de que se encuentra alcanzado por el impuesto por tratarse de una transacción desarrollada íntegramente dentro de sus fronteras.

Algunos aspectos a tener en cuenta cuando se hace referencia a imposiciones respecto de operaciones de comercio electrónico es poder diferenciar al sujeto o individuo en contrapartida con una empresa.

Si nos encontramos ante un comprador persona física que adquiere productos digitalizados, ya sea para consumo propio o personal, nos hallamos ante una prestación de servicio presentándose diferentes situaciones a saber:

- Que la operación sea efectuada por un prestador del extranjero, para la cual, la Ley del Impuesto a la transferencia de bienes y servicios no se halla alcanzada.

- Que la misma operación la efectúe un prestador del país, por lo tanto aquí si se encuentra alcanzada por el impuesto a la transferencia de bienes y servicios.
- Cuando la operación sea efectuada con un prestador local siempre estará gravada. Con excepción que el prestador sea un sujeto exento o no alcanzado por el tributo.

La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios constituye hecho generador del impuesto, siempre que la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales.

Ante las operaciones realizadas a través de la vía electrónica, específicamente los bienes intangibles o Prestación de Servicios no cubran las tres condiciones planteadas, puesto que probablemente no exista documento alguno en el que conste el valor del bien y el correspondiente impuesto, pero de igual forma la transacción se entenderá afecta a tal impuesto cuando

se realice el pago o la prestación del servicio se de por terminada.

La Ley de IVA no prohíbe explícitamente la facturación electrónica, pero sí requiere un respaldo en papel de las transacciones necesarias para otorgar el crédito fiscal.

De igual forma, las prestaciones de servicios constituyen hecho generador del Impuesto. El arrendamiento, subarrendamiento, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones de servicios similares.

Se consideran servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.

Entre otros, son servicios prestados por vía electrónica, los siguientes:

- Suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- Mantenimiento a distancia de programas y equipos.

- Suministro de programas y su actualización
- Suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos
- Suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio
- Suministro de enseñanza a distancia

Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, según cuál circunstancia de las señaladas a continuación ocurra primero:

- Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce;
- Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido, o por cada pago parcial del mismo, según sea el caso; se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de los servicios, ya sea en forma total o parcial, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos.

Las prestaciones de servicios constituirán hechos generadores del impuesto cuando ellos se presten directamente en el país, no

obstante que los respectivos actos, convenciones o contratos se hayan perfeccionado fuera de él, y cualquiera que sea el lugar en que se pague o se perciba la remuneración.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país.

Si los servicios se prestan parcialmente en el país, sólo se causará el impuesto que corresponda a la parte de los servicios prestados en él. Pero se causará el total del impuesto cuando los servicios son prestados en el país, aunque no sean exclusivamente utilizados en él.

El comercio electrónico, en general va ser regulado en la medida que se identifiquen cada una de las condiciones, fuentes y usuarios en los que se desarrolla el mismo.

Por ejemplo, cuando se transmita software hay que analizar el objeto del contrato con el fin de especificar si nos hallamos en presencia de una licencia de uso o una licencia de explotación. Si se trata de una licencia de uso nos encontramos ante una prestación de servicios, mientras que para una licencia de explotación depende del tratamiento de derechos de autor.

En el caso particular de transferencias de información técnica de planos, fórmulas etc. Independientemente del destino que se le de al intangible se esta ante la transferencia de tecnología.

Existen también los llamados sitios Web para colocar publicidad, los cuales se colocan en la red y que una vez creados por sus propietarios ceden sus sitios a personas y empresas que poseen interés para exhibir sus mercaderías o servicios que prestan o simplemente publicitar institucionalmente sus marcas en Internet y que los importes recibidos por tal contraprestación de servicio varía en función de la cantidad de visitas diarias al sitio, las cuales se miden a través de un programa que controla la cantidad de usuarios que entran al sitio Web.

#### **1.5.2. Ley de Impuesto sobre la renta**

El uso del comercio electrónico a traído serias dificultades a la hora de clasificar la clase de renta a gravar (dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, beneficios empresariales, etc.).

Tipificación que nos es relevante si tenemos en cuenta que si se han vendido bienes, la empresa vendedora obtendrá beneficios empresariales; pero si esta empresa ha permitido por una sola

vez, por ejemplo, el uso de un determinado software, la contraprestación o retribución por dicho uso, derecho o concesión, podría constituir una regalía, renta gravada de distinta manera que la obtenida por concepto de beneficios empresariales.

El punto principal de este asunto es la calificación de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial transmitidos mediante comercio electrónico, así como su transmisión y conservación; realmente plantearse cómo tributan las cesiones de derechos de propiedad intelectual o industrial por medio de la red es secundario, porque lo verdaderamente discutido en este debate es obtener y controlar los réditos derivados de su utilización por terceros.

Una persona puede conectarse a la red y bajar una imagen digitalizada a cambio del pago de cierta cantidad de dinero. Los derechos de uso de la imagen electrónicamente adquirida pueden variar dependiendo del acuerdo entre las partes.

Por ejemplo, el adquirente de la imagen digitalizada puede obtener el derecho a usar una sola copia de la imagen, el derecho a reproducir diez copias de la imagen para usarlas en un informe interno de empresa, el derecho a reproducir la imagen

para usarla en un trabajo académico de difusión limitada, o el derecho a reproducir la imagen en un periódico o revista de circulación masiva.

Cabe argumentar que, mientras algunos de esos derechos son equivalentes a la compra de una copia física de una fotografía, lo que supondría un beneficio empresarial para el vendedor, otros son equivalentes a una cesión de derechos de uso, lo que determinaría la percepción por el cedente, sujeto a tributación en el país de la fuente".

Por otro lado "algunas de tales transferencias, como la adquisición electrónica de un libro cuyos contenidos están digitalizados, podrían ser meros sustitutos de la compra convencional del objeto físico (el libro en papel) y parecería inapropiado que fueran tratadas como cesiones de derechos generadoras de rentas. Pero por otro lado, puede también afirmarse que tal adquisición electrónica presenta substanciales diferencias respecto de la compra convencional del objeto físico, pues el adquiriente de un libro en papel no puede manipular sus contenidos, mientras que para quien adquiere una copia digital no existe inconveniente técnico que le impida alterar su formato o modificar sus contenidos".

Entra en crisis entonces el concepto de renta, pues si antes el renta suponía el pago de una renta a cambio de la transmisión previa de un derecho intelectual o industrial como contraprestación por el uso del mismo, ahora puede vía online se obtiene y hasta se difunde ese mismo bien, aun sin que el haya adquirido su forma física. Lo más acertado que se nos ocurre al respecto es redefinir el concepto de renta a partir de un cuestionamiento de su operatividad.

Respecto a la Provisión de know-how, los pagos realizados como contraprestaciones son tratados como renta y "sometidos a impuestos de retención en la fuente sobre la base bruta, en función del criterio de utilización económica, excepto que se encuentren firmados convenios para evitar la doble imposición entre el país del pagador y el de residencia del proveedor".

En el caso de bienes digitalizados, existirá prestación de servicios cuando el bien transferido se destine al consumo del propio comprador. Por el contrario, se tratará de transmisión de derechos de autor, de marca o de tecnología cuando el receptor adquiera el derecho de explotar el bien intangible comercializado.

Es preciso diferenciar entre suministros "fuera de línea", es decir, suministros de bienes y servicios que no se adquieran por medio de la red y el objeto de los cuales tributa de acuerdo con el régimen general que grava la imposición sobre la renta, de los suministros "en línea" (que contrariamente a los mencionados sí circulan por la red) que plantean problemas de calificación de las rentas obtenidas.

En este último supuesto se produce una importante problemática cuando se trata de operaciones entre residentes a diferentes Países.

Las operaciones de Comercio Electrónico son desarrolladas comúnmente, con la incorporación de la tecnología y la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación del impuesto establecido en la ley de Impuesto sobre la Renta actual.

Las rentas obtenidas en el salvador, provenientes de bienes situados en el país, así como de actividades efectuadas o de capitales invertidos en el mismo, y de servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la república, están sujetas a las disposiciones de la Ley mencionada.

La renta proveniente de servicios que se utilicen en el país, constituirán renta obtenida en el salvador para el prestador del servicio, independientemente que la actividad que lo origina se realice en el exterior.

Independientemente, las operaciones para la obtención de rentas sean efectuadas por vías tradicionales o no, es claro que la legislación deja incorporadas las disposiciones para un igual tratamiento y calificación de las mismas.

El establecimiento permanente es uno de los temas más polémico y relevante si de tributación del comercio electrónico se trata. La cuestión radica en determinar si un servidor o el sitio Web de un vendedor incorporado en un servidor, constituye un establecimiento permanente a efectos fiscales.

El primer desglose que haremos va referido a la función que realice dicho servidor o página Web; porque si son utilizados únicamente para actividades complementarias, tales como la publicidad o promoción.

Cuestión contraria será si están dirigidos a desarrollar actividades principales del trabajo de la correspondiente empresa, que pueden ser: Suministro y alojamiento de sitios

informáticos; Mantenimiento a distancia de programas y equipos; Provisión de programas y su actualización; Suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; Suministro de enseñanza a distancia; Suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, etc. Ya sea la venta directa de estos bienes o la contratación de servicios, así como cualquier otra actividad de recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta y de organización de envíos de mercancías.

Lo cierto es que un sitio Web no tiene otra apariencia física que su servidor y por otro lado el servidor puede encontrarse en un edificio, pero también en el ordenador portátil de una persona que cambia constantemente de sitio, es posible que se cambie el sitio Web electrónicamente a otro servidor sin necesidad de trasladar los servidores, incluso la empresa puede tener su sitio pero no ser propietaria del servidor o no ser dueña de ninguno de ellos, arrendados ambos por un proveedor de servicios y compartidos entonces con otros usuarios.

Además puede ser muy difícil establecer las transacciones que deberían ser atribuidas al servidor como establecimiento

permanente, pues pueden haber servidores conectados entre sí y localizados en muchas jurisdicciones que intercambian las señales y actúan alternativamente dependiendo del volumen del tráfico electrónico en cada momento, lo cual plantea enormes problemas prácticos en orden a determinar qué servidor fue usado en un momento particular y para qué actividad.

#### ***1.6. Procedimientos de auditoria para el registro y control tributario de bienes intangibles.***

Debido al cambio tecnológico experimentado en los últimos tiempos, ha crecido la necesidad de modificar tanto aspectos mercantiles como tributarios, especialmente aquellos que se realizan por medio de la red informática Internet; esto ha generado conflictos, que desde el punto de vista de la regulación tributaria dificultan al auditor fiscal, la implementación de procedimientos para un adecuado control de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico.

Y es que este ha venido desarrollándose como un valioso medio adquisitivo; la inmediatez, sencillez y variedad, parecen ser las claves del éxito comercial actual.

El comercio electrónico ha puesto sobre el tapete de las dudas a las formas clásicas de hacer negocio, cualquier persona con una computadora y acceso a Internet (requerimientos nada difícil en el mundo actual) podrá acordar negocios; sin necesidad de agentes o distribuidores, acercando a las partes de uno y otro lado, para dar paso a los denominados intermediarios virtuales, ni de recorrer un largo y burocrático ciclo productivo.

Por el otro lado, clientes no faltarán, pues son más los usuarios que se han sumado a Internet que los del invento de la radio, la televisión o las propias computadoras personales; siendo mucho más fácil desarrollar sus finanzas en este medio que abandonar su PC para ir a realizarlas.

Aunque poniéndolo desde la perspectiva del auditor fiscal, efectuar la verificación de los controles tributarios, aplicados en las operaciones realizadas por medio del comercio electrónico, no sean tan sencillas de realizar, es bastante factible si se toma en cuenta la descripción de los diferentes procesos involucrados en dichas operaciones.

Primeramente se deberán definir las diferentes etapas que constituyen los macro procesos mas importantes en la

operacionalización del comercio electrónico entre los que se destacan los siguientes:

- a) Descripción de la operación virtual a realizar.
- b) Identificación de los Agentes intermediarios dentro de las operaciones.
- c) Identificación de los elementos que intervienen dentro de la transacción.
- d) Medios de pago y descarga de los bienes.
- e) Mecanismo de documentación legal y registro tributario.

Estas etapas deberán de seguirse muy de cerca al efectuar una auditoria fiscal en cualquiera de las operaciones virtuales que se ejecuten por medio de Internet. Es decir, que se tiene que seguir este esquema, obviamente con algunas variantes de una empresa a otra, ya que cada una cuenta con sus propios métodos, políticas y procedimientos en la adquisición de bienes.

La auditoria fiscal sobre el comercio electrónico se puede practicar en la empresa en cualquier momento, siempre y cuando sus operaciones se realizaren utilizando el Internet como medio de enlace con sus proveedores o con cualquier persona interesada en adquirir bienes, es por ello que se pueden

instrumentar un conjunto de procedimientos que declaren que se está operando en conformidad con la normativa tributaria.

Para lograr esto se utilizarán procedimientos que servirán de guía para el adecuado registro y control tributario, así como los subconjuntos de procedimientos que sean necesarios para el cumplimiento del mismo, es preciso emplear programas específicos dependiendo de la complejidad de las operaciones sujetas a estudio.

El propósito principal de la auditoria se debe basar en lo siguiente:

- Determinar la situación impositiva actual de la empresa en la generación de hechos impositivos en la adquisición y venta de bienes intangibles, a fin de asociarla a los lineamientos de la norma tributaria específica que se aplique de acuerdo a la naturaleza de dichas operaciones, el propósito principal será determinar las áreas críticas que son vulnerables a la no deducibilidad de los bienes.
- Determinar si las actividades de la entidad se ajustan a la norma tributaria, para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones impositivas.

- Determinar la eficacia del registro y soporte implementado para satisfacer la deducibilidad de los bienes comercializados.

Uno de los documentos más importantes que el cliente debe de tener es la existencia de una prueba irrefutable de la operación ya que esta servirá de evidencia en cualquier operación efectuada mediante el uso de Internet, obviamente es necesario documentar las políticas generales a través de los Manuales para aquel tipo de empresa que se dedique directamente al comercio electrónico, ya que es allí donde se establecen los lineamientos básicos del funcionamiento de la adquisición de dichos bienes.

El Manual proporciona en gran medida una visión general del alcance de las operaciones efectuadas por medio de Internet, en una auditoria, ya que en él se describen los Procedimientos, políticas y otros aspectos relativos a las transacciones efectuadas en la adquisición de un bien, ó también sirve para describir un proceso en general; que de acuerdo a las pruebas de verificación utilizadas determinará las implicaciones impositivas con el sistema tributario.

Asimismo tener la evidencia comprobable para demostrar las pruebas que se van hacer, es necesario contar con los documentos en el caso que se haga una auditoria fiscal, o bien contar con los diagramas de procesos, distribución, de tales actividades, etc., de tal forma que se pueda evidenciar con exactitud el cumplimiento de los requisitos y lineamientos establecidos tanto en el manual de adquisición de bienes intangibles como asimismo en la normativa tributaria aplicable.

Al igual que todo trabajo se necesita del principal de los recursos, el elemento humano, por lo tanto para efectuar una auditoria fiscal, también se necesita del personal capacitado, en tal sentido que cada persona que participe tiene que ser idónea en la materia que examine, asimismo debe cumplir con los requisitos que exige la normativa específica<sup>6</sup>.

#### **PROGRAMAS DE AUDITORIA**

El diccionario para contadores de Kohler define programas de auditoria de la siguiente manera:

1- Procedimiento seguido o trabajo específico llevado al cabo por un contador al efectuar la auditoria.

---

<sup>6</sup> Ley de regulación del ejercicio de la contaduría pública

2- Una descripción o esquema del trabajo que ha de realizarse en una auditoria, y frecuentemente el tiempo asignado y las asignaciones de personal, preparado por un principal, definiendo el alcance del trabajo, como guía y medio de control del auditor y sus ayudantes.

La auditoria fiscal requiere que las bases sobre las que se sustenta la verificación de las operaciones o procesos, sean claros y accesibles, en tal sentido en la administración de los programas de auditoria, debe establecer un control preciso sobre dichas operaciones, a través de la retroalimentación y recomendaciones de las partes que intervienen.

## **CAPITULO II**

### **2. METODOLOGÍA Y DIAGNOSTICO DE INVESTIGACIÓN**

#### **2.1. *Diseño Metodológico***

En el presente capítulo se explican los pasos y procedimientos seguidos durante la investigación, y su propósito en general es mostrar la metodología empleada en el estudio de la temática

##### **2.1.1. Tipo de Investigación**

Se realizó un estudio inicial de tipo exploratorio, dado que uno de los propósitos de la investigación fue determinar el grado de conocimiento de los profesionales en Contaduría Pública que ejercen la función de auditoria, en lo que respecta al registro y control tributario de transacciones (compra-venta) de bienes intangibles efectuadas a través de medios electrónicos.

Con respecto al estudio bibliográfico se realizó una revisión de las normativas tributarias y financieras existentes relacionadas con la temática planteada, y en lo relativo a la investigación de campo se efectuó entrevistas con profesionales en contaduría pública que ejercen la función de auditoria, y la recolección de datos se realizó a través de cuestionario

dirigido a los profesionales mencionados que constituyen la muestra.

#### **2.1.2. Tipo de Estudio**

El estudio aplicado fue de tipo analítico explicativo, con el cual no sólo se logró describir el fenómeno de la deficiencia en el registro y control tributario de transacciones (compra-venta) de bienes intangibles por medios electrónicos, sino también analizar la forma en que esto afecta y/o beneficia a las empresas involucradas dentro de la comercialización de bienes intangibles.

#### **2.1.3. Universo y Muestra**

##### **Universo**

El universo para ésta investigación estuvo conformado por 105 profesionales en contaduría pública que ejercen la función de auditoria sobre operaciones (compra-venta) de bienes intangibles a través de medios electrónicos.

### Determinación de la Muestra

Para determinar la muestra, por tratarse de una población finita se utilizó la fórmula estadística siguiente:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1) e^2}$$

Aplicando nivel de confianza del 95% y error de muestra del 5%.

Los datos se constituyen de la siguiente manera:

**n** = Tamaño de muestra = ?

**N** = Tamaño de población = 105 PCP<sup>7</sup>

**Z** = Coeficiente de confianza = 1.96

(Área bajo la curva para nivel de confianza de 95%)

**e**<sup>2</sup> = Margen de error = 0.05<sup>2</sup> = 0.0025

**P** = Probabilidad de éxito = 0.95

En la confirmación de la hipótesis

**Q** = Probabilidad de fracaso = 0.05

Sustituyendo en la fórmula, se obtuvo:

---

<sup>7</sup> Profesionales en contaduría pública

$$n = \frac{3.8416 \times 0.95 \times 0.05 \times 105}{3.8416 \times 0.95 \times 0.05 + (105-1)0.0025}$$

$$n = \frac{19.15998}{0.182476 \times 104 \times 0.0025}$$

$$n = \underline{\underline{43.3017384}}$$

De acuerdo con los datos anteriores, la muestra sujeta a estudio se determinó para 43 profesionales en contaduría pública, sin embargo, el estudio se realizará sobre la base de 50 profesionales para una mejor aceptación.

La asignación de la muestra se llevará a cabo de forma aleatoria simple sobre los profesionales que ejerzan la función de auditoria, definidos para la población en estudio.

#### **2.1.4. Unidades de Análisis**

Las unidades de análisis que se consideraron en la investigación estaban constituidas por los profesionales en contaduría pública, quienes ejercen la función de auditoria en empresas que realizan operaciones (compra-venta) de bienes intangibles a través de medios electrónicos.

### 2.1.5. Instrumentos y Técnicas de Investigación.

#### Técnicas de Investigación

Las técnicas utilizadas en el desarrollo de la investigación fueron las siguientes:

##### a) Técnicas de Investigación de Campo:

- **Muestreo:** Utilizado para la determinación de la muestra, mediante la fórmula estadística de poblaciones finitas, aplicable en este caso por ser los profesionales que ejercen la función de auditoría.
- **Encuesta:** Se diseñaron con el objeto de obtener la información que respalde la investigación.

##### b) Técnica Documental:

- **Sistematización Bibliográfica:** Se llevó a cabo una recopilación de la información teórica existente sobre el área objeto de estudio, a través de fichas

bibliográficas; con el propósito de presentar la base sobre la cual se sustenta la investigación.

### **Instrumento**

El instrumento de recolección que se utilizó para la recolección de datos fue el cuestionario, con preguntas cerradas, y la entrevista con preguntas abiertas para obtener información fiable.

## **2.2. Tabulación y Análisis de datos**

### **2.2.1. Tabulación y procesamiento de datos**

El procesamiento de la información recolectada se efectuó por medio del paquete utilitario Excel, utilizando el mismo para la tabulación de los datos y la elaboración de las gráficas respectivas.

Como evidencia de la investigación de campo que se realizó, se muestra en los anexos, el cuestionario con sus respuestas tabuladas, analizadas y reflejadas en gráficos.

### **2.2.2. Análisis de datos**

El análisis de los datos obtenidos se resume para cada una de las preguntas del cuestionario, presentadas a través de tablas (Ver Anexos), clasificadas por áreas, el cual a través de un cruce de variables, permitió la determinación del diagnóstico de la investigación.

### **2.3. Diagnóstico de la Investigación**

Como resultado de la investigación de campo realizada, se logró establecer las condiciones que prevalecen en las aplicaciones de contabilidad y auditoria, en lo concerniente a las operaciones de compra-venta de bienes intangibles a través de medios electrónicos.

Tomando como parámetro de medición los resultados obtenidos a través de las encuestas, el diagnóstico fué segmentado en tres áreas:

- Conocimiento de las bases contables aplicables a los activos intangibles.
- Conocimiento de las bases tributarias aplicables a los activos intangibles.

- Conocimiento general de operaciones (compra-venta) de activos intangibles a través de Internet (Comercio Electrónico).

En lo referente al criterio de Conocimiento de las bases contables aplicables a los activos intangibles, se evaluó el grado de conocimiento por parte de los profesionales en contaduría pública sobre aspectos relacionados a la identificación de los bienes mencionados, así como también aquellos aspectos relacionados a la adquisición, registro, valuación y control de bienes intangibles.

En relación al conocimiento de las bases tributarias aplicables a los activos intangibles, se evaluó el grado de conocimiento tributario que poseen los profesionales en contaduría pública sobre la adquisición, registro y control de los bienes intangibles, así como también los aspectos no regulados en la normativa tributaria local.

Finalmente se evaluó el grado de conocimiento general de operaciones (compra-venta) de activos intangibles a través de Internet (comercio electrónico), con el objetivo de medir el conocimiento que poseen los profesionales en contaduría pública sobre el desarrollo de las operaciones mencionadas.

A partir de los razonamientos obtenidos en cada una de las áreas de investigación detalladas en los párrafos anteriores, se logró determinar que el conocimiento de los profesionales en relación a la problemática planteada es poco significativo.

Lo anterior, debido a las condiciones que se incorporan cuando las transacciones mencionadas (compra-venta de activos intangibles) se desarrollan a través de Internet (comercio electrónico)

El comercio como tal, es un fenómeno muy antiguo que ha evolucionado de muchas maneras, pero su significado y su fin es siempre el mismo.

Lo que ha ocurrido en los últimos años es que el uso de Internet y el desarrollo tecnológico, han permitido una serie de intercambios de bienes y de información a niveles extraordinarios, creando de esta manera, nuevas formas de comercio y en este marco se desarrolla el comercio electrónico.

El empleo de la tecnología en las actividades comerciales ha dado lugar a importantes cambios, entre ellos los relacionados con las autoridades fiscales, ya que el comercio electrónico genera transacciones susceptibles de tributación.

El potencial del comercio electrónico puede alcanzarse, pero es necesario proponer un sistema fiscal global, en donde se defina con certeza, neutralidad y de manera justa la carga impositiva de este tipo de transacciones comerciales.

Dentro del Comercio Electrónico, se ha llegado a cuestionar la regulación actual y además, se ha dejado entrevisto los vacíos legales existentes en la legislación mundial, considerándose entre ellos:

- La inexistencia de un marco tributario que permita la debida fiscalización e imposición sobre las transacciones comerciales generadas en Internet.
- Problemas derivados de las limitaciones territoriales en la jurisdicción de las distintas Administraciones Tributarias que pueden conducir a situaciones de des-imposición o de doble imposición.
- Problemas técnicos asociados a la calificación de las rentas y bases imponibles derivados de la digitalización de productos o la des-materialización de las entregas de bienes (software, propiedad industrial e intelectual)

- Problemas técnicos en la delimitación de conceptos fundamentales para la efectiva aplicación (tanto interna como internacional) del sistema tributario.
- Falta de un instructivo que, además de las sanciones, proporcione una guía de procedimientos para el registro contable y control tributario de las operaciones generadas en Internet.

En el contexto de las deficiencias descritas anteriormente, relacionadas con la temática planteada, se muestran los resultados con el análisis detallado de cada una de las variantes involucradas. (Ver anexos).

## CAPÍTULO III

### **3. PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA VALIDAR EL REGISTRO CONTABLE Y CONTROL TRIBUTARIO DE TRANSACCIONES EFECTUADAS A TRAVES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE ACTIVOS INTANGIBLES.**

Los sistemas tributarios modernos fueron desarrollados cuando las empresas focalizaban su actividad en la industria y se basaban en el principio de la centralización, y la riqueza circulaba de país a país en la forma de bienes físicos pero en volúmenes pequeños.

En el mundo actual, las grandes corporaciones, tienen una alta movilidad y rotación de los factores y se manejan en forma global, participando en operaciones multimillonarias y dejando de lado los límites y las fronteras.

La cuestión principal en el comercio electrónico, es la relativa al anonimato, pero también la de la transparencia, de la facilidad con la que los operadores pueden ocultarse en la red de Internet.

La auditoria en las transacciones efectuadas a través del comercio electrónico, deberá tener presente los principios impositivos, en especial el referido a la neutralidad y equidad, de tal forma que el tratamiento impositivo de éstas transacciones relacionado a las transacciones tradicionales en el sistema tributario, no discrimine, ni confiera una ventaja competitiva según el medio o la naturaleza utilizada para llevar a cabo las transacciones.

El auditor, debe apoyarse del material básico para poder efectuar sus pruebas, en tal sentido, deberá incluir por lo menos:

Información acerca de las operaciones de activos intangibles realizadas a través del comercio electrónico relacionadas en los siguientes aspectos:

- **Conocimiento de las bases contables aplicables a los activos intangibles.**
- **Conocimiento de las bases tributarias aplicables a los activos intangibles.**
- **Conocimiento general de operaciones (compra-venta) de activos intangibles a través de Internet (comercio electrónico).**

### **3.1. Procedimientos de Auditoria enfocados al Conocimiento de las Bases Contables aplicables a los Activos Intangibles**

**OBJETIVO:** *Determinar el cumplimiento de las normas de contabilidad en el tratamiento de activos intangibles.*

Muchas entidades emplean recursos para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño o implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas.

Algunos ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en la amplia denominación de activos intangibles son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, entre otros.

La NIC<sup>8</sup> 38, ACTIVOS INTANGIBLES, los define como activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física.

---

<sup>8</sup> Normas Internacional de Contabilidad No 38, ACTIVOS INTANGIBLES

Sin embargo Los activos intangibles poseen características muy especiales, y pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una patente o una licencia) o de una película.

La determinación de un activo que incluye elementos tangibles e intangibles estará sujeta a la realización de un juicio oportuno que exponga el valor más significativo y bajo el cual se pueda aplicar el tratamiento contable mas acertado.

Posteriormente, si un elemento incluido en las partidas de activos intangibles no cumpliera con la definición o los criterios básicos establecidos en las normas contables (NIC 38, ACTIVOS INTANGIBLES) para su reconocimiento, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido.

En algunos casos, cuando los elementos hubiesen sido adquiridos dentro de una combinación de negocios, estos formarán parte de la plusvalía comprada reconocida en la fecha de adquisición.

Se detallan a continuación los siguientes procedimientos enfocados al cumplimiento de aspectos contables planteados por la NIC 38:

***La definición proporcionada por la NIC 38, de un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable.***

PROCEDIMIENTOS DE IDENTIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES		
No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Verificar si el activo es separable.	En este procedimiento se deberá verificar si el activo es susceptible de ser separado de la entidad, vendido, cedido, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación.
2.	Verificar el surgimiento o generación del activo.	En este procedimiento se deberá verificar si el activo surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.
3.	Verificar el control que la entidad posee sobre el activo.	Se deberá verificar que la entidad tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los mismos y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

4.	Verifique si se identifican los posibles beneficios económicos futuros.	Se deberá verificar si el valor incorporado en los activos intangibles dará lugar a ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.
----	-------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad demostrar que el elemento cumple con la definición expuesta en la NIC 38, **ACTIVOS INTANGIBLES**, y además, que cumple con todos los criterios de reconocimiento.*

**PROCEDIMIENTOS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICION DE ACTIVOS INTANGIBLES**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Verificar que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo y fluyen a la entidad.	Se deberá verificar las hipótesis más razonables utilizadas por la entidad para evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, las cuales deberán representar las mejores estimaciones de la entidad respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

		<p>Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. El efecto de la probabilidad se refleja en el costo del activo.</p>
<p>2.</p>	<p>Verificar el costo del activo.</p> <p>Elabore cedulas de detalle que muestre cada uno de los costos incurridos.</p>	<p>Verificar que los activos intangibles sean valorados inicialmente al costo.</p> <p>El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizara cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar.</p>
<p>3.</p>	<p>Si el activo es adquirido en forma independiente:</p> <p>Verificar el precio de adquisición y los costos directamente atribuibles.</p>	<p>Se deberá verificar que el valor del activo comprenda el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables y todos los costos atribuibles a la preparación del activo para su uso.</p> <p>Dentro de los costos directamente atribuibles, se deberá verificar:</p> <p>A) Los costos de las remuneraciones a los empleados, derivados directamente de poner el activo en condiciones de uso.</p>

		<p>B) Honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso.</p> <p>C) Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.</p>
<p>4.</p>	<p>Verificar que el costo del activo intangible adquirido en forma independiente esté determinado estrictamente en base al procedimiento No 3.</p>	<p>Se deberá verificar que los desembolsos que no forman parte del costo del activo y que no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista, sean reconocidos en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de gastos.</p> <p>Algunos desembolsos que no formarán parte del costo del activo intangible son:</p> <p>A) Los costos de administración y otros costos indirectos.</p> <p>B) Los costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista, no ha comenzado a utilizarse.</p> <p>C) Pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.</p>

<p>5.</p>	<p>Si el activo es adquirido en una combinación de negocios, el costo del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición</p> <p>Verifique si este puede ser valorado de forma fiable.</p>	<p>Con el valor razonable del activo se deberá reflejar las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. El efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable del activo.</p> <p>El valor razonable del activo puede ser medido con fiabilidad, si la vida útil del activo es finita; el activo es separable o existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares.</p> <p>Cuando el valor de intercambio del activo no esté disponible, se utilizara el precio de la transacción mas reciente para estimar el valor razonable.</p> <p>Cuando no exista un mercado activo para el bien intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado en la fecha de adquisición.</p>
<p>6.</p>	<p>Verificar el costo del activo cuando es adquirido mediante una subvención del gobierno.</p>	<p>Se deberá verificar que la entidad reconozca el activo por su valor razonable o por un valor simbólico más los desembolsos que sean directamente atribuibles a las operaciones de preparación del activo para el uso al que va destinado.</p>

7.	<p>Verificar el costo del activo cuando es adquirido en una operación de intercambio de activos.</p>	<p>Se deberá verificar que el costo del activo sea determinado utilizando su valor razonable.</p>
8.	<p>Si el activo es generado internamente se deberá verificar las fases llevadas a cabo hasta su reconocimiento.</p> <p>Elabore una cedula de detalle y una narrativa por cada fase evolutiva del bien.</p>	<p>Cuando los activos son generados internamente, se deberá verificar que cumpla con los criterios de reconocimiento, evaluándose en dos fases:</p> <p>A) Fase de Investigación. B) Fase de Desarrollo.</p> <p>No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación y los desembolsos se reconocerán como gastos del periodo.</p> <p>Los activos surgidos en la fase de desarrollo se reconocerán como tales siempre y cuando se puedan demostrar los siguientes extremos:</p> <p>A) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o venta. B) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.</p>

		<p>C) La forma en el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro.</p> <p>D) La disponibilidad de los recursos técnicos, financiero o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.</p> <p>E) Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.</p>
<p>9.</p>	<p>Si el activo es generado internamente.</p> <p>Verificar la composición del costo al que tal activo ha sido reconocido.</p> <p>Elabore una cedula de detalle que muestre los costos capitalizables del bien.</p>	<p>En este procedimiento se deberá verificar que el costo del activo sea la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento.</p> <p>Deberá comprender todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar.</p> <p>Entre ellos se deberán verificar algunos:</p> <p>A) Los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.</p> <p>B) Los costos de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.</p>

	<p>C) Los honorarios para registrar los derechos legales.</p> <p>D) La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.</p> <p>Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, siempre que no formen parte del costo y no puedan ser reconocidos como activos intangibles.</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**PROCEDIMIENTOS PARA VERIFICAR LA MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO INICIAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
10	Se deberá verificar la política contable adoptada por la entidad para medir los activos intangibles, posterior a su reconocimiento inicial.	<p>Se debe verificar el modelo de medición de los activos intangibles tomando como base:</p> <p>A) Modelo del costo: los activos intangibles se contabilizaran por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.</p>

		<p>B) Modelo de revaluación: los activos intangibles se contabilizarán por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido.</p> <p>Si la entidad utiliza el modelo de revaluación, se deberá verificar la regularidad con la cual se practican la revaluación de los activos.</p>
11	<p>Si la entidad utiliza el modelo de reevaluación se deberá verificar el tratamiento contable de los incrementos en el valor del activo.</p>	<p>Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto.</p> <p>Los incrementos originados por una reversión de disminuciones reconocidas previamente en el valor del mismo activo serán reconocidos en el resultado del periodo.</p> <p>Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.</p>

*El reconocimiento y registro de un activo en el balance está sujeto a la obtención de beneficios económicos futuros para la empresa y además, a la medición fiable del costo del mismo.*

**PROCEDIMIENTOS PARA VERIFICAR EL REGISTRO DE ACTIVOS INTANGIBLES**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Revisar la documentación que ampare la adquisición del activo.	En este procedimiento se deberán revisar facturas, contratos, memorando o cartas internas como escrituras publicas, correos electrónicos, y toda la documentación que esté vinculada a la adquisición o desarrollo del activo intangible.
2.	Revisar los registros de contabilidad (partidas contables).	Se deberá verificar que la partida contable elaborada en la cual se registra el activo intangible cumpla las políticas de control interno establecidas por la administración de la entidad. (firma de elaborado, revisado, autorizado)
3.	Revisar los estados financieros.	En este procedimiento se deberá verificar que el saldo reflejado en los estados financieros sea una composición de todos los movimientos (adiciones y retiros) de activos intangibles a lo largo del ejercicio contable.

*La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil, y ésta se sujeta a factores como la duración o las unidades productivas para las que fueron adquiridos o desarrollados. En todo caso la entidad valorará si la vida útil de los activos es finita o indefinida partiendo del análisis de los factores más relevantes que determinan que el activo generará entradas de flujos de efectivo para la entidad.*

**PROCEDIMIENTOS PARA AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	<p>Revisar las políticas contables referente a la valoración finita o indefinida de la vida útil de los activos intangibles.</p> <p>Elabore una narrativa que muestre la política implementada</p>	<p>Se deberá tomar en cuenta lo siguiente:</p> <p>A) Un activo intangible con vida útil finita se amortiza.</p> <p>B) Un activo intangible con vida útil indefinida no se amortiza.</p>
2.	<p>Si la entidad posee activos intangibles con vida útil finita.</p> <p>Revisar las bases de amortización.</p>	<p>En la determinación de la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar algunos factores:</p> <p>A) La utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otra entidad.</p>

		<p>B) Los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida.</p> <p>C) La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo.</p> <p>D) La estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión.</p> <p>E) El nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo.</p> <p>F) El periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con el.</p> <p>G) Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.</p>
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>3.</p>	<p>Verificar que la vida útil de los activos que han surgido de un contrato o de otros derechos legales no exceda al periodo del contrato o de los citados derechos legales.</p>	<p>Se deberá verificar que la vida útil del activo esté sujeta periodo del contrato, pudiendo ésta ser inferior o dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo.</p> <p>Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo de renovación solo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un costo significativo.</p>
<p>4.</p>	<p>Revisar el periodo y método de amortización para activos intangibles con vidas útiles finitas.</p>	<p>Se deberá revisar el importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se deberá distribuir sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil.</p> <p>La amortización deberá comenzar cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista.</p> <p>La amortización deberá finalizar en la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas o sea clasificado como disponible para la venta.</p>

		<p>El método de amortización utilizado deberá reflejar el patrón de consumo esperado por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo.</p> <p>La empresa podrá adoptar diferentes métodos para distribuir el importe amortizable y el cargo por amortización de cada periodo se deberá reconocer en el resultado del periodo.</p>
5.	Revisar el valor residual del activo intangible.	<p>La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la venta o disposición por otra vía, una vez que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará.</p> <p>El valor residual deberá ser nulo, a menos que exista un compromiso de compra del activo al final de su vida útil.</p>
6.	Revisar el periodo y método de amortización aplicado.	<p>La revisión del valor residual deberá realizarse al final de cada periodo anual y los cambios deberán contabilizarse como un cambio en las estimaciones.</p>
7.	Revisar los activos intangibles con vida útil indefinida.	<p>Los activos con vida útil indefinida no se amortizaran, pero deberán revisarse cada periodo para determinar si han experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros.</p>

8.	Revisar los activos intangibles relacionados en la obtención de beneficios económicos futuros.	Se deberá verificar que los activos intangibles que no proporcionen o no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, venta o disposición por otra vía, sean dados de baja en los libros contables de la entidad reconociendo el resultado en el mismo periodo.
----	------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*El reconocimiento de un elemento de los estados financieros es un proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, es decir, siempre que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la entidad, y que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.*

**PROCEDIMIENTOS PARA PRESENTACION DE ACTIVOS INTANGIBLES**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Revisar su presentación en el Balance general.	Se deberán Presentar los activos intangibles del lado de los activos en el balance general, de acuerdo a la NIC 1 presentación de estados financieros.

2.	<p>Verificar si se clasifican como activos no corrientes.</p> <p>Elabore cedula sumaria</p>	<p>Se deberán clasificar los activos intangibles bajo el rubro de activos no corrientes después de las propiedades, planta y equipo según lo establecido por la NIC 1, Presentación de estados financieros.</p>
3.	<p>Revisar los Estados Financieros presentados a la administración.</p>	<p>En este punto de revisaran minuciosamente cada uno de los estados financieros Presentados a la administración.</p> <p>Ya que la administración valida la información contenida en los estados financieros al cierre de cada periodo de acuerdo a NIC.</p>
4.	<p>Verificar la toma de decisiones.</p>	<p>Se deberá verificar que la información cumpla con las características de comprensibilidad, integridad, fiabilidad, comparabilidad y con la NIC 1, Presentación de estados financieros.</p>

*La entidad deberá revelar información adicional para cada una de las clases de activos intangibles, que oriente a una mejor comprensibilidad de los elementos incluidos en los estados financieros.*

**PROCEDIMIENTOS PARA REVELACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	<p>Revisar si existen Notas explicativas en información de carácter general.</p> <p>Y elaborar cedulas, narrativas que lo muestren.</p>	<p>Informar con notas explicativas a los estados financieros toda aquella información de importancia relativa a través de cedulas, conciliaciones y narrativas, de integración de los saldos presentados en estos al inicio y final de cada periodo.</p>
2.	<p>Revisar si existen Notas explicativas que muestren el método de revaluacion utilizado.</p> <p>Elaborar cedulas, narrativas que lo muestren.</p>	<p>Se deberá informar con notas explicativas a los estados financieros a través de cedulas de integraciones de los de saldos mostrados en estos al inicio y final de cada periodo, para cada clase de activo, que haya sufrido revaluaciones o perdidas de valor.</p>

<p>3.</p>	<p>Verificar si existen Notas explicativas se determinan los desembolsos efectuados en investigación y desarrollo de activos intangibles.</p> <p>Y elaborar cédulas, narrativas que lo muestren.</p>	<p>Se deberá constatar si existen notas explicativas a los estados financieros, a través de cédulas de integración de saldos al importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gasto del periodo.</p>
<p>4.</p>	<p>Verificar si existen Notas explicativas por otro tipo de información necesaria.</p> <p>Elaborar Cédulas o narrativas que den a conocerlo.</p>	<p>Se deberá proporcionar una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentran en uso y los que están descontrolados por la empresa, no se reconocen como activos por no cumplir con los criterios de reconocimiento a través de cédulas o narrativas.</p>

### **3.2. Procedimientos de Auditoria enfocados al conocimiento de las Bases Tributarias aplicables a los Activos Intangibles.**

**OBJETIVO: Determinar el cumplimiento de la normativa tributaria en el tratamiento de activos intangibles, especialmente en el manejo e implementación de controles en operaciones de compra y ventas de activos intangibles comercializados a través de Internet.**

Los tributos gravan manifestaciones de capacidad económica y es evidente que en el comercio electrónico se producen hechos que pueden ser considerados como tales.

Desde el punto de vista tributario, no hay diferencia entre quien adquiere una mercancía por alguno de los medios tradicionales y quien lo hace a través de Internet y las rentas que puede obtener un comerciante o empresario utilizando redes de comunicación abiertas no son distintas a las que se obtienen mediante las operaciones a través de medios tradicionales.

La legislación tributaria regula la fiscalidad que se aplica a los diferentes tipos de rentas obtenidas por los contribuyentes,

prestando principal atención a la procedencia, al plazo y a la forma en que se producen tales rentas.

Los tributos que gravan el comercio electrónico son los mismos que se aplican en la actualidad al comercio tradicional: principalmente Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

#### **ASPECTOS FISCALES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES-LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Generalmente, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta es la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, esto es, la totalidad de las ganancias y pérdidas de patrimonio y las imputaciones de renta con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

En tal sentido, la presente ley expone algunos aspectos relacionados con la determinación de los hechos imponibles y la generación de la renta; sin embargo, el objeto de análisis es la relación de transacciones (compra-venta de activos intangibles) que se realizan a través de Internet y que contribuyen a la

generación de ingresos o acumulación de costos y gastos necesarios para la generación de los mismos.

Se detallan a continuación los siguientes procedimientos enfocados al cumplimiento de aspectos impositivos planteados por la ley de Impuesto sobre la Renta:

**PROCEDIMIENTOS RELACIONADOS A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Revise la determinación de la renta obtenida y la base imponible del impuesto.	<p>Indica la revisión de las transacciones realizadas para la generación de los ingresos, con el objeto de identificar la parte de los ingresos que estarán sujetos al impuesto referido.</p> <p>Las operaciones comerciales de activos intangibles a través de la red deberán incluirse en la actividad empresarial o comercial de las entidades que las desarrollen y por tanto los productos, ganancias, beneficios o utilidades obtenidos formarán parte de la renta obtenida por el sujeto pasivo y constituirán la base imponible del impuesto. (Art.2,b LISR)</p> <p>La utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles, que generen alquileres, intereses, dividendos, participaciones, rendimientos, ingresos por</p>

		<p>derechos de autor, regalías, derechos de llave, utilización de marcas, patentes; formarán parte de la renta obtenida por el sujeto pasivo. (Art.9,d RLISR)</p> <p>También, formarán parte de la renta obtenida las que provengan de la propiedad industrial, intelectual y los demás derechos análogos y de naturaleza económica que autoricen el ejercicio de ciertas actividades acordadas por la presente ley, si se encuentran registrados oficialmente en el país o si son utilizados en él. (Art. 16 LISR)</p>
2.	<p>Elabore una cedula de detalle que determine la renta neta.</p>	<p>La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y conservación de su fuente. (Art.28, LISR)</p> <p>En esta fase se deberá verificar el costo de adquisición o producción de los bienes intangibles utilizados para la producción de la renta gravada o conservación de su fuente con el objeto de deducir el costo de los referidos bienes de la renta obtenida.</p> <p>De acuerdo al Art. 30-A de la LISR, no se admitirán como erogaciones deducibles los costos y gastos provenientes de la adquisición o de la utilización de bienes intangibles, entre otros, marcas, patentes y franquicias o de servicios en el exterior, efectuados en países o territorios que aparezcan clasificados como paraísos fiscales. (Art. 29-A, No 14 LISR)</p>

		<p>Los costos y gastos provenientes de la adquisición de bienes intangibles o servicios a que se refiere el Art. Anterior, serán deducibles aunque provengan de países, estados o territorios que aun estando en esas listas, hayan suscrito, ratificado y cumplan efectivamente convenios de intercambio de información y documentación de carácter tributario con El Salvador, que permita comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o cuando se hayan efectuado las retenciones del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Art. 158 del Código Tributario y se hayan enterado al Fisco de la Republica. (Art. 29-A, inc.1o LISR)</p>
<p>3.</p>	<p>Determine la vida útil de los bienes a partir de la elaboración de una narrativa.</p>	<p>Los activos intangibles poseen más de un periodo fiscal de vida útil.</p> <p>Es deducible de la renta obtenida mediante amortización, el costo de adquisición o de producción de los bienes intangibles (software o programas informáticos) utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente, aplicando un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición, todo sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes literales:</p>

		<p>A) En el caso de programas informáticos producidos por el propio contribuyente para su uso, no será deducible el costo capitalizado cuando hayan sido deducidos con anterioridad en un periodo o ejercicio de imposición las erogaciones que conforman dicho costo.</p> <p>B) Para efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los programas.</p> <p>C) Cuando se adquiriera un programa utilizado, el valor máximo sujeto a amortización será el precio del programa nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:</p> <p>-Si el activo posee un año de vida útil, la amortización será de un 80%</p> <p>-Si el activo posee dos años de vida útil, la amortización será de un 60%</p> <p>-Si el activo posee tres años de vida útil, la amortización será de un 40%</p> <p>-Si el activo posee cuatro años de vida útil, la amortización será de un 20%</p>
--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		<p>D) En el caso de los programas o software cuyo uso o empleo en la producción de la renta gravada no comprenda un ejercicio de imposición completo, será deducible únicamente la parte de la cuota anual que proporcionalmente corresponda en función del tiempo en que el bien ha estado en uso de la generación de la renta o conservación de la fuente en el periodo o ejercicio de imposición.</p> <p>E) El contribuyente solamente podrá deducirse la amortización del programa o software de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables.</p> <p>F) Cuando el software se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, la deducción de la depreciación se admitirá únicamente en la proporción que corresponda a los ingresos gravables en la forma prevista en el Art. 28 inciso final de esta Ley.</p> <p>G) Si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente de amortización del programa o software no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores.</p>
--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		<p>H) No podrá cambiarse el porcentaje de amortización sin la autorización de la Administración Tributaria.</p> <p>No se admitirán como erogaciones deducibles, la amortización o la depreciación de derechos de llave, marcas y otros activos intangibles similares. (Art. 29-A Numeral 19 LISR)</p>
4.	<p>Verifique los impuestos aplicables a las transferencias de bienes intangibles.</p>	<p>En esta fase se deberá verificar que en las adquisiciones de bienes intangibles se hayan efectuado las retenciones respectivas en concepto de impuesto sobre la renta de acuerdo al Art. 156-A del código tributario.</p>

**ASPECTOS FISCALES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES-LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto que aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

La contratación electrónica es susceptible de incluirse en cualquiera de los supuestos mencionados, con lo que el comercio electrónico no puede considerarse excluido de la aplicación de este impuesto.

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, igual que ocurre en la imposición sobre la renta, no plantea especiales problemas cuando los que se contratan son bienes materiales que no circulan por la red. Tampoco encontraremos especialidades si el objeto de la contratación por la red es un servicio.

Cuando los bienes o servicios circulan por la red, es trascendental, igual que en el apartado anterior, la

calificación de las operaciones como cesiones de uso o como compraventas. En este impuesto, las cesiones de uso son consideradas prestación de servicios, mientras que las compraventas son adquisiciones de bienes.

Se detallan a continuación algunos procedimientos enfocados al cumplimiento de aspectos impositivos planteados por la ley de Impuesto al valor agregado:

**PROCEDIMIENTOS RELACIONADOS A LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	<p>Verifique la fuente generadora de dicho impuesto.</p> <p>Elabore cedula narrativa para su detalle.</p>	<p>La ley de impuesto al valor agregado es aplicable a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de bienes muebles corporales, así como también a la prestación, importación, internación y el autoconsumo de servicios. (Art. 1, LIVIA)</p> <p>En esta fase deberán identificarse los hechos generadores (importaciones e internación de bienes y de servicios) que podrían presentarse relacionados con las operaciones que se realizan a través de Internet.</p>

		<p>Existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales. (Art. 14 , LIVA)</p> <p>Constituye hecho generador del impuesto, las prestaciones de servicios que se constituyan como arrendamiento, subarrendamiento, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales y otras prestaciones de servicios similares. (Art. 17, Lit. O, LIVA)</p>
2.	<p>Verifique los momentos en que se causa el impuesto.</p> <p>Elabore cedula narrativa para su detalle.</p>	<p>En el caso de la importación e internación definitiva de bienes muebles corporales se entenderá ocurrido y causado el impuesto en el momento que tenga lugar su importación o internación. (Art. 15, LIVA)</p> <p>Según lo establece el Art. 15 de la LIVA, la importación e internación de servicios se entenderá ocurrida y causado el impuesto, según cualquiera de las circunstancias que se mencionan a continuación, ocurra primero:</p>

		<p>A) Cuando se emita el documento que dé constancia de la operación por parte del prestador del servicio;</p> <p>B) Cuando se realice el pago; o</p> <p>C) Cuando se dé término a la prestación</p> <p>Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, cuando se den las circunstancias mencionadas en el párrafo anterior y además cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce o cuando se ponga a disposición el bien o la obra. (Art. 18, LIVA)</p>
3.	<p>Identifique los agentes que intervienen en las operaciones.</p>	<p>En esta fase se deberá identificar cada uno de los intermediarios en las adquisiciones de los bienes y posteriormente determinar la aplicación de los impuestos al consumo.</p>
4.	<p>Determine las bases imponibles.</p>	<p>En esta fase se deberá determinar las bases o los costos de adquisición o producción de los bienes sobre las cuales tendrá lugar la imposición.</p>

		<p>La base imponible del impuesto es la cantidad en que se cuantifiquen monetariamente los diferentes hechos generadores del impuesto, la cual corresponderá, por regla general, al precio o remuneración pactada en las transferencias de bienes o en las prestaciones de servicios, respectivamente, o al valor aduanero en las importaciones o internaciones.</p> <p>La deducción de los créditos fiscales causados procederá cuando sean originados por desembolsos efectuados por la utilización de servicios destinados a los fines, giro o actividad del contribuyente.</p>
--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### ***3.3. Procedimientos de Auditoria aplicados al conocimiento general de operaciones (Compra-Venta) de Activos Intangibles a través de Internet (Comercio Electrónico)***

***OBJETIVO: Determinar el conocimiento que posee el profesional en contaduría pública en el registro, manejo e implementación de controles en operaciones de compra y ventas de activos intangibles comercializados a través de Internet.***

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

Por poner un ejemplo, los productos digitales (software) pueden entregarse de inmediato, dando fin de manera progresiva a los intermediarios.

También compradores y vendedores se contactan entre sí de manera directa, eliminando así restricciones que se presentan en tales interacciones.

De alguna forma esta situación puede llegar a reducir los canales de comercialización, permitiendo que la distribución sea eficiente al reducir sobre-costos derivados de la uniformidad, automatización e integración a gran escala de sus procesos de administración. De igual forma se puede disminuir el tiempo que se tardan en realizar las transacciones comerciales, incrementando la eficiencia de las empresas.

Los puntos anteriores, son en parte, algunas de las ventajas que ofrece la comercialización a través de la red.

No obstante, esta forma de comercio incorpora diversidad de factores y características que lo convierten en un fenómeno en constante evolución y devenir; mas sin embargo, el punto principal en estudio es el resumen de las principales implicaciones de registro y control tributario en la difusión del comercio electrónico.

Los procedimientos expuestos en los apartados 3.1 y 3.2 de éste capítulo deben constituir la base para el desarrollo de la auditoria, combinando los factores propios del comercio a través de la red; se detallan a continuación los siguientes procedimientos:

*La utilización de un motor de búsqueda permite al individuo acceder a cualquier empresa por medio de un sitio virtual denominado "virtual", en el cual se puede obtener bienes y servicios a través de cualquier sitio que tenga conexión a Internet.*

*Un motor de búsqueda es un sistema informático que indexa archivos almacenados en servidores Web. Un ejemplo son los buscadores de Internet cuando se pide información sobre algún tema, bien o servicio.*

*Las búsquedas se hacen con palabras clave o con árboles jerárquicos por temas; el resultado de la búsqueda es un listado de direcciones Web en los que se mencionan temas relacionados con las palabras claves buscadas.*

**PROCEDIMIENTO PARA LA IDENTIFICACION DE LOS MOTORES DE BUSQUEDA O INTERMEDIARIOS**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Identifique los intermediarios de la transacción de Búsqueda y reconocimiento de la operación.	En esta fase se identifican los intermediarios a través de los cuales se realizará una transacción a través de la red, tomando en cuenta los bienes o servicios que se utilizarán.

2.	Identifique el punto de partida al efectuar la transacción.	Se busca el programa que servirá de punto de partida para realizar una compra o venta de los bienes.
3.	Revise el seleccionador del buscador más factible.	Se identifica el buscador que se adapte a las necesidades más favorables del más usuario.
4.	Identifique los proveedores de los bienes.  Elabore cedula de detalle que muestre cada uno de ellos	Se identifican los diferentes proveedores, así como los diferentes compradores de los bienes comercializables.

*La colocación de ofertas en línea, consiste en la colocación de de ofertas dentro de una pagina Web, para dar a conocer los diferentes productos o servicios a disposición de los consumidores.*

*Puede recurrir a diversas herramientas disponibles, como la ubicación de un sitio en motores de búsqueda; desde el punto del demandante, esta es la fase que permite conocer los bienes y servicios que se comercializan por medio de las páginas Web.*

<b>PROCEDIMIENTOS SOBRE LA UBICACIÓN Y SELECCIÓN DE LA OFERTA EN LÍNEA</b>
----------------------------------------------------------------------------

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	<p>Identifique los Bienes ubicados dentro de los diferentes portales virtuales.</p> <p>Elabore una cedula de detalle que muestre cada uno de los bienes ofertados/demandados.</p>	<p>Se identifica los bienes que se van a adquirir dentro de los diferentes mercados virtuales.</p>
2.	<p>Verifique si el bien es adquirido en forma independiente.</p>	<p>Se determina si el activo adquirido tiene un mercado libre y cumple las características.</p>

3.	Verifique si se han adquirido diferentes bienes en una sola transacción.	Se determina si se la adquisición de los bienes es susceptible de separación para cada uno de los activos.
4.	Determine si se pueden identificar las funciones y aplicaciones de los bienes ofertados.  Elabore cedula narrativa de ello.	Se determinan las diferentes funciones y aplicaciones de los bienes intangibles adquiridos.
5.	Identifique las innovaciones y actualizaciones de bienes ya adquiridos.  Elabore una cedula narrativa describiendo cada una de ellas.	Las innovaciones tendrán que ver con las mejoras parciales o totales de bienes, por otra parte las actualizaciones tendrán que ver con pequeñas mejoras en los utilizados actualmente.
6.	Verifique si existen "demos" (Versiones de evaluación) de los bienes ofertados.	Los demos servirán como una guía de los requerimientos que se necesitan de un sistema a adquirir es lo que se conoce como versión de evaluación.
7.	Verifique si se cumplen las expectativas del bien.	Efectuada la valuación del activo intangible se procede a aprobar dicha oferta.

8.	Revise si el bien funciona adecuadamente.	Una vez revisadas las funciones de los bienes a adquirir, se consulta con el proveedor la documentación para el manejo de dicho bien.
9.	Identifique el acceso del bien dentro del portal virtual.	Es el espacio virtual donde se encuentra la aplicación a adquirir dentro de un portal.
10	Identifique la aplicación de entre otros programas.	Se conoce la funcionalidad del bien y las plataformas de aplicación.
11	Verifique si se reconocen las atribuciones del bien.  Elabore una cedula narrativa de ello.	Se muestran cualidades, atribuciones y demás características específicas y generales del bien.

*El sitio Web utilizado para la oferta de los bienes o servicios, debe proveer una opción que permita visualizar el pedido y las condiciones del mismo, entre las cuales puede existir la suscripción de un contrato.*

**PROCEDIMIENTOS PARA LA CONFIRMACIÓN DEL PEDIDO**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Revise que el proceso de confirmación del pedido se halla realizado de forma correcta.	En ésta fase se verifica que el pedido de los bienes o solicitud de servicios sea recibido por el proveedor.
2.	Verifique si el bien fue seleccionado y si además se confirmo el pedido de dicho bien.	En ésta fase ya seleccionado el bien se procede a la confirmación y descarga de dicho bien (no es aplicable a todos los bienes)
3.	Verifique si existe un contrato de por medio para este tipo de operaciones.	Se identifica el proceso de caducación de dicho bien además se estipulan las cláusulas de sesión goce y explotación de dicho bien.
4.	Revise que se cuente con la documentación que emita el proveedor al descargar un bien intangible.	Se revisan facturas contratos, memorando o cartas internas como escrituras públicas, correos electrónicos, y toda la documentación que esté vinculada a la adquisición o desarrollo del activo intangible.

*La confirmación de pago de los bienes o servicios adquiridos a través de la red es una formalidad que indica al comprador, el monto debitado de la tarjeta de crédito o débito, el número de transacción y la autorización cuando se cumplen las condiciones para la adquisición de los bienes o servicios.*

**PROCEDIMIENTOS PARA LA CONFIRMACION DEL PAGO**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Revise la confirmación del pago a través de los diferentes medios de pago.	Una vez seleccionado dicho bien se procede a la confirmación del pago a efectuar ya sea a través de tarjetas electrónicas (Crédito, Débito), cheques digitales, y transferencias bancarias.
2.	Revise la Identificación del usuario corresponde a la descrita en la operación.	Ingreso del numero del medio de pago a utilizar (No. De Cta. de tarjeta o cheque)
3.	Revise que la Confirmación y aceptación del usuario sea la correcta.	Ingreso del password (Firma digital) de las cuentas.
4.	Revise la aceptación bancaria de la transferencia.	En esta fase se carga a Cta. del usuario una suma de dinero por la adquisición del bien. Esto puede verse con el estado de cuenta del usuario.

*La emisión de facturas o comprobantes debe considerarse como uno de los aspectos de cumplimiento para la seguridad de la existencia del contrato de compra-venta electrónica entre las partes contratantes.*

**PROCEDIMIENTOS PARA LA EMISIÓN DE LA FACTURA O COMPROBANTE**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Revise si existe documentación emitida por parte del proveedor.	Se deberá verificar la documentación emitida por cada una de las transacciones realizadas. Esta puede ser mediante una aceptación de un contrato virtual el cual se puede capturar imprimiendo la pagina en uso.
2.	Verifique si existe la confirmación en la aceptación de dicha operación.	Si se recibe los correos de aceptación de dicha transacción.
3.	Revise si existe la impresión de un comprobante de la transacción.	En algunos casos es posible la impresión de la transacción a realizar; por lo tanto se cuenta con un medio de prueba de mayor utilización.
4.	Revise si se reciben los contratos ( en caso de existir)	Se reciben los contratos donde se estipulan las cláusulas aplicables al activo adquirido.

*En el caso de la compra de bienes o servicios que deben ser entregados de forma electrónica, este procedimiento permite la adquisición de los mismos y deberá contemplar la posibilidad para que el oferente pueda acceder a los archivos adquiridos, o en su defecto, que pueda proceder a la descarga al computador.*

**PROCEDIMIENTOS PARA EL ENVÍO O DESCARGA DE LOS BIENES**

No	PROCEDIMIENTO	COMENTARIO
1.	Verifique que los bienes hayan sido descargados.	En este proceso se comprueba si existen instrucciones en la descarga de los bienes de la red.
2.	Verifique la recepción de la aplicación por medio de la descarga.	En esta fase se recibe la aplicación ya sea en forma de instalador o bien como un programa ya instalado.
3.	Revise la Implementación del bien en el sistema operativo a utilizar.	Se procede a la implementación del bien adquirido en la plataforma del sistema.

## **CAPÍTULO IV**

### **4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **4.1. Conclusiones**

De la investigación de campo realizada a los profesionales en Contaduría Pública se logró recabar información que ha permitido determinar las siguientes conclusiones.

- I. Se determinó que las principales causas que influyen en el deficiente conocimiento tributario se origina por falta de regulación en la normativa tributaria.
  
- II. Se comprobó que existe poco conocimiento de los profesionales en Contaduría Pública sobre el tratamiento tributario en el registro de las operaciones realizadas a través de Internet sobre la adquisición y registro de los bienes intangibles.
  
- III. El contenido de la propuesta se encuentra orientado a la formación de un criterio técnico contable y tributario, mediante el cual los profesionales en Contaduría Pública puedan comprender de forma lógica el tratamiento de las transacciones originadas en la adquisición de bienes intangibles.

#### **4.2. Recomendaciones**

- 1) Es recomendable una mayor orientación en cuanto a la aplicación de la normativa tributaria en el registro de operaciones que involucren la adquisición de activos intangibles.
  
- 2) Con relación a las causas del deficiente conocimiento tributario de los profesionales en contaduría pública, se recomienda la creación de documentos de fácil comprensión basados en normativa técnica y tributaria vigente, que puedan ser utilizados por los profesionales en contaduría pública como apoyo en el proceso de registro y control de las operaciones realizadas a través de Internet.

## BIBLIOGRAFÍA

- ☑ **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Código Tributario y su reglamento. Año 2000 y su última reforma al 08 de enero de 2007. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador. 132 Págs.
  
- ☑ **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Ley de Impuesto sobre la renta y su reglamento. Año 1991 y su última reforma al 08 de enero de 2007. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador. 42 Págs.
  
- ☑ **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y su reglamento. Año 1992 y su última reforma al 25 de enero de 2007. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador. 48 Págs.
  
- ☑ **Hernández Sampieri, Roberto; Hernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, Pilar.** 1991. Segunda Edición. Best seller, *Metodología de la Investigación.* McGraw - Hill / interamericana Editores, S.A. De C.V. México. 485 Págs.

- Bonilla, Gildaberto.** Año 1995. Segunda edición. "*Estadística II, Métodos Prácticos de Inferencia Estadística*". UCA editores. 555 Págs.
  
- International Accounting Standards Board.** 2006. "*Normas Internacionales de Contabilidad 2006*". Departamento de Publicaciones IASB. Londres, Inglaterra. 1799 Págs.
  
- Vázquez Iruzubieta, Carlos.** "*Comercio Electrónico, Firma Electrónica y Servidores*". Dijusa editorial S.L., Madrid:2002
  
- Universidad de los Andes.** "*Internet, Comercio Electrónico & Telecomunicaciones*". Legis Editores, .S.A., Colombia 2002
  
- Sánchez Almeida Carlos, Maestre Rodríguez, Javier A.** "*La ley de Internet*". Servidoc S.L., Barcelona 2002
  
- Ribas Alejandro, Javier.** "*Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico en Internet*". 2nd. Edición. Editorial Aranzadi, S.A., Navarra 2003.
  
- Hortala Valle, Joan; Roccatagliata, Franco y Valenta Piergiorgio.** "*La Fiscalidad del Comercio Electrónico*" Editorial CISS, S.A., Barcelona 2000. (Monografías No. 27).

☑ **Cazorla Prieto, Luz Maria.** *“Los Impuestos en el Comercio Electrónico”*. Editorial Aranzadi, S.A., Navarra 2001.

☑ **Cubillos Velandia, Ramiro Y Rincon Cardenas, Erick.** *“Introducción Jurídica al Comercio Electrónico”*. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., Bogota 2002.

ANEXOS

## ANEXO 1: TABULACION DE ENCUESTAS

### PREGUNTA 1

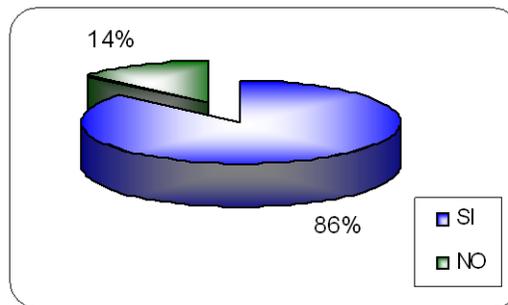
¿Conocen las definiciones de activos intangibles?

#### Objetivo:

- Determinar el grado de conocimiento que poseen los profesionales en contaduría pública en la definición de los bienes intangibles.

Criterio de Evaluación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	43	86%
NO	7	14%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

GRAFICO P.1



Los resultados presentados en el cuadro No. 1, muestran que el 86% de los profesionales tomados en cuenta para la investigación, pueden definir los bienes en estudio. Mientras que el restante 14% de los profesionales, manifiesta que no poseen conocimiento de tales activos y por consiguiente, presentan la dificultad para poder definirlos.

**PREGUNTA 2**

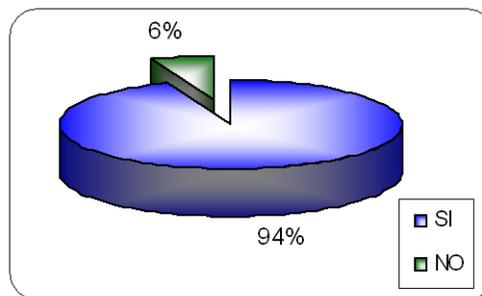
¿Conoce las definiciones de comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Determinar el grado de identificación que tienen los profesionales en contaduría pública entorno al comercio electrónico.

Criterio de Evaluación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	47	94%
NO	3	6%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.2**



Los resultados muestran que el 94% de los profesionales en estudio pueden definir el concepto de comercio electrónico y la mayor parte consideran identificarse con dichas operaciones. Únicamente el 6% de los profesionales en estudio afirmó no conocer esta definición.

**PREGUNTA 3**

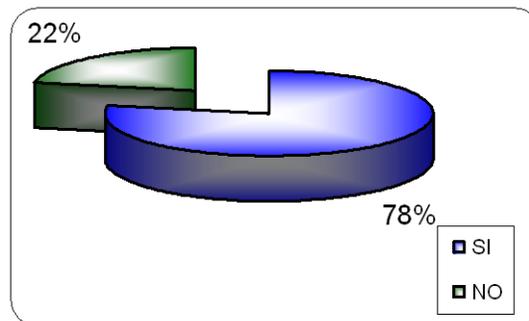
¿Conoce las diferencias entre el comercio electrónico y comercio tradicional?

**Objetivo:**

- Determinar el grado de conocimiento con el que cuentan los profesionales en contaduría pública con respecto a las operaciones electrónicas y las realizadas tradicionalmente.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	39	78%
NO	11	22%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.3**



El 78% de los profesionales pueden identificar las diferencias entre las operaciones que se realizan a través del comercio electrónico con las que se realizan por medios electrónicos. Más sin embargo el 22% no pueden identificar la diferencia.

**PREGUNTA 4**

Algunos bienes intangibles que se comercializan vía electrónica son los siguientes:

Marque los que son de su conocimiento y/o ha registrado

- a.) Contratos de Cesión de Derechos de Autor
- b.) Imposición de pagos por Concesión de Derechos
- c.) Derechos de Propiedad Industrial
- d.) Marcas
- e.) Nombres o Denominaciones Comerciales
- f.) Contratos de uso y goce de Licencias
- g.) Contratos de Franquicias
- h.) Patentes de Invención
- i.) Transferencia de Tecnología
- j.) Concesión de Licencias
- k.) Otro: \_\_\_\_\_

**Objetivo:**

- Determinar los activos intangibles mas conocidos por los profesionales en contaduría pública.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
¿Contratos de cesión de derechos de autor?	10	11%
¿Imposición de pagos por concesión de derechos?	2	2%
¿Derechos de propiedad industrial?	4	5%
¿Marcas?	18	21%
¿Nombres o denominaciones comerciales?	1	1%
¿Contratos de uso y goce de licencias?	15	17%
¿Contratos de franquicias?	10	11%
¿Patentes de invención?	7	8%
¿Transferencia de tecnología?	4	5%
¿Concesión de licencias?	15	17%
¿Otros activos intangibles?	1	1%
<b>TOTAL</b>	<b>87</b>	<b>100%</b>

GRÁFICO P4.



De los bienes intangibles mencionados en el cuadro, se tiene que los más conocidos son los nombres y denominaciones comerciales con un 22%, seguidos muy estrechamente por los contratos de uso y goce de licencias con un 17%, seguidos por los contratos de franquicia con un 11% y los derechos de autor con un 11%; por otra parte los menos conocidos son los derechos de propiedad industrial y los de imposición de pagos de concesión con un 1% respectivamente.

**PREGUNTA 5**

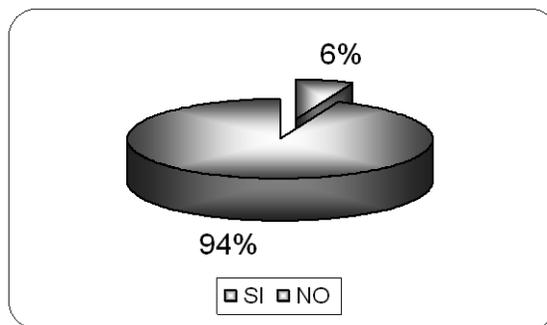
En la empresa en la que ud. Audita; ¿Realizan transacciones de adquisición de activos intangibles a través del comercio electrónico?

**OBJETIVO:**

- Conocer la familiarización de los profesionales en contaduría pública en relación a las operaciones electrónicas en el ámbito laboral.

Criterio de Evaluación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	3	6%
NO	47	94%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.5**



De los profesionales encuestados el 94% aun no auditan empresas que realicen operaciones de comercio electrónico mas sin embargo el 6% ha auditado este tipo de operaciones.

**PREGUNTA 6**

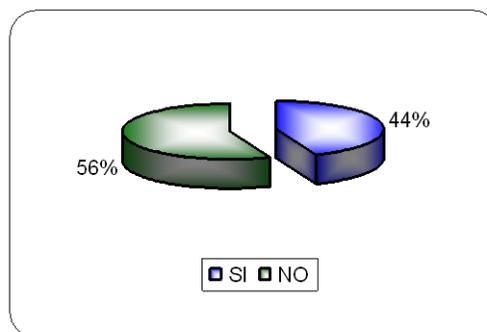
¿Conocen la normativa tributaria que regula el comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Determinar el grado de conocimiento de los profesionales en contaduría pública en la normativa tributaria vigente en nuestro país.

Criterio de Evaluación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	22	44%
NO	28	56%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P. 6**



Los resultados presentados en el cuadro 6, muestran que el 44% de los profesionales en estudio tienen conocimiento de la normativa tributaria que regula las operaciones de bienes intangibles a través del Comercio electrónico.

**PREGUNTA 7**

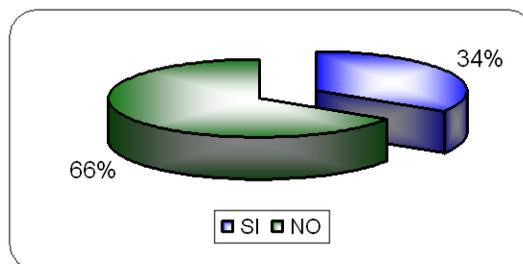
¿Conoce el tratamiento contable de las transacciones de activos intangibles a través de medios electrónicos?

**Objetivo:**

- Conocer el tratamiento contable aplicable a las operaciones realizadas por medios electrónicos en bienes intangibles.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	17	34%
NO	33	66%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.7**



Los resultados muestran que sólo el 34% de los profesionales de contaduría pública posee conocimientos sobre el tratamiento contable en las operaciones (compra-venta) de bienes intangibles a través de medios electrónicos, mientras que el 66% de los profesionales en estudio desconoce el tratamiento contable de los bienes intangibles cuando son adquiridos a través de la red.

**PREGUNTA 8**

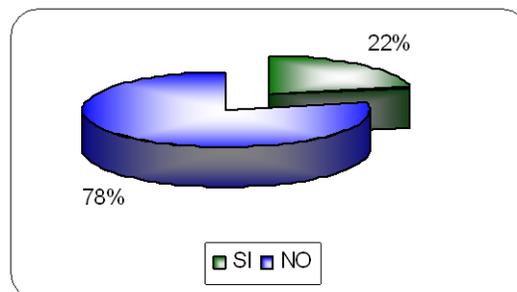
¿Tiene conocimiento sobre el tratamiento tributario aplicado a los activos intangibles?

**Objetivo:**

- Conocer el grado de conocimiento de los profesionales en contaduría pública sobre la paliación de la normativa tributaria aplicada a los bienes intangibles.

Criterio de Evaluación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	11	22%
NO	39	78%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**Grafico P8.**



Los resultados determinan que el 78% de los profesionales desconoce el tratamiento de los activos intangibles proporcionado por la normativa local y únicamente el 22% de los profesionales en estudio tiene conocimiento de los aspectos tributarios aplicables a los activos intangibles.

**PREGUNTA 9**

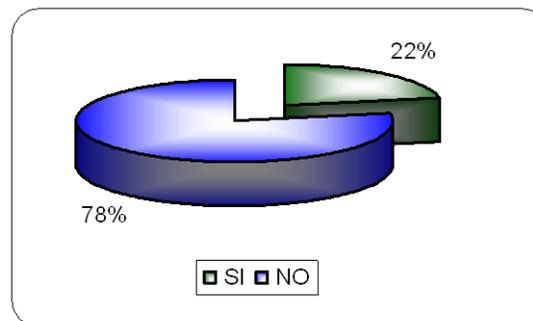
¿Podría establecer la diferencia entre el tratamiento contable de transacciones de activos intangibles a través de Internet y las realizadas tradicionalmente?

**Objetivo:**

- Conocer la aplicación de la normativa contable, tanto en operaciones realizadas a través de Internet como de las realizadas en forma tradicional.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	11	22%
NO	39	78%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.9**



En relación con esta pregunta el 78% de los encuestados contestaron que no pueden establecer el tratamiento de los bienes adquiridos a través de Internet con los adquiridos tradicionalmente, el 22% restante afirma que puede establecer una diferencia al menos.

**PREGUNTA 10**

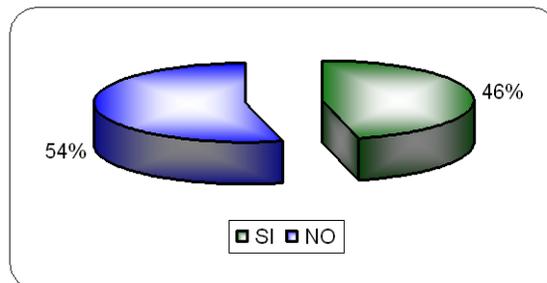
Cuando realiza el registro de las transacciones de activos intangibles adquiridos a través del comercio electrónico ¿obtiene un documento que ampara la adquisición de los bienes de acuerdo al Art. 107 del Código Tributario?

**Objetivo:**

- Conocer si existen documentos que respaldan la transacción de las operaciones realizadas a través de Internet.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	23	46%
NO	27	54%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.10**



Los resultados muestran que el 46% de los profesionales en estudio conoce la forma de documentar las operaciones que realizan a través de la red, pero consideran necesario que la regulación local determine el tipo de documentación que sea pertinente para el tratamiento de los activos intangibles.

**PREGUNTA 11**

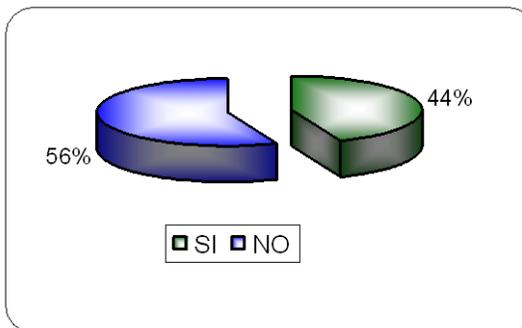
De acuerdo a las normas tributarias, ¿tiene definido los momentos en que se causan los impuestos, derivado de transacciones a través del comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Definir si los profesionales en contaduría pública conocen el momento en que se causa el impuesto derivado de transacciones por medio del comercio electrónico.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	22	44%
NO	23	56%
<b>TOTAL</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.11**



La grafica muestra que el 56% de los profesionales en estudio conoce de esta regulación y el 44% desconoce en que momento deberá determinar el pago o deducibilidad de impuestos para las operaciones (compra-venta) de activos intangibles.

**PREGUNTA 12**

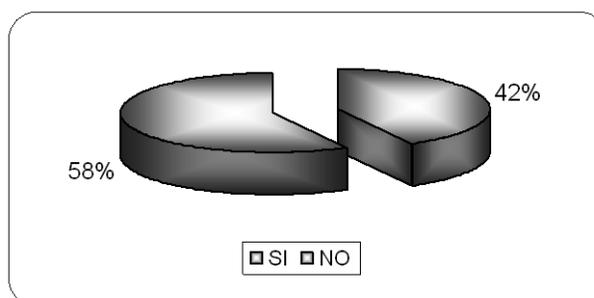
De acuerdo a las normas tributarias, ¿tiene definido los hechos generadores que causan impuestos en las transacciones de activos intangibles efectuadas a través del Comercio Electrónico?

**Objetivo:**

- Determinar si los profesionales en contaduría pública tiene definidos los hechos que causan impuestos en las transacciones de activos intangibles efectuadas a través del Comercio Electrónico.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	21	42%
NO	29	58%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.12**



El 42% de los profesionales en estudio conoce sobre los hechos generadores impuesto, y un 58% desconoce sobre las actividades que dan lugar a los impuestos incorporados en la normativa local.

**PREGUNTA 13**

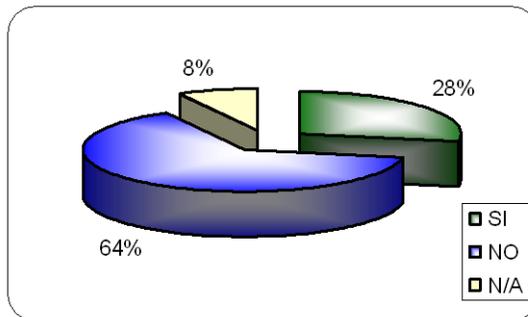
De acuerdo a las normas tributarias, ¿Conoce el procedimiento para determinar las bases impositivas en las transacciones de activos intangibles a través del comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Determinar si los profesionales en contaduría pública conocen procedimientos para determinar las bases impositivas en las transacciones de activos intangibles a través del comercio electrónico

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	14	28%
NO	32	64%
N/A	4	8%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.13**



De los profesionales en contaduría pública encuestados el 64% no conoce el procedimiento para determinar las bases impositivas en las transacciones de activos intangibles a través del comercio electrónico, el 28% sabe como proceder a determinar estas bases y un 8% no sabe si conoce o no.

**PREGUNTA 14**

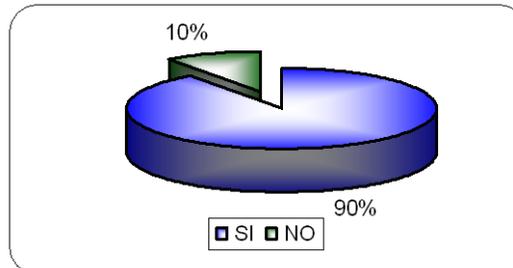
Cuenta con un procedimiento específico para el registro y control de activos intangibles adquiridos a través del comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Conocer si los auditores cuentan con procedimiento específico para el registro contable y control de activos intangibles.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	45	10%
NO	5	90%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.14**



Los resultados muestran que el 90% no cuenta con un procedimiento específico para la verificación del registro y control de bienes intangibles adquiridos a través de medios electrónicos, sólo el 10% de los profesionales en contaduría pública poseen el conocimiento necesario para la evaluación de dichos bienes.

**PREGUNTA 15**

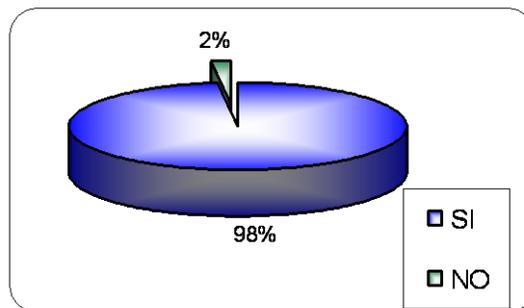
¿Le gustaría contar con una guía de procedimientos que le oriente al registro y control tributario de transacciones de activos intangibles realizadas a través del comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Conocer la necesidad de los profesionales en contaduría pública en la elaboración de una guía que muestre procedimientos de auditoría para la validación del registro en activos intangibles.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	49	98%
NO	1	2%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.15**



El 98% de los profesionales en contaduría pública consideran como aceptable contar con una guía de procedimientos para auditar las operaciones de comercio electrónico en la adquisición de activos intangibles y solo un 2% no la consideran necesaria.

**PREGUNTA 16**

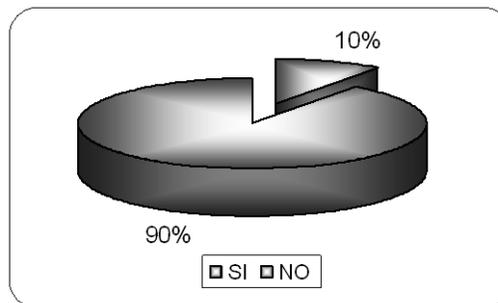
¿Se encuentran regulados adecuadamente los bienes intangibles que dentro de la normativa tributaria?

**Objetivo:**

- Conocer si de acuerdo al criterio de los profesionales en contaduría pública los activos intangibles se encuentran regulados adecuadamente dentro de la normativa tributaria.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	5	10%
NO	45	90%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.16**



El 10% de los profesionales en contaduría pública coinciden en que los bienes intangibles se encuentran bien regulados dentro de la normativa tributaria, mas sin embargo el 90% responden que no se encuentran bien regulados , ya que existe un vacío legal en su regulación .

**PREGUNTA 17**

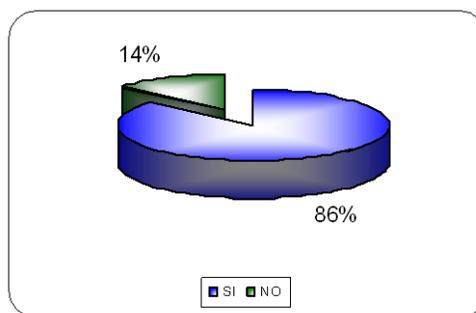
¿Considera Ud. que la definición de activos intangibles debería estar incorporada en la normativa tributaria?

**Objetivo:**

- Conocer si es necesaria la definición de intangibles dentro de la normativa tributaria, según los profesionales en contaduría pública.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	43	86%
NO	7	14%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.17**



Se puede determinar que un 86% de los profesionales en estudio consideran que es necesaria la incorporación íntegra de los activos intangibles en la regulación tributaria, por consiguiente un 14% consideran que no es necesaria la incorporación en la normativa tributaria.

**PREGUNTA 18**

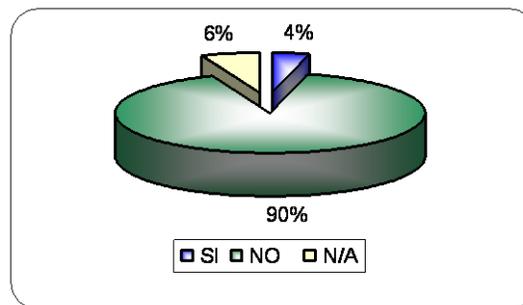
¿Ha presentado problemas tributarios con el registro efectuado en la adquisición de un activo intangible a través del comercio electrónico?

**Objetivo:**

- Conocer la necesidad de los usuarios y clientes de este tipo de operaciones para lograr una orientación mas adecuada en este tipo de transacciones.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	2	4%
NO	45	90%
N/A	3	6%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.18**



Según los resultados de la encuesta el 90% de los profesionales manifiestan no tener problemas con el registro de este tipo de operaciones, el 6% reconoce que existe una problemática y el 4% no sabe si ha tenido este tipo de problemas.

**PREGUNTA 19**

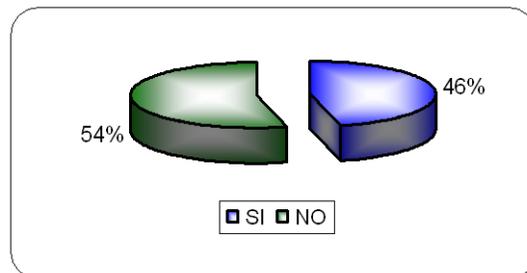
¿Conoce el tratamiento tributario para amortización de activos intangibles, de acuerdo a lo considerado en el art. 30 de la ley de impuesto sobre la renta?

**Objetivo:**

- Determinar si los profesionales en contaduría pública conocen el tratamiento tributario para amortización de activos intangibles.

<b>Criterio de Evaluación</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
SI	23	46%
NO	27	54%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>100%</b>

**GRAFICO P.19**



El 54% de los profesionales en estudio considera que la regulación referente a la amortización de los bienes intangibles, es inaceptable, puesto que solo incorpora ciertos activos (software y programas informáticos).