

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



**“APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS CON REGLAS ESPECIALES DE
CÁLCULO Y SU IMPLICACIÓN CONTABLE”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

Rebeca Alejandra López Grande
Santiago Emilio Molina Gómez
Abraham Josué Manuel Rivas Guevara

**PARA OPTAR AL GRADO DE:
LICENCIADO(A) EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**OCTUBRE, 2020
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA**

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	: Ing. Francisco Antonio Alarcón Sandoval
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Director de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Gilberto Díaz Alfaro
Coordinador general de Seminario de Graduación	: Msc. Mario Wilfredo Crespín Elías
Coordinador de Seminario Graduación de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. José Rodolfo Pérez Córdova
Jurado Examinador	: Lic. Roberto Carlos Jovel Jovel Lic. Edgar Ulises Mendoza

Octubre 2020

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios todopoderoso por permitirme culminar esta etapa de mi proyecto de vida, por los retos que ha puesto en ella, para recordarme que sin Él nada soy y por darme la fortaleza cada día para enfrentarlos. Agradezco a mis padres por los valores que me inculcaron, sus consejos y su esfuerzo que con amor día con día han llevado a cabo para proveernos y poder lograr este objetivo; a mis hermanas por el apoyo y comprensión en los momentos de necesidad; al resto de mi familia y a mis compañeros de tesis por el esfuerzo y sacrificio.

Rebeca Alejandra López Grande

Agradezco de corazón a Dios por darme la sabiduría, perseverancia y ponerme siempre en el lugar indicado para lograr esta meta tan importante de mi vida. A mis padres por darme su apoyo moral y económico, por confiar y creer que era capaz de culminar esta etapa de mi vida. Especialmente a mi madre que sacrificado muchas cosas para darme su apoyo económico. A mis hermanos por apoyarme de una u otra forma. A mis compañeros de tesis por haber perseverado hasta lograr el objetivo y a todas las personas que me apoyaron.

Santiago Emilio Molina Gómez

Agradezco a Dios por darme la sabiduría, la paciencia y el coraje que implicó dar cada paso para llegar a la meta. A mi familia y amigos que me han regalado su apoyo incondicional, motivándome a seguir en los momentos más difíciles, especialmente mis padres que con su sacrificio y dedicación son parte esencial de este logro. A mis compañeros de trabajo de graduación y a todas las personas que fueron parte de este proceso reconocerles su aporte. Por ultimo mencionar el gran trabajo realizado por la Universidad de El Salvador en la formación de profesionales, que además puso a mi disposición sus recursos y su excelente capital humano.

Abraham Josué Manuel Rivas Guevara

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	I
INTRODUCCIÓN	IV
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 Situación problemática en la aplicación de reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias	1
1.2 Enunciado del Problema	4
1.3 Justificación de la Investigación	5
1.3.1 Novedoso.	5
1.3.2 Utilidad Social.	5
1.3.3 Factibilidad.	6
1.4 Objetivos de la Investigación	7
1.4.1 General.	7
1.4.2 Específicos.	7
1.5 Hipótesis	7
1.5.1 Hipótesis de trabajo.	7
1.5.2 Determinación de variables.	8
1.5.3 Operacionalización de variables.	8
1.6 Alcance de la Investigación	8
1.7 Limitaciones de la Investigación	9
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL	10
2.1 Situación actual del Sistema Tributario y su Incidencia en el Ejercicio Profesional.	10
2.2 Las Principales Definiciones Vinculadas a la Presente Investigación	11
2.3 Sistema Tributario de El Salvador	12
2.3.1 Componentes del sistema tributario de El Salvador.	12
2.4 Reglas de Cálculo	14
2.5 Reglas de Cálculo Simple	15
2.6 Reglas de Cálculo Especial	19
2.6.1 Código Tributario.	19
2.6.2 Ley de Impuesto sobre la Renta.	31

2.6.3	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.	35
2.6.4	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.	39
2.7	Marco Técnico	39
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN		43
3.1	Enfoque y Tipo de Investigación	43
3.2	Delimitación Temporal y Espacial	43
3.2.1	Espacial.	43
3.2.2	Temporal.	43
3.3	Sujetos y Objetos de Estudio	43
3.3.1	Unidades de análisis.	43
3.3.2	Universo y Marco Muestral.	44
3.3.3	Variables e indicadores.	45
3.4	Técnicas e Instrumentos	46
3.4.1	Técnicas y procedimientos para la recopilación de información	46
3.4.2	Instrumento de medición.	46
3.4.3	Cronograma.	47
3.5	Presentación de Resultados	48
3.6	Diagnóstico de la investigación	64
CAPÍTULO IV: PROPUESTA, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		67
4.1	Propuesta	67
4.1.1	Reglas Tributarias De Cálculo.	74
4.1.1.1	Reglas De Cálculo Simple.	74
4.1.1.2	Reglas Especiales de Cálculo	117
CONCLUSIONES		194
RECOMENDACIONES		194
ANEXOS		197

RESUMEN EJECUTIVO

A lo largo de la historia de El Salvador el sistema tributario ha tenido varias reformas, éstas con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes con el fisco y por otra parte agilizar los procesos de recaudación fiscal. De esta manera se establecieron las bases actuales de dicho sistema, y si bien la profesión contable ya tenía un papel importante en la aplicación y cumplimiento de la normativa tributaria, con la entrada en vigencia de estas reformas se vuelve aún más, al momento de dar cumplimiento a dichas obligaciones y la correcta aplicación de las mismas, por lo que se hace necesario la constante capacitación para cumplir con las exigencias de un sistema cambiante.

La normativa tributaria como uno de los elementos importantes dentro del sistema tributario, contiene reglas que utilizan cálculos matemáticos que, para efectos de esta investigación son llamadas reglas de cálculo simples y especiales, las cuales buscan gravar directa o indirectamente los actos o hechos económicos o jurídicos relacionados a los contribuyentes, y son necesarias para la determinación de impuestos, bases imponibles, factores, entre otros, adicionalmente permiten a la administración tributaria la determinación de sanciones en casos de incumplimiento.

Por lo anterior, surge la necesidad que el conocimiento y experiencia sean fundamentales en la aplicación de estas reglas, ya que la calidad del servicio prestado por los contadores se ve reflejado a través de esto. Es por ello que se elabora el presente documento que tiene como objetivo principal fortalecer la competencia de los contadores en la aplicación de las normas tributarias, a través de una fuente de información que proporcione los conocimientos necesarios para la correcta aplicación de las reglas de cálculo, donde específicamente se estudian nueve leyes tributarias; con este documento se pretende apoyar a los contadores en su proceso de

aprendizaje, de manera que ayude a mejorar la calidad del servicio que brindan en el ejercicio profesional.

La investigación se llevó a cabo utilizando el método hipotético deductivo, que consiste en la observación de la problemática, explicada mediante hipótesis, y por medio de la recolección de datos cuantitativos y cualitativos se comprueba la existencia del problema, y es posible establecer las conclusiones de la investigación. El estudio fue realizado con el objetivo de mejorar la competencia de los profesionales de la contabilidad, es por eso que como unidades de análisis se seleccionaron los contadores inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría del área metropolitana de San Salvador. Para la recolección de información cualitativa y cuantitativa se hizo uso principalmente de la encuesta, la cual proporciono las bases sobre la cual se desarrolló la propuesta.

Después de realizar un análisis de la información obtenida, se observó que el desconocimiento de normas tributarias, específicamente en el uso y manejo de las reglas de cálculo, afecta la calidad del servicio prestado por los contadores; las principales causas son: en primer lugar el factor tiempo y el factor económico como limitantes para capacitarse constantemente y, en segundo lugar el inicio del ejercicio profesional debido a la vulnerabilidad que existe en cuanto al cometimiento de errores, omisiones o incumplimientos a causa de la falta de experiencia en la aplicación de la normativa tributaria; las consecuencias que esto trae consigo son los errores por desconocimiento en la aplicación de las leyes tributarias y la determinación de multas por incumplimientos por parte de la Administración Tributaria. Es por eso que los profesionales deben fortalecer sus competencias en la aplicación de la normativa legal. Con el objetivo de apoyar en este proceso, se ha desarrollado la presente investigación de las leyes tributarias, mostrando la adecuada aplicación de las reglas de cálculo contenidas en las mismas.

Después de comprobar la existencia del problema se realizaron las respectivas conclusiones y sus respectivas recomendaciones, algunas de las cuales son: el desarrollo de herramientas técnicas que ejemplifiquen una adecuada aplicación de la normativa tributaria, favorece el proceso de autoformación de los contadores, sirviendo como fuente de consulta y fortaleciendo la profesión contable, para lo cual se desarrolló como recomendación que se considera importante que el profesional contable mantenga una cultura de autoformación constante, aprovechando todas las herramientas que tenga a su disposición para este propósito; también se considera que el factor tiempo y los recursos económicos son principalmente las causas que limitan el proceso de capacitación de los contadores, esto se debe a la carga laboral y la poca remuneración que este percibe y, como recomendación se determinó que el conocimiento adquirido, debe reflejarse en la calidad de los servicios que el contador preste, cuanto más invierta el profesional en capacitarse, a mediano y a largo plazo podrá tener un mayor rendimiento económico y mejorar su desempeño profesional.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la profesión contable desempeña un papel importante en el desarrollo de las actividades empresariales a nivel mundial, El Salvador no es la excepción, en su ambiente empresarial requiere de profesionales con un alto grado de capacidad, tanto en el manejo de la normativa técnica, como en la aplicación de las leyes tributarias. El desarrollo del presente trabajo fue con objetivo de fortalecer la competencia de los profesionales desde una perspectiva tributaria, proporcionando una herramienta sobre la aplicación de reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias, que permitan complementar el conocimiento que poseen los contadores en este apartado, reflejando sus resultados en el mejoramiento de la calidad del servicio que brindan en su ejercicio profesional.

La presente investigación se basa en la temática “Aplicación de normas tributarias con reglas especiales de cálculo y su implicación contable“, distribuyéndose en cuatro capítulos. En el capítulo I, se muestra la situación problemática, donde se plasma la necesidad que el contador tiene de capacitarse constantemente, debido a la estructura cambiante del marco tributario que debe aplicar en su ejercicio profesional, y como el desconocimiento de este se puede ver reflejado en la calidad del servicio que presta, con esto se pretende contextualizar la siguiente problemática ¿El desconocimiento de los procedimientos de reglas especiales de cálculos de las leyes tributarias incide negativamente en la calidad del trabajo que realizan los contadores?

También se incluye la Justificación de la investigación abordada desde tres perspectivas, lo novedoso, la utilidad social y la factibilidad; adicionalmente se presentan los objetivos, se

establecen las hipótesis del trabajo, donde se determina la variable dependiente e independiente, por último se muestra el alcance y las limitaciones de la investigación.

En el capítulo II se aborda la situación actual del sistema tributario y la incidencia de este en el ejercicio profesional, el cual se ve afectado por la globalización de los mercados que implica la actualización del marco regulatorio de los países, siendo la contabilidad una de las profesiones directamente influenciadas, ya que es la encargada de llevar el control y registro de las operaciones que realizan las empresas.

Además de ello se definen los componentes del sistema tributario salvadoreño, que son la Administración Tributaria, la estructura tributaria y los impuestos. Como herramienta importante para cumplir con el objetivo del sistema tributario, se aborda las reglas de cálculo las cuales se dividen en: reglas de cálculo simples y reglas especiales de cálculo, se definen simples, cuando en su uso, estas no generen confusión en su aplicación, por la clara explicación en la respectiva ley, o no requiera un análisis profundo para su utilización; y se definen complejas cuando debido a la dificultad en su aplicación, por el análisis necesario para su desarrollo o por la situación particular que presente se dificulte su manejo práctico.

En el capítulo III se aborda la metodología de investigación que se compone por el enfoque y tipo de investigación, la delimitación temporal y espacial, los sujetos y objetos de estudio, unidad de análisis, universo y marco muestral, se establecen variables e indicadores, las técnicas e instrumentos utilizados para la recopilación de la información y la presentación de resultados a través de análisis que muestran, la necesidad de la elaboración de la presente investigación.

Finalmente, en el capítulo IV se presenta el desarrollo de la propuesta que contiene aplicaciones de las reglas de cálculo, tanto simples como especiales, contenidas en la normativa tributaria, relacionando cada caso con el tratamiento contable según las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. En el apartado final de este capítulo se presentan las conclusiones y recomendaciones alcanzadas por el desarrollo de la investigación. Para cerrar el documento se incluye la bibliografía y los anexos correspondientes.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Situación problemática en la aplicación de reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias

El sistema tributario salvadoreño ha sufrido una serie de reformas a lo largo de su historia, en los últimos años la más importante fue la ocurrida en la década de 1990, con la que se buscaba su simplificación, facilitando el cumplimiento tributario y el mejoramiento de la recaudación fiscal, para esto se crearon una serie de nuevas leyes que sustituyeron a otras que no lograban esa finalidad y cuya administración resultaba complicada.

Con la entrada en vigencia de estas reformas se sentaron las bases del sistema tributario que se tiene actualmente en el país, la evolución de éste, trajo consigo consecuencias directas en el ejercicio profesional de los contadores, que se vieron obligados a capacitarse continuamente para poder cumplir con las exigencias de un sistema cambiante, lleno de reformas, derogatorias y la aparición de nuevas leyes, todo esto con el fin de prestar un servicio de excelente calidad.

Los contadores para poder ejercer la profesión en El Salvador deben reunir la calidad necesaria para tal efecto, de acuerdo a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría pueden ser a través de : 1) la obtención de título de licenciado en contaduría pública en universidades nacionales autorizadas o títulos similares en universidades internacionales debiendo ser autorizados por el Ministerio de Educación, 2) mediante la obtención de título de educación media, relacionados a la profesión, reconocidos por el Estado, y una experiencia comprobable de un año. Dicho esto, se busca que el contador obtenga el conocimiento técnico y legal que le permita brindar un adecuado servicio, hecho que debe ser reforzado con una cultura de autoformación continua por parte del profesional.

Actualmente la profesión contable se desarrolla en un marco de acción amplio, por lo que divide en diferentes áreas que son reguladas por sus respectivos marcos técnicos y tributarios, estos sufren constantemente, modificaciones, reformas, derogatorias, entre otras, esto con el fin de adaptarse a los cambios de la coyuntura económica. Los contadores deben poseer el conocimiento de estos marcos, con el fin de poderse desarrollar adecuadamente en cualquier ámbito en el que la profesión se pueda desglosar; sin embargo, esto resulta difícil debido a la cantidad de información y que el profesional generalmente se desenvuelve en un área específica, esto sobretodo afecta a los profesionales que inician su ejercicio profesional.

El sistema tributario está conformado por leyes que gravan directa o indirectamente los hechos económicos relacionados al contribuyente, cuenta con dos leyes principales la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, adicionalmente cuenta con otras leyes especiales y un Código Tributario que regula las relaciones entre el fisco y los contribuyentes respecto a los tributos.

Estas leyes tributarias poseen una característica particular, implícitamente conllevan la aplicación de cálculos matemáticos llamadas reglas de cálculo; para efectos de esta investigación divididas en simples y especiales, las cuales ayudan a la obtención de factores, la determinación de impuestos, bases imponibles, entre otros; además de servir a la Administración Tributaria para la determinación de sanciones en casos de incumplimientos.

Dentro de las reglas de cálculo existen unas con más dificultad de aplicación que otras, estas pueden significar un reto para los contadores, principalmente para aquellos que inician su ejercicio profesional, estos son los que poseen un mayor riesgo al cometimiento de errores u omisiones, debido a que no cuentan con la experiencia necesaria y el sistema educativo en la formación del individuo puede no cubrir todos los ámbitos donde el profesional se desenvuelve.

Adicionalmente la misma estructura cambiante del sistema tributario potencia la probabilidad de ocurrencia de incumplimientos por parte de estos.

Actualmente el sistema tributario dependiendo de la gravedad del incumplimiento, establece sanciones como el pago de una multa, el decomiso de bienes, el cierre temporal del negocio o hasta el arresto por la comisión de algún delito. Por tal motivo el servicio que presten los contadores debe ser óptimo y con la debida ética profesional, de lo contrario traería para él y para el sujeto pasivo que reciba sus servicios, consecuencias administrativas y en última instancia de naturaleza penal.

Aparte de los conocimientos técnicos y legales, los contadores deben mantenerse a la vanguardia en lo relacionado a los cambios tecnológicos y su adaptación al control y registro de las operaciones de las empresas; en el uso de sistemas ERP, esto con el objetivo de utilizarlos para mejorar la eficiencia y la eficacia con que desarrolla su trabajo, permitiéndole con esto prestar un servicio competitivo y de excelente calidad.

En los próximos años el sistema tributario salvadoreño aprovechando las nuevas tecnologías, deberá desarrollar mecanismos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias, agilice y mejoren la efectividad de los procesos de recaudación. Adicionalmente será necesario la implementación de nuevas normativas, como las relacionadas con el comercio electrónico, entre otras áreas, todo lo expresado anteriormente traerá nuevos desafíos al ejercicio profesional de los contadores.

Ante el escenario planteado, es importante que los profesionales se capaciten continuamente, permitiéndole enfrentar los cambios adecuada y oportunamente; el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, observando la estructura cambiante en la que se desenvuelve la profesión, promueve la educación continua, estableciendo

un cierto número de horas anuales obligatorias de capacitación, con las cuales busca actualizar los conocimientos de los contadores.

En nuestro país existe una serie de gremiales, como la Red de Contadores de El Salvador o el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, entre otros, que proporcionan servicios de capacitación, diplomados, conferencias y seminarios a los profesionales, todo esto en busca que el servicio prestado por los contadores en el país sea óptimo y de excelente calidad.

Otro aspecto importante en este proceso, es la responsabilidad que debe tener el profesional, manteniendo una cultura de autoformación continua, que le permita mejorar la calidad de su servicio, y en algunos casos logre compensar la falta de acceso del profesional a los servicios de capacitación, que por motivos económicos y falta de interés o capacidad de sus empleadores no goza de esta oportunidad.

1.2 Enunciado del Problema

Los contadores en su ejercicio profesional son los encargados del análisis y el procesamiento de los datos financieros y la aplicación de la normativa tributaria. Dentro de su acervo de conocimientos debe estar el manejo de las reglas de cálculo, simples y especiales; a través de ellas es posible determinar impuestos, factores, multas, entre otros. De su correcta aplicación depende, el cumplimiento del marco regulatorio y la prestación de un servicio de calidad, por ello se establece el siguiente enunciado:

¿El desconocimiento de los procedimientos de reglas especiales de cálculos de las leyes tributarias incide negativamente en la calidad del trabajo que realizan los contadores?

1.3 Justificación de la Investigación

1.3.1 Novedoso.

La investigación a realizada es importante y novedosa debido a que no existen antecedentes de estudios similares, que abarquen la cantidad de leyes que han sido incorporadas en esta investigación, volviéndolo un trabajo muy completo que busca reunir, explicar y ejemplificar, las diferentes reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias, generando un documento de apoyo que mejore el servicio prestado por los contadores, fomentado la cultura de autoformación que todo profesional debe poseer.

En la actualidad no existen documentos que reúnan en su contenido todas las reglas de cálculo tributarias, pero se debe mencionar que existen trabajos previos que por su temática tratan de forma directa o indirecta, alguna de las reglas que en este estudio se han desarrollado.

1.3.2 Utilidad Social.

Este documento pretende volverse una herramienta útil para los profesionales, en su proceso de autoformación, a través de este podrán refrescar, afianzar o adquirir nuevos conocimientos que son necesarios en el ejercicio de su profesión, cabe mencionar que entre más conocimientos posea el contador en distintas leyes tributarias y la aplicación de estas, el servicio prestado es de mayor calidad.

Se considera además que podrá servir como material bibliográfico de apoyo para docentes que imparten materias relacionadas con derecho tributario o afines, tanto en carreras de ciencias económicas como carreras relacionadas a las ciencias jurídicas, además de servir de apoyo a futuros trabajos de investigación.

1.3.3 Factibilidad.

Se contó con un equipo dispuesto a llevar a cabo un estudio profundo del articulado de las leyes relacionadas con las reglas de cálculo, apoyados por la Escuela de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, que asignó facilitadores especialistas en el área de tributos, acordes a la temática a desarrollar. Adicionalmente se dispuso con los siguientes elementos:

- **Bibliográficos:** Las leyes tributarias que se utilizaron son del dominio público, adicionalmente las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, están disponibles de forma electrónica y físicamente, se contó además con acceso a otro tipo de material bibliográfico como libros, revistas, páginas web, tesis, guías emitidas para la aplicación de leyes, entre otros.
- **Tecnológicos:** se contó con equipos informáticos y servicio de internet, elementos que facilitaron el acceso a la información y favorecieron la eficiencia con la que se desarrolló la investigación, proporcionando beneficios como la reducción de costos y ahorro del tiempo.
- **Económicos:** los costos que conlleva el trabajo de investigación fueron asumidos por el equipo de investigación, en cuanto a gastos de transporte, alimentación, papelería, tinta, copias, impresiones, anillados, entre otros.

Todo lo anterior en su conjunto permitió realizar un trabajo de investigación con alto grado de calidad, que cumplió con el objetivo por el cual fue desarrollado.

1.4 Objetivos de la Investigación

1.4.1 General.

Fortalecer la competencia de los contadores en la aplicación de las normas tributarias, a través de una fuente de información que proporcione los conocimientos necesarios para la correcta aplicación de las reglas especiales de cálculo, que ayude a mejorar la calidad del servicio que brindan en el ejercicio profesional.

1.4.2 Específicos.

1. Estructurar de forma ordenada y concisa la información relacionada con las reglas especiales de cálculo que facilite su comprensión para los usuarios.
2. Ejemplificar a través de casos prácticos la aplicación de las reglas especiales de cálculo que reflejen el correcto uso de las normas tributarias.
3. Aplicar la normativa técnica relacionada al uso de las reglas especiales de cálculo que muestre el adecuado trato contable a seguir.
4. Indagar el nivel de conocimiento que poseen los profesionales en la aplicación de reglas especiales de cálculo que permita establecer puntos específicos para enfocar la investigación.

1.5 Hipótesis

1.5.1 Hipótesis de trabajo.

La hipótesis de investigación que se planteó fue la siguiente:

La elaboración de un documento de apoyo que contenga aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las normas tributarias, mejorará la calidad del trabajo que realizan los contadores.

1.5.2 Determinación de variables.

- Variable independiente:

Elaboración de documento que contenga aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las normas tributarias.

- Variable dependiente:

Mejorar la calidad del trabajo que realizan los contadores a través de su uso.

1.5.3 Operacionalización de variables.

Variable independiente: elaboración de documento que contenga aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las normas tributarias.

- Multas por incumplimientos.
- Observaciones realizadas por auditoría.

Variable dependiente: mejorar la calidad del trabajo que realizan los contadores a través del uso de un documento de apoyo para aplicación de normas tributarias.

- Evaluación de desempeño realizada a los contadores por parte de Recursos Humanos.
- Factibilidad de aplicación de procedimientos de reglas especiales de cálculo.

1.6 Alcance de la Investigación

El presente estudio diagnostica la capacidad que poseen los contadores en la aplicación de las normas tributarias, específicamente las reglas de cálculo, y como esto influye en el servicio profesional que brindan.

La investigación se centró en los contadores de la zona metropolitana de San Salvador inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

El trabajo abarco una serie de leyes tributarias y utilizo las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades para la contabilización de las operaciones.

1.7 Limitaciones de la Investigación

- La disponibilidad de la información bibliográfica, esto debido a la perspectiva con que desarrollo la temática, ya que la existencia de investigaciones anteriores que pudieran aportar elementos claves era relativamente nula. Dicha situación ralentizo el desarrollo de la investigación, pero fue posible superar esta condición con un nuevo enfoque de la misma.
- El acceso a las unidades de análisis de la muestra, no se contó con un mecanismo directo de comunicación que permitiera conocer la predisposición de estos a colaborar con el desarrollo de la investigación, esto generó incertidumbre sobre la posibilidad de que no estuviesen de acuerdo, por tal motivo se tomó a bien aplicar el muestreo aleatorio por sustitución.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

2.1 Situación actual del Sistema Tributario y su Incidencia en el Ejercicio Profesional.

El mundo de los negocios se encuentra en un constante cambio, en su proceso de globalización se vuelve cada vez más complejo, obligando a los países a actualizar sus marcos regulatorios para establecer mecanismos de control sobre las nuevas formas de ejercer el comercio. El Salvador no está exento a este proceso de cambios y el no adaptarse significaría quedar aislado, situación que para un país que no es autosuficiente resultaría en un estancamiento más profundo debido a la falta de capacidad y competitividad en las relaciones comerciales a nivel internacional.

Como principal ejemplo del proceso de globalización, en los próximos años el sistema tributario salvadoreño deberá implementar nuevas regulaciones como las relacionadas al comercio electrónico, actualmente no se cuenta con ellas y esto traerá a los contadores nuevos retos en su ejercicio profesional.

Ante este tipo de cambios, una de las profesiones que se ve afectada directamente a través de este proceso de globalización y desarrollo del marco regulatorio es la profesión contable, ya que es la encargada de llevar el control y registro de todas las operaciones que realizan las empresas, eje central de este proceso, hecho que obliga a los contadores a capacitarse de manera continua, técnica y tributariamente.

En los últimos años se han hecho diversas reformas a las regulaciones tributarias del país, derogando, modificando o creando nuevas leyes, hecho que ha traído consigo a los contadores la necesidad de actualizar sus conocimientos, adicionalmente se ha adoptado normativa técnica

internacional, que muchas veces tiene discrepancias en las formas con el marco legal local y obliga a los contadores a buscar los mecanismos técnicos para conciliar las diferencias.

Uno de los elementos principales a los que deben prestar atención los contadores, son las reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias, ya que de su correcta aplicación dependerá el adecuado uso de la respectiva ley. De acuerdo a su dificultad, la poca experiencia del profesional y el no aplicarles correctamente acarrearía consigo sanciones por caer en errores o incumplimientos.

2.2 Las Principales Definiciones Vinculadas a la Presente Investigación

Base Imponible: es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

Hecho generador: es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

Impuestos corrientes: “es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores”. (International Accounting Standards Board, 2015)

Impuestos diferidos: “es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores”. (International Accounting Standards Board, 2015)

Momento en que se causa el impuesto: La causación del impuesto es el momento en el cual se materializa el hecho generador que da origen a la obligación tributaria; es decir, es el

momento en el cual ocurre la operación económica que permite el nacimiento del impuesto.
(ACTUALÍCESE, s.f.)

Reglas especiales de cálculo: Son el conjunto de lineamientos contenidos en las leyes tributarias, establecidas por el legislador con el objetivo de estandarizar y ajustar las cargas impositivas al volumen de las operaciones realizadas por los contribuyentes y la aplicación de sanciones por las autoridades correspondientes.

Sistema tributario: es la organización legal, administrativa y técnica que controla el sistema impositivo o de recaudación de un país; el cual establece, recauda y administra los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior de un país.

Tasas o alícuota: Son las proporciones establecidas en las Leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

2.3 Sistema Tributario de El Salvador

El sistema tributario de El Salvador, en los últimos años, ha estado ligado a un proceso de reformas cuyo objetivo es simplificar la recaudación y mejorar su efectividad, tanto en la fijación, cobro y administración de los tributos. Los ingresos que el Estado percibe en concepto de impuestos provienen de diversas fuentes, los principales: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

2.3.1 Componentes del sistema tributario de El Salvador.

Entre los componentes del sistema tributario se encuentran: la administración tributaria, encargada de ejecutar la legislación correspondiente, la estructura tributaria y los impuestos.

a. La Administración tributaria

El Código Tributario es el cuerpo legal que establece las características, competencia y funciones de la administración tributaria, la cual se puede definir como:

Es el ente encargado de la administración y recaudación de los impuestos, que tiene la potestad y obligación, de velar por el cumplimiento del Código Tributario y de las leyes tributarias, de una manera general y obligatoria. De acuerdo al referido Código cuando se haga referencia a la Administración tributaria se entenderá que se hace alusión al Ministerio de Hacienda a través de sus diferentes direcciones.

b. La estructura tributaria

La estructura del sistema tributario salvadoreño se caracteriza por su simplicidad, con pocos impuestos y leyes breves. Otros países de América Latina y los países desarrollados, tienen estructuras impositivas más complejas que implican mayores costos de administración y cumplimiento. (Fundación Nacional para el Desarrollo, 2008)

Los impuestos en El Salvador son pocos, siendo los principales el impuesto sobre la renta y el impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios, de ellos se obtienen la mayor parte de los ingresos de la administración tributaria, adicionalmente existen impuestos específicos e impuestos arancelarios por importación. etc.

c. Los impuestos

El sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos:

▪ **Impuestos Directos**

Se asocian directamente a una persona física o jurídica y no pueden ser trasladados. Se consideran como expresión de la capacidad de contribución individual, ya que grava

manifestaciones directas de capacidad económica como pueden ser la renta o patrimonio. En nuestro país solo existen dos impuestos de tributación directa, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces.

▪ **Impuestos Indirectos**

Son los que pueden ser trasladados, y no se aplican a contribuyentes específicos ya que gravan el consumo bajo la presunción de capacidad contributiva. Los impuestos indirectos establecidos en el país son, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), y los Impuestos Selectivos al Consumo.

2.4 Reglas de Cálculo

El sistema tributario utiliza diversas herramientas en su proceso de recaudación de impuestos, uno de ellas son las reglas de cálculo, las cuales están distribuidas en las leyes tributarias, sirven principalmente para la determinación de impuestos, bases imponibles y factores, además pueden servir a la administración tributaria para la determinación de sanciones en casos de incumplimientos.

Una ley puede contener varias reglas de cálculo, unas con mayores dificultades de aplicación que otras, pero todas buscan el mismo objetivo, estandarizar y ajustar las cargas impositivas al volumen de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos. Las reglas de cálculo de acuerdo a su complejidad se dividirán en dos grupos:

- Reglas de cálculo simple.
- Reglas especiales de cálculo.

2.5 Reglas de Cálculo Simple

En la aplicación de las leyes tributarias es necesario el uso y manejo de las reglas de cálculo, estas se encuentran distribuidas en la estructura de las mismas leyes, son establecidas para que de forma directa o indirecta proporcionen las cargas tributarias que deben cancelar los sujetos pasivos por la comisión de un hecho generador. Cuando en el uso de las reglas de cálculo estas no generen confusión en su aplicación, por la clara explicación en la respectiva ley, o no requiera un análisis profundo para su utilización, serán conocidas y clasificadas como reglas de cálculo simple. A continuación, se presentan la tabla 1, que contiene un resumen de las reglas de cálculo simple:

Reglas de Cálculo Simple

NORMATIVA TRIBUTARIA	REGLA DE CÁLCULO SIMPLE
CÓDIGO TRIBUTARIO	<ul style="list-style-type: none"> • Según el artículo 74 el Pagos a plazo del impuesto sobre la renta: se establecen cuotas iguales sobre el 90% de la deuda del contribuyente, para un máximo de 6 meses continuos. • Métodos de valuación de inventarios: permiten controlar y medir monetariamente el costo de los inventarios, el Código Tributario en el artículo 143 establece 6 métodos. • Pago o anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta: sobre los ingresos brutos será aplicada una tasa del 1.75%, 0.75% o 0.3% según la categoría establecida en el artículo 151 del Código o en caso de personas naturales que vendan combustible se aplicara tasa del 0%. • Retención por prestación de servicios sin dependencia laboral: según el artículo 156 se calcula un 10% sobre la base imponible sin deducciones. • Retención por operaciones con intangibles o derechos: sobre el monto de la transacción se aplicará una tasa del 10% o 5% según la categoría asignada en el artículo 156-A del Código. • Según el artículo 156-B las retenciones por operaciones de renta y asimiladas a renta: se aplicará una tasa del 10% sobre los rendimientos de los capitales invertidos o de títulos valores, indemnizaciones, retiros o anticipos a cuenta de ganancias o dividendos, obtenidos por sujetos domiciliados. • Retención en el caso de juicios ejecutivos: sobre los intereses mandados por juez competente, deberá aplicarse una tasa del

10%, esto según lo dispuesto en el artículo 157 del código.

- Según el artículo 158 las retención a sujetos de impuesto no domiciliados: para toda clase de renta obtenida por sujetos o entidades no domiciliadas, se calculara un 5% sobre la base imponible cuando sea por servicios de transporte internacional, por servicios de aseguradoras, por la transferencia de bienes intangibles, una tasa del 3% cuando sea por inversiones en títulos valores, una tasa del 10% por servicios prestados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior y una tasa del 20% cuando estas últimas sean sujetos relacionados.
- Retención de rentas provenientes de depósitos y títulos valores: según el artículo 159, Sobre el monto de los intereses, premios o cualquier tipo de utilidad, que pague o acredite la institución financiera o el emisor de títulos valores se aplicará una tasa del 10% en concepto de retención.
- Retención sobre premios: según el artículo 160, se deberá calcular sobre la base imponible una tasa del 15% cuando sean sujetos domiciliados, si el premio es otorgado por la lotería nacional de beneficencia o entidades de utilidad o derecho público se aplicará dicha tasa solo si el premio supera los 30 salarios mínimos, para los sujetos no domiciliados será aplicada una tasa del 25%.
- Anticipo del impuesto (IVA): los sujetos designados por la administración tributaria deberán aplicar una tasa del 1% sobre la base imponible, en casos especiales se retendrá un 13% según lo dispuesto en el artículo 162.
- Anticipo a cuenta en operaciones con tarjetas de crédito o débito: Al momento en que el administrador de las tarjetas pague, acredite o ponga a disposición los fondos obtenidos por la transferencia de los bienes o la prestación de los servicios, deberá aplicar una tasa del 2% sobre el importe de la operación, esto según el artículo 162-A de código.
- Retención en juicios ejecutivos: según el artículo 162-B, sobre los intereses establecidos se deberá retener el trece por ciento, siempre que el acreedor sea una persona natural indiferentemente si estuviere o no inscrita en el registro de contribuyentes de IVA.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Según el artículo 40, los conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, no domiciliados: Deberán aplicar un 5% sobre la renta bruta obtenida en cada evento.
 - Fideicomisos domiciliados: Deberán calcular el impuesto aplicando la tabla del Artículo 37.
 - Fideicomisos no domiciliados: Deberán aplicar el 30% sobre la renta neta o imponible, esto según lo establecido en el artículo 37.
-

<p>LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rentas de personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o, de hecho, domiciliadas o no: según lo dispuesto en el artículo 41 de la ley se aplicarán a su renta imponible la tasa del 30%; los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a \$150,000 aplicarán la tasa del 25%. • Sucesiones domiciliadas: Deberán calcular el impuesto aplicando la tabla del Artículo 37. • Sucesiones no domiciliadas: Deberán aplicar el 30% sobre renta neta o imponible, según lo dispuesto en el artículo 37. • Renta para asalariados: Al salario se le deberá restar el monto de AFP, ISSS, IPSFA o Bienestar Magisterial para obtener el valor a buscar en los tramos que contiene la Tablas de Retención de Impuesto Sobre la Renta contenidas en el Decreto Ejecutivo No 95 del 18 de diciembre de 2015. Se aplicará todo el procedimiento que indica la tabla. • Cálculo del Débito Fiscal: el artículo 54 de la ley establece que se aplicara tasa del 13% sobre la base imponible.
<p>LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Determinación del impuesto a la transferencia de bienes raíces: sobre el exceso de \$28,571.43, en la adquisición de bienes raíces de tipo rustico o urbano, se aplicará una tasa del 3% en concepto de impuesto, esto según lo establecido en el artículo 4 de la ley.
<p>LEY DE IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TABACO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto específico al producto del Tabaco: Se multiplicará \$0.0225 por cada producto elaborado con tabaco. En el caso de producto de tabaco picado el Impuesto específico se aplica por cada gramo de contenido, según el artículo 4 de la ley. • Impuesto ad-valorem a la comercialización del Tabaco: en base a lo establecido al artículo 4 de la ley, se aplicará una 39% sobre el precio neto. En el caso de productos denominados puros o habanos, se aplicará una tasa del 100%.
<p>LEY DE GRAVÁMENES RELACIONADOS CON EL CONTROL Y REGULACIÓN DE ARMAS DE FUEGO, MUNICIONES, EXPLOSIVOS Y ARTÍCULOS SIMILARES</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Ad-valorem: en base a lo establecido en el artículo 12 de la ley, se aplicar una tasa del 30% sobre el precio de venta neto, importación y retiro o desafectación que se calculara sobre el valor que el sujeto pasivo le tenga asignado como precio de venta según sus documentos y registros contables, y a falta de éstos, se utilizará el precio de mercado.

LEY REGULADORA DE
LA PRODUCCIÓN Y
COMERCIALIZACIÓN
DEL ALCOHOL Y DE
LAS BEBIDAS
ALCOHÓLICAS

- Impuesto específico a la Producción y Comercialización de Alcohol y de Bebidas Alcohólicas: Se determinará aplicando la alícuota que corresponda a cada 1% en volumen de alcohol por litro de bebida o por la proporción de bebida correspondiente. Cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique estarán sujetas al pago de la tasa máxima de impuesto al contenido alcohólico que establece el Art.43.
- Impuesto ad-valorem a la Comercialización de Alcohol y de Bebidas Alcohólicas: La tasa o alícuota del impuesto ad-valorem será el 8%, se aplicará sobre el precio de venta sugerido al público; o sobre el diferencial de precio, cuando se venda al consumidor de bebidas alcohólicas a precios superiores del sugerido al público, lo anterior en base a lo establecido en el artículo 43 de la ley.

LEY DE IMPUESTO
ESPECIAL A LA
PRIMERA MATRICULA
EN EL TERRITORIO
NACIONAL

- Determinación de la base imponible: según el artículo 7 de la ley, para los bienes adquiridos en el país será el precio total fijado en la operación exceptuando el IVA respectivo, para los bienes importados se calculará sumando el valor aduanero y los impuestos o derechos que se hubieren pagado excluyendo el IVA de la operación.
- Determinación del impuesto especial para vehículos automotores: en base a la tabla que proporciona el artículo 8 de la ley se establecerá la tasa o alícuota aplicable a la base imponible.
- Determinación del impuesto especial para de buques y artefactos navales civiles: A la base imponible le será aplicable una tasa del 2%, 5% o 10%, de acuerdo a la clasificación establecidas en el artículo 9 de la ley.
- Determinación del impuesto especial para aeronaves: Sobre la base imponible de aeronaves comerciales y de transporte de pasajeros será aplicable una tasa del 2%, mientras que para aeronaves que no entren dentro de los parámetros anteriores la tasa será de un 5%, esto según lo dispuesto en el artículo 10 de la ley.

LEY DE IMPUESTO
SOBRE LAS BEBIDAS
GASEOSAS,
ISOTÓNICAS,
FORTIFICANTES O
ENERGIZANTES, JUGOS,
NÉCTARES, REFRESCOS
Y PREPARACIONES

- Impuesto Específico: en base a lo establecido en el artículo 4 de la ley, las bebidas energizantes o estimulantes, se aplicará impuesto específico de \$0.20 por litro de bebida o en proporción al volumen.
 - Impuesto Ad-valorem: Sobre el precio de venta sugerido al público, se aplicará:
 - Tasa del 10%, para bebidas carbonatadas o gaseosas simples o endulzadas y las bebidas energizantes o
-

CONCENTRADAS O EN POLVO PARA LA ELABORACIÓN DE BEBIDAS	estimulantes, así también las preparaciones concentradas o en polvo de las mismas, lo anterior según lo dispuesto en el artículo 4 de la ley. <ul style="list-style-type: none"> ○ Tasa del 5%, para bebidas isotónicas o deportivas, fortificantes, jugos, néctares, bebidas con jugo, refrescos y preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de dichas bebidas, según el artículo 4 de la ley.
---	--

Fuente: Elaboración propia

2.6 Reglas de Cálculo Especial

Dentro de esta clasificación se encuentran las reglas de cálculo que, debido a la dificultad en su aplicación, por el análisis necesario para su desarrollo o por la situación particular que presente una regla de cálculo simple, son llamadas reglas especiales de cálculo.

La aplicación práctica de estas puede resultar confusión para los contadores que inician su ejercicio profesional debido a que no cuentan con la experiencia necesaria, y muchas de ellas son casos especiales que no ocurren muy a menudo, a continuación, se presentan las reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias:

2.6.1 Código Tributario.

- **Mora por pago extemporáneo de impuestos**

a) Condición

De acuerdo al Artículo 75 del Código Tributario, surge la obligación de pagar intereses por el incumplimiento del pago del impuesto en la fecha debida, constituyéndose como mora para el sujeto pasivo, cualquiera que fuere la causa de esta.

b) Determinación de la mora

Sobre el monto adeudado se aplicará una tasa de interés publicada por el Ministerio de Hacienda de acuerdo al Decreto Legislativo número 720 de fecha veinticuatro de noviembre de 1993, Diario Oficial N° 1, Tomo N° 322, del 3 de enero de 1994. Dicha tasa deberá ser

convertida a un interés mensual y multiplicarse por el número de meses transcurridos desde la fecha del vencimiento del plazo para el pago, hasta la fecha de cancelación de la deuda. Si este fuere mayor a dos meses, la tasa de interés incrementará en cuatro puntos porcentuales y si en cálculo existiere fracciones de un mes este será considerado como un mes completo. (Asamblea Legislativa de El Salvador , 1993)

- **Renta presunta por Intereses**

- a) **Condición**

El Artículo 192-A del Código Tributario establece que al momento del contrato de préstamo de dinero cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume la existencia de un ingreso por intereses.

- b) **Determinación del ingreso presunto por intereses**

El monto de ingreso por intereses se determina, aplicando al monto total del préstamo, la tasa promedio de interés activa sobre créditos vigentes durante los períodos tributarios mensuales o períodos de imposición en que se llevó a cabo operación de préstamo o crédito.

La tasa promedio que debe aplicarse a dichos préstamos es la referente a créditos o préstamos a empresas aplicada por el Sistema Financiero y publicada por el Banco Central de Reserva. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

- **Presunciones Fundadas en Diferencias de Inventarios**

- a) **Condición**

El Artículo 193 del Código Tributario define que las diferencias de inventarios que se determinen de acuerdo con los siguientes procedimientos, constituyen ventas omitidas de declarar:

1. Cuando al resultado de comparar las unidades del inventario final del ejercicio comercial que conste en detalles o registros de control; contra el resultado que se determine de la sumatoria del inventario inicial en unidades, más las unidades que ingresaron en dicho ejercicio que figuren en los respectivos documentos legales, menos la salida de unidades de acuerdo a los respectivos documentos legales emitidos; resulte una diferencia originada por faltante o sobrante de inventarios, se presumirá lo siguiente:

- Diferencia por faltante: se presumirá que constituyen transferencias de unidades omitidas de registrar y declarar en el período de imposición y períodos tributarios mensuales.
- Diferencia por sobrante: se presumirá que el sujeto pasivo ha omitido registrar compras en el período de imposición o períodos mensuales incluidos en el ejercicio comercial en que se determinó el sobrante y que reflejan el manejo de un negocio oculto.

2. Cuando al resultado de comparar el inventario físico de las existencias en fecha posterior a la finalización del ejercicio comercial, el cual deberá ser efectuado por miembros del cuerpo de auditores debidamente facultados, a las unidades comprobadas físicamente se le sumarán las salidas de unidades desde la fecha en que se efectuó el inventario hasta el primero de enero del año en que se aplique este procedimiento, a dicho total se le disminuirán las unidades ingresadas durante el mismo período en referencia, el resultado se comparará con las unidades que consten en detalles o registros de control del inventario final del ejercicio comercial anterior; si se determinasen diferencias entre dichas existencias y registros, las diferencias constituirán faltante o sobrante según sea el caso y serán atribuibles al ejercicio o período de imposición y períodos tributarios incluidos en el mencionado ejercicio comercial.

b) Determinación del impuesto

El monto de las transferencias gravadas se determinará aplicando a las unidades faltantes o sobrantes, según sea el caso, el precio promedio de las ventas del ejercicio comercial, el cual se determinará dividiendo el valor total de la venta de cada producto de la especie faltante entre el número de productos de los mismos que consten en los documentos legales emitidos, esto para efectos de determinar la base imponible del impuesto respectivo:

1. Impuesto sobre la Renta:

El faltante o sobrante de inventario constituirá renta obtenida en el ejercicio o período impositivo comprendido en el ejercicio comercial en que se efectuó el procedimiento, generando el impuesto respectivo, aplicando para ello la tasa establecida en el artículo 41 de Ley del Impuesto sobre la Renta del 30% o 25% en caso de personas jurídicas o en caso de ser personas naturales, sucesiones o fideicomisos domiciliados deberán aplicar la tabla del artículo 37 de la referida ley.

2. Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios:

Las diferencias constituirá transferencias gravadas con dicho impuesto para los períodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento, en caso que no fuera posible establecer a que período atribuir las ventas por abarcar el procedimiento un año calendario, éstas se imputarán a cada período tributario que formó parte del procedimiento en forma proporcional a los ingresos declarados, registrados o documentados por período tributario, de los productos de la misma especie del faltante.

3. Impuestos específicos y ad-valorem

Así mismo dichas diferencias servirán para determinar hechos generadores no declarados de los impuestos que regulan la Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas,

Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y la Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco, si estuviere afectos a dichos impuestos. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

- **Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen**

- a) **Condición**

Según el Artículo 195 del Código Tributario se establece que constituyen renta obtenida, los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos que sean efectuados por los sujetos pasivos sin que el origen de los recursos sea justificado.

- b) **Momento en que se causa el impuesto**

Por cada tipo de impuesto, los incrementos patrimoniales y gastos sin documentar deberán ser tratados de la siguiente manera:

1. *Impuesto Sobre la Renta:*

Se atribuirá, en el ejercicio o período de imposición en que se determine;

2. *Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios:*

Los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos, se presume que provienen de transferencias o prestaciones de servicios gravadas omitidas de declarar en los períodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial en que se determine.

3. *Impuestos específicos y ad-valorem:*

Se presumirá que los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos constituyen producción dejada de declarar que ha sido vendida y se atribuirá para cada uno de los períodos tributarios mensuales

que formen parte del ejercicio comercial o período en el cual se determine, siempre que dichas normativas sean aplicables.

c) Determinación del impuesto

1. Impuesto sobre la Renta

Se atribuirá como renta obtenida y se imputará en el ejercicio o período de imposición en que se determine, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en sus Artículos 37 o 41, según corresponda.

2. Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios

Se atribuirá para cada uno de los períodos tributarios mensuales que formen parte del período o ejercicio comercial en que se determine, en forma proporcional a las transferencias o prestaciones de servicios gravadas declaradas, registradas o documentados por período tributario, para lo cual se aplicará un factor que se obtendrá dividiendo las transferencias o prestaciones de servicios gravadas omitidas entre la sumatoria de las transferencias o prestaciones de servicios gravadas declaradas, registradas o documentadas por el contribuyente en el año calendario en el que se identificó el incremento patrimonial injustificado.

3. Impuestos a las Bebidas Alcohólicas, Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas y Cigarrillos

Para cada uno de los períodos tributarios mensuales que formen parte del ejercicio comercial o período en el cual se determinen los aumentos patrimoniales no justificados o gastos sin comprobar el origen de los fondos, se distribuirán de forma proporcional, de acuerdo a los siguientes procedimientos:

1. Se determinará los precios promedios de venta por tipo de producto en el ejercicio o período de imposición, los cuales se obtendrán dividiendo los montos de venta sin incluir IVA registrados, entre las unidades por tipo de producto vendidos que estén registrados.

2. Se establecerá un factor que resultará de la división de los valores de incremento patrimonial o gastos no justificados entre el total de las ventas sin incluir el IVA.

3. Se aplicará el factor a que se refiere el numeral anterior, sobre las ventas sin incluir el IVA por tipo de producto declarado, el resultado será el monto de la producción no declarada, por tipo de producto.

4. Se obtendrán las unidades no declaradas por tipo de producto, dividiendo el resultado del numeral anterior entre los precios promedios de venta por tipo de producto.

5. Se dividirán las unidades no declaradas entre las unidades producidas declaradas, registradas o documentadas en el ejercicio o período de imposición, por tipo de producto, obteniendo como resultado factor por tipo de producto para imputar las unidades no declaradas.

6. El factor por tipo de producto se aplicará para las unidades importadas o producidas declaradas, registradas o documentadas por período tributario mensual, imputándose de esta manera las unidades no declaradas a los períodos tributarios mensuales respectivos.

7. A las unidades no declaradas determinadas conforme al procedimiento establecido en este artículo se calculará la base imponible y se aplicará la tasa o alícuota correspondiente, de conformidad a lo que establecen las leyes de los impuestos a las bebidas alcohólicas, bebidas gaseosas simples o endulzadas y cigarrillos, según el caso. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

- **Presunción de ingresos gravados por compras no registrados de bienes para la venta**

- a) **Condición**

Si al comparar información recibida de terceros, se determina que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros que establece el Código Tributario y demás leyes tributarias.

- b) **Momento en que se causa el impuesto**

Se presumirá que constituyen transferencias de bienes y renta gravada omitidas de registrar para los diferentes hechos generadores. Cuando las obligaciones que se han determinado correspondan a períodos tributarios el monto de los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirán al mes calendario siguiente de la fecha de las compras no registradas.

Para efectos de Impuesto sobre la Renta, los ingresos que se determinen se entenderán comprendidos dentro del ejercicio o periodo de imposición fiscalizado o en el siguiente ejercicio o periodo impositivo.

- c) **Determinación del impuesto**

Se aplicará los precios promedio de ventas de las unidades de igual naturaleza que forman parte de la compra no registrada y a falta de éstos los precios corrientes de mercado para determinar los ingresos para los diferentes tributos. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

- **Presunción de Ingresos Omitidos por Documentos Extraviados y no Informados.**

- a) **Condición**

Comprobantes de Crédito Fiscal, Facturas, Facturas de venta simplificada, Notas de Débito y Crédito y demás documentos establecidos en los Artículos 107 y 110 del Código Tributario que no se encuentren en poder del sujeto pasivo, no hayan sido registrados en los

libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y no se hubiere comunicado su pérdida y extravío; se presume han sido emitidos para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravadas, esto según el Artículo 199 del Código Tributario.

b) Momento en que se causa el impuesto

Cuando el extravío o pérdida de documentos establecidos en los Artículos 107 y 110 del Código Tributario que no estén en poder del sujeto pasivo, no hayan sido registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y dichas pérdidas o extravíos no se hayan comunicado, el valor que resulte de aplicar el procedimiento del literal c), constituirá renta obtenida para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio o período de imposición que contienen los documentos utilizados y se agregara a las otras rentas; y transferencia de bienes o prestación de servicios gravadas para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ventas omitidas de declarar en el período tributario mensual que se tomó de base para el cálculo del promedio.

c) Determinación del impuesto

Se determinará el monto de las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas, mediante un promedio obtenido de la sumatoria de los valores registrados en los documentos del período mensual, entre el número de documentos emitidos y registrados del mismo período mensual en el que falten el o los correlativos del o los documentos extraviados o perdidos, según corresponda. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017)

- **Metodología para la determinación de sanciones**

- a) **Condición**

De acuerdo al Código Tributario toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones establecidas en las mismas, constituirá una infracción que deberá ser sancionada de acuerdo a las disposiciones contenidas en ellas.

Las sanciones establecidas para el sujeto o sujetos pasivos que cometa cualquiera de las situaciones mencionadas anteriormente será: cierre temporal y arresto, aplicadas por la administración tributaria o el juez competente respectivamente, pagos en efectivo y decomiso, por las disposiciones contenidas en las distintas leyes y el Código Tributario.

El responsable del pago de la sanción será el sujeto pasivo que no cumpla con los plazos o las formas debidas, pudiendo imponerse estas por resoluciones de liquidación de impuesto o mediante resolución independiente. La responsabilidad es personal, sin embargo, las infracciones con sanciones pecuniarias, comisos o cierre de establecimiento pueden ser heredadas, no así en el caso de las infracciones con consecuencias penales.

- b) **Tipificación de las infracciones**

De acuerdo al tipo de infracción cometida por el sujeto pasivo, se ha establecido la siguiente clasificación:

- Sanción leve: dentro de esta clasificación se encuentran aquellas infracciones que, por su naturaleza, les es aplicable sanciones que impliquen el pago de dinero en concepto de multas.
- Sanción grave: dentro de estas se agruparán las sanciones que por los incumplimientos cometidos, causan el decomiso o cierre temporal del negocio.

- Sanción muy grave: escala que abarca más allá de las sanciones administrativas, establece sanciones penales por la comisión de delitos en el incumplimiento o violación de las leyes tributarias.

c) Bases de cálculo

El marco sancionatorio tributario salvadoreño es simple, sus bases y métodos de cálculo están diseñados de forma estandarizada facilitando su aplicación, la cual es exclusiva de la Administración Tributaria, por tal motivo no se profundiza en este tipo de cálculos, pero si se procura establecer las bases necesarias para que el lector pueda determinarlas. A continuación, se presentan las bases que se pueden utilizar al realizar los cálculos de las multas establecidas en las leyes tributarias.

- *Salario mínimo o salario mínimo mensual*: hace referencia al valor que corresponda al equivalente a treinta días del salario mínimo por jornada ordinaria de trabajo diario diurno fijado mediante decreto emitido por el órgano ejecutivo para los trabajadores del sector comercio, esto cualquiera que sea la actividad económica del sujeto pasivo y su ubicación en el territorio de la república. esta disposición es aplicable a todas las leyes tributarias salvo que en ellas se establezca explícitamente que se usará otra base.
- *Impuesto por pagar o dejado de pagar*: aplicará como base para la determinación de la multa en los casos en el contribuyente no entere al fisco o entero con errores el impuesto correspondiente fuera del plazo establecido. La base sobre la que se aplicará la sanción, en el caso en que el contribuyente no declaro al fisco será el cien por ciento del impuesto dejado de enterar y en el que declaro con errores, se determinará de la diferencia entre el impuesto a pagar y lo pagado.

- *Patrimonio o el capital contable*: cuando se haga referencia a estos para el cálculo de la sanción, se tomará del balance general o declaración patrimonial correspondiente al ejercicio inmediato anterior. En caso de existir superávit por revaluación dentro del balance general este será restado.

Cuando el sujeto pasivo persona natural no esté obligado a llevar contabilidad formal o en su caso no existiere balance general, pero exista declaración patrimonial presentada a la administración tributaria, la sanción se aplicará sobre el valor del patrimonio consignado en dicha declaración.

Si el incumplimiento de las obligaciones no está relacionado con períodos tributarios mensuales o ejercicios o períodos de imposición, su valor se tomará del balance general o declaración patrimonial que disponga, obtenga, establezca o determine la administración tributaria, correspondiente al ejercicio inmediato anterior del incumplimiento.

- *Términos y plazos*: si la multa es establecida en base a días se entenderá que estos son hábiles, si se fijase en meses, fracciones de estos y años hará referencia a días calendario, esto en atención al Artículo 10 del Código tributario.

d) Atenuantes y agravantes de las sanciones tributarias

Según el artículo 261, del Código Tributario las sanciones tributarias serán atenuadas en los casos y formas siguientes:

- La sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento cuando el infractor subsane en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido, siempre y cuando la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales.

- Se aplicará una atenuante del treinta por ciento cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia. (Asamblea Legislativa de El Salvador , 2017)

El artículo 162 del Código Tributario, establece los casos y formas en que las sanciones serán agravadas:

- *Por reincidencia:* se entenderá que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de tres años contado a partir del día siguiente a aquel en que adquiriera estado de firmeza la resolución mediante la cual la Administración Tributaria impuso la primera sanción. En los casos de sanciones pecuniarias que no tengan señalada una sanción específica por razones de reincidencia, la sanción se incrementará en un setenta y cinco por ciento y en el caso de incumplimientos constatados por fedatario se aplicará por la reincidencia la sanción de cierre.

- *Por reiteración:* se aumentará la sanción en un cincuenta por ciento, cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por los anteriores incumplimientos. (Asamblea Legislativa de El Salvador , 2017)

2.6.2 Ley de Impuesto sobre la Renta.

- **Recalculo de renta a personas naturales**

- a) Condición**

Según el Decreto Ejecutivo 95 del año 2015, en su artículo 1 literal f) establece que, las personas naturales que presten sus servicios en carácter de dependencia laboral, en los meses de junio y diciembre de cada año, el agente de retención deberá realizar un recalculo de las rentas gravadas acumuladas, hayan sido objeto de retención o no, para determinar si la retención

durante el periodo ha sido la correcta. No se deben considerar para el recalcu las remuneraciones que hayan sido objeto de retención definitiva y las retenciones del 10% en casos de personas naturales que presten servicios para dos o más patronos.

b) Determinación del impuesto

Al total de retención resultante de aplicar a las remuneraciones gravadas a junio y diciembre, la tabla del artículo 1 literal f) del D.L 95, se le restara la sumatoria del Impuesto de Renta retenido efectuados en los periodos mensuales de enero a mayo para el primer recalcu, y de enero a noviembre para el segundo recalcu, la diferencia positiva constituirá el valor a retener, según se trate del primer o segundo recalcu; si la diferencia es negativa no se retendrá ningún valor en el mes de recalcu.

Si existe cambio de patrono o empleador, el trabajador deberá entregar constancia a su nuevo patrono para que pueda realizar el recalcu en el mes de junio o diciembre, según corresponda.

• Retención por servicios de carácter permanente prestado a dos o más patronos.

a) Condición

De acuerdo al Decreto Ejecutivo No. 95 del año 2015, en su Art. 1, literal h) establece que cuando una persona natural domiciliada preste sus servicios en carácter de dependencia laboral para dos o más patronos estos deberán efectuar una retención de carácter obligatoria en concepto de anticipo del impuesto sobre la renta, sobre las sumas pagadas o acreditadas.

b) Determinación de la retención por servicios de carácter permanente prestados a dos o más patronos

Cuando una persona natural labore para dos o más entidades de manera dependiente, será sujeto de retención por las rentas obtenidas por cada empleo aplicando la tabla de retención a las rentas de mayor monto y al resto se les aplicará la retención del diez por ciento sobre las sumas pagadas o acreditadas. Si la sumatoria de las remuneraciones no llegare a los límites sujetos a retención no se aplicará retención alguna. (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2015)

- **Intereses por préstamos**

a) Condición

Para efectos de determinar la renta obtenida, según el numeral 10, del artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los intereses pagados o incurridos por los préstamos obtenidos, serán deducibles siempre y cuando sean invertidos en la fuente generadora de la renta gravable, y en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.

b) Determinación

Al momento de la adquisición de un financiamiento cuyos fondos sean utilizados para otorgar otros financiamientos de forma total o parcial, y para los cuales se pacte un porcentaje de interés más bajo que el del financiamiento fuente, serán deducibles únicamente los intereses asumidos en el financiamiento fuente, hasta el monto del porcentaje de interés más bajo convenido en el o los financiamientos otorgados.

- **Depreciaciones relacionadas con impuesto diferido.**

- a) **Condición**

Surge un impuesto diferido al establecer estimaciones de vida útil diferentes en los importes en libros, respecto de los importes de los controles fiscales por depreciación, lo que da como resultado, impuesto por pagar o por recuperar en períodos futuros según lo establecido en el párrafo 29.12 de la NIIF para las PYMES.

- b) **Determinación del impuesto**

El contribuyente determinará el monto de la depreciación que corresponde al ejercicio o período de imposición de la manera siguiente:

Aplicará un porcentaje, una vez establecido, de manera fija y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes anuales máximos de depreciación fiscal permitidos serán los establecidos en el Artículo 30, numeral 3) de la Ley de Impuestos sobre la Renta. Los cuáles serán:

- 5% para edificaciones,
- 20% para maquinaria,
- 25% para vehículos y
- 50% para otros bienes muebles.

Cuando se tratare de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo al Artículo 30, numeral 2) de la Ley de Impuestos sobre la Renta, para lo cual será:

- 2 1 año de uso, 80% del precio del bien;

- 3 2 años de uso, 60% del precio del bien;
- 4 3 años de uso, 40% del precio del bien y
- 5 4 o más años, 20% del precio del bien.

En los bienes 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 en la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición. (Asamblea legislativa de El Salvador, 1991)

Cuando el contribuyente tenga un periodo de vida útil contable diferente al que ha aplicado fiscalmente (párrafo 29.12 de NIIF para PYMES), deberá llevar el control en su contabilidad de las diferencias temporarias.

En el caso de los bienes usados, al no ser deducible el total de la depreciación para efectos del impuesto sobre la renta, la parte proporcional no deducible constituirá una diferencia permanente con respecto a los importes en libros, no siendo necesario llevar un control sobre dichas diferencias. Por el contrario, las diferencias surgidas por las estimaciones de vida útil distintas entre la base fiscal y la base financiera de la parte proporcional deducible, requerirán llevar el control del impuesto diferido.

2.6.3 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

- **Deducción del crédito fiscal en operaciones gravadas, exentas y no sujetas (Cuadro de proporcionalidad).**

a) Condición

Es un impuesto pagado al Estado, que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; y a la prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en dicha ley, y se aplica sin afectar la imposición de otros impuestos que graven los mismos actos o hechos.

b) Momento en que se causa el impuesto

Cuando en un período tributario se realizan operaciones en parte gravadas, en parte exentas o en parte no sujetas, el crédito fiscal a deducirse del débito fiscal se establecerá en proporción a los ingresos gravados de dicho período.

c) Determinación del impuesto

El total de ventas gravadas realizadas en un período tributario mensual se dividirán entre la sumatoria de las operaciones de ventas gravadas, exentas y no sujetas que se realizan en el mismo período, el factor resultante se aplica al crédito fiscal de ese período debiendo deducirse únicamente la proporción de ese crédito fiscal; aun cuando solamente sean operaciones gravadas, se aplicará el mismo procedimiento en los períodos tributarios mensuales siguientes, hasta finalizar el ejercicio comercial.

En el primer mes del ejercicio comercial siguiente, se debe realizar un recalcu de la proporcionalidad con los valores acumulados de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas del ejercicio comercial anterior. Si al momento del recalcu el crédito fiscal que debió deducirse resulta ser superior al que se ha deducido, la diferencia se sumará al crédito fiscal correspondiente al primer período tributario del ejercicio comercial siguiente y si resulta inferior, se restará del crédito fiscal de ese período.

- **Reintegro del crédito fiscal en operaciones de exportación**

- a) **Condición**

Se refiere a las exportaciones que lleva a cabo una entidad y consisten en transferencias de dominio definitivas, ya sea de bienes muebles corporales para uso y consumo en el exterior, o prestación de servicios que sean realizados en el país a usuarios que no tienen domicilio o residencia en el país y destinados al uso exclusivo en el exterior.

- b) **Momento en que se causa**

El artículo 76 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios establece que al momento de adquirir bienes y al utilizar servicios esenciales para realizar la actividad exportadora que generen crédito fiscal que se realicen en el mismo período tributario.

- c) **Determinación del impuesto**

El crédito fiscal que se genere al adquirir bienes y utilizar servicios para la actividad exportadora, podrá deducirse del débito fiscal que se origine por las operaciones internas gravadas, que se realicen en el mismo período tributario de la exportación, si dicho crédito fiscal excediere al débito fiscal de ese período, el remanente podrá deducirse en los períodos tributarios siguientes hasta su extinción, o acreditarse contra el impuesto IVA, retenido, percibido o generado en las importaciones de bienes, otros impuestos directos u obligaciones fiscales, siempre y cuando sea solicitado por el interesado.

Si los créditos fiscales no pueden deducirse en su totalidad de los débitos fiscales durante el período tributario, el exportador que no tenga deudas tributarias líquidas, firmes y exigibles compensables con dicho crédito fiscal, puede solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos el reintegro de dicho saldo remanente.

De acuerdo al Artículo 77 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el procedimiento de verificación y el cálculo deberá considerar:

Comprobar las operaciones de exportación realizadas y los créditos fiscales, aportando la documentación legal correspondiente.

- Previo a la solicitud, haber presentado la declaración del período tributario correspondiente del cual se está solicitando el reintegro.
- Cuando el exportador que también lleve a cabo transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios en el país, tendrá derecho solamente al reintegro sobre la parte proporcional del remanente de crédito fiscal del período tributario relacionado a la exportación, para ello debe aplicar el porcentaje que resulte de dividir el valor de las exportaciones entre las ventas totales gravadas del período tributario correspondiente, que no podrá exceder del trece por ciento (13%) del monto de exportación que conste en documentos aduaneros correspondientes al período que se realiza.
- Si el exportador sólo efectúa exportaciones, puede solicitar como reintegro el total de créditos fiscales del período tributario, sin que éstos excedan del trece por ciento (13%) del valor de exportación que conste en los documentos aduaneros respectivos; y,
- El monto de crédito fiscal que no sea reintegrado en un período tributario, por que exceden del límite del trece por ciento (13%) del valor de exportación que conste en los documentos aduaneros respectivos, podrán acumularse a los créditos fiscales de los siguientes períodos tributarios, y ser sujetos al procedimiento de cálculo de reintegro..
(Asamblea Legislativa de El Salvador, 2015)

2.6.4 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

- **Valor real o comercial de los bienes**

- a) **Condición**

Es el valor cuantitativo expresado en dinero que se paga por la transferencia de un bien, de acuerdo a las condiciones del mercado en el momento de la operación.

- b) **Determinación del valor real o comercial de los bienes**

De acuerdo al artículo 3 de la ley, el valor real o comercial de la transferencia de bienes raíces, no podrá ser inferior a:

- a) Al resultado de multiplicar por doce el valor del alquiler del bien o la producción anual corriente real o estimada al momento de la enajenación. Si el bien esta arrendado parcialmente se aplicara una combinación de ambos métodos.

- b) Si el bien inmueble a transferirse tuviere algún gravamen no mayor a 3 años, se deberá sumar al valor de la deuda garantizada, la tercera parte del valor de dicha deuda. Si fueren varias las deudas garantizadas, se podrá calcular sumando al valor de todas las deudas, la tercera parte del total de la suma de dichas deudas y si fueren varios inmuebles, el valor real o comercial de cada uno de ellos se podrá determinar, proporcionalmente a la deuda garantizada.

- c) El valúo pericial que proceda conforme a la ley prevalecerá sobre las reglas anteriores.

(Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000)

2.7 Marco Legal

Las leyes tributarias, son el eje principal del sistema tributario, contienen los principios generales y específicos de los tributos, establecen los supuestos por los cuales nace la obligación tributaria y establece los sujetos que están obligados al pago de impuestos.

Estas establecen mecanismo para el cálculo de los impuestos, para propósitos de esta investigación estos son denominados como reglas de cálculo, es importante que los contadores apliquen adecuadamente este tipo de reglas, por tal motivo en el presente documento se abordan las reglas de cálculo de las siguientes leyes tributarias:

- Código Tributario
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces
- Ley del Impuesto sobre Productos del Tabaco
- Ley de Gravámenes relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares
- Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas
- Ley del Impuesto Especial a la Primera Matricula en el Territorio Nacional
- Ley del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas

2.8 Marco Técnico

En sesión celebrada el veinte de agosto de dos mil nueve, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, aprueba la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), siendo

de obligatorio cumplimiento a partir del uno de enero de dos mil once, estas proporcionan las formas de valuación y control de los diferentes hechos económicos que realizan las empresas.

En la aplicación de este marco normativo, pueden surgir diferencias con respecto al marco legal establecido en el país, situación que debe ser conciliada por los contadores, las reglas de cálculo, directa o indirectamente pueden estar relacionadas con este hecho, a continuación, se presenta algunos ejemplos de la situación planteada:

Inventarios

El marco tributario salvadoreño en su Código Tributario establece seis métodos de valuación para los inventarios, mientras que la normativa internacional en la sección trece establece 4 métodos, destacando, el método de primeras entradas primeras salidas y el de costo promedio ponderado que son los que guarda relación con los establecidos en el referido Código, al aplicar métodos distintos fiscal y financieramente traerá la aparición de diferencias temporarias que deberán ser conciliados por los contadores.

Transferencias de bienes raíces

De acuerdo a la NIIF para PYMES en los párrafos 16.5 y 17.10 literal a), para determinarse el costo de adquisición de los bienes raíces deberá adicionarse el impuesto por la transferencia de propiedad, sin embargo para la normativa legal salvadoreña, en la Ley de ISR en su Artículo 30 numeral 3) se establece que en ningún caso el impuesto sobre transferencias de bienes raíces se considerara parte del costo de adquisición de los bienes, generándose con esto una diferencia permanente que deberá ser tratada por el contador.

Impuesto especial de primera matrícula

Al ser un impuesto no recuperable y en atención al párrafo 17.10 literal a), de las NIIF para Pymes formara parte del costo de adquisición del bien, al ser este un impuesto no podrá ser deducible vía depreciación, por tal motivo resultaría una diferencia permanente.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

3.1 Enfoque y Tipo de Investigación

El método utilizado en la investigación del tema: “Aplicación de normas tributarias con reglas especiales de cálculos y su implicación contable”, fue el hipotético deductivo el cual consistió en la observación de la problemática, explicada mediante hipótesis, se recolectaron datos cuantitativos y cualitativos que sirvieron para comprobar la existencia del problema del cual se realizaron las respectivas conclusiones.

3.2 Delimitación Temporal y Espacial

3.2.1 Espacial.

La investigación se realizó en el área metropolitana de San Salvador, considerando para la obtención de los datos a los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

3.2.2 Temporal.

La investigación se realizó sobre las reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias, lo que delimitó la investigación a las leyes vigentes al primer semestre del año 2018.

3.3 Sujetos y Objetos de Estudio

Para la selección de los sujetos en estudio se tomaron en cuenta a los profesionales en el ejercicio contable, por lo cual se consideró lo siguiente:

3.3.1 Unidades de análisis.

La investigación fue planificada con el fin de fortalecer el ejercicio profesional de los contadores; por lo tanto, era necesario evaluar las necesidades que estos tienen en cuanto a la temática a desarrollada, por lo anterior se estableció que las unidades de análisis fueran los contadores registrados en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y

Auditoría específicamente los que se encontraban ubicados en el área metropolitana de San Salvador.

3.3.2 Universo y Marco Muestral.

La población objeto de este estudio estuvo conformada por 1755 contadores del área metropolitana de San Salvador, registrados en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, conforme al listado registrado por el referido consejo al 31 de diciembre de 2017.

En la determinación de la muestra el método a utilizar fue el probabilístico ya que todos los elementos tuvieron la misma posibilidad de ser elegidos, la selección se hizo al azar obteniendo como resultado una muestra aleatoria simple. Otro dato importante en la determinación de la muestra, fue que esta comprendía una población finita, para ello se determinó un error muestral del 10% y un nivel de confianza del 90%, una probabilidad de éxito del 50% y probabilidad de fracaso del 50%, la cual se determinó de la siguiente manera:

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

Determinación de la muestra

n	=	Muestra	¿?
N	=	Universo	1,755
Z	=	Nivel de Confianza	1.65
P	=	Probabilidad de éxito	0.50
Q	=	Probabilidad de fracaso (1- P)	(1 – 0.50)
E	=	Margen de error	0.10

Al sustituir los datos en la fórmula se obtuvo el tamaño de la muestra:

$$n = \frac{(1.65)^2 (1,755)(0.50)(1-0.50)}{(1,755 - 1)(0.10)^2 + (1.65)^2 (0.50)(1-0.50)}$$

$$n = \frac{1194.496875}{18.220625}$$

$$n = 65.55740404 \text{ aprox. } 66 \text{ inscritos}$$

Con relación a la muestra se encuestaron a 66 contadores inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, del área metropolitana de San Salvador, que fueron seleccionados por muestreo aleatorio simple y en casos de fallo en las unidades de análisis se utilizó muestreo por sustitución, para lograr mantener el nivel de confianza.

3.3.3 Variables e indicadores.

Las variables que se utilizaron para la investigación son las siguientes:

Variable independiente

Elaboración de documento que contenga aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las normas tributarias.

Variable dependiente

Mejorará la calidad del trabajo que realizan los contadores a través del uso de un documento de apoyo para aplicación de normas tributarias.

Los indicadores utilizados para cada variable son las siguientes:

Variable independiente:

1. Medir si ha logrado la reducción de multas por incumplimientos.
2. Medir la cantidad de observaciones que realizan los auditores.

Variable dependiente:

1. Mejorará la calidad del trabajo que realizan los contadores a través de su uso.
2. Medir a través de evaluación de desempeño realizada a los contadores por parte de Recursos Humanos.
3. Factibilidad de aplicación de procedimientos de reglas de cálculos.

3.4 Técnicas e Instrumentos**3.4.1 Técnicas y procedimientos para la recopilación de información**

Para la obtención de información en el desarrollo de la investigación se utilizaron las siguientes técnicas:

✓ Información documental: Se efectuó la investigación en base a la recolección de información contenida en leyes y documentos emitidos por el Ministerio de Hacienda relacionados con la problemática.

En cuanto a la información de campo, se recopiló mediante:

✓ Encuesta: Facilitó la obtención de información para concluir sobre la problemática en estudio, determinando porcentajes, obteniendo así las posibles soluciones a la situación en estudio. La encuesta se hizo a través del uso de internet, facilitando la respuesta de los encuestados.

3.4.2 Instrumento de medición.

Para la realización de la investigación de campo se utilizó una guía de preguntas véase Anexo 1 con las cuales se efectuó la encuesta, que contienen preguntas cerradas, así como de opción múltiple, dirigidas a contadores.

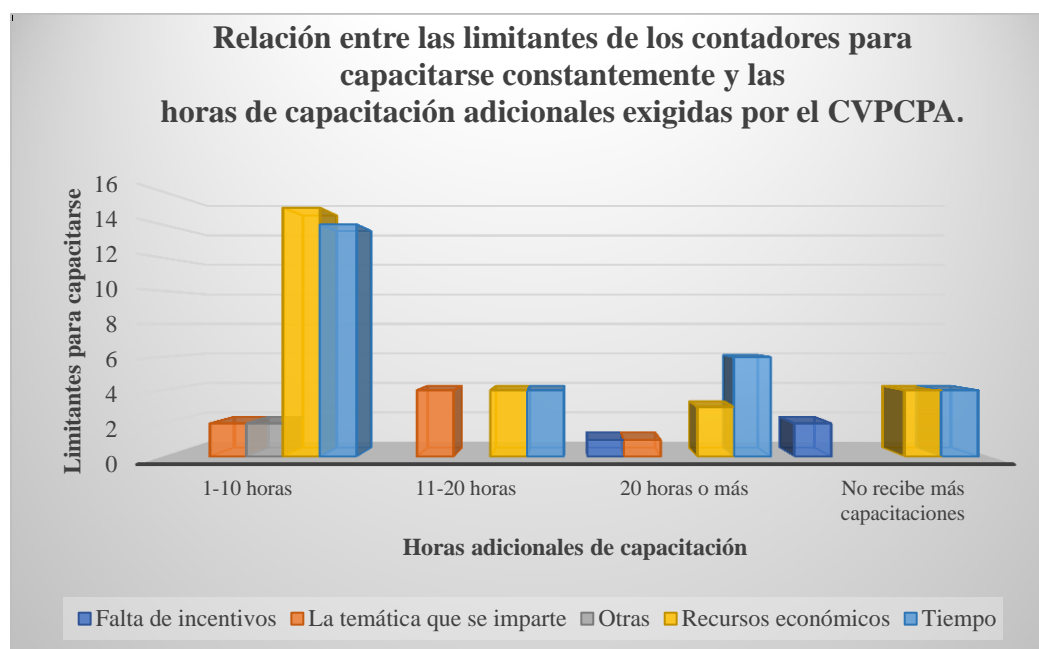
3.5 Presentación de Resultados

a) Relación entre las limitantes de los contadores para capacitarse constantemente y horas de capacitación adicionales a las exigidas por el CVPCPA.

Pregunta 2: ¿Adicionalmente al cumplimiento de la educación continuada que exige el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), ¿Cuántas horas invierte usted anualmente en capacitaciones?

Pregunta 4: De las siguientes opciones ¿Cuál es la causa que le limita para capacitarse constantemente?

Limitantes para capacitarse constantemente	Horas adicionales de capacitación				Total general	Total %
	1-10 horas	11-20 horas	20 horas o más	No recibe más capacitaciones		
Falta de incentivos			1	2	3	5%
La temática que se imparte	2	4	1		7	11%
Otras	2				2	3%
Recursos económicos	15	4	3	4	26	39%
Tiempo	14	4	6	4	28	42%
Total general	33	12	11	10	66	100%
Total %	50%	18%	17%	15%	100%	



Las principales causas que limitan el acceso a la capacitación constante de los contadores es el tiempo y los recursos económicos, según los encuestados; esto podría deberse a la carga laboral que la profesión exige y a la poca remuneración que se obtiene. El valor del salario u honorarios que puede obtener un profesional a través de la prestación de sus servicios podría no ser el adecuado en proporción al compromiso que adquiere para con sus clientes, además de los costos que conlleva prestar el servicio.

A pesar de ello el 50% de los encuestados buscan la manera de desarrollarse profesionalmente obteniendo de 1 a 10 horas adicionales a las capacitaciones exigidas en la Norma de Educación Continuada, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA); las variables que pueden intervenir en el factor tiempo como una limitante son: la cantidad de clientes que el profesional atienda en su ejercicio profesional o las funciones que exige un puesto de trabajo, esto de acuerdo al tipo de servicio que presta el profesional, como empleado o como profesional independiente.

El 50% restante declaró recibir más de 10 horas adicionales a las exigidas y la falta de incentivos o la temática no son limitantes en estos casos, ya que el compromiso de la profesión requiere conocimientos en diversas áreas como las finanzas, normativa técnica, leyes o conocimientos específicos; es por ello que se puede concluir que los profesionales que buscan estar a la vanguardia tratan de actualizarse tomando capacitaciones en la diversidad de temas que se imparten más allá de la contabilidad.

b) Experiencia en la aplicación de leyes según el tiempo que ha ejercido la profesión.

Pregunta 1: ¿Desde hace cuánto tiempo ejerce la profesión?

Pregunta 5: De las siguientes leyes, ¿Cuáles ha tenido la posibilidad de aplicar en el desarrollo del ejercicio profesional?

Experiencia en la aplicación de leyes en el desarrollo del ejercicio profesional	Tiempo de ejercer la profesión			
	1-5 Años	6-10 Años	10-20 Años	20 años a mas
Código Tributario y su Reglamento de Aplicación	31	12	15	8
Ley de Impuesto Sobre la Renta	31	12	15	8
Ley de IVA	31	12	15	8
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces	12	2	7	2
Ley de Impuestos sobre Productos del Tabaco	2	2	1	1
Ley de Gravámenes relacionados con el control y regulación de Armas de Fuego Municiones, Explosivos y artículos similares	1		1	1
Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas	6	4	4	1
Ley de Impuesto Especial a la Primera Matriculación de Bienes en el Territorio Nacional	2		4	
Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Nectares, Refrescos y Preparaciones concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas.	2	3	3	2

Según los resultados, destaca que la experiencia en la aplicación de leyes no radica en el tiempo de ejercicio de la profesión, sino más bien en la actividad económica de la entidad para la cual el profesional empleado o independiente presta sus servicios. De acuerdo con la información brindada por los encuestados, las leyes que más han aplicado en el desarrollo de su ejercicio profesional son: Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de IVA, esto porque dichas leyes son aplicables por la mayoría de las entidades. Sin embargo, la experiencia en la aplicación de las leyes, no exime al profesional de los errores que pudiesen cometerse, ya sea por la complejidad de la situación o la falta de experiencia en determinadas situaciones.

Leyes que regulan impuestos específicos o ad-valorem se aplica en menor cuantía ya que la actividad afecta a dichos impuestos está concentrada en pocas entidades en nuestro país; por lo tanto, pocos profesionales de los encuestados han tenido la oportunidad de prestar sus servicios

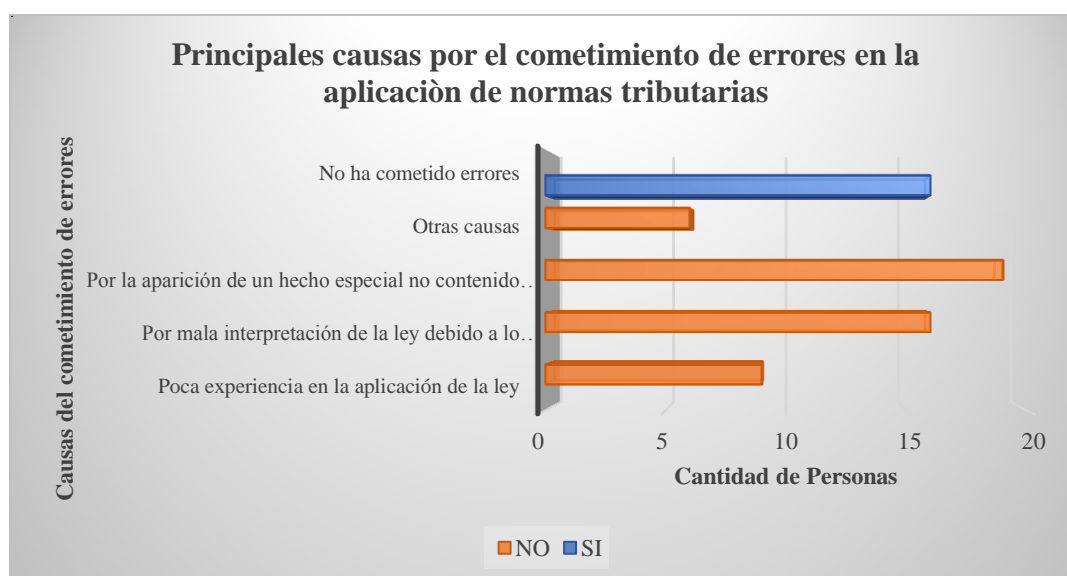
en dicha área; sin embargo, es necesario que el manejo de dichas leyes sean del dominio de todos los contadores, ya que en un momento determinado pueden requerirse sus servicios profesionales dentro de una entidad que este obligada a la aplicación de leyes que contienen este tipo de impuestos.

c) Principales causas en el cometimiento de errores en la aplicación de normas tributarias.

Pregunta N° 6: ¿Ha cometido algún error en la aplicación de dichas normas tributarias?

Pregunta N° 7: En caso de ser afirmativa su respuesta anterior ¿Cuál sería la causa principal por el cometimiento del o los errores?

Causas del Cometimiento de Errores	¿Ha cometido errores en la aplicación de normas tributarias?			
	NO	SI	Total	%
Poca experiencia en la aplicación de la ley		9	9	14%
Por mala interpretación de la ley debido a lo complejidad de su contenido.		16	16	24%
Por la aparición de un hecho especial no contenido explícitamente en la ley		19	19	29%
Otras causas		6	6	9%
No ha cometido errores	16		16	24%
Total	16	50	66	100%
%	24%	76%	100%	



Al preguntar a los encuestados, si han cometido errores en la aplicación de normas tributarias se obtiene que un 76% afirman haber cometido errores, por un 24% que indican no lo han hecho; esto último indica que los profesionales en la aplicación de las normativas presentan dudas, las cuales son principalmente solventadas gracias a la ayuda de otros profesionales y en menor medida utilizan otros medios. Las principales causas por las que comenten errores los contadores, de acuerdo a los resultados obtenidos son; la aparición de un hecho especial no contenido explícitamente en la ley y la mala interpretación de la ley debido a lo complejidad de su contenido representando un 29% y 24% del total encuestado respectivamente, estas dificultades se presentan principalmente al inicio del ejercicio profesional de los contadores o al incursionar en otro sector económico donde se apliquen leyes que no sean del dominio total de estos.

Por lo anterior se considera de utilidad para los contadores poseer con herramienta técnica que les ayuden a evacuar dudas que se generan con respecto a la normativa tributaria, todo con el fin de prestar un servicio de calidad.

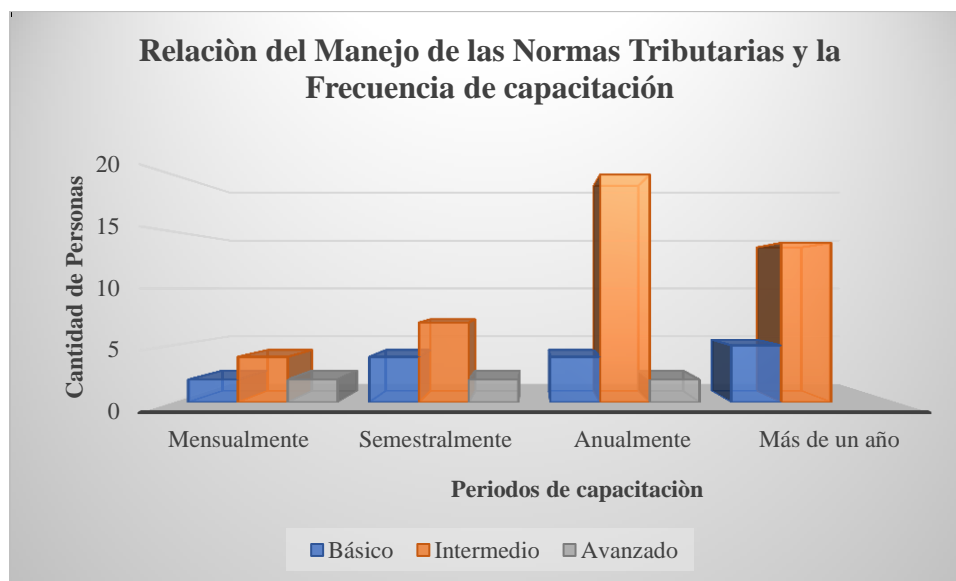
d) Determinación del nivel de conocimientos de las normas tributarias a través de la relación entre la frecuencia con que se capacitan los profesionales en el área de tributos y su experiencia laboral.

Pregunta 3: ¿Cada cuánto recibe capacitaciones relacionadas a la aplicación de normas tributarias?

Pregunta 9: Actualmente ¿Cómo considera su nivel de conocimientos de las normas tributarias?

Periodo de Capacitación	Manejo de las Normas tributarias			Total	%
	Básico	Intermedio	Avanzado		
Mensualmente	2	4	2	8	12%
Semestralmente	4	7	2	13	20%
Anualmente	4	20	2	26	39%
Más de un año	5	14		19	29%
Total	15	45	6	66	100%

%	23%	68%	9%	100%
---	-----	-----	----	------



De acuerdo a la información obtenida es posible determinar que en promedio el nivel de conocimientos que poseen los contadores sobre las normas tributarias es intermedia, del total encuestado el 68% se encuentra en esta categoría, esto debido principalmente a que los profesionales se especializan en las leyes que deben aplicar constantemente, sin embargo en aquellas que no aplican con regularidad o no lo hacen, no se tiene el mismo grado de seguridad en su aplicación. Se puede observar otro dato relevante, existe un 12% de los encuestados que se capacitan mensualmente, priorizando capacitarse en normas tributarias, esto puede ser debido al tipo de trabajo donde se desenvuelve, ya que el profesional que ejerce mayormente como auditor fiscal necesita manejar todos los aspectos formales y sustantivos de la ley, que aquel que primordialmente presta servicios financieros. Además de lo anterior podemos establecer que existe una relación entre el manejo de las normas tributarias y la capacitación constante que tengan los profesionales en este tipo de normas, de acuerdo a la información obtenida, de los que considera que su nivel de conocimientos es avanzado, estos optan por capacitarse constantemente en el área, mientras que para los que lo que lo consideran básico o intermedio

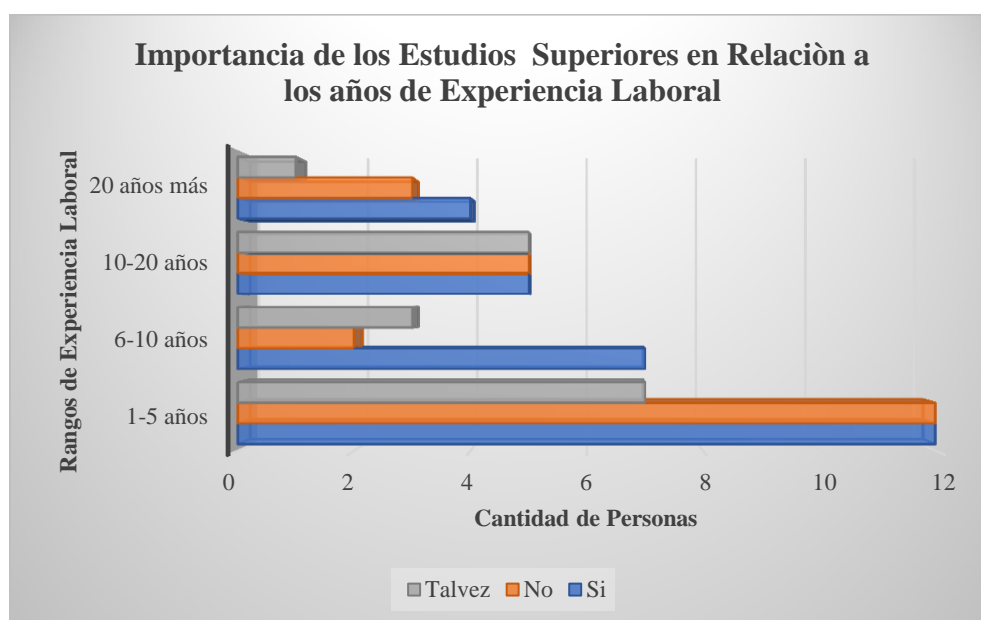
existe un 33% y 31% respectivamente que lo hacen a más de un año optando por capacitarse en otras áreas como lo es la normativa técnica. El área de tributos es muy importante y es necesario que los contadores se capaciten o autoformen a través de herramientas técnicas que les permitan prestar un servicio eficiente y de calidad.

e) La formación académica y su influencia en el buen desempeño laboral de los contadores

Pregunta 1: ¿Desde hace cuánto tiempo ejerce la profesión?

Pregunta 10: ¿Cree usted que los conocimientos adquiridos sobre las normas tributarias en el desarrollo de su formación académica son lo suficientemente sólidos y le permitieron tener un adecuado desempeño en el campo laboral?

Años de Experiencia Laboral	valoración de la importancia de los estudios superiores			
	Si	No	Talvez	Total
1-5 años	12	12	7	31
6-10 años	7	2	3	12
10-20 años	5	5	5	15
20 años más	4	3	1	8
Total	28	22	16	66
%	42%	33%	24%	100%



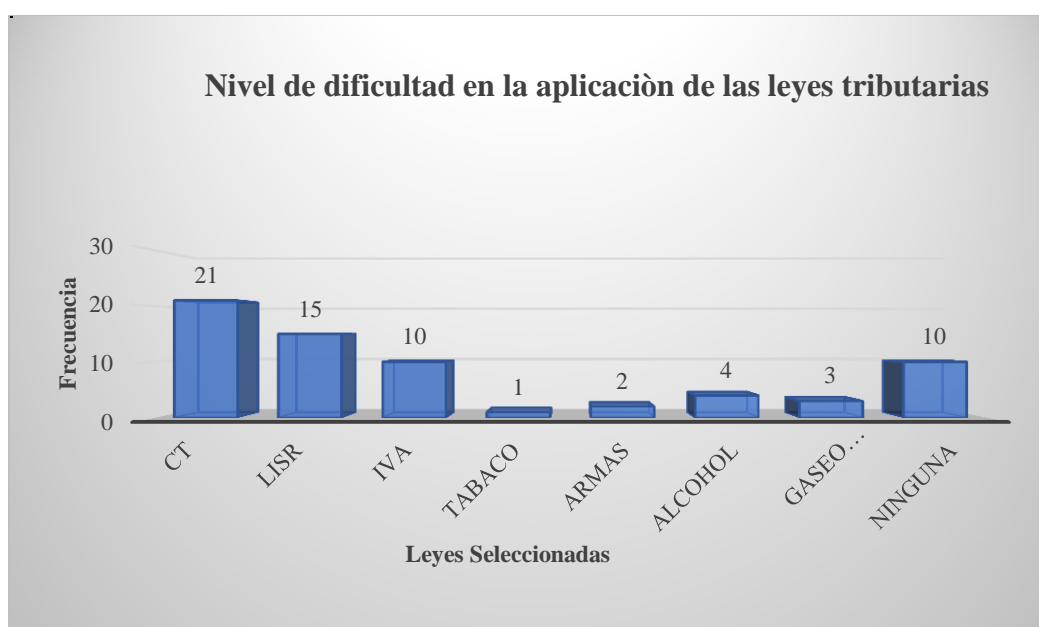
En base a los datos obtenidos y tomando de base los años de experiencia laboral es posible establecer una línea de tiempo que permita de forma simple medir la importancia y calidad que ha tenido la preparación académica con respecto a un adecuado desempeño laboral por parte de los profesionales específicamente en la aplicación de normas tributarias, la tendencia es clara, exceptuando el rango de 6 a 10 años de experiencia, donde se considera que tanto la calidad de la educación y la predisposición de los profesionales era muy buena, ya que del total de respuestas positivas y negativas, un 78% considero que fue importante contra un 12% que indicaron que no fue relevante los conocimientos adquiridos; en los rangos de 1 a 5 años, de 10 a 20 años y más de 20 años de experiencia, la tendencia es similar en sus resultados, un 51% (promedio de porcentajes de respuestas positivas de los rangos anteriores) que considera que su preparación académica fue importante, en contraposición 49% (promedio de porcentajes de respuestas negativas de los rangos anteriores) que considera que no favoreció su desempeño laboral, lo anterior no significa que la educación recibida por los profesionales fuese mala, ya que existen otros factores que pueden influir, como la predisposición de la persona a formarse, el tipo de trabajo donde se desarrolla que requiera conocimientos avanzados entre otros, sin embargo existe la necesidad de mejorar la metodología con que se transmiten los conocimientos sobre la leyes tributarias. Es importante decir que durante la formación académica de los profesionales, se enseña la forma adecuada de aplicar la ley, pero por el contrario es de sobra conocido que en el ambiente laboral, por diferentes factores, los profesionales se enfrentan a situaciones poco comunes que no son abordadas durante su formación, y deben ser solventadas por éstos adquiriendo nuevos conocimientos; por lo tanto, se observa que ambas etapas son importantes para el desarrollo profesional. Se considera que en cada una de estas etapas es

importante contar con modelos de aplicación de la ley, que refuercen y favorezcan la adquisición de conocimientos.

f) Determinación de la dificultad de aplicación de las normas tributarias para los contadores

Pregunta 8: ¿Cuál ha sido la norma tributaria que más se le ha dificultado comprender y aplicar?

LEYES	CANTIDAD	%
Código Tributario y su Reglamento de Aplicación	21	32%
Ley de Impuesto Sobre la Renta	15	23%
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de servicios	10	15%
Ley de Impuestos sobre Productos del Tabaco	1	2%
Ley de Gravámenes relacionados con el control y regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares	2	3%
Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas	4	6%
Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas.	3	5%
Ninguna	10	15%
TOTAL	66	100%



Cuando se pregunta a los encuestados ¿cuáles son las leyes que más se les dificulta comprender y aplicar? su respuesta se decanta por las leyes principales, siendo el Código Tributario, la Ley de Renta y la Ley de IVA respectivamente las que más se seleccionan, esto se debe principalmente a dos razones, la primera es que son las leyes que más se aplican, ya que no importa el rubro económico o el tipo de empresa que sea, su utilización es necesaria en mayor o menor medida, la segunda es que son leyes que consideran la mayor cantidad hechos generadores para el pago de impuestos.

Es por eso que ante la diversidad de escenarios que pueden surgir al aplicar la ley, influenciados por el rubro económico o tipo de empresa donde se materialice el hecho generador y tipo de situación que lo propicie, surjan dudas al aplicar la normativa legal, que podría derivar en errores, riesgo que se puede incrementar debido a la dificultad de comprensión de algún apartado de la ley, donde no se abarque o no especifique de forma clara y precisa el hecho que se presenta.

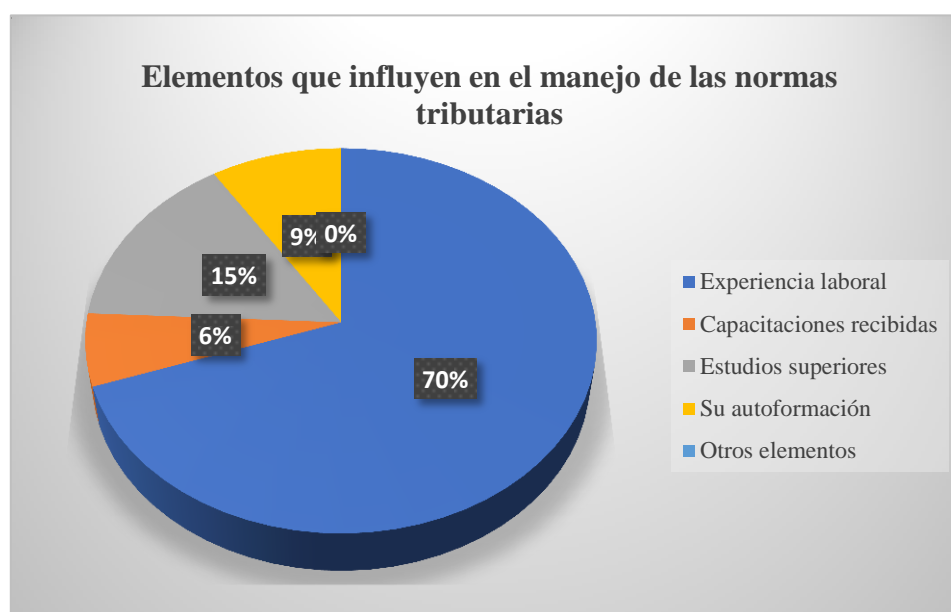
Adicionalmente, las leyes correspondientes a los impuestos específicos, con respecto a su dificultad de comprensión y aplicación por parte de los encuestados, representan un 16% del total, siendo la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas con un 6% la más seleccionada, el bajo porcentaje que representan estas se explica en que son leyes bastante simples, esto no significa que no tenga dificultad en su aplicación, pero su contenido facilita su comprensión, adicionalmente en el país no existen muchas empresas que apliquen este tipo de impuestos, en relación con las que deben aplicar leyes principales, lo que limita su uso y manejo obligatorio a los profesionales que laboren en ellas.

Por lo descrito anteriormente, se considera necesario que los contadores puedan tener acceso cuando así lo consideren, a herramientas que les apoyen en el uso, comprensión y aplicación de las normas tributarias.

g) Establecimiento de los elementos que favorecen el manejo de las normas tributarias

¿Cuál ha sido el elemento principal que ha favorecido el manejo de las normas tributarias?

Elementos	Cantidad	%
Experiencia laboral	46	70%
Capacitaciones recibidas	4	6%
Estudios superiores	10	15%
Su autoformación	6	9%
Otros elementos	0	0%
Total	66	100%



Conocer y dominar las normas tributarias es muy importante para los contadores, la correcta aplicación de estas les permite brindar un servicio de calidad, por tal motivo se considera importante determinar cuál es el elemento que más favorece su conocimiento.

De acuerdo a los datos obtenidos existe una tendencia que permite establecer que el principal elemento que ha favorecido el manejo de las normas tributarias es la experiencia

laboral, representando el 70% de los encuestados; esto se debe a que en esta etapa es necesario que los contadores cumplan con todas las obligaciones tributarias, verificando el adecuado proceso, la correcta determinación de las obligaciones y solventando las dudas que surjan, evitando con esto el cometimiento de errores u omisiones que puedan tener consecuencias negativas tanto para el profesional como para las personas a las cuales presta su servicio, todo lo anterior favorece la adquisición de nuevos conocimientos y ayuda al fortalecimiento de los que ya se poseen.

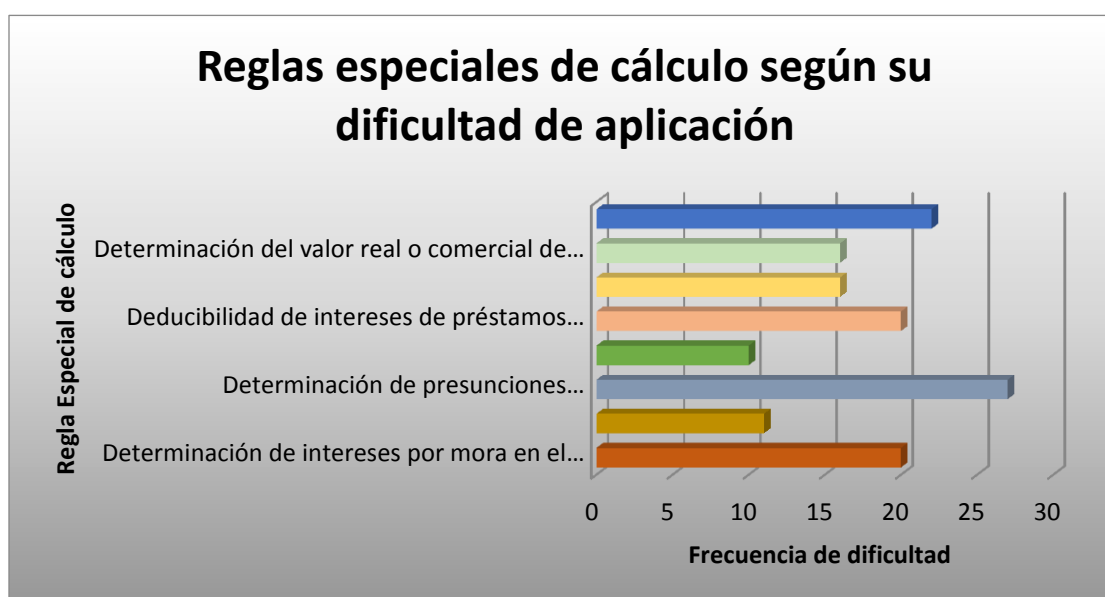
Adicionalmente otro dato relevante es que del total encuestado solo el 9% considera que el elemento más importante para el manejo de las normas tributarias es su autoformación, sin embargo eso no significa que estos no le den la importancia necesaria, ya que lo utilizan como elemento complementario de los demás, en cuanto al proceso educativo tanto en la etapa de formación como los cursos de formación continua, solo el 15% y 6% respectivamente consideran que son los elementos que más influyen en su manejo de la normativa, esto nos indica que el nivel de la educación y la metodología utilizada no es la adecuada y debe mejorarse.

En conclusión, cada etapa en el desarrollo del profesional es importante, permitiéndole adquirir los conocimientos necesarios para prestar un servicio de calidad, se considera que existen elementos que estos deben mejorar como es el caso su cultura de autoformación, y otras que el sistema debe corregir como es el nivel y la calidad de la educación que se presta.

h) Reglas especiales de cálculo según su dificultad aplicación

Pregunta 12: Del siguiente listado seleccione que reglas especiales de cálculo se le dificulta su aplicación.

Regla especial de cálculo	Respuesta
Determinación de intereses por mora en el pago de los impuestos	20
Retención por servicios de carácter permanente prestado a dos o más patronos.	11
Determinación de presunciones establecidas en el Código Tributario	27
Recalculo de renta a personas naturales	10
Deducibilidad de intereses de préstamos adquiridos para otorgar financiamientos.	20
Deducción del crédito fiscal en operaciones gravadas, exentas y no sujetas (Cuadro de proporcionalidad).	16
Determinación del valor real o comercial de los bienes raíces	16
Determinación de sanciones	22



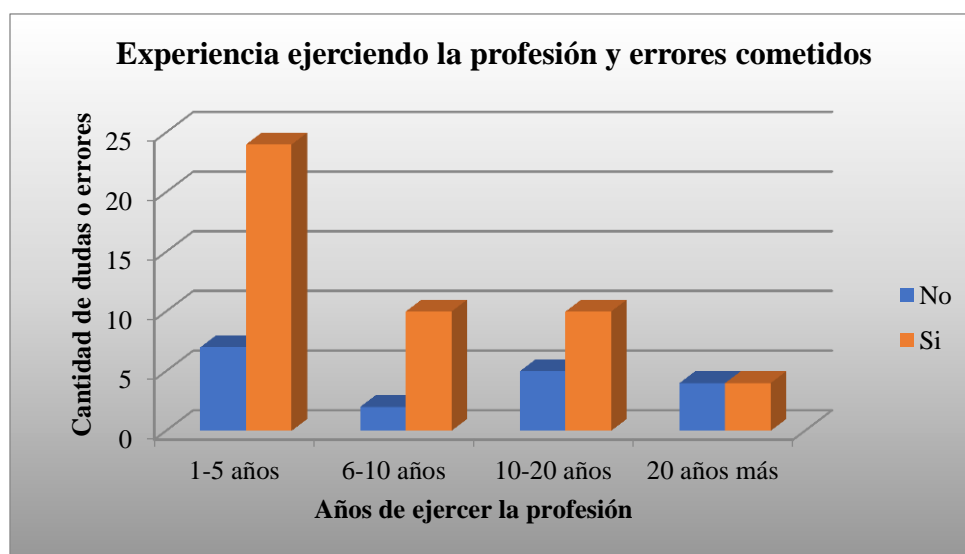
De acuerdo a los resultados obtenidos, los cálculos que se les dificulta principalmente aplicar a los contadores son aquellos que son de uso exclusivo de la administración tributaria, dentro de estos podemos mencionar, las presunciones y establecimiento de multas o sanciones como los más seleccionados, lo anterior se puede entender debido a que los contadores no tienen la obligación de aplicar este tipo de cálculos, pero se considera necesario que estos tengan conocimiento de las generalidades sobre las cuales estos son desarrollados, evitando el riesgo del cometimiento de errores o infracciones que dan paso a dichos hechos.

i) Experiencia ejerciendo la profesión y errores cometidos

Pregunta 1: ¿Desde hace cuánto tiempo ejerce la profesión?

Pregunta 13: En la aplicación de las normas tributarias ¿ha tenido dudas o cometido errores en el uso de las reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias?

Tiempo de ejercer la profesión	No	Si	Total	%
1-5 años	7	24	31	47%
6-10 años	2	10	12	18%
10-20 años	5	10	15	23%
20 años más	4	4	8	12%
Total	18	48	66	100%
%	27%	73%	100%	



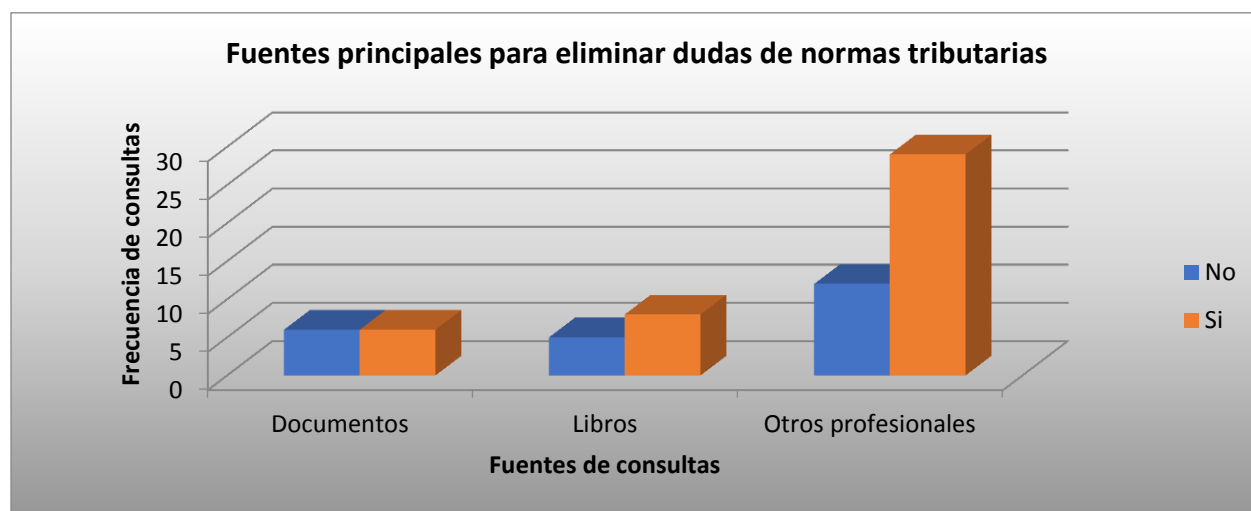
Al relacionar la pregunta uno con la trece se logra establecer la relación entre la experiencia profesional y el cometimiento de errores al aplicar las reglas de cálculo, de acuerdo a los resultados obtenidos, entre más experiencia posee el contador en el ejercicio de la profesión, el riesgo del cometimiento de errores en la aplicación de las reglas de cálculo se reduce, esto debido a la práctica continua y el uso de dichas reglas, lo anterior se ve reflejado de forma positiva en la calidad del servicio prestado por los profesionales.

j) Fuentes principales para eliminar dudas de normas tributarias

Pregunta 14: Luego de identificar diferencias en la aplicación de la normativa técnica y legal ¿ha tenido dudas en el manejo y contabilización de dicha situación?

Pregunta 15: ¿Cuál es la principal fuente de consulta cuando tiene dudas en la aplicación de normas tributarias que contengan reglas especiales de cálculo?

Principal fuente de consulta	No	Si	Total	%
Documentos	6	6	12	18%
Libros	5	8	13	20%
Otros profesionales	12	29	41	62%
Total	23	43	66	100%
%	35%	65%	100%	



Al observar los resultados obtenidos en cuanto a las principales fuentes de consulta de los contadores ante el surgimiento de dudas con respecto a la aplicación de la normativa tributaria, se tiene que el 62% de los encuestados considera en primera instancia consultar a otros profesionales, por un 20% y 18% que opta por investigar en libros y documentos técnicos, respectivamente, lo anterior se explica por la prontitud en la obtención de una respuesta, sin

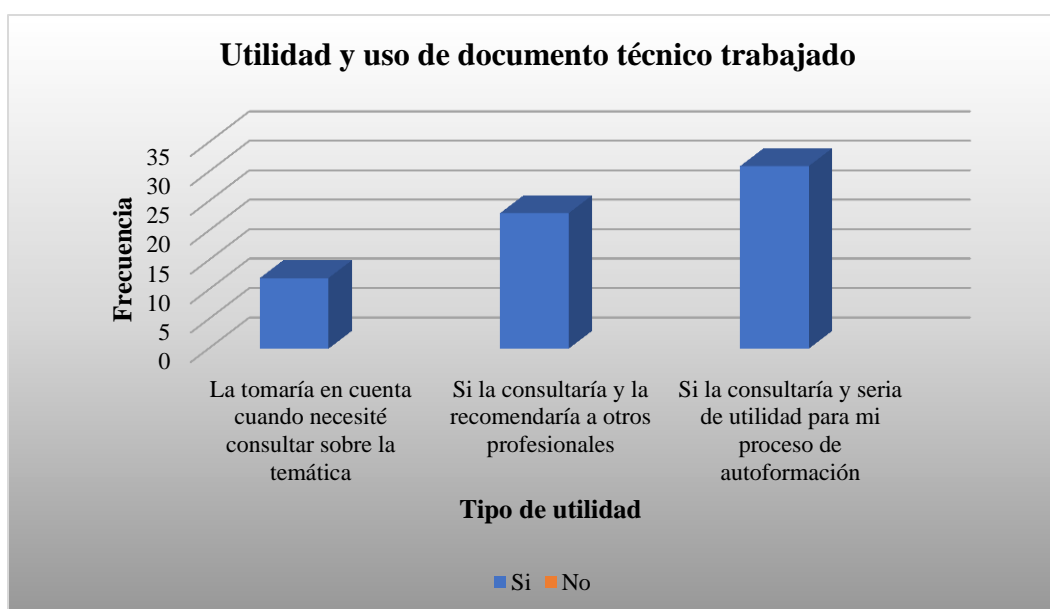
embargo esto no exime al contador de indagar posteriormente los elementos bibliográficos que estén disponibles y retomen la temática sobre la que surgió la inquietud.

k) Utilidad y uso de documento técnico trabajado

Pregunta 16: ¿Considera útil la existencia de un documento de apoyo en la aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias y sus implicaciones contables?

Pregunta 17: Actualmente se está trabajando en un documento técnico sobre la aplicación de normas tributarias específicamente, las reglas especiales de cálculo y sus implicaciones contables, ¿Consultaría esta herramienta para adquirir, ampliar o refrescar sus conocimientos sobre la temática?

Importancia del documento trabajado	Si	No	Total	Porcentaje
La tomaría en cuenta cuando necesité consultar sobre la temática	12	0	12	18%
Si la consultaría y la recomendaría a otros profesionales	23	0	23	35%
Si la consultaría y sería de utilidad para mi proceso de autoformación	31	0	31	47%
Total	66	0	66	100%
Porcentaje	100%	0	100%	



De los contadores encuestados, el 100% considero útil el desarrollo de un documento de aplicación de reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias. De estos un 18% dijo que lo tomaría en cuenta cuando necesite consultar o conocer sobre temáticas que se desarrollan dentro del documento, un 35% aparte de considerarlo como una herramienta de consulta, lo recomendaría a otros profesionales, mientras que un 47% lo ve como un elemento importante dentro de su proceso de autoformación.

3.6 Diagnóstico de la investigación

Los resultados de la encuesta se fundamentan en la opinión de los contadores inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), del área metropolitana de San Salvador; sobre el nivel de conocimientos en la aplicación de las normas tributarias, específicamente en el uso y manejo de las reglas de cálculo, del cual se obtuvo el siguiente diagnóstico:

En el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, se hace necesario manejar adecuadamente la normativa tributaria, uno de los elementos a los que se les debe prestar especialmente atención son las reglas de cálculo, las cuales en ocasiones se presta a confusión por la dificultad en su aplicación, el análisis necesario para su desarrollo o alguna situación particular que se presente. Para obtener información relacionada con los contadores y la aplicación de reglas de cálculo, se utilizó la encuesta como instrumento, indagando sobre el nivel de conocimientos que poseen los profesionales, la influencia de la formación académica y experiencia laboral en el manejo de la normativa tributaria, entre otros.

De lo anterior, se obtuvo que un 42% de los encuestados considera que los conocimientos adquiridos durante la formación académica sobre normativa tributaria fue lo suficientemente

sólida y le ha permitido un adecuado desarrollo en el campo laboral, mientras que el 33% no considera que esto haya influenciado en su desempeño. La etapa formativa y el desarrollo laboral son importantes en el manejo de la normativa tributaria, en la formación académica se aborda el “deber ser” de la normativa, mientras que en el campo laboral, el profesional se enfrenta a diversas situaciones que se deben resolver aplicando e integrando diversos conocimientos, tomando en cuenta los aspectos legales y técnicos, según las características particulares que un hecho presente.

Otro aspecto importante que destacar es que el 42.00% de los encuestados considera que el factor “tiempo” es la principal limitante para capacitarse constantemente, en segundo lugar, con un 39.00% se ubica el factor “recursos económicos”. Aun así, el 50.00% de los encuestados además de cumplir por requisito las horas de educación continuada, reciben de 1 a 10 horas adicionales a las exigidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), mientras que un 35.00% manifestó que recibe de 11 a 20 horas o más de las exigidas.

En cuanto al nivel de conocimientos de la normativa tributaria el 68.00% de los encuestados considera que tienen un nivel intermedio y es un aspecto favorable, el cual indica que, a pesar de las limitantes para capacitarse constantemente, el profesional ha buscado la manera de ampliar los conocimientos y solamente el 9.00% considera tener un nivel avanzado, a pesar de ello los contadores deben buscar la capacitación continua ya que las leyes pueden ser derogadas, reformadas o sustituidas.

La principal fuente de consulta al momento de tener dudas en la aplicación de normas tributarias que contienen reglas especiales de cálculo son otros profesionales, esto según el

62.00% de las personas encuestadas, mientras que el 38.00% restante consulta con libros o documentos que aborden la temática, esto indica que un buen porcentaje puede acceder a consultar sobre los casos desarrollados en esta investigación.

Actualmente no se cuenta con una herramienta que contenga la diversidad de casos que se han abarcado en esta investigación, por lo que los profesionales encuestados consideran necesaria la elaboración de un documento sobre la aplicación de normas tributarias y como respuesta a dicho requerimiento se han desarrollado los casos simples y complejos contenidos en la normativa tributaria salvadoreña.

CAPÍTULO IV: PROPUESTA, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Propuesta

INTRODUCCIÓN

En su ejercicio profesional los contadores se ven en la obligación de aplicar las normas tributarias para cumplir con las obligaciones formales y sustantivas contenidas en éstas.

En el desarrollo de la siguiente propuesta se abordan las reglas de cálculo, tanto simples como compuestas, éstas son un elemento importante de las normas tributarias ya que a través de ellas es posible determinar, bases imponibles, impuestos, entre otros. En el primer apartado se presentan las reglas de cálculo simple contenidas en las leyes, catalogadas así, debido a que no contienen muchos elementos que dificulten su aplicación, dentro del trabajo se desarrollan de forma práctica y sencilla con el fin de favorecer su comprensión, de cada una se presenta la base legal, la base imponible, la tasa y/o condiciones que deben cumplirse para llevar a cabo el cálculo y un ejemplo práctico que permita observar la aplicación de la regla en cuestión.

En la segunda parte de la propuesta se desarrolla las reglas especiales de cálculo, clasificadas así, ya sea por su dificultad inherente que lleve aplicar la regla de cálculo, por el análisis previo que sea necesario realizar para llevarla a cabo o por alguna situación especial de una regla de cálculo simple que no esté contenida explícitamente en la ley, este apartado se desarrolla siguiendo una metodología, mostrando a través de un ejemplo práctico que contiene un enunciado, la información relevante, el desarrollo y las implicaciones contables del caso planteado, además cuando aplique se mencionaran las variantes que pueda tener el ejemplo propuesto.

Cabe destacar que esta propuesta se desarrolla desde una perspectiva tributaria, debido a esto la normativa financiera aplicable solo será referenciada de forma general.

Con el desarrollo de esta propuesta se busca otorgar a los contadores una herramienta que favorezca su proceso de autoformación, específicamente en la aplicación de normas tributarias con el fin de mejorar la calidad del servicio prestado.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL:

Brindar una herramienta técnica sobre las normas tributarias específicamente en la aplicación de reglas de cálculo tanto simples como especiales, que apoye a los profesionales en su proceso de autoformación permitiéndoles obtener y ampliar los conocimientos que ya poseen con el fin de que el servicio que se preste sea de calidad.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Presentar ejemplos prácticos sobre la aplicación de reglas de cálculo simple contenidas en las leyes tributarias con el fin de favorecer el proceso de autoformación de los contadores.
- Mostrar la aplicación práctica de las reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias que favorezcan la obtención y amplié los conocimientos que poseen los contadores.

ESTRUCTURA DE LA PROPUESTA

En base a los objetivos planteados se consideró que el documento a desarrollar debía ser fácil de manejar y entender, es por eso que el documento cuenta con dos apartados principales:

1. Desarrollo de reglas de cálculo simple
2. Desarrollo de reglas especiales de calculo

REGLAS DE CÁLCULO SIMPLE

En este primer apartado, se desarrollan los casos prácticos relacionados con las reglas de cálculo simple y se amplía la información teórica expuesta en el capítulo 2, para el desarrollo de los casos se lleva la siguiente estructura:

1. Base legal
2. Tasa o condición
3. Enunciado del ejemplo
4. Desarrollo del enunciado
5. La conclusión del ejercicio
6. Comentario sobre la base técnica

REGLAS ESPECIALES DE CÁLCULO

En el segundo apartado de la propuesta se tratan lo que son los ejemplos prácticos de las reglas especiales de cálculo, a diferencia de las reglas de cálculo simple, estas fueron abordados con una mayor amplitud dentro del capítulo 2 por tal motivo en la propuesta no se tocan generalidades del mismo y se desarrollan en base a una metodología diseñada para tal fin.

METODOLOGÍA DE REGLAS ESPECIALES DE CÁLCULO

Esta metodología fue creada con el fin de estandarizar el proceso de elaboración y desarrollo de los casos prácticos relacionados con las reglas especiales de cálculo cuenta con 5 etapas la cuales son:

- **Planteamiento**

Se realizan enunciados teóricos que permiten a través de su desarrollo; ejemplificar de forma adecuada y sencilla la aplicación práctica de las diferentes reglas especiales de cálculo contenidas en las diferentes leyes tributarias.

- **Variables**

En este apartado se extraen los datos relevantes que servirán para la solución de la problemática establecida en el enunciado, los principales datos a tomar en cuenta serán:

- Ley tributaria asociada
- Normativa contable a utilizar
- Fecha de la operación
- Monto de la operación
- Tipo de entidad que lleva a cabo las operaciones
- Tipo de operación (compra, venta, producción, etc.)
- Tipo de obligación: sustantiva o formal

- **Desarrollo**

Se retoma la información del planteamiento teórico para llevar a cabo la respectiva solución, dividiéndole en etapas que serán explicadas considerando todos los elementos que favorezcan la adecuada comprensión por parte del lector. En la parte final se colocara la conclusión de la solución del caso desarrollado.

- **Implicaciones contables**

En esta etapa se procede a realizar el registro contable correspondiente al resultado del caso desarrollado y se realiza un comentario sobre la base técnica aplicable.

- **Variantes**

Este apartado será desarrollara cuando exista un hecho derivado de la aplicación de una regla de cálculo especial, producto del caso planteado o como una variante de este. Las variaciones que solo impliquen el cambio en las tasas impositivas, no serán desarrollados por el entendido que la diferencia en el proceso de cálculo es únicamente la aplicación de la tasa.

INDICE DE CASOS PRACTICOS		Pág.
4.1.1.	<i>Reglas Tributarias De Cálculo.</i>	
4.1.1.1	<i>Reglas De Cálculo Simple.</i>	74
A)	<i>Código tributario</i>	
1.	Pagos a plazo del impuesto sobre la renta.	74
2.	Métodos de valuación de inventarios.	76
3.	Pago o anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta.	79
4.	Retención por prestación de servicios sin dependencia laboral	80
5.	Retención por operaciones con intangibles o derechos	81
6.	Retenciones por operaciones de renta y asimiladas a renta	83
7.	Retención en el Caso de Juicios Ejecutivos	85
8.	Retención a sujetos de impuesto no domiciliados	87
9.	Retención a Rentas Provenientes de Depósitos y Títulos valores	89
10.	Retención sobre premios.	91
11.	Agentes de Retención.	92
12.	Anticipo a Cuenta en operaciones con tarjetas de crédito o debito	93
B)	<i>Ley De Impuesto Sobre La Renta</i>	
1.	Obtención de rentas por Conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, no domiciliados.	95
2.	Obtención de rentas por Personas Naturales domiciliadas Fideicomisos domiciliados y Sucesiones domiciliadas.	96
3.	Obtención de rentas por Personas Naturales no domiciliadas, Fideicomisos no domiciliados y Sucesiones no domiciliadas.	98
4.	Obtención de rentas por personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o, de hecho, domiciliadas o no	99
5.	Obtención de rentas por asalariados.	100
C)	<i>Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces.</i>	

1.	Determinación del impuesto a la transferencia de bienes raíces	101
D)	<i>Ley de Impuesto Sobre Productos Del Tabaco.</i>	
1.	Impuesto específico a la producción e importación de los productos del tabaco, así como el retiro o desafectación del inventario de los mismos	103
E)	<i>Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares.</i>	
1.	Impuesto Ad-valorem	105
F)	<i>Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.</i>	
1.	Impuesto específico a la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas	107
2.	Impuesto Ad- Valorem por retiro de alcohol de sus inventarios	108
G)	<i>Ley de Impuesto Especial a la Primera Matricula En El Territorio Nacional</i>	
1.	Impuesto Especial a la Primer Matricula compra de Vehículo	109
2.	Impuesto Especial a la Primer Matricula compra de aeronave	111
H)	<i>Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas.</i>	
1.	Impuesto específico	114
2.	Impuesto Ad-valorem	115
4.1.1.2	<i>Reglas Especiales de Cálculo</i>	
A)	<i>Código Tributario</i>	
1.	Mora en el pago de impuestos	117
2.	Retención por servicios de carácter permanente prestado a dos o más patronos.	121
3.	Recalculo de renta a empleados que prestan servicios de carácter permanente a dos o más patronos	126
4.	Renta presunta por Intereses	130
5.	Presunciones fundadas en diferencias de inventarios	135
6.	Incremento de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen	141

7. Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta	147
8. Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados	150
9. Determinación de multas	154
<i>B) Ley de Impuesto sobre la Renta</i>	
1. Recalculo de renta	161
2. Proporcionalidad del gasto	163
3. Impuesto diferido (Depreciación)	167
4. Ganancia de capital por operaciones sobre bienes muebles	172
5. Pérdida de capital por operaciones sobre bienes inmuebles	175
<i>C) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios</i>	
1. Deducción del crédito fiscal en operaciones gravadas, exentas y no sujetas (Cuadro de proporcionalidad)	178
2. Reintegro parcial	187
3. Reintegro total	188
<i>D) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces</i>	
1. Valor real o comercial de los bienes	189

4.1.1 Reglas Tributarias De Cálculo.

4.1.1.1 Reglas De Cálculo Simple.

La normativa tributaria cuenta con herramientas para la determinación de la carga imponible a la que están sujetos los contribuyentes, por la comisión de un hecho generador, estas son denominadas como reglas de cálculo, las cuales se clasifican como reglas de cálculo simple y reglas especiales de cálculo, a continuación se presenta el desarrollo práctico de las reglas de cálculo simple separadas por cada ley tributaria a la que pertenecen:

A) *Código Tributario.*

1. Pagos a plazo del impuesto sobre la renta.

Base legal: Artículo 74 CT. Para la aplicación de esta regla de cálculo es necesario que exista una obligación con respecto al pago del ISR por parte del contribuyente en favor de la administración tributaria

Tasa o condición: Personas naturales asalariadas tendrán el beneficio de diferir en pagos a plazo el 100% de la deuda, mientras que las personas jurídicas el 90% previo pago del 10% de la deuda

Ejemplo: Al final del ejercicio 2018 la empresa ARS, S.A. de C.V., determinó un impuesto sobre la renta del ejercicio por \$50,260.20, habiendo cancelado en concepto de pago a cuenta \$21,300.45, por lo que solicitó a la administración tributaria y esta aprobó el pago a plazo de la deuda tributaria, esto previo al pago del 10% de la misma. La tasa de interés aplicada es del 6.4% anual y el plazo concedido de 6 meses. Se pide determinar el monto a pagar a plazo y las cuotas a cancelar.

Desarrollo:**Calculo del impuesto****Monto a pagar a plazo:**

Renta 2018	Pago a cuenta	Sub-Total	10% Cancelado	Total a pagar a plazo
\$ 50,260.20	- \$ 21,300.45	= \$ 28,959.75	- \$ 2,895.98	= \$ 26,063.78

Cuotas mensuales	Tasa de interes mensual	6.4%/12	=	0.5333%
Monto a pagar a plazo				

$$\text{\$ } 26,063.78 \times \frac{0.5333\% (1+0.5333\%)^6}{((1+0.5333\%)^6 - 1)} = \text{\$ } 4,425.41$$

No.	Descripcion	Cuota	Interes	Capital	Saldo
					\$26,063.78
1	Primera cuota	\$4,425.41	\$139.01	\$4,286.40	\$21,777.38
2	Segunda cuota	\$4,425.41	\$116.15	\$4,309.26	\$17,468.11
3	Tercera cuota	\$4,425.41	\$93.16	\$4,332.25	\$13,135.87
4	Cuarta cuota	\$4,425.41	\$70.06	\$4,355.35	\$8,780.51
5	Quinta cuota	\$4,425.41	\$46.83	\$4,378.58	\$4,401.93
6	Sexta cuota	\$4,425.41	\$23.48	\$4,401.93	\$0.00
Total		\$26,552.46	\$488.68	\$26,063.78	

Conclusión

ARS, S.A. de C.V., deberá pagar una cuota de \$4,425.41 por seis meses durante los cuales no podrá retrasarse o dejar de pagar debido a que perdería el beneficio de pago a plazo.

Base técnica

Considerando los criterios contenidos en la sección 2.39 con respectos al reconocimiento de un pasivo, se puede catalogar los pagos a plazo del impuesto sobre la renta como un pasivo, debido a que existe la probabilidad de que valores económicos salgan de la entidad, clasificándose como un pasivo corriente según lo establecido en la sección 4.7.

Al aprobarse el pago a plazo, la partida se puede catalogar como un pasivo financiero, el cual debe ser reconocido inicialmente al costo de adquisición según lo contenido en la sección 11.13 y posteriormente al valor amortizado según el párrafo 11.14.

2. Métodos de valuación de inventarios.

Base legal: Artículo 143 CT

Métodos: para la utilización de los métodos de valuación de inventarios primero se debe determinar el costo de adquisición de los bienes que lo integren, para esto, al valor principal se le adicionarán todos los desembolsos técnicamente imputables al costo del bien necesarios para colocarlo en el domicilio del comprador, tales como fletes, seguros, derechos de importación. Los métodos se presentan a continuación:

- *Costo promedio por aligación directa:* el resultado de la suma de las últimas cinco compras o las efectuadas si fuere menor, se dividirá entre el total de unidades de las mismas.
- *Costo promedio:* se determina dividiendo el costo promedio de las unidades en existencias entre el número de unidades en existencia
- *Costo para los frutos y productos agrícola:* se determinará sumando todas las erogaciones y demás gastos inherentes que se realicen desde el alquiler de la tierra, la adquisición de la semilla hasta que los frutos o productos estén en condiciones de venderse.

Ejemplo: Para el mes de abril se determinó que el inventario inicial con el que contaba la empresa ARS es de 25 unidades de TV STAR, con un valor de \$425.00 cada uno, durante el mes realizaron las siguientes operaciones:

Fecha	Descripcion	Cantidad	Costo Unitario	Valor Total
05/04/2018	Compra de TV STAR	30 Uni.	\$420.00	\$ 12,600.00
15/04/2018	Venta de TV STAR	25 Uni.		
25/04/2018	Compra de TV STAR	21 Uni.	\$395.00	\$ 8,295.00

Se pide determinar el costo del inventario final, aplicando el método del costo promedio.

Desarrollo:

Costo Promedio con compra del 05/04/2018

Detalle	Precio	Unidades	Monto Total
Inventario Inicial	\$425.00	25	\$ 10,625.00
Compra del 05/04/2018	\$420.00	30	\$ 12,600.00
		55	\$ 23,225.00

$$\text{Costo Promedio} = \frac{\$ 23,225.00}{55} = \boxed{\$ 422.27}$$

Venta del 15/04/2018

Detalle	Precio	Unidades	Monto Total
Inventario	\$ 422.27	55	\$ 23,225.00
(-) Venta	\$ 422.27	25	\$ 10,556.82
Inventario Actual		30	\$ 12,668.18

$$\text{Costo Promedio} = \frac{\$ 12,668.18}{30} = \boxed{\$ 422.27}$$

Costo Promedio con compra del 25/04/2018

Detalle	Precio	Unidades	Monto Total
Inventario Inicial	\$ 422.27	25	\$ 10,556.82
Compra del 25/04/2018	\$395.00	21	\$ 8,295.00
		46	\$ 18,851.82
			Valor del Inventario Final de Abril 2018
Costo Promedio	= $\frac{\$ 18,851.82}{46}$	=	\$ 409.82

Conclusión

El costo de cada uno de los bienes que comprenden el inventario al final del mes de abril, es de \$409.82, este valor se va modificando a medida que la empresa adquiere nuevos productos, con un precio distinto.

Base técnica

Los inventarios cumplen con los criterios contenidos en la sección 2.37 para reconocimiento de un activo, en cuanto a la probabilidad de que se obtenga beneficios futuros para la entidad y que su valor pueda ser medido con fiabilidad.

La sección 13 establece los principios para el reconocimiento y la medición de los inventarios, regulando, la determinación del costo de adquisición (párrafo 13.6), los métodos de valuación (párrafo 13.18), el deterioro del valor de los inventarios (párrafo 13.19), entre otros aspectos.

3. Pago o anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta.

Base Legal: Artículo 151 CT

Base imponible: los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

Tasas y condiciones: 1.75%, 0.75%, 0.3% y 0.0%

- Personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del impuesto sobre la renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas, personas jurídicas de derecho privado y público, uniones de personas, sociedades de hecho e irregulares, domiciliadas para efectos tributarios, tasa del 1.75%.
- Personas Jurídicas titulares de empresas por la venta de Gasolina y Diésel una tasa del 0.75%
- Personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidores de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, una tasa de 0.3%.
- Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, tasa del 0.3%.
- Personas naturales que se dediquen a la venta de Gasolina y Diésel aplicaran una tasa del 0.00%.

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., tuvo ventas por \$526,433.20 durante el mes de abril de 2018, se pide determinar el pago a cuenta correspondiente.

Desarrollo

Calculo del impuesto :

Ventas del mes de abril	tasa	Pago a cuenta determinado
\$ 526,433.20	x 1.75%	= \$ 9,212.58

Conclusión

El pago a cuenta correspondiente al mes de abril, es de \$9,212.58, fue determinado multiplicando los ingresos obtenidos durante el referido mes y multiplicados por la tasa del 1.75%

Base técnica

El anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta, es catalogado como un pasivo debido a que cumple con los criterios de la sección 2.39, debido a que existe la probabilidad de que valores económicos futuros salgan de la entidad, clasificándose como un pasivo corriente según lo dispuesto lo contenido en la sección 4.7.

4. Retención por prestación de servicios sin dependencia laboral

Base Legal: artículo 156 CT

Base imponible: El monto que en contraprestación por el servicio prestado reciba una persona natural

Tasa y condicione: Se le aplicará una tasa del 10% en concepto de impuesto, se exceptuarán de esta disposición las remuneraciones de carácter temporal o eventual que obtengan las personas naturales por la recolección de productos agrícolas de temporada.

Ejemplo: El ingeniero José Rafael García, fue contratado por la empresa ARS, S.A. de C.V. para dar mantenimiento técnico al servidor de la compañía, dicho servicio lo prestó durante el mes de abril, por un valor de \$390 menos ISR. Se pide determinar el valor de la retención.

Desarrollo

Calculo de la retencion

Monto del servicio:	\$	390.00
(-) retencion del 10%	\$	<u>39.00</u>
Monto a pagar	\$	351.00

Conclusión

El monto a retener al ingeniero José García, será de \$39 siendo el 10% de la cantidad pagada, tasa aplicada debido a que este es una persona natural domiciliada.

Base técnica

La sección 2.39 establece los criterios para clasificar una partida como un pasivo, la retención por la prestación de servicios sin carácter de dependencia laboral, se puede catalogar como uno, debido a que existe la probabilidad de que valores económicos futuros salgan de la entidad, además debe ser clasificado como un pasivo corriente, debido a que debe ser liquidado en el ciclo de operación de la entidad, se mantiene con fines del negocio, se debe liquidar dentro de los doce meses siguientes y la entidad no puede aplazar su cancelación, esto según lo establecido en la sección 4.7.

5. Retención por operaciones con intangibles o derechos

Base Legal: Artículo 156-A

Base imponible: El monto de la transacción correspondiente a la adquisición, en el uso o contrato de cesión de uso, de bienes intangibles otorgados por contribuyentes domiciliados.

Tasas y condiciones: 10% o 5%, en concepto de anticipo del impuesto sobre la renta.

- 10%, sobre las sumas pagadas o acreditadas a personas naturales.

- 5%; sobre las sumas pagadas o acreditadas a sujetos o entidades diferentes de personas naturales.

Ejemplo: la empresa ARS, S.A. de C.V. adquirió licencia de software contable por un valor de \$3,200.00, al Ingeniero José Rafael García el cual fue implementado en el mes de enero de 2018, a la hora de efectuar el pago se realizó retención tal como se presenta a continuación:

Desarrollo

Calculo de la retencion:

valor de la licencia		Retencion		Total
\$ 3,200.00	x	10%	=	\$ 320.00

Valor a pagar

valor de la licencia		Retencion		Total a pagar
\$ 3,200.00	-	\$ 320.00	=	\$ 2,880.00

Conclusión

Por la adquisición del software contable la entidad deberá retener \$320, que corresponden a un 10% del valor pagado, esto debido a que fue adquirido a una persona natural.

Base técnica

La retención por operaciones con intangibles o derechos, cumple con los criterios para ser catalogado como un pasivo debido a que existe la probabilidad de que valores económicos futuros salgan de la entidad según lo establecido en la sección 2.39, además serán reconocidos como pasivos corrientes como lo establece la sección 4.7.

Por otro lado, la adquisición de activos intangibles o derechos, serán clasificados como activos porque cumple con los criterios establecidos en el párrafo 2.37, existiendo la

probabilidad que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros y el costo o valor del bien puede ser medido. Los activos intangibles están normados en la sección 18, estableciendo el concepto de un activo intangible (párrafo 18.2), la medición inicial al costo (párrafo 18.9), la medición posterior al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor (párrafo 18.18)

6. Retenciones por operaciones de renta y asimiladas a renta

Base legal: Artículo 156-B

Base imponible: Las sumas acreditadas o pagadas por rendimiento de los capitales invertidos o de títulos valores, indemnizaciones, retiros o anticipos a cuenta de ganancias o dividendos, obtenidos por sujetos o entidades domiciliadas

Tasas y condiciones: se aplicará una tasa del 10%, exceptuando las siguientes disposiciones:

- Los dividendos pagados o acreditados, siempre que quien distribuye estas utilidades haya pagado el impuesto correspondiente.
- Las indemnizaciones laborales que no excedan el límite establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 4 numeral 3), siendo de un salario básico de treinta días por cada año de servicio, no pudiendo ser mayor al salario promedio devengado los últimos doce meses y que hayan sido sujetos de retención. (Código Tributario , 2017)

Ejemplo: El 25 de mayo de 2018, ARS, S.A. de C.V. despide al señor Ángel Alexander Coreas Cáceres, ejecutivo de recursos humanos, quien comenzó a trabajar en dicha empresa el 14 de mayo de 2008, al momento del despido este devengaba un salario de \$1,500.00 del cual se le hacían los respectivos descuentos de prestaciones de ley tales como ISSS y AFP. Anteriormente, Había gozado de sus vacaciones anuales, por lo que a la fecha solo es acreedor de vacación

proporcional. La empresa no posee como política provisionar indemnizaciones anualmente. Se pide elaborar los cálculos correspondientes, considerando lo establecido en el Código de trabajo con respecto al límite del sueldo base para el cálculo de la indemnización y determinar las retenciones que correspondan.

Desarrollo

Calculo de Indemnización y la Retención

Detalle	Por año laborado	Años laborados	Total
Indemnizacion recibida	\$ 1,500.00	10	= \$ 15,000.00
Indemnizacion legal máxima (Equivalente a 4 Salarios Mínimos del Sector Comercio)	\$ 1,200.00	10	= \$ 12,000.00
			\$ 3,000.00 Monto sujeto a retencion
			10% Porcentaje de Renta Aplicable
			= \$ 300.00 Renta determinada sobre el exceso de la indemnización

Pago de Sueldo del 1 al 25 de mayo 2018

Detalle	Monto	ISSS	AFP	Renta	Total
Salario	\$ 1,250.00	\$ 30.00	\$ 90.63	\$ 106.83	\$ 1,022.54
Vacacion	\$ 232.40	\$ 6.97	\$ 16.85		\$ 208.58
Aguinaldo	\$ 474.66				\$ 474.66
	\$ 1,957.06	\$ 36.97	\$ 107.48	\$ 106.83	\$ 1,705.78

Total a Pagar

Indemnizacion por 10 años	\$ 15,000.00
Salario+ Vacación+ Aguinaldo	\$ 1,957.06
Descuentos Previsionales	(\$ 144.45)
Renta por subordinación	(\$ 106.83)
Retencion (10%) sobre el exceso por indemnización	(\$ 300.00)
Liquido a Pagar	\$ 16,405.78

Conclusión

El monto a retener en concepto de indemnización por parte de la empresa, es de \$300, este se obtiene de multiplicar por una tasa del 10% el exceso de la indemnización legal máxima permitida de la recibida por el trabajador.

Base técnica

Las retenciones por operaciones de renta y asimiladas a renta, constituyen un pasivo para la entidad debido a que cumple con los criterios establecidos en la sección 2.39, representa una obligación como resultado de un suceso pasado, implica la necesidad de transferir recursos que incorporen beneficios económicos y su importe puede ser medio de forma fiable.

7. Retención en el Caso de Juicios Ejecutivos

Base legal: Artículo 157 CT

Base imponible: la suma de intereses que el pagador deberá cancelar al acreedor; siempre que este último sea una persona natural, hecho mandado por juez en resolución de juicio ejecutivo.

Tasas y condiciones: 10% en concepto de anticipo del impuesto sobre la renta.

- *Si la cancelación es en efectivo:* sobre el monto de los intereses determinados y mandados se aplicará la tasa del 10% la cual será retenida y enterada por el pagador.
- *Si la cancelación se hace por adjudicación de bienes o derechos:* no se hará efectivo hasta que el beneficiario no entere la retención correspondiente de los intereses determinados de acuerdo con el apartado anterior.
- *Por acuerdos extrajudiciales:* el juez informará a la administración tributaria sobre las generales de ambos, el monto objeto del litigio, y en su caso los extremos de dicho acuerdo; esto dentro de un plazo de quince días posteriores.

Ejemplo: El señor Sergio Daniel Ramos, otorgó en arrendamiento un inmueble para uso de negocio, a La sociedad ARS, S.A. de C.V., el cual cayó en mora y adeuda al señor Daniel una suma de \$3,900.00, generando en concepto de intereses el 10% sobre el monto adeudado lo cual

asciende a \$390.00, el señor Ramos decide llevar el caso a un juicio ejecutivo para exigir el pago de la deuda, obteniendo una resolución favorable, dicha notificación la recibe el día 25 de julio de 2018. Se pide determinar el monto a retener.

Desarrollo

Cálculo de la Retención

Intereses	Retención	Total Retención
\$ 390.00	10%	\$ 39.00

Cálculo del impuesto de IVA

Intereses	IVA	Total IVA
\$ 390.00	13%	\$ 50.70

Monto a Pagar

Deuda	Intereses (10%)	Retención (10%)	IVA (13%)	Total
\$ 3,900.00	\$ 390.00	\$39.00	\$50.70	\$ 4,301.70

Conclusión

El monto retenido es de \$39.00, los cuales corresponde al 10% de los intereses ganados por el monto adeudado, retenidos al señor Sergio Daniel Ramos al momento del pago, posterior a la obtención de resolución favorable en juicio ejecutivo. Debido a que el inmueble es para uso de negocio también se causa impuesto de IVA por un monto de \$50.70, calculado sobre los intereses ganados.

Base técnica

La resolución en contra de ARS en el juicio ejecutivo implica para la entidad una obligación de transferir recursos que incorporan beneficios económicos futuros, además su importe puede ser medido de forma fiable, lo anterior cumple con los criterios de la sección 2.39 para catalogarlo como un pasivo, esto mientras no se cancele la deuda.

En el caso planteado, mientras no se tenga la resolución del juicio, la entidad podrá manejarlo como un pasivo contingente, debido a que es una obligación posible pero incierta, incumpliendo los criterios de la sección 21.4 para ser catalogada como una provisión, lo anterior en base a lo dispuesto en la sección 21.12.

8. Retención a sujetos de impuesto no domiciliados

Base legal: Artículo 158 CT

Base imponible: El pago o acreditación de sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país por sujetos o entidades no domiciliadas en la República.

Tasa y condiciones: será aplicaran una tasa del 20% cuyo resultado será restado del monto total de la operación y enterado como impuesto sobre la renta definitivo. La tasa a aplicar será distinta según la siguiente clasificación:

- 5% por servicio de transporte internacional
- 5% por servicios prestados por aseguradoras, reaseguradoras, afianzadoras, reafianzadoras y corredores de reaseguro no domiciliadas.
- 10% por servicios de financiamiento prestados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior.
- 20% por servicios de financiamiento prestados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior con sujetos relacionados.
- 5% por la transferencia a cualquier título de bienes intangibles, o por el uso, o la concesión de uso, de derechos de bienes tangibles e intangibles.

- 3% por inversiones en títulos valores, o de transacciones sobre títulos valores, participaciones y otras inversiones realizadas en el mercado de valores salvadoreño, sea primario o secundario, a través de la bolsa de valores.

- Se exceptuarán del pago de esta retención personas naturales o jurídicas que se encuentren gozando de la exención del impuesto sobre la renta que establece el artículo 5 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización y el artículo 10 de la Ley de Servicios Internacionales.

Cuando el sujeto se encuentre constituido, domiciliado o resida en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, o cuando el pago se realice o acrediten por personas, entidades o sujetos constituidos, domiciliados o residentes en los referidos países, estados o territorios les será aplicable una tasa del 25%. Se exceptuarán de esta disposición final las contenidas en el artículo 158-A de CT.

Ejemplo: En fecha 3 de abril de 2018, ARS, S.A. de C.V. contrató a International Advisors Company, entidad domiciliada en Canadá, para capacitar al personal administrativo, por el servicio se cancelan \$9,400.00, se pide determinar el monto a retener y monto a pagar por la prestación del servicio.

Desarrollo

Cálculo de la Retención		
Servicio Prestado	Retención	Total Retención
\$ 9,400.00	20%	\$ 1,880.00

Monto a Pagar		
Servicio Prestado	Retención (20%)	Total a Pagar
\$ 9,400.00	\$ 1,880.00	\$ 7,520.00

Conclusión:

La empresa deberá retener en concepto de impuesto sobre la renta \$1,880.00, que corresponde al 20% del monto pagado, tasa aplicada debido a que el servicio fue prestado por una persona jurídica no domiciliada.

Base técnica

El reconocimiento de la retención deberá ser como un pasivo, evaluando en primera instancia si cumple los criterios establecidos en la sección 2 de la NIIF para PYMES, verificando que exista la probabilidad de desprenderse de recursos de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros y adicionalmente pueda medirse su importe de forma fiable.

9. Retención a Rentas Provenientes de Depósitos y Títulos Valores

Base legal: Artículo 159 CT

Base imponible: los pagos o acreditaciones otorgadas por instituciones financieras o emisores de títulos valores sobre intereses, premios y otras utilidades, ganadas por sujetos pasivos domiciliados en el país, provenientes directamente de los depósitos en dinero o la inversión en los respectivos títulos.

Tasa y condiciones: será aplicada una retención del 10%, se exceptúan:

- Las personas jurídicas inscritas como casa de corredores de bolsa, fideicomiso de certificados fiduciarios de participación, fondo de titularización o inversión representado o administrado por medio de sociedad calificada por el organismo competente, y que se dedique a invertir recursos de terceros a su nombre.

- La casa de corredores de bolsa, sociedad gestora o administradora de fondos de titularización o inversión que realicen gestiones de cobro de intereses, rendimientos o utilidades a favor de terceros, inversionistas o de los fondos de titularización o inversión.

En los casos mencionados anteriormente la retención se hará efectiva cuando dichas instituciones paguen o acrediten a sus clientes los intereses, rendimientos o utilidades generados por las inversiones hechas o por sus gestiones de cobro.

Ejemplos: la empresa ARS, S.A. de C.V., posee depósito a plazo con duración de 6 meses en Banco Davivienda, del cual en fecha 7 de junio recibe \$950.00 en concepto de intereses, se pide determinar la retención y el monto que será entregado a la entidad.

Desarrollo:

Cálculo de la Retención

Intereses Obtenidos	Retención	Monto Retenido
\$ 950.00	10%	\$ 95.00

Monto a Recibir

Intereses Obtenidos	Retención (10%)	Valor a Recibir
\$ 950.00	\$ 95.00	\$ 855.00

Conclusión:

El monto que fue retenido a la empresa por los intereses ganados por el depósito realizado fue de \$95.00, habiéndose aplicado una tasa del 10%.

Base Técnica:

Para el reconocimiento de un activo se debe considerar los criterios establecidos en la sección 2 de la NIIF para PYMES, evaluando la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad, para llevar el control de la operación se hará en base

a los criterios de la sección 11 según la medición que se obtenga de cada operación en cuestión el cual puede ser por medio del Costo del Valor Histórico o Valor Razonable. Considerando que los depósitos según la Sección 11 son calificados como instrumentos financieros siendo la entidad, la depositante de este depósito a plazo fijo.

10. Retención sobre premios.

Base legal: Artículo 160 CT

Base imponible: el monto que la persona natural o jurídica pague o acredite por premios o ganancias procedentes de concursos, loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad

Tasa o condiciones: sujetos domiciliados tasa del 15% y sujetos no domiciliados 25%

Ejemplo: La empresa ARS, realizo promoción en la cual el ganador recibiría \$10,000.00, resultando como ganadora la señora Rosa María Peñate, se pide determinar el monto de la retención y el valor a pagar a la ganadora.

Cálculo de la Retención		
Premio	Retención	Monto Retenido
\$ 10,000.00	15%	\$ 1,500.00

Monto a Recibir		
Premio	Retención (15%)	Valor a Recibir
\$ 10,000.00	\$ 1,500.00	\$ 8,500.00

Conclusión:

El monto que fue retenido a la señora Rosa María Peñate por el premio ganado en el sorteo fue de \$1,500.00, habiéndose aplicado una tasa del 15%.

Base Técnica

En caso de que las rifas o sorteo de promociones sea actividades frecuentes para la empresa se pueden considerar como Actividades de Operación, considerándolo un pago procedente por regalía al cliente, y de igual manera como lo considera la Sección 29 que la

entidad puede conceder a su cliente un premio por fidelización que éste puede canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos.

11. Agentes de Retención.

Base legal: Artículo 162 CT

Base imponible: el monto sin IVA en la transferencia de bienes muebles y en la prestación de servicios, siempre que esta transacción sea mayor a cien dólares.

Tasa o condición: tasa del 1%, la cual será aplicada únicamente por los sujetos designados por la administración tributaria como grandes contribuyentes.

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., catalogada como gran contribuyente por la administración tributaria, adquiere de Textiles Zamora, uniformes para el personal por un monto de \$7,500.00 más IVA. Se pide determinar el monto a pagar y determinar la retención correspondiente.

Cálculo de la retencion		
Compra	Retencion	Monto Retenido
\$ 7,500.00	1%	\$ 75.00

Cálculo del impuesto de IVA		
Intereses	IVA	Total IVA
\$ 7,500.00	13%	\$ 975.00

Monto a Pagar			
Compra	Retencion (1%)	IVA (13%)	Total
\$ 7,500.00	\$ 75.00	\$ 975.00	\$ 8,400.00

Conclusión

ARS, S.A- de C.V. deberá retener \$75.00, en concepto de anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta correspondiente al 1% del monto de la operación sin IVA, el ministerio de hacienda mediante resolución faculta a los contribuyentes para que puedan realizar retenciones o

percepciones del impuesto, adicionalmente la operación genera \$975.00 en concepto de IVA los cuales serán sumados al valor de la compra para dar un monto a pagar de \$8400.00.

Base técnica

Las retenciones realizadas por los contribuyentes representan un pasivo para la entidad debido a que se constituyen como una obligación como resultado de un suceso pasado implicando la necesidad de desprenderse de recursos económicos los cuales pueden ser medidos de forma fiable, cumpliendo los criterios contenidos en la sección 2.39., adicionalmente las retenciones realizadas al contribuyente constituyen para este un activo debido, a que representarían beneficios económicos futuros para la entidad, los cuales pueden ser medidos con fiabilidad, cumpliendo con los criterios de la sección 2.37.

12. Anticipo a Cuenta en operaciones con tarjetas de crédito o débito.

Base legal: Artículo 162-A

Base imponible: los montos que se cancelen como pago por la transferencia de bienes y la prestación de servicios, que se cancelen mediante tarjeta de crédito.

Tasa o condición: se aplicará una tasa del 2%, cuando el administrador de las tarjetas pague, acredite o ponga a disposición los fondos obtenidos por la transferencia de los bienes o la prestación de los servicios

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., tiene convenio con el Banco Panamericano S.A., para que los tarjeta habientes del banco puedan cancelar con tarjeta de crédito o débito por compras en la entidad, por este servicio el banco cobra una comisión del 5% sobre las ventas. El día 25 de mayo el señor Carlos Morataya adquiere 5 televisores marca STAR a razón de

\$800.00 más IVA cada uno, los cuales cancela con tarjeta de crédito. Se pide determinar cuánto será la retención y el valor que recibirá la empresa ARS por la venta.

Cálculo de la Percepción

Venta sin IVA	Percepción	Monto Percibido
\$ 4,000.00	2%	\$ 80.00

Cálculo de Comisión

Venta sin IVA	Comision del Banco	Total Comisión
\$ 4,000.00	5%	\$ 200.00

Monto a Pagar

Compra	Percepción (2%)	Comisión Banco (1.1%)	IVA (13%)	Total
\$ 4,000.00	\$ 80.00	\$ 200.00	\$ 520.00	\$4,240.00

Conclusión

Los valores que integran la operación al realizar ventas canceladas con tarjeta de crédito, serán un 2% en concepto de percepción del impuesto, este valor será calculado del precio sin IVA, adicionalmente se calculara una comisión cobrada por el banco estipulada mediante contrato la cual será aplicada según las condiciones pactadas entre la institución financiera y el adquiriente del servicio, por último será calculado el impuesto de IVA para aquellas operaciones que estén gravadas por dicho impuesto. El valor a recibir por el contribuyente será el resultado de; al valor de la venta restarle la percepción realizada, el pago de la comisión y sumarle el IVA relacionado a la operación.

Base técnica

Las percepciones realizadas en operaciones con tarjetas de crédito o débito, constituyen para la entidad un beneficio económico futuro el cual puede ser medido con fiabilidad, criterios contenidos en el párrafo 2.37, para clasificar una partida como un activo.

B) Ley De Impuesto Sobre La Renta

1. Obtención de rentas por Conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, no domiciliados.

Base legal: Artículo 40

Base imponible: Las rentas brutas obtenidas por los Conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares, no domiciliados

Tasa o condición: 5% sobre la renta bruta obtenida

Ejemplo: la empresa ARS, S.A. de C.V. cuya actividad principal es realizar eventos para el público. El día 31/10/2018 organiza un concierto por lo cual decide contratar al conjunto artístico "Ángeles Celestes", originario de México, acordando un pago de \$61,000.00 más una comisión del 15% del total de las entradas vendidas. Se vendieron 2000 entradas VIP a \$40.00 y 12,000 entradas generales a \$15.00. Se pide determinar impuesto a pagar por parte del conjunto artístico.

Cálculo del impuesto:

Entradas VIP	2,000 x \$40.00 = \$ 80,000.00
Entradas Generales	12,000 x \$15.00 = <u>\$180,000.00</u>
Valor total de entradas vendidas	= \$260,000.00
Comisión \$260,000.00 x 15%	= \$ 39,000.00
Pago base	= <u>\$ 61,000.00</u>

Renta bruta = \$ 100,000.00.

Impuesto: $100,000 \times 5\% = \$ 5,000.00$

Conclusión:

El impuesto que corresponde a retener a los Ángeles es \$5,000.00 debido a que son conjunto artístico no domiciliados, se le aplica un 5% de Impuesto Sobre la Renta.

Base técnica:

Considerando que ARS debe de retener el impuesto, cumpliendo las condiciones del reconocimiento inicial del párrafo 21.4 de la NIIF para las Pymes.

2. Obtención de rentas por Personas Naturales domiciliadas, Fideicomisos domiciliados y Sucesiones domiciliadas.

Base legal: Artículo 34, 35, 36 y 37 de LISR

Base imponible: La renta obtenida por Personas Naturales, Fideicomisos domiciliados y Sucesiones domiciliadas

Tasa o condición: Deberán calcular el impuesto aplicando la tabla de Art. 37

Ejemplo: En el ejercicio fiscal del año 2018 Juan Pérez que se dedica a la fabricación y venta de calzado, realizo ventas por \$120,000.00, generando costos de venta por \$75,000.00 y gastos de administración y venta por \$29,000.00. También obtuvo honorarios de \$4,000.00 por una asistencia técnica prestada a una fundación. Se pide determinar Impuesto.

Cálculo del impuesto:

Ventas	+ \$ 120,000.00
Costos y Gastos	- \$ 104,000.00
Honorarios	+ \$ <u>4,000.00</u>
Renta imponible	= \$ 20,000.00

	Renta Neta Imponible		% a Aplicar	Sobre el Exceso de:	Mas cuota Fija de:	
	Desde	Hasta				
I TRAMO	\$ -	\$ 2,514.28				SIN RETENCIÓN
II TRAMO	\$ 2,514.29	\$ 9,142.86	10%	\$ 2,514.28	\$ 57.14	
III TRAMO	\$ 9,142.86	\$ 22,857.14	20%	\$ 9,142.86	\$ 720.00	Tramo donde se encuentra la renta imponible obtenida
IV TRAMO	\$ 22,857.14	en adelante	30%	\$ 22,857.14	\$ 3,462.86	
Renta Imponible		\$ 20,000.00				
(-) Exceso		\$ 9,142.86				
		\$ 10,857.14				
% a Aplicar		20%				
		\$ 2,171.43				
(+) Cuota Fija determinada		\$ 720.00				
Impuestos determinado a Pagar		\$ 2,891.43				

Conclusión

El impuesto que corresponde pagar por la obtención de renta de la persona natural es \$2,841.43, el impuesto se calcula con base a la tabla del Art. 37.

Base técnica:

Considerando los criterios contenidos en la Sección 29.4 deberá reconocerse un pasivo por impuestos corriente por el impuesto a pagar debido a las ganancias fiscales.

Ejemplo: El señor Carlos López posee un terreno ubicado en San Salvador, sin estar en uso, por lo que decide darle la administración del terreno a una institución que su actividad principal es el manejo de bienes raíces, por lo cual crean un fideicomiso para obtener rentas, en el año 2018 el fideicomiso genera ingresos por \$60,000.00 por arrendar el inmueble a una empresa de transporte de carga, genera gastos por mantenimiento de \$25,000.00 y gastos de administración por \$15,000.00. Se pide determinar impuesto.

Cálculo del impuesto:

Ventas	+ \$ 60,000.00
Mantenimiento	- \$ 25,000.00
Gastos de administración	<u>- \$ 15,000.00</u>
Renta imponible de	= \$ 20,000.00.
Impuesto: $20,000 - 9,142.86 = 10,857.14$	$10,857.14 \times 20\% = 2,171.43$
	$2,171.43 + 720 = \$ 2,891.43$

Conclusión:

El impuesto que corresponde pagar por la obtención de renta del fideicomiso es \$2,841.43, el impuesto se calcula en base a la tabla del Art. 37.

Base técnica:

Considerando los criterios contenidos en la Sección 29.4 deberá reconocerse un pasivo por impuestos corriente por el impuesto a pagar debido a las ganancias fiscales.

3. **Obtención de rentas por Personas Naturales no domiciliadas, Fideicomisos no domiciliados y Sucesiones no domiciliadas.**

Base legal: Artículo 37.

Base imponible: La renta obtenida por Personas Naturales no domiciliadas, Fideicomisos no domiciliados y Sucesiones no domiciliadas

Tasa o condición: Deberán calcular el impuesto aplicando el 30% sobre la renta neta o imponible.

Ejemplo: En el ejercicio fiscal del año 2018 el señor Will Riquelme persona natural de Colombia, se dedica a la venta de artículos innovadores para cocina en diferentes países, por lo cual asiste a los diferentes eventos relacionados que se realizan en cada país. Del uno al siete de agosto 2018 el señor Will Riquelme Vende en la feria Consuma \$120,000.00, sus costos y gastos fueron de \$100,000.00. Se pide determinar impuesto.

Cálculo del impuesto:

Ventas	+ 120,000.00
Costos y Gastos	- <u>100,000.00</u>
Renta imponible	= \$ 20,000.00.
Impuesto: 20,000 x 30%	= \$6,000.00

Conclusión:

El impuesto que corresponde pagar por la obtención de renta de la persona natural no domiciliada es \$ 6,000.00, el impuesto se calcula en base al Art. 37

4. Obtención de rentas por personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o, de hecho, domiciliadas o no.

Base legal: Artículo 41

Tasa o condición: Aplicarán a su renta imponible la tasa del 30%; los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a \$150,000 aplicarán la tasa del 25%.

Ejemplo: El 31/12/2018 la empresa ARS, S.A de C.V. Presenta los siguientes resultados del año 2018: ingresos totales por \$ 225,000.00 incluyendo \$5,000.00 de ganancia de capital por la venta de un vehículo, Costos y gastos por \$ 180,000.00 los cuales incluyen \$15,000.00 por pago de honorarios sin aplicarle la retención de impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que la reserva legal ya se encuentra al límite legal. Se pide determinar el impuesto sobre la renta.

Cálculo del impuesto:

Cuenta	Monto
Ingresos	\$ 225,000.00
Costos y gastos	\$ 180,000.00
Utilidad Contable	<u>\$ 45,000.00</u>
(-) Ganancia de Capital	\$ 5,000.00
(+) Gastos no Deducibles	\$ 15,000.00
Utilidad Fiscal	<u>\$ 55,000.00</u>
Impuesto sobre la renta 30%	\$ 16,500.00

Conclusión

El impuesto que corresponde pagar es de \$16,500.00, se calcula aplicando una tasa del 30% sobre la renta imponible, debido a que el volumen de ventas supero los \$150,000.00

Base técnica

Considerando los criterios contenidos en el párrafo 29.4 deberá reconocerse un pasivo por impuestos corriente por el impuesto a pagar debido a las ganancias fiscales.

5. Obtención de rentas por asalariados.

Base legal: Artículo 38 LISR, 155 CT y Decreto No 95 del 18 de diciembre de 2015

Tasa o condición: Al salario se le deberá restar el monto de AFP, ISSS, IPSFA o Bienestar Magisterial para obtener el valor a buscar en los tramos que contiene la Tabla de Retención de Impuesto Sobre la Renta, se aplicará todo el procedimiento que indica la tabla.

Ejemplo: En el mes de febrero el empleado Gabriel Balmore Delgado Cuellar devengo un salario de \$ 500.00, horas extras por \$100.00, se le aplica las retenciones de ley. Se pide determinar la retención. Se pide determinar la retención.

Datos de detalle mensual:

EMPLEADO	DEPARTAMENTO	PUESTO	HONORARIOS MENSUALES	PAGO HORAS EXTRAS	TOTAL SUELDO	AFP 7.25%	ISSS 3%	TOTAL DESCUENTOS	
Gabriel Balmore Delgado Cuellar	Gastos de Venta	Vendedor	\$500.00	\$100.00	\$600.00	\$43.50	\$18.00	\$85.82	
					\$100.00	\$600.00	\$43.50	\$18.00	\$85.82

Tabla de remuneraciones gravadas pagaderas mensualmente:

	Renta Neta Imponible		% a Aplicar	Sobre el Exceso de:	Mas cuota Fija de:	
	Desde	Hasta				
I TRAMO	\$ -	\$ 472.00				SIN RETENCIÓN
II TRAMO	\$ 472.01	\$ 895.24	10%	\$ 472.00	\$ 17.67	La base imponible se encuentra en el Tramo I
III TRAMO	\$ 895.25	\$ 2,038.10	20%	\$ 895.24	\$ 60.00	
IV TRAMO	\$ 2,038.11	En adelante	30%	\$ 2,038.10	\$ 288.57	

Total Sueldo	\$ 600.00
(-) ISSS	\$ 43.50
(-) AFP	\$ 18.00
Base Imponible	\$ 538.50
(-) Exceso	\$ 472.00
	\$ 66.50
% a Aplicar	10%
	\$ 6.65
(+) Cuota Fija determinada	\$ 17.67
Impuestos determinado a Pagar	\$ 24.32

Conclusión

Al hacer las deducciones de cotizaciones previsionales correspondientes de ISSS y AFP, el Sr. Balmore Delgado queda en el tramo II de la tabla de retención mensual presentada en el Decreto N° 95. Lo cual indica que debe pagar ISR de \$24.32

Base técnica

Las Retenciones de ISR, ISSS y AFP constituyen un pasivo para la entidad debido a que cumple con los criterios establecidos en la sección 2.39, representando una obligación como resultado de un suceso pasado, que implica la necesidad de transferir recursos que incorporen beneficios económicos y adicionalmente su importe puede ser medio de forma fiable.

C) *Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces.*

1. Determinación del impuesto a la transferencia de bienes raíces

Base legal: Artículo 4 LITBR

Base imponible: el monto en exceso de \$28,571.43.

Tasa: 3% sobre el exceso antes mencionado

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., compra un inmueble valorado en \$500,000.00, teniendo gastos notariales del 3% sobre el monto del bien, se realiza el respectivo pago por los aranceles de derechos de registro correspondientes de inscripción de compraventa. Se pide establecer los costos referentes a la adquisición del inmueble y la determinación del impuesto de bienes raíces.

Caculo del valor del bien y del impuesto sobre la transferencia del bien raiz

Gastos inherente

Gastos notariales				\$	15,000.00
Derechos de registro	0.63 por cada 100 dolares	\$500,000/100 x (centena)	=	\$	3,150.00
Total				\$	18,150.00

Impuesto a la transferencia de bienes raices

valor del bien	\$	500,000.00	-	\$	28,571.43	=	\$	471,428.57
						x		3% ITBR
							\$	14,142.86

Total a pagar

Valor del inmueble	\$	500,000.00
Gastos inherentes	\$	18,150.00
ITBR	\$	14,142.86
TOTAL	\$	532,292.86

Conclusión

Para la adquisición del inmueble la empresa ARS, S.A. de C.V deberá cancelar \$532,292.86, valor integrado por el costo del bien, los gastos inherentes de la operación, y el impuesto a la transferencia de bienes raíces, el cual se determina multiplicando por una tasa del 3% el exceso de \$28,571.43 del costo de adquisición del bien.

Base técnica

El impuesto a la transferencia será reconocido como parte costo del bien, esto en atención al párrafo 17.10 literal a), que establece que el costo de los elementos de la propiedad planta y equipo en su reconocimiento inicial estará compuesto por; el precio de adquisición, los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, este último enmarca el referido impuesto.

D) *Ley de Impuesto Sobre Productos Del Tabaco.*

1. Impuesto específico a la producción e importación de los productos del tabaco, así como el retiro o desafectación del inventario de los mismos.

Base legal: Artículo 4

Base imponible: La producción o importación de los productos del Tabaco.

Tasa o condición: Se multiplicará \$0.0225 por cada producto elaborado o importado con tabaco. En el caso de producto de tabaco picado el Impuesto específico se aplica por cada gramo de contenido.

Ejemplo: La empresa ARS importa de Honduras 5,000 cajetillas de cigarrillos cada una con 20 unidades para la venta al mayoreo. Se pide determinar el impuesto específico.

CALCULO DEL IMPUESTO

Cantidad de unidades = $5,000 \times 20 = 100,000$

Impuesto específico: $100,000 \times \$ 0.0225 = \$ 2,250.00$

Conclusión

Se aplica \$0.0225 por cada unidad importada o producida de acuerdo con el Art. 4, dando como resultado el impuesto específico de \$2,250.00

Base técnica

Considerando los criterios contenidos en la sección 13.7 una entidad medirá el costo aplicando una de las formulas por el inventario que se está ingresando para la venta y 11.8 por la importación se crea una cuenta por cobrar del impuesto específico y Ad-valorem que se disminuirá con la venta al consumidor.

Impuesto ad- Valorem por venta o retiros de sus inventarios.

Base legal: Artículo 4

Base imponible: La venta o retiro de sus inventarios de productos del Tabaco.

Tasa o condición: Se aplicará una tasa del 39% sobre el precio sugerido de venta al consumidor declarado. En el caso de productos denominados puros o habanos, se aplicará una tasa del 100%.

Ejemplo: La empresa ARS vende 5,000 cajas de cigarrillos a un precio de \$ 2.00 cada una, con un precio sugerido de venta de \$2.50. Se pide determinar el impuesto Ad-valorem, tomando en cuenta que el impuesto específico es de \$ 2,250.00.

Cálculo del impuesto:

	Calculo	
Precio sugerido con Impuestos	= 2.50 x 5000	= \$ 12,500.00
Precio sugerido sin IVA	= 12,500 / 1.13	= \$ 11,061.95
Precio sugerido sin impuesto específico	= 11,061.95 – 2,250	= \$ 8,811.95
Precio sin impuesto Ad-valorem	= 8,811.85 / 1.39	= \$ 6,339.53
Impuesto Ad-valorem	= 6,339.53 x 39%	= \$ 2,472.42

Conclusión

Se aplica el 39% al precio sugerido de venta, excluyendo el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, y el impuesto específico al tabaco, dando como resultado un impuesto ad-valoren de \$ 2,472.42.

Base técnica:

Considerando los criterios contenidos en la sección 2.41 por el reconocimiento de ingresos, 13.8 una entidad medirá el costo aplicando una de las formulas por el inventario que se está vendiendo, 7.4 es una actividad de operación que constituye el ingreso de efectivo y 11.8 por la venta se disminuye la cuenta por cobrar del impuesto específico y Ad-valorem.

E) Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares.

1. Impuesto Ad-valorem

Base Legal: Art. 10.

Base imponible: Se aplica tasa, sobre el precio de venta neto, que se calcula sobre el valor que el sujeto pasivo le tenga asignado como precio de venta según sus documentos y registros contables, y a falta de éstos, se utilizará el precio de mercado, cuya base imponible es la venta o cualquier otra forma de transferencia que después de la producción o importación efectúen los productores o importadores.

Tasa o condición: 30% sobre precio fijado en la operación de venta excluyendo para dicho cálculo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Ejemplo: La sociedad ARS, S.A. de C.V., se dedica a la compra y venta de armas y municiones. El día 30/09/2018 ingresa mercadería procedente de Estados Unidos, entre la cual se encuentran 50 pistolas de la marca “cazadora” de 8mm, con valor de FOB de \$359.00, flete del 8.00%, seguro del 1.00% y DAI del 30%.

El día 03/11/2018 ARS, S.A. de C.V., vende 10 de las armas mencionadas, a un precio de venta al público de \$900.00, con IVA incluido. Se pide determinar costo del inventario e impuesto ad-valorem.

1) Determinación del costo:

N° Armas:	50	
Valor FOB:	\$17,950.00	(50*\$359.00)
Flete:	\$1,436.00	(\$17,950.00*8.00%)
Seguro:	<u>\$179.50</u>	(\$17,950.00*1.00%)
Valor CIF:	\$19,565.50	(Valor FOB+Flete+Seguro)
DAI:	<u>\$5,869.65</u>	(Valor CIF * 30.00%)
Costo:	\$25,435.15	(Valor CIF + DAI)
Costo unitario:	\$508.70	(\$25,435.15/50 armas)

2) Venta de las armas

Cálculo de impuesto:		Precio de venta:	
Precio de venta neto:	\$796.46	Venta gravada	\$7,964.60
Unidades vendidas:	<u>10</u>	IVA 13%	\$1,035.40
Base imponible	\$7,964.60	Imp. Ad-valorem:	<u>\$2,389.38</u> Tasa
Impuesto Ad-valorem	<u>30%</u>	Venta total	<u>\$11,389.38</u>
Impuesto Ad-valorem	\$2,389.38		

Conclusión:

La empresa ARS, S.A. de C.V., deberá presentar y pagar en concepto de impuesto Ad-valorem \$2,389.38 en el F-06, dicho impuesto no constituye renta gravable, costo ni gasto deducible para efectos de Impuesto sobre la Renta; en concepto de IVA la entidad deberá declarar y pagar \$1,035,40. Ambos impuestos deberán declarar y pagar durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente.

Base técnica:

Es aplicable el párrafo 13.11 de la NIIF para las Pymes, en relación a “otros costos incluidos en los inventarios” con relación al art. 12 de la Ley de Gravámenes relacionados con el

Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares, que establece que la base imponible debe incluir el valor CIF, impuestos, gravámenes, tasas, derechos o recargos y accesorios que sean liquidados en la póliza de importación; y margen de utilidad.

Además, es aplicable la sección 21 párrafo 21.4, por los valores que se deben provisionar en concepto de impuesto ad-valorem e IVA, que se pagará al Estado.

F) Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

1. Impuesto específico a la Producción y Comercialización de Alcohol y de Bebidas Alcohólicas

Base legal: Artículo 43

Base imponible: la producción o importación de Alcohol y Bebidas Alcohólicas.

Tasa o condición: Se determinará aplicando la alícuota que corresponda a cada 1% en volumen de alcohol por litro de bebida o por la proporción de bebida correspondiente. Cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique estarán sujetas al pago de la tasa máxima de impuesto al contenido alcohólico que establece el Art.43.

Ejemplo: La empresa ARS el 21/09/2018 produce 20,000 Unidades de 500 ml de Cerveza con 4.7% grados de alcohol. Se pide determinar el impuesto específico.

Impuesto específico: $20,000 \times 500 \text{ ml} = 10,000 \text{ litros}$

Impuesto específico: $10,000 \times 4.7 \times 0.0900 = \$ 4,230.00$

Conclusión

Se aplica \$0.09 por cada grado de alcohol y litros producidos con base a la clasificación arancelaria. Cabe mencionar que cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique

estarán sujetas al pago de la tasa máxima de impuesto al contenido alcohólico que establece el Art.43.

Base técnica

Considerando los criterios contenidos en el párrafo 13.8 de la NIIF para PYMES, una entidad medirá el costo aplicando una de las formulas por el inventario que se está ingresando para la venta y el párrafo 11.8 por la producción se crea una cuenta por cobrar del impuesto específico y Ad-valorem que se disminuirá con la venta al consumidor.

2. Impuesto Ad- Valorem por retiro de alcohol de sus inventarios

Base legal: Artículo 43

Base imponible: la venta de Alcohol y Bebidas Alcohólicas.

Tasa o condición: La tasa o alícuota del impuesto ad-Valorem será el 8%, se aplicará sobre el precio de venta sugerido al público; o sobre el diferencial de precio, cuando se venda al consumidor de bebidas alcohólicas a precios superiores del sugerido al público.

Ejemplo: La empresa ARS el día 25/09/2018 vende al contado 20,000 unidades de Cerveza de 4.7% grados de alcohol a \$ 1.00 más IVA c/u. El precio sugerido al público es de \$1.80 según informe F948 presentado ante el Ministerio de Hacienda, el impuesto específico es \$0.21 por unidad. Determine el impuesto Ad-valorem.

Se calcula el precio sin IVA y sin impuesto específico, tomando como base el precio sugerido al público

	Calculo	
Precio sugerido con Impuestos		= \$ 1.80
Precio sugerido sin IVA	$1.80 / 1.13$	= \$ 1.59
Precio sugerido sin impuesto específico	$1.59 - 0.21$	= \$ 1.38
Precio sin impuesto Ad-valorem	$1.38 / 1.08$	= \$ 1.28
Impuesto ad-valoren	$\$1.28 \times 8\% \times 20,000$	= \$ 2,048.00

Conclusión

Para aplicar el impuesto Ad-valorem se toma como base el precio sugerido al público menos el impuesto de IVA y el impuesto específico según Art. 43 inc. 2 de la presente Ley. Para calcular el IVA debito por la venta se toma como base el precio de venta según el Art 51 literal d) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios. Si se vende a un precio mayor del sugerido al público, se deberá tomar este precio mayor para hacer el cálculo del Impuesto Ad-valorem.

Base técnica

Considerando los criterios contenidos en la sección 2.41 por el reconocimiento de ingresos, 13.8 una entidad medirá el costo aplicando una de las formulas por el inventario que se está vendiendo, 7.4 es una actividad de operación que constituye el ingreso de efectivo y 11.8 por la venta se disminuye la cuenta por cobrar del impuesto específico y Ad-valorem.

G) Ley de Impuesto Especial a la Primera Matricula En El Territorio Nacional

1. Impuesto Especial a la Primer Matricula compra de Vehículo

Base legal: Artículos 3 y 8

Tasa o condición: - El impuesto especial a la primera matrícula de vehículos automotores se determinará aplicando a la base imponible una tasa o alícuota de acuerdo a la categoría del vehículo según lo regulado y la tabla establecida en el artículo 8 de la ley en cuestión

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., se dedica a la importación de vehículos usados y en fecha 17 de junio del año 2018 adquiere un vehículo de cilindraje de 2,000 cm³ con capacidad de transportar a 6 personas, a una empresa estadounidense, el 23 de septiembre ARS es notificada que el bien se encuentra dentro del país identificando el valor CIF del vehículo y el

pago de derechos arancelarios que ascendieron al 25% sobre el valor CIF, tal como se presenta a continuación un cuadro de detalle del valor del vehículo previo a efectuar del respectivo cálculo del Impuesto Ad-Valorem y su reconocimiento contable.

<u>Marca</u>	<u>Hyundai Elantra</u>
FOB	\$ 10,512.00
Flete	\$ 525.00
Seguro	\$ 90.00
Valor CIF (FOB+Flete+Seguro)	\$ 11,127.00
DAI (25%)	\$ 2,781.75
Base Imponible IVA (CIF+ DAI)	\$ 13,908.75
IVA (13%)	\$ 1,808.14

El 16 de octubre se procede a realizar la debida liquidación del impuesto a la primer matricula en el formulario correspondiente, para poder hacer el retiro del vehículo en la aduana, tal como estipula los plazos legales el artículo 13 de la ley en cuestión, por lo que se realiza el cálculo por el Impuesto Ad-Valorem.

<u>Marca</u>	<u>Hyundai Elantra</u>	<u>2017</u>	<u>Cálculo de Impuesto a la Primer Matricula</u>		
Base Imponible Ad-Valorem (CIF+DAI)	\$ 13,908.75		Impuesto=	Valor CIF + DAI	x Tasa Alícuota Establecida
Ad-Valorem determinado (4%)	\$ 556.35		Impuesto=	(\$11,127.00 + \$2,781.75)	x 4%
			Impuesto=	\$ 556.35	

Detalle de Impuestos Cálculados

<u>Tipo de Bien</u>			<u>Vehículo</u>	<u>Hyundai Elantra</u>									
<u>Sumatoria Valor CIF</u>			<u>Valor CIF</u>	<u>Derecho Arancelario</u>		<u>Base Imponible para Ad-Valorem</u>	<u>Impuesto Primer Matricula</u>		<u>Base Imponible para IVA</u>	<u>IVA</u>			
<u>FOB</u>	<u>Flete</u>	<u>Seguro</u>		<u>%</u>	<u>DAI</u>		<u>%</u>	<u>Ad-Valorem</u>		<u>%</u>	<u>Impuesto</u>		
\$ 10,512.00	\$ 525.00	\$ 90.00	\$ 11,127.00	25%	\$ 2,781.75	\$ 13,908.75	4%	\$ 556.35	\$ 13,908.75	13%	\$ 1,808.14		

Conclusión

El costo por el cual ARS, S.A. de C.V. deberá registrar la adquisición del vehículo Hyundai Elantra 2017 será \$16,273.24, integrado por el valor CIF del bien, los derechos arancelarios, el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, y adicionalmente el impuesto especial a la matricula el cual será calculado multiplicando por un 4% (tasa obtenida de tabla de artículo 8 LIEPM) por el resultado de sumar el valor CIF más los derechos arancelarios generados por el vehículo.

Base Técnica

La empresa ARS, S.A de C.V. se dedica a la importación y venta de vehículos usados, por lo tanto, el vehículo importado será contabilizado como parte del inventario de la entidad, la sección 13 establece los criterios para el reconocimiento, medición y presentación de los inventarios, de acuerdo al párrafo 13.6 el costo de adquisición de estos estará conformado por la suma del precio de compra, los aranceles de importación, otros impuestos no recuperables (impuesto especial a la primera matricula) y otros gastos inherentes a la operación.

2. Impuesto Especial a la Primer Matricula compra de aeronave

Base legal: Artículos 3, 10

Tasa o condición: - El impuesto especial a la matrícula por primera vez de aeronaves, estará sujeto a las tasas ad valorem de impuestos siguientes:

- a) Dos por ciento (2%) para las aeronaves comerciales y de transporte de pasajeros.
- b) Cinco por ciento (5%) para las aeronaves no comprendidas en el literal anterior.

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., adquiere en fecha 24 de septiembre del 2018 una aeronave marca Bombardier CJ200 a un precio de 23,612,469.25 € y sus respectivos gastos, lo adquiere a una empresa europea, el 27 de noviembre se recibe notificación que el bien se encuentra a la espera de que sea revisado exhaustivamente para poder establecerle el pago de derechos arancelarios adecuado el cual ascendió al 5% sobre el valor CIF, tal como se presenta a continuación un cuadro de detalle del valor de la aeronave previo a efectuar del respectivo cálculo del Impuesto Ad-Valorem.

Marca	Bombardier CRJ200		
	Euros	Tasa de Cambio 21/09/2018	Dólares
FOB	23,612,469.25 €	\$ 1.17	\$ 27,626,589.02
Flete	11,806.23 €	\$ 1.17	\$ 13,813.29
Seguro	236,124.69 €	\$ 1.17	\$ 276,265.89
Valor CIF (FOB+Flete+Seguro)	23,860,400.18 €	\$ 1.17	\$ 27,916,668.21
DAI (5%)			\$ 1,395,833.41
Base Imponible IVA (CIF+ DAI)			\$ 29,312,501.62
IVA (13%)			\$ 3,810,625.21

El 21 de diciembre se procede a realizar la debida liquidación del impuesto a la primer matricula en el formulario correspondiente, para poder hacer el retiro de la aeronave en la aduana y proceder a la aceptación del contrato de compra venta con nuestro Cliente Smo, Ltda. de C.V, tal como estipula los plazos legales el artículo 13 de la ley en cuestión, por lo que se realiza el cálculo por el Impuesto Ad-Valorem.

Marca	Bombardier CRJ200	
Base Imponible Ad-Valorem (CIF+DAI)	\$ 29,312,501.62	Impuesto Ad-Valorem = Base Imponible x Tasa Alícuota Estableci
Ad-Valorem determinado (2%)	\$ 586,250.03	Impuesto Ad-Valorem = \$ 29,312,501.62 x 2%
Valor del Vehículo	\$ 586,250.03	Impuesto Ad-Valorem = \$ 586,250.03

Detalle de Impuestos Cálculados											
Tipo de Bien	Aeronave		Bombardier CRJ200								
Sumatoria Valor CIF			Valor CIF	Derecho Arancelario		Base Imponible para Ad-Valorem	Impuesto Primer Matricula		Base Imponible para IVA	IVA	
FOB	Flete	Seguro		%	DAI		%	Ad-Valorem		%	Impuesto
\$ 27,626,589.02	\$ 13,813.29	\$ 276,265.89	\$ 27,916,668.20	5%	\$ 1,395,833.41	\$ 29,312,501.61	2%	\$ 586,250.03	\$ 29,312,501.61	13%	\$ 3,810,625.21

Conclusión

La operación se llevará a cabo por un valor total de \$33,709,376.86, los cuales están integrados por el valor CIF del bien, los derechos arancelarios, el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, adicionalmente se incluirá el impuesto especial a la primera matricula el cual será calculado aplicando una tasa del 2%(por ser aeronave comercial) al precio de compra de la aeronave más los derechos arancelarios.

Base Técnica

La empresa ARS, S.A de C.V. deberá reconocer la compra del avión como una propiedad de inversión según la base de reconocimiento, medición y presentación de la sección 16 de las NIIF para PYMES debido a que se adquiere para obtener rentas. La compra del avión será medida inicialmente al costo según lo dispuesto en el párrafo 16.5 y posteriormente serán medidas a su valor razonable según la establecido en el párrafo 16.7.

H) Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas.

1. Impuesto específico

Base Legal: Art. 4.- A)

Base imponible: Sobre el precio de venta sugerido al público en general, que el productor o importador declara a la Administración Tributaria.

Tasa o condición: \$0.20 por litro de bebida, en caso de que las bebidas sean envasadas en volúmenes mayores, el impuesto específico se aplica en proporción al volumen, sobre el precio de venta sugerido al público en general, que el productor o importador declara a la Administración Tributaria.

Ejemplo: La empresa ARS, S.A. de C.V., se dedica a la producción de bebidas energizantes y estimulantes. En el mes de enero del año 2018 produce un lote de 35,000 cajas de 24 unidades de 400 ml c/u, de energizantes “Energice” con un costo de producción de \$0.51, más gastos de embalaje y otros de \$0.23 por cada botella de 400 ml. El margen de utilidad es del 35% sobre el costo de producción y otros gastos. Se pide determinar impuesto específico.

Determinación del precio de venta:

Costo de producción por caja:	\$12.24	(\$0.51*24 unidades)
Costo de embalaje y otros por caja:	<u>\$5.52</u>	(\$0.23*24 unidades)
Costo de venta por caja:	\$17.76	
Margen de utilidad:	<u>35%</u>	
Utilidad del productor por caja:	\$6.22	
Precio de venta por caja:	\$23.98	(Costo de venta + utilidad)

Cálculo de impuesto:

Contenido de 400 ml por unidad:	0.40
Unidades por caja:	<u>24</u> unidades de 400 ml.
Base de impuesto específico en litros:	9.60 litros
Impuesto específico:	<u>\$0.20</u>
Impuesto específico por caja:	\$1.92
Impuesto específico total:	\$67,200.00 (\$1.92*35,000 cajas producidas)

2. Impuesto Ad-valorem**Base Legal:** Art. 4.- B)

Base imponible: Sobre el precio de venta sugerido al público en general, que el productor o importador declara a la Administración Tributaria.

Tasa o condición:

- 10% para bebidas carbonatadas o gaseosas, energizantes o estimulantes y preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de las mencionadas bebidas.
- 5% para bebidas isotónicas o deportivas, jugos, néctares y derivados y preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de las mencionadas bebidas.

Sobre el precio de venta sugerido al público en general, que el productor o importador declara a la Administración Tributaria.

Ejemplo:

Con la información de ejercicio anterior se pide determinar el impuesto ad-valorem partiendo del supuesto que la sociedad ARS, S.A. de C.V., distribuye su producción de 35,000 cajas de 12 unidades para venta al detalle, estableciendo un margen de utilidad del 40% al detallista.

Calculo de impuesto:

Precio de venta del productor:	\$23.98
Margen de utilidad del detallista:	<u>40 %</u>
Precio de venta neto sugerido:	\$33.57
Tasa de Impuesto Ad-valorem	<u>10 %</u>
Impuesto Ad-valorem	\$3.36
Impuesto Ad-valorem total	\$117,600.00 (\$3.36*35,000 cajas)

Precio de venta sugerido al público:

Precio de venta neto, sugerido al público:	\$33.57
Impuesto específico:	\$1.92
Impuesto Ad-valorem:	<u>\$3.36</u>
Base imponible para IVA	\$38.85
IVA (13%)	<u>\$ 5.05</u>
Precio de venta sugerido al público con IVA	\$43.90

Conclusión:

La empresa ARS, S.A. de C.V., deberá declarar y pagar en concepto de impuesto específico \$67.200.00 e impuesto Ad-valorem por \$117,600.00 en el F-06, durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. Dicho impuesto no constituye renta gravable, costo ni gasto deducible para efectos de Impuesto sobre la Renta. En concepto de IVA la entidad deberá declarar y pagar \$5.05 por cada caja de 24 unidades.

Base técnica:

Es aplicable el párrafo 13.11 de la NIIF para las Pymes, en relación a “otros costos incluidos en los inventarios” con relación al Art. 4 de la Ley de Impuesto sobre las Bebidas

Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la elaboración de Bebidas, que establece que se debe incluir en el precio de venta sugerido al público en general todas las cantidades o valores que integren la contraprestación, además de los costos y gastos imputables al producto, márgenes de utilidad hasta que el producto llegue al consumidor, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles.

Además, es aplicable la sección 21 párrafo 21.4, por los valores que se deben provisionar en concepto de impuesto ad-valorem e IVA, que se pagará al Estado.

4.1.1.2 Reglas Especiales de Cálculo

A lo largo de su ejercicio profesional, en la aplicación en las normas tributarias, los contadores pueden encontrarse con reglas de cálculo con un mayor grado de dificultad, estas son conocidas como reglas especiales de cálculo, al aplicarles generan un mayor riesgo de cometimiento de errores ya sea porque exista dificultad de interpretación del apartado de la ley que lo contiene o porque se presenta una situación especial que no está contenida explícitamente en la ley. Para favorecer el manejo de este tipo de reglas a continuación se presentan las principales reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias:

A) Código Tributario

1. Mora en el pago de impuestos

• PLANTEAMIENTO

La Sociedad ARS, S.A. de C.V. no presentó las declaraciones de IVA y pago a cuenta los meses de julio, agosto y septiembre en las cuales se determinó un impuesto dejado de pagar por \$21,000.00, \$24,000.00 y \$ 19,000.00 para IVA y \$9,025.00, \$10,125.00 y \$8,075.00 para

pago a cuenta respectivamente, en el mes de Octubre se dispone a solventar dicha situación y por tal motivo en fecha 23 se presentan dichas declaraciones, se pide establecer el monto que deberá ser cancelado para estar solvente con la Administración Tributaria:

- **DATOS GENERALES**

Ley tributaria asociada: Art. 75 CT y Decreto Legislativo N°720 (24/11/1993)
Art 94 LIVA, art 152 y art 238 CT

Normativa contable a utilizar: Sección 2. Conceptos y principios fundamentales

Fecha de la operación: 23 de octubre de 2018

Monto de la operación:	Declaración de IVA			Declaración Pago a Cuenta		
	Julio	Agosto	Septiembre	Julio	Agosto	Septiembre
	\$21,000.00	\$24,000.00	\$19,000.00	\$9,025.00	\$10,125.00	\$8,075.00

Entidad que lleva a cabo la operación: ARS, S.A. de C.V. y la Administración Tributaria

Tipo de operación: Mora en el pago de impuestos y multas relacionadas

Tipo de obligación: Formal y sustantiva

- **DESARROLLO**

Evaluar y determinar las infracciones cometidas

El impuesto al valor agregado y el pago a cuenta, de acuerdo al Art. 94 de la Ley de IVA y Art. 151 inc. 3 del CT respectivamente, deberán ser enterados durante un plazo de los primeros 10 días hábiles del siguiente mes en el que se generó la obligación tributaria. Al evaluar la información brindada por la Empresa ARS se determinó que no se está cumpliendo con los plazos establecidos, incidiendo en un incumplimiento por la falta de presentación de las declaraciones de los meses antes mencionados, como consecuencia la entidad se hace acreedora

a una multa y pago de intereses por cada declaración no presentada y los impuestos dejados de pagar.

Determinación de la Multa

Para establecer la multa se debe tomar en cuenta los tiempos de retraso en la presentación de la declaración y aplicar lo que establece el Art. 238 de CT, como se presenta a continuación:

Declaración	Fecha de límite de presentación	Presentación	Retraso	%	Impuesto dejado de pagar	Multa a pagar
IVA Julio	20/08/2018	23/10/2018	2 meses y 3 días	15%	\$ 21,000.00	\$3,150.00
IVA Agosto	14/09/2018	23/10/2018	1 mes y 9 días	10%	\$ 24,000.00	\$2,400.00
IVA Septiembre	12/10/2018	23/10/2018	11 días	5%	\$ 19,000.00	\$ 950.00
Pago a Cuenta Julio	20/08/2018	23/10/2018	2 meses y 3 días	15%	\$ 9,025.00	\$1,353.75
Pago a Cuenta Agosto	14/09/2018	23/10/2018	1 mes y 9 días	10%	\$ 10,125.00	\$1,012.50
Pago a Cuenta Septiemb.	12/10/2018	23/10/2018	11 días	5%	\$ 8,075.00	\$ 403.75
TOTAL						\$9,270.00

Determinación de intereses por mora

El artículo 75 del C.T. determina que el incumplimiento en el pago del impuesto en la fecha debida constituye mora para el sujeto pasivo, por lo cual el D.L. No 720 del 24/11/1993, establece que la tasa de interés a aplicar a las deudas vencidas será equivalente a la tasa promedio de interés activa sobre créditos aplicada por el sistema financiero y después de sesenta días de haber caído en mora, más cuatro puntos adicionales.

Declaración	Fecha de límite de presentación	Presentación	Días calendario	Meses aproximados, según ley	Tasa de interés	Impuesto dejado de pagar	Intereses por mora
IVA Julio	20/08/2018	23/10/2018	63	3	0.873%	\$ 21,000.00	\$ 549.68
IVA Agosto	14/09/2018	23/10/2018	39	2	0.539%	\$ 24,000.00	\$ 258.80
IVA Septiembre	12/10/2018	23/10/2018	11	1	0.539%	\$ 19,000.00	\$ 102.44
PC Julio	20/08/2018	23/10/2018	63	3	0.873%	\$ 9,025.00	\$ 236.23
PC Agosto	14/09/2018	23/10/2018	39	2	0.539%	\$ 10,125.00	\$ 109.18
PC Septiembre	12/10/2018	23/10/2018	11	1	0.539%	\$ 8,075.00	\$ 43.54
TOTAL							\$ 1,299.87

Determinación del monto a cancelar a la administración

Después de haber determinado la multa y el interés correspondiente, se deberá sumar al impuesto dejado de pagar, para obtener el monto a cancelar a la administración tributaria.

Declaración	Impuesto	Multa	Intereses	Total
IVA Julio	\$ 21,000.00	\$ 3,150.00	\$ 549.68	\$ 24,699.68
IVA Agosto	\$ 24,000.00	\$ 2,400.00	\$ 258.80	\$ 26,658.80
IVA Septiembre	\$ 19,000.00	\$ 950.00	\$ 102.44	\$ 20,052.44
Pago a Cuenta Julio	\$ 9,025.00	\$ 1,353.75	\$ 236.23	\$ 10,614.98
Pago a Cuenta Agosto	\$ 10,125.00	\$ 1,012.50	\$ 109.18	\$ 11,246.68
Pago a Cuenta Septiembre	\$ 8,075.00	\$ 403.75	\$ 43.54	\$ 8,522.29
TOTAL A PAGAR	\$ 91,225.00	\$ 9,270.00	\$ 1,299.87	\$ 101,794.87

Conclusión

El cometimiento de hechos que afecten el interés fiscal, faculta a la administración tributaria en base a lo dispuesto en la normativa tributaria, establecer multas por los incumplimientos cometidos y adicionalmente a establecer los intereses por la mora en el pago de obligaciones fiscales que posee el contribuyente, en este caso la empresa ARS, S.A de C.V. deberá cancelar en concepto de intereses y multas \$1,299.87 y \$9,270.00 respectivamente, esto adicional al impuesto por pagar que tiene pendiente que asciende a \$91,225.00.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Después de determinar el total de impuestos a pagar y calcular la suma de intereses y la multa correspondiente y realizar el respectivo pago, se debe proceder a realizar el registro de la transacción, considerando que anteriormente se había realizado la provisión para el impuesto por pagar tanto de IVA como pago a cuenta, se procede a liquidar, mientras que los intereses y la multa generados será contabilizados como gasto. El registro contable se presenta a continuación:

Fecha 23/10/2018	Parcial	Debe	Haber
Impuestos por pagar		\$ 91,225.00	
IVA por pagar	\$ 64,000.00		
Pago a cuenta	\$ 27,225.00		
Gastos de Administración		\$ 10,569.87	
Multas	\$ 9,270.00		
Intereses	\$ 1,299.87		
Efectivo y equivalentes de Efectivo			\$ 101,794.87
Bancos	\$ 101,794.87		

c/ Registro por el pago de impuesto, multas e intereses por los periodos de julio, agosto y septiembre 2018.

Base técnica

Los valores generados en concepto de multa e intereses por los incumplimientos fiscales, se reconocerán como gasto, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 2.42 de la NIIF para las PYMES, debido a que existe un decremento en un activo y este puede ser medido con fiabilidad.

2. Retención por servicios de carácter permanente prestado a dos o más patronos.

• PLANTEAMIENTO

En fecha 27 de febrero la empresa ARS, S.A. de C.V. dedicada a la venta de productos para el hogar, debe realizar la Planilla del mes de febrero, para esto debe tomar en cuenta que en el mes de enero tres empleados informaron que adicionalmente prestan sus servicios de forma permanente en otra empresa esto de acuerdo al detalle siguiente:

Detalle	Marta Flores	Rolando Barrios	Daniel Orantes
Empresa 1	ARS, S.A de C.V	ARS, S.A de C.V	ARS, S.A de C.V
Puesto de trabajo	Ejecutivo de Ventas	Encargado de cuentas por cobrar	Jardinero
Salario	\$ 550.00	\$ 630.00	\$250.00
Empresa 2	El Sol S.A. de C.V.	AMMA S.A de C.V	Hotel VIP S.A. de C.V.
Puesto de trabajo	Impulsadora de ventas	Consultor	Jardinero
Salario	\$440.00	\$630.00	\$275.00

Adicionalmente se brindó la siguiente información:

1. La Señora Marta Flores recibió un Ascenso en la empresa El Sol, su nuevo cargo es Supervisora de ventas junto con esto recibe un aumento de \$100, efectivo a partir de Febrero
2. El señor Rolando Berrios informo que desea que ARS realice la retención del 10% y AMMA realice la retención conforme a tablas.
3. El Señor Daniel Orantes cumple 6 años de laborar en ARS por tal motivo recibe aumento de \$75 que será aplicado a partir del mes de febrero

Se pide:

1. Elaborar la planilla para el mes de febrero 2018 realizando los análisis pertinentes para los tres empleados.
2. Realizar los registros contables

- **DATOS GENERALES**

Ley tributaria asociada: Decreto N°95 , CT Art. 192-A

Normativa contable a utilizar:

Fecha de la operación: 27 de febrero

Monto de la operación:	Marta Flores	Rolando Berrios	Daniel Orantes
	\$550.00	\$630.00	\$325.00

Entidad que lleva a cabo la operación: ARS, S.A de C.V.

Tipo de operación: Remuneracion a asalariados con dos o mas emplea

Tipo de obligación: Formal

- **DESARROLLO**

Primero se realizara el cálculo de planilla de la señora Marta Flores, para esto se debe valorar el salario -que obtiene en la empresa El Sol, después del ascenso obtenido su sueldo asciende a \$540, \$10 dólares menos de los que obtiene como retribución en la empresa ARS, S.A. de C.V., por tal motivo y en atención al Decreto 95, ARS S.A. siendo la empresa donde recibe la mayor remuneración aplica para el cálculo del impuesto sobre la renta las tablas del artículo 37 de la Ley de Renta, el cual se presenta a continuación:

EMPLEADO	HONORARIOS MENSUALES	AFP 7.25%	ISSS 3%	RENTA	TOTAL DESCUENTOS
Marta Flores	\$550.00	\$39.88	\$16.50	\$19.83	\$76.21
		\$39.88	\$16.50	\$19.83	\$76.21

El segundo cálculo de planilla que se llevará a cabo será el del señor Rolando Barrios, lo primero que se deberá hacer es una comparativa de los salarios que gana en cada empresa y si alguno de estos aplica para el cálculo del impuesto sobre la renta, al realizar lo anterior se obtuvo que ingresa \$630 por cada entidad y que están entre los rangos para aplicarle el referido impuesto. De acuerdo a la posibilidad que le establece el Decreto 95 de elegir en que empresa desea que le retenga en base a tablas y en las demás se realice una retención del 10%, el señor Barrios solicito que la empresa AMMA aplicara la primera opción y que ARS, realizara una retención del 10% sobre los ingresos que percibe, calculo que se presenta a continuación:

EMPLEADO	HONORARIOS MENSUALES	AFP 7.25%	ISSS 3%	RENTA	TOTAL DESCUENTOS
Rolando Barrios	\$630.00	\$45.68	\$18.90	\$27.01	\$91.59
		\$45.68	\$18.90	\$27.01	\$91.59

El tercer cálculo corresponde al señor Daniel Orantes, se seguirá el mismo proceso que el del señor Barrios, primero se hará una comparativa de los salarios que obtiene y si estos están en los rangos de acuerdo a tablas de retención para el cálculo del impuesto sobre la Renta, en el Hotel VIP, S.A. de C.V. obtiene una remuneración de \$275 mensuales, mientras en ARS, para el mes de febrero el señor Orantes ha recibido un aumento de \$75 pasando de ganar \$250 a \$ 325, al hacer la comparativa, esta última entidad sería la encargada de realizar las retenciones en base a tablas, sin embargo al evaluar los salarios obtenidos se determinó que ninguno es apto para aplicarles la referida retención, por lo tanto ninguna de las entidades deberá realizar retención de renta, a continuación se presenta el cálculo:

EMPLEADO	HONORARIOS MENSUALES	AFP 7.25%	ISSS 3%	RENTA	TOTAL DESCUENTOS
Daniel Orantes	\$325.00	\$23.56	\$9.75	\$0.00	\$33.31
		\$23.56	\$9.75	\$0.00	\$33.31

Conclusión

Debido a que los empleados en calidad de persona natural, prestan sus servicios de carácter permanente a dos patronos, deben ser sujetos de retención del Impuesto Sobre la Renta por los montos sujetos de retención obtenidos, aplicando tasa del 10% a la renta de menor monto y tabla de retención a la renta de mayor monto pagado o acreditado.

Se debe tomar en cuenta que para aplicar dicho recalcu la suma de las rentas obtenidas en los diferentes empleos debe ser mayor a las tablas del Art. 1, del Decreto Ejecutivo No. 216 del año 2011, de lo contrario la aplicación de retención no procedería por ninguno de los patronos.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Después de realizado los cálculos anteriores se procede a realizar la planilla correspondiente al mes de febrero, para esto se clasifican a los empleados de acuerdo al área a la que pertenecen, siendo del área de ventas las señora Marta Flores y del área administrativa los señores Rolando Barrios y Daniel Orantes, como ya se observó anteriormente a cada uno les deberá ser retenido, lo correspondiente a, ISSS, AFP y Renta, además la empresa deberá recocer el gasto correspondiente a las aportaciones patronales de ISSS y AFP, siendo el registro es que se presenta a continuación:

Fecha 27/02/2018	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 1,100.64	
Sueldos	\$ 955.00		
ISSS patronal	\$ 71.63		
AFP patronal	\$ 74.01		
Gastos de Venta		\$ 633.88	
Salarios	\$ 550.00		
ISSS patronal	\$ 41.25		
AFP patronal	\$ 42.63		
Retenciones por pagar			\$ 430.63
ISSS laboral	\$ 45.15		
AFP laboral	\$ 109.11		
ISSS patronal	\$ 112.88		
AFP patronal	\$ 116.64		
ISR	\$ 46.85		
Efectivo y equivalentes de Efectivo			\$ 1,303.89
Bancos			

c/ Registro de la planilla del mes de febrero para los señores, Daniel Orantes, Rolando Barrios y la señora Marta Flores.

Base Técnica

En caso de que, de la aplicación del recalcu resultase un saldo mayor al acumulado de las retenciones del período, significa que la entidad debe retener esa diferencia y provisionar para pagar a la Administración Tributaria, cumpliendo las condiciones del reconocimiento inicial del párrafo 21.4 de la NIIF para las Pymes.

3. Recalculo de renta a empleados que prestan servicios de carácter permanente a dos o más patronos.

- **PLANTEAMIENTO**

Siguiendo con los datos del ejercicio anterior, durante el mes de junio y diciembre se deberá realizar un recalculo llevado a cabo por la empresa donde el empleado recibe la mayor remuneración, en este se tomarán en cuenta las rentas gravadas que reciben en cada uno de sus empleos.

- **DESARROLLO**

Para el señor Rolando Barrios el recalculo lo llevara a cabo la empresa AMMA, S.A. de C.V., ya que, a pesar de recibir el mismo monto de remuneración en ambas entidades, el decidió que se llevara a cabo en la empresa mencionada, mientras tanto ARS, deberá realizo recalculo para la señora Marta Flores y el señor Daniel Orantes, tal como se presenta a continuación:

RECALCULO MARTA FLORES

Mes	Salario ARS	Salario empresa 2	Impuesto retenido 1	Impuesto retenido 2	Renta Gravada	ARS S.A. de C.V.		El Sol S.A. de C.V.	
						ISSS	AFP	ISSS	AFP
Enero	550.00	440.00	19.98	44.00	888.23	15.00	39.88	15.00	31.90
Febrero	550.00	540.00	19.98	54.00	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Marzo	550.00	540.00	19.98	54.00	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Abril	550.00	540.00	19.98	54.00	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Mayo	550.00	540.00	19.98	54.00	979.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Junio	550.00	540.00	RECALCULO		979.98	15.00	39.88	15.00	39.15
RENTA GRAVADA									
ACUMULADA			\$ 5,791.10						
(-) Exceso de :			\$ 5,371.45						
sub total			\$ 419.65						
(*) porcentaje			\$ 83.93 = 20%		Total a				
(+)cuota fija			\$ 360.00		pagar junio				
Total			\$ 443.93		\$ 359.91		\$ 84.02		
Julio	550.00	540.00	19.98	54	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Agosto	550.00	540.00	19.98	54	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Septiembre	550.00	540.00	19.98	54	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Octubre	550.00	540.00	19.98	54	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Noviembre	550.00	540.00	19.98	54	980.98	15.00	39.88	15.00	39.15
Diciembre	825.00	810.00	RECALCULO		1486.46	15.00	59.81	15.00	58.73
RENTA GRAVADA									
ACUMULADA			\$ 12,182.44						
(-) Exceso de :			\$ 10,742.87						
sub total			\$ 1,439.57						
(*) porcentaje			\$ 287.91 = 20%		Total a				
(+)cuota fija			\$ 720.00		pagar				
Total			\$ 1,007.91		\$ 729.83		\$ 278.09		

RECALCULO DANIEL ORANTE

Mes	Salario ARS	Salario empresa 2	Impuesto retenido 1	Impuesto retenido 2	Renta Gravada	ARS S.A. de C.V.		Hotel VIP S.A. de C.V.	
						ISSS	AFP	ISSS	AFP
Enero	525.00	275.00	20.41	27.50	746.19	15.75	18.13	8.25	19.94
Febrero	600.00	275.00	27.14	27.50	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Marzo	600.00	275.00	27.14	27.50	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Abril	600.00	275.00	27.14	27.50	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Mayo	600.00	275.00	27.14	27.50	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Junio	600.00	275.00	RECALCULO		813.50	18.00	18.00	8.25	19.94
RENTA GRAVADA ACUMULADA			\$ 4,813.69						
(-) Exceso de :			\$ 2,832.01						
sub total			\$ 1,981.68						
(*) porcentaje			\$ 198.17	=	10%	Total a			
(+)cuota fija			\$ 106.20		ISR retenido	devolver			
Total			\$ 304.37		\$ 332.51	-\$ 28.14			
Julio	600.00	275.00	12.44	10.61	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Agosto	600.00	275.00	27.14	24.68	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Septiembre	600.00	275.00	27.14	24.68	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Octubre	600.00	275.00	27.14	24.68	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Noviembre	600.00	275.00	27.14	24.68	813.50	18.00	23.56	8.25	19.94
Diciembre	825.00	412.50	RECALCULO		1165.97	17.625	59.81	12.375	29.91
RENTA GRAVADA ACUMULADA			\$ 10,047.16						
(-) Exceso de :			\$ 5,664.01						
sub total			\$ 4,383.15						
(*) porcentaje			\$ 438.31	=	10%	Total a pagar			
(+)cuota fija			\$ 212.12		ISR retenido	Diciembre			
Total			\$ 650.43		\$ 496.79	\$ 153.64			

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Después de realizado los cálculos anteriores se procede a registrar las planillas correspondiente a los meses de junio y diciembre respectivamente, para esto se clasifican a los empleados de acuerdo al área a la que pertenecen, siendo del área de ventas las señora Marta Flores y del área administrativa el señor Daniel Orantes, como ya se observó anteriormente a cada uno les deberá ser retenido, lo correspondiente a, ISSS, AFP y el monto de la renta determinado en el recalcu, en el caso de los empleados cuyo resultado sea a pagar, además la empresa deberá recocer el gasto correspondiente a las aportaciones patronales de ISSS y AFP, siendo el registro es que se presenta a continuación:

Fecha 30/12/2018	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 970.64	
Sueldos	\$ 825.00		
ISSS patronal	\$ 71.63		
AFP patronal	\$ 74.01		
Gastos de Venta		\$ 908.88	
Salarios	\$ 825.00		
ISSS patronal	\$ 41.25		
AFP patronal	\$ 42.63		
Retenciones por pagar			\$ 793.43
ISSS laboral	\$ 32.63		
AFP laboral	\$ 119.63		
ISSS patronal	\$ 81.56		
AFP patronal	\$ 127.88		
ISR	\$ 431.73		
Efectivo y equivalentes de Efectivo			\$ 1,086.09
Bancos			

c/ Registro de la planilla del mes de febrero para los señores, Daniel Orantes y Marta Flores.

Base técnica

En caso de que, de la aplicación del recalcu resultase un saldo mayor al acumulado de las retenciones del período, significa que la entidad debe retener esa diferencia y provisionar para

pagar a la Administración Tributaria, cumpliendo las condiciones del reconocimiento inicial del párrafo 21.4 de la NIIF para las Pymes.

4. Renta presunta por Intereses

- **PLANTEAMIENTO**

En fecha 31/01/2018 la Compañía Holding es fiscalizada por la Administración Tributaria. Encontrando algunas irregularidades, entre las que se encuentran la falta de realización del estudio de precios de transferencia. Dicho caso se relaciona con la determinación del tributo o la obligación fiscal sobre base presunta, el cual se describe a continuación:

En fecha 31/10/2017 la compañía Holding; la cual tiene entre sus asociadas a la sociedad ARS, S.A. de C.V.; otorgó un crédito rotativo a dicha empresa, con un límite de crédito de \$850,000.00 cuya fecha de vencimiento es el 31/10/2018. Al 01/01/2018 posee un saldo del valor utilizado de \$550,000.00, en el contrato de dicho préstamo se ha pactado una tasa del 2.5% de interés.

Las condiciones para dicho préstamo son:

- ARS, S.A. de C.V podrá utilizar el límite del crédito por el período de 12 meses sujeto a la disponibilidad de los fondos.
- La tasa de interés se computa sobre el monto desembolsado que requiera la empresa ARS, S.A. de C.V.
- El interés debe ser cancelado en su totalidad en la fecha de vencimiento de cada préstamo o en la fecha de vencimiento del contrato.

- **DATOS GENERALES**

Fecha de otorgamiento:	31/10/2017
Fecha de vencimiento:	31/10/2018
Límite del crédito rotativo:	\$ 850,000.00
Saldo del valor utilizado al 01/01/2018:	\$550,000.00
Ejercicio fiscalizado:	2018
Tasa de interés:	2.5%

- **DESARROLLO**

Según el artículo 192-A del C.T., al monto total del préstamo al 01/01/2018, se debe aplicar la tasa promedio de interés activa sobre créditos o préstamos a empresas aplicada por el Sistema Financiero y publicada por el Banco Central de Reserva, en el periodo tributario mensual o ejercicio o período de imposición. Por lo tanto, se verifica la tasa de interés publicada por el BCR:

	1/2017	2/2017	3/2017	4/2017	5/2017	6/2017	7/2017	8/2017	9/2017	10/2017	11/2017	12/2017
Tasas de Préstamos												
A Empresas hasta un año plazo	6.07	6.21	6.05	6.26	6.46	6.49	6.43	6.27	6.26	6.35	6.51	6.34
A Empresas a mas de un año plazo	9.18	7.86	8.26	7.78	8.26	8.91	8.06	9.03	8.76	8.42	8.37	8.09

En este caso se utiliza la tasa del 6.35% correspondiente al mes de octubre del año 2017, período en el que se llevó a cabo la operación de préstamo.

Una vez obtenida la tasa publicada por el BCR al 31/10/2018, se determina la diferencia entre 6.35% menos el 2.5% de tasa de interés pactada entre las partes, resultando una diferencia de tasa a aplicar del 3.85%.

El saldo de dicho préstamo al inicio de ese período es de \$ 550,000.00, los intereses se determinan así:

$$A = VP * \left[\frac{i * (1 + i)^n}{(1 + i)^n - 1} \right]$$

Dónde: A = Anualidad
 VP = Valor presente
 i = Interés mensual
 n = períodos

$$A = \$ 550,000.00 * \left[\frac{0.5292\% * (1 + 0.5292\%)^{12}}{(1 + 0.5292\%)^{12} - 1} \right]$$

$$A = \$ 47,425.06$$

Obteniendo la anualidad de dicho préstamo, durante un período de doce meses y posteriormente calculando el interés correspondiente para cada cuota, multiplicando el saldo del préstamo por la tasa de interés del 3.85% entre 12 meses.

Tabla de amortización				
N°	Cuota	Intereses	Pago a capital	Saldo
				\$ 550,000.00
1	\$ 47,425.06	\$ 2,910.42	\$ 44,514.65	\$ 505,485.35
2	\$ 47,425.06	\$ 2,674.86	\$ 44,750.20	\$ 460,735.15
3	\$ 47,425.06	\$ 2,438.06	\$ 44,987.00	\$ 415,748.15
4	\$ 47,425.06	\$ 2,200.00	\$ 45,225.06	\$ 370,523.09
5	\$ 47,425.06	\$ 1,960.68	\$ 45,464.38	\$ 325,058.71
6	\$ 47,425.06	\$ 1,720.10	\$ 45,704.96	\$ 279,353.75
7	\$ 47,425.06	\$ 1,478.25	\$ 45,946.81	\$ 233,406.94
8	\$ 47,425.06	\$ 1,235.11	\$ 46,189.95	\$ 187,216.99
9	\$ 47,425.06	\$ 990.69	\$ 46,434.37	\$ 140,782.61
10	\$ 47,425.06	\$ 744.97	\$ 46,680.09	\$ 94,102.53
11	\$ 47,425.06	\$ 497.96	\$ 46,927.10	\$ 47,175.43
12	\$ 47,425.06	\$ 249.64	\$ 47,175.43	\$ 0.00
Total		\$ 19,100.74	\$ 550,000.00	

Determinar la diferencia de intereses calculados conforme a la tasa pactada, con respecto a la tasa de mercado:

Cuota	Tasa de interes pactada entre partes	Tasa de interes promedio	Diferencia de tasa	Interes con tasa pactada	interes con tasa de mercado	Ingresos presuntos
Enero	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 1,145.83	\$ 2,910.42	\$ 1,764.58
Febrero	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 1,051.44	\$ 2,674.86	\$ 1,623.42
Marzo	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 956.84	\$ 2,438.06	\$ 1,481.21
Abril	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 862.05	\$ 2,200.00	\$ 1,337.95
Mayo	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 767.06	\$ 1,960.68	\$ 1,193.62
Junio	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 671.88	\$ 1,720.10	\$ 1,048.22
Julio	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 576.49	\$ 1,478.25	\$ 901.75
Agosto	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 480.91	\$ 1,235.11	\$ 754.20
Septiembre	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 385.13	\$ 990.69	\$ 605.56
Octubre	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 289.15	\$ 744.97	\$ 455.83
Noviembre	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 192.96	\$ 497.96	\$ 304.99
Diciembre	2.5%	6.35%	3.85%	\$ 96.58	\$ 249.64	\$ 153.05
Total				\$ 7,476.33	\$ 19,100.74	\$ 11,624.41

La diferencia \$11,624.41 de dichos ingresos en concepto de intereses constituyen ingresos gravados para efectos de IVA en cada período tributario mensual, como se muestra en la siguiente tabla y el total para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio o período de imposición en el que se aplicó el procedimiento.

Determinación de IVA e ISR para los ingresos por intereses

Cuota	Intereses	IVA	ISR 30%
1	\$ 1,764.58	\$ 229.40	
2	\$ 1,623.42	\$ 211.05	
3	\$ 1,481.21	\$ 192.56	
4	\$ 1,337.95	\$ 173.93	
5	\$ 1,193.62	\$ 155.17	
6	\$ 1,048.22	\$ 136.27	
7	\$ 901.75	\$ 117.23	
8	\$ 754.20	\$ 98.05	
9	\$ 605.56	\$ 78.72	
10	\$ 455.83	\$ 59.26	
11	\$ 304.99	\$ 39.65	
12	\$ 153.05	\$ 19.90	
Total	\$ 11,624.41	\$ 1,511.17	\$ 3,487.32

Conclusión

ARS, S.A. de C.V. deberá pagar en concepto de IVA, un total de \$1,511.17, dividido en cada período mensual y \$3,487.32 en concepto de ISR.

Es necesario aclarar que en estos caso la entidad ARS, S.A: de C.V. se hace acreedora a una multa en concepto de “incumplimiento de la obligación de informar” según el Art. 241, literal c), pero para efectos de este caso no se desarrolla, ya que se trata en otro apartado de este documento.

• IMPLICACIONES CONTABLES

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 1,511.17	
Impuestos	\$ 1,511.17		
Impuestos por Pagar			\$ 1,511.17
IVA-Débito Fiscal	\$ 1,511.17		

c/ IVA Debito Fiscal por presuntos del préstamo a ARS, S.A. de C.V.

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 3,487.32	
Impuestos	\$ 3,487.32		
Impuestos por Pagar			\$ 3,487.32
Impuesto sobre la Renta	\$ 3,487.32		

c/ Impuesto sobre la renta por ingresos de intereses presuntos por préstamo a la sociedad ARS, S.A. de C.V.

Base técnica

Según la NIIF para las Pymes, en el párrafo 21.4, se debe reconocer un pasivo, por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de IVA y de ISR.

Dicho pasivo se reconocerá en el estado de situación financiera, y el importe de la provisión se reconocerá como un gasto, según el párrafo 21.5.

La medición posterior se debe realizar cargando la provisión según el párrafo 21.10, generando un desembolso, constituyendo una actividad de operación según el párrafo 7.4. e).

En consideración al párrafo 5.4 (a) que establece que las correcciones de errores de períodos anteriores se presentan como ajustes retroactivos de períodos anteriores y no como parte del resultado en el período que surge, pero considerando que el párrafo 10.3 establece que si el efecto de la transacción no es material ni relevante para la toma de decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros, la entidad solamente re expresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio.

5. Presunciones fundadas en diferencias de inventarios

• PLANTEAMIENTO

La sociedad ARS, S.A. de C.V., se dedica a la compra y venta de productos plásticos y en fecha 04/08/2018 es fiscalizada por parte de la administración tributaria, la cual, llevando a cabo procedimientos de fiscalización, encuentran diferencias en los inventarios de ciertos productos. Para lo cual se solicitó a ARS, S.A. de C.V. proporcione la siguiente información, relacionada al inventario de los productos: “Sillas”, “Mesas”, “Cajas” y “Canastas”, del año 2017.

- Inventario inicial,
- Detalle de compras,
- Detalle de ventas e
- Inventario final.

- **DATOS GENERALES**

La entidad proporciona la información según se detalla a continuación:

Inventario Inicial

Detalle de inventario de productos al 01 de enero de 2017

Producto	Unidades	Costo Unitario	Total
Sillas	4500	\$ 12.50	\$ 56,250.00
Mesas	9000	\$ 35.00	\$ 315,000.00
Cajas	13400	\$ 28.00	\$ 375,200.00
Canastas	17650	\$ 10.00	\$ 176,500.00
TOTAL			\$ 922,950.00

Compras

Detalle de compras de productos según documentos durante el año 2017

Producto	Unidades	Costo Unitario	Total
Sillas	48000	\$ 14.00	\$ 672,000.00
Mesas	56000	\$ 37.00	\$ 2,072,000.00
Cajas	66500	\$ 30.00	\$ 1,995,000.00
Canastas	67900	\$ 11.50	\$ 780,850.00
TOTAL			\$ 5,519,850.00

Inventario final

Detalle de inventario final de productos al 31 de diciembre de 2017

Producto	Unidades	Costo Unitario	Total
Sillas	4550	\$ 14.00	\$ 63,700.00
Mesas	13000	\$ 37.00	\$ 481,000.00
Cajas	8500	\$ 30.00	\$ 255,000.00
Canastas	9900	\$ 11.50	\$ 113,850.00
TOTAL			\$ 913,550.00

Además, se presenta el detalle de ventas en unidades y montos en base a los registros en libros de IVA y contables.

Ventas

Detalle de ventas de productos según documentos durante el año 2017

Producto	Tipo Doc	Documento N°	Fecha	Unidades	Precio de venta	Total venta
Sillas	FAC	201	28/04/2017	15450	\$ 40.00	\$ 618,000.00
	FAC	202	31/07/2017	12550	\$ 39.00	\$ 489,450.00
	CCF	150	10/01/2017	8950	\$ 41.00	\$ 366,950.00
	CCF	151	03/03/2017	9900	\$ 40.00	\$ 396,000.00
Totales				46850		\$ 1,870,400.00
Mesas	FAC	199	02/02/2017	12300	\$ 100.00	\$ 1,230,000.00
	FAC	200	20/03/2017	14550	\$ 105.00	\$ 1,527,750.00
	CCF	152	03/05/2017	11350	\$ 95.00	\$ 1,078,250.00
	CCF	153	29/05/2017	12750	\$ 100.00	\$ 1,275,000.00
Totales				50950		\$ 5,111,000.00
Cajas	FAC	205	16/09/2017	19250	\$ 85.00	\$ 1,636,250.00
	FAC	206	13/10/2017	13650	\$ 90.00	\$ 1,228,500.00
	CCF	156	26/10/2017	21550	\$ 89.00	\$ 1,917,950.00
	CCF	157	13/11/2018	14750	\$ 88.00	\$ 1,298,000.00
Totales				69200		\$ 6,080,700.00
Canastas	FAC	203	17/08/2017	12850	\$ 31.00	\$ 398,350.00
	FAC	204	02/09/2017	20050	\$ 29.00	\$ 581,450.00
	CCF	154	15/07/2017	19150	\$ 32.00	\$ 612,800.00
	CCF	155	13/08/2017	23050	\$ 30.00	\$ 691,500.00
Totales				75100		\$ 2,284,100.00

- **DESARROLLO**

Según el procedimiento descrito en Artículo 193, literal a), se llevará a cabo el siguiente procedimiento, para determinar diferencias que resulten por la aplicación del mismo:

Se suma al inventario inicial en unidades por cada tipo de producto, las unidades detalladas en el registro de control de inventarios, que ingresaron en el ejercicio comercial, a dicho total se le resta las salidas de cada tipo de producto que se encuentren registradas en los documentos legales emitidos, el resultado constituye inventario final para dicho período.

El inventario final determinado en el procedimiento anterior, se compara con el inventario final que el contribuyente ha reportado, según sus registros. En este caso para

estos productos, arrojan diferencias que constituyen faltantes ya que el inventario determinado es mayor al reportado por el contribuyente y se presume que son ventas gravadas omitidas de registro y declaración.

Producto	Inventario inicial	Compras del período	Unidades disponibles	ventas del período	Inventario final
Sillas	4500	48000	52500	46850	5650
Mesas	9000	56000	65000	50950	14050
Cajas	13400	66500	79900	69200	10700
Canastas	17650	67900	85550	75100	10450

Las ventas gravadas sobre unidades faltantes, se determina aplicando el valor promedio de ventas de productos realizadas en el ejercicio comercial, el cual se obtiene dividiendo el valor monetario de las ventas, sobre las ventas en unidades del mismo período y dicho resultado se multiplica por la diferencia de unidades faltantes, todo esto se realiza para cada tipo de producto.

Determinacion de diferencias

Producto	Inventario final determinado	Inventario final según detalle	Diferencia de unidades
Sillas	5650	4550	1100
Mesas	14050	13000	1050
Cajas	10700	8500	2200
Canastas	10450	9900	550

De acuerdo al Art. 193 a) las ventas gravadas omitidas, constituyen renta obtenida para fines de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y para efectos de la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, constituyen ventas gravadas. Por lo tanto, se asigna mensualmente mediante factor de proporción entre las ventas omitidas determinadas en el cuadro anterior y las ventas declaradas que se han registrado por cada tipo de producto que ha resultado con faltante.

Ventas omitidas de registrar y declarar

Producto	Ventas del período (\$)	Ventas del período (Unidades)	Promedio de ventas	Diferencia de unidades	Ventas omitidas
Sillas	\$ 1,870,400.00	46850	\$ 39.92	1100	\$ 43,915.47
Mesas	\$ 5,111,000.00	50950	\$ 100.31	1050	\$ 105,329.74
Cajas	\$ 6,080,700.00	69200	\$ 87.87	2200	\$ 193,317.05
Canastas	\$ 2,284,100.00	75100	\$ 30.41	550	\$ 16,727.76
Totales					\$359,290.02

Una vez determinado el factor de proporción por cada tipo de producto, se multiplica por las ventas declaradas de ese producto para cada período tributario, de esta manera se obtiene el monto de las ventas gravadas omitidas de declarar para efectos de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual se imputa a cada periodo tributario correspondiente en el que se haya realizado dicho procedimiento. (ver cuadro de Ventas declaradas y omitidas por producto)

Factor proporcional determinado para calculo de IVA

Producto	Ventas del período declaradas	Ventas omitidas de terminadas	Factor de proporción
Sillas	\$ 1,870,400.00	\$ 43,915.47	0.0234791889
Mesas	\$ 5,111,000.00	\$ 105,329.74	0.0206084396
Cajas	\$ 6,080,700.00	\$ 193,317.05	0.0317919075
Canastas	\$ 2,284,100.00	\$ 16,727.76	0.0073235686
Totales	\$ 15,346,200.00	\$ 359,290.02	

Período Tributario	Ventas declaradas y omitidas por producto (\$)							
	Sillas		Mesas		Cajas		Canastas	
	Ventas declaradas	Ventas omitidas	Ventas declaradas	Ventas omitidas	Ventas declaradas	Ventas omitidas	Ventas declaradas	Ventas omitidas
Enero	\$ 366,950.00	\$ 8,615.69						
Febrero			\$ 1,230,000.00	\$ 25,348.38				
Marzo	\$ 396,000.00	\$ 9,297.76	\$ 1,527,750.00	\$ 31,484.54				
Abril	\$ 618,000.00	\$ 14,510.14						
Mayo			\$ 2,353,250.00	\$ 48,496.81				
Junio								
Julio	\$ 489,450.00	\$ 11,491.89					\$ 612,800.00	\$ 4,487.88
Agosto							\$ 1,089,850.00	\$ 7,981.59
Septiembre					\$ 1,636,250.00	\$ 52,019.51	\$ 581,450.00	\$ 4,258.29
Octubre					\$ 3,146,450.00	\$ 100,031.65		
Noviembre					\$ 1,298,000.00	\$ 41,265.90		
Diciembre								
Totales	\$ 1,870,400.00	\$ 43,915.47	\$ 5,111,000.00	\$ 105,329.74	\$ 6,080,700.00	\$ 193,317.05	\$ 2,284,100.00	\$ 16,727.76

Conclusión

La empresa ARS, S.A. de C.V., ha omitido declarar ventas gravadas para efectos de IVA y renta obtenida para el caso de ISR, por un monto de \$359,290.02, los cuales debe registrar y declarar en los períodos tributarios mensuales y en el período o ejercicio de imposición en el que se llevó a cabo el procedimiento respectivamente, generando IVA total de \$46,707.70 e ISR por \$107,787.01.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Para cada período tributario se calcula el IVA correspondiente. Para este caso se registra el impuesto a pagar total, por un valor de \$46,707.70.

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 46,707.70	
Otros gastos	\$ 46,707.70		
Impuestos por Pagar			\$ 46,707.70
IVA-Débito Fiscal	\$ 46,707.70		

c/ IVA Débito Fiscal determinado por ingresos omitidos de declarar, por faltante de inventario, enero 2017

- Para efectos de Impuesto sobre la Renta, los \$359,290.02 constituyen renta obtenida por lo cual, se suma a la base imponible de dicho período y se aplica en este caso, la tasa del 30% para determinar dicho impuesto.

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 107,787.01	
Impuestos	\$ 107,787.01		
Impuestos por Pagar			\$ 107,787.01
Impuesto sobre la renta	\$ 107,787.01		

c/ Impuesto sobre la Renta determinado por ingresos omitidos por faltante de inventario

Base técnica:

Según lo establecido en las NIIF para las Pymes, en este caso se debe reconocer un pasivo en cumplimiento a las condiciones del párrafo 21.4, por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de IVA y de ISR.

Dicho pasivo se reconocerá en el estado de situación financiera, y el importe de la provisión se reconocerá como un gasto, según el párrafo 21.5 de dicha norma.

Para la medición posterior se deberá realizar según lo establece el párrafo 21.10, cargando el pasivo generando un desembolso que constituye na actividad de operación según el párrafo 7.4. literal e).

6. Incremento de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen

• PLANTEAMIENTO

Para el año 2017, el contribuyente Moisés Antonio Salgado declaró un patrimonio neto por valor de \$826,000.00 en su Declaración de Impuesto sobre la Renta. Para el mismo año el contribuyente no presentó Declaración Patrimonial Jurada (F20).

Dicho patrimonio está conformado por:

Efectivo y Equivalentes	\$ 235,000.00
Inmuebles	\$ 510,000.00
Vehículos	\$ <u>81,000.00</u>
Total patrimonio	\$ 826,000.00

En el año 2018, el mismo contribuyente Moisés Antonio Salgado declaró un patrimonio neto por valor de \$890,000.00 en su Declaración de Impuesto sobre la Renta. Para el mismo año no presentó Declaración Patrimonial Jurada (F20). Obteniendo un Incremento de Patrimonio de \$64,000.00 respecto del año anterior; del cual solo está justificado \$ 24,000.00 por la compra de un vehículo. Dicho monto fue incluido en la declaración de ISR correspondiente de dicho año.

a) Información adicional:

El contribuyente tiene varias actividades económicas, las más representativas son:

- Arrendamiento de inmuebles
- Compra y venta de inmuebles
- Compra y venta de vehículos usados

• **DATOS GENERALES**

Patrimonio inicial: \$826,000.00

Patrimonio final: \$890,000.00

• **DESARROLLO**

Se establecen los montos de ventas según declaraciones, las cuales muestran los ingresos netos para el año 2018:

Período tributario	Ventas Gravadas	Ventas Exentas	Ventas no Sujetas	Ventas Totales
Enero	\$ 150,055.00			\$ 150,055.00
Febrero	\$ 159,006.00	\$ 8,896.00		\$ 167,902.00
Marzo	\$ 169,700.00		\$ 4,485.00	\$ 174,185.00
Abril	\$ 149,355.00		\$ 455.00	\$ 149,810.00
Mayo	\$ 179,892.00			\$ 179,892.00
Junio	\$ 167,892.00	\$ 8,564.00		\$ 176,456.00
Julio	\$ 167,222.00			\$ 167,222.00
Agosto	\$ 197,323.00		\$ 7,577.00	\$ 204,900.00
Septiembre	\$ 178,233.00			\$ 178,233.00
Octubre	\$ 183,230.00	\$ 8,865.00		\$ 192,095.00
Noviembre	\$ 150,856.00		\$ 6,855.00	\$ 157,711.00
Diciembre	\$ 157,236.00			\$ 157,236.00
Totales	\$2,010,000.00	\$ 26,325.00	\$ 19,372.00	\$ 2,055,697.00

Después del proceso de cruce de información de la DGII con las entidades que registran movimientos u operaciones de los sujetos pasivos, se determinó que durante el año 2018 se informa sobre el contribuyente Moisés Antonio Salgado, los siguientes movimientos:

Entidad emisora de la información	Información proporcionada	Monto Informado por las entidades	Monto Declarado por el contribuyente	Incremento patrimonial no justificado
Viceministerio de Transporte	Vehículos automotores a nombre del contribuyente.	\$ 144,500.00	\$ 105,000.00	\$ 39,500.00
Centro Nacional de Registro	Bienes inmuebles a nombre de dicho contribuyente.	\$ 555,000.00	\$ 510,000.00	\$ 45,000.00
Entidades del sistema financiero	Movimiento de cuentas en todo el sistema financiero.	\$ 350,000.00	\$ 235,000.00	\$ 115,000.00
		\$ 1,049,500.00	\$ 850,000.00	\$ 199,500.00

considera que proviene de transferencias o prestación de servicios gravados, omitidos de declarar en los períodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial, partiendo del

supuesto que el contribuyente tiene como giro la transferencia de bienes y prestación de servicios.

Para distribuirlo a cada periodo tributario mensual del año 2018, se determina un factor que resulta de dividir los ingresos omitidos entre el total de los ingresos gravados.

$$\text{Factor: } \frac{\text{ingresos omitidos}}{\text{total de ingresos gravados}}$$

$$\text{Factor: } \frac{\$199,500.00}{\$2,010,000.00}$$

$$\text{Factor: } 0.099253$$

Una vez determinado el factor, se aplica a cada período tributario para determinar el ingreso presunto mensual del año 2017:

Período tributario 2017	Ventas Gravadas declaradas	Ventas omitidas (ventas gravadas * factor)	Total ventas gravadas	IVA Debito Fiscal omitido
Enero	\$ 150,055.00	\$ 14,893.52	\$ 164,948.52	\$ 1,936.16
Febrero	\$ 159,006.00	\$ 15,781.94	\$ 174,787.94	\$ 2,051.65
Marzo	\$ 169,700.00	\$ 16,843.36	\$ 186,543.36	\$ 2,189.64
Abril	\$ 149,355.00	\$ 14,824.04	\$ 164,179.04	\$ 1,927.13
Mayo	\$ 179,892.00	\$ 17,854.95	\$ 197,746.95	\$ 2,321.14
Junio	\$ 167,892.00	\$ 16,663.91	\$ 184,555.91	\$ 2,166.31
Julio	\$ 167,222.00	\$ 16,597.41	\$ 183,819.41	\$ 2,157.66
Agosto	\$ 197,323.00	\$ 19,585.04	\$ 216,908.04	\$ 2,546.06
Septiembre	\$ 178,233.00	\$ 17,690.29	\$ 195,923.29	\$ 2,299.74
Octubre	\$ 183,230.00	\$ 18,186.26	\$ 201,416.26	\$ 2,364.21
Noviembre	\$ 150,856.00	\$ 14,973.02	\$ 165,829.02	\$ 1,946.49
Diciembre	\$ 157,236.00	\$ 15,606.26	\$ 172,842.26	\$ 2,028.81
Totales	\$2,010,000.00	\$ 199,500.00	\$ 2,209,500.00	\$ 25,935.00

Conclusión

ARS, S.A. de C.V., deberá pagar en concepto de IVA un total de \$25,935.00, distribuido en los períodos mensuales, como se detalla en el cuadro anterior. Para efectos de

Impuesto sobre la Renta, los ingresos omitidos se sumarán a los ingresos gravados para determinar la renta obtenida en el ejercicio o período de imposición. Estos valores son no deducibles para efectos de ISR.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

En atención al total del IVA calculado, el contribuyente Moisés Antonio Salgado, registra el impuesto a pagar total de \$25,935.00 durante el período de 2017.

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 25,935.00	
Impuestos	\$ 25,935.00		
Impuestos por Pagar			\$ 25,935.00
IVA –Débito Fiscal	\$ 25,935.00		

c/ IVA Débito Fiscal determinado por ingresos omitidos de declarar, por incremento de patrimonio sin determinar el origen, año 2017.

El ISR por los \$199,500.00 en concepto de renta obtenida omitida de declarar, se obtiene aplicando la tabla contenida en el Art. 37 de la LISR siguiente:

	Renta imponible		% A plicar	Sobre el exceso de:	Más cuota fija de:
	Desde	Hasta			
I Tramo	\$ 0.01	\$ 4,064.00		Exento	
II Tramo	\$ 4,064.01	\$ 9,142.86	10%	\$ 4,064.00	\$ 212.12
III Tramo	\$ 9,142.87	\$ 22,857.14	20%	\$ 9,142.86	\$ 720.00
IV Tramo	\$ 22,857.15	En adelante	30%	\$ 22,857.14	\$ 3,462.86

Para efectos prácticos solamente se considerará los ingresos omitidos de declarar:

Renta imponible:	\$199,500.00
ISR por pagar:	\$56,455.72

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 56,455.72	
Otros gastos	\$ 56,455.72		
Impuestos por Pagar			\$ 56,455.72
Impuesto sobre la renta	\$ 56,455.72		

c/ ISR determinado por ingresos omitidos de declarar, por incremento de patrimonio sin determinar el origen, año 2017.

Base técnica

Debido a que ya se puede estimar el importe en concepto de impuestos de forma fiable, según señala el párrafo 21.4 c) de las NIIF para las Pymes, en este caso se debe reconocer un pasivo en cumplimiento a las condiciones del párrafo 21.5, por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de IVA y de ISR.

Dicha provisión se reconocerá, como un pasivo en el estado de situación financiera, y el importe de la provisión se reconocerá como un gasto.

Para la medición posterior se deberá realizar según lo establece el párrafo 21.10, cargando la provisión generando un desembolso constituyendo una actividad de operación según el párrafo 7.4. Literal e).

7. Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta

• PLANTEAMIENTO

La sociedad ARS, S.A. de C.V. se dedica a la compra y venta de productos plásticos. Durante el año 2017 compro y vendió los siguientes productos: “Sillas” y “Mesas”. En el año 2018, la Administración Tributaria mediante notificación solicita a la

sociedad ARS, S.A. de C.V., la documentación relacionada a las compras y ventas de dicha sociedad durante el año 2017.

- **DATOS GENERALES**

La sociedad presenta la siguiente información:

- Libro de venta a contribuyentes
- Libro de venta a consumidor
- Libro de compras

- **DESARROLLO**

La administración tributaria procede a comparar la información proporcionada por la empresa ARS, S.A. de C.V. y la información recibida de terceros, dando como resultado que los siguientes comprobantes relacionados a la compra de productos “Mesas” y “Sillas”, no han sido contabilizados y registrados en libros de IVA.

Producto	Comprobante	Fecha	Unidades	Costo Unitario	Totales
Sillas	8966	03/01/2017	100	\$28.00	\$2,800.00
Mesas	2812	15/03/2017	50	\$40.00	\$2,000.00
TOTALES			150		\$4,800.00

En este caso las compras de los productos Sillas y Mesas con comprobantes 8966 y 2812, se determinó no han sido registradas.

En el siguiente cuadro se muestran los precios promedios de venta, que son necesarios para determinar los ingresos omitidos.

Ventas documentadas y registradas en libros de IVA y contabilidad de la empresa de los siguientes productos “Sillas” y “Mesas” durante el año 2017:

Producto	Comprobante	Fecha	Unidades	Precio de venta	Totales
	7526	25/01/2017	1000	\$ 56.00	\$ 56,000.00
	422	15/02/2017	2000	\$ 57.00	\$ 114,000.00
	423	23/04/2017	500	\$ 57.00	\$ 28,500.00
Sillas	7527	13/06/2017	1500	\$ 58.00	\$ 87,000.00
	7528	17/08/2017	3000	\$ 58.00	\$ 174,000.00
	7529	17/09/2017	2500	\$ 58.50	\$ 146,250.00
	424	08/11/2017	800	\$ 59.50	\$ 47,600.00
TOTALES			11300		\$653,350.00

Producto	Comprobante	Fecha	Unidades	Precio de venta	Totales
	7530	25/01/2017	500	\$ 90.00	\$ 45,000.00
	425	15/02/2017	200	\$ 90.00	\$ 18,000.00
	426	23/04/2017	700	\$ 90.00	\$ 63,000.00
Mesas	7531	13/06/2017	600	\$ 93.00	\$ 55,800.00
	7532	17/08/2017	550	\$ 93.00	\$ 51,150.00
	7533	17/09/2017	1000	\$ 94.00	\$ 94,000.00
	7534	08/11/2017	1050	\$ 95.00	\$ 99,750.00
TOTALES			4600		\$ 426,700.00

Al monto de las unidades de compras no registradas se aplica los precios promedios de venta del mes siguiente a la fecha de la compra o a falta de éstos, el precio de mercado.

Producto	Fecha de las compras	Unidades pendientes de registro	Precio de venta	Ingresos omitidos
Sillas	03/01/2017	100	\$57.00	\$5,700.00
Mesas	15/03/2017	50	\$90.00	\$4,500.00
TOTALES				\$10,200.00

Conclusión

Según el Artículo 196 del Código Tributario, se presume que las compras no registradas en la contabilidad o registros que establece el mismo Código y las leyes tributarias o especiales, constituyen transferencias de bienes y por lo tanto renta obtenida que se ha omitido declarar.

Por tanto, para efectos de la Ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los \$10,200.00 se consideran transferencias de bienes gravadas para los meses de febrero y abril del año 2017, es decir en el mes siguiente de la compra:

$$\begin{array}{l} \text{Febrero 2017: } \$ 5,700.00 * 13\% \quad = \quad \$ 741.00 \\ \text{Abril 2017: } \$ 4,500.00 * 13\% \quad = \quad \$ 585.00 \end{array}$$

Para el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta los valores omitidos constituyen renta obtenida. En este caso los \$ 10,200.00 deberán sumarse a las otras rentas impositivas de dicho ejercicio. Se aplicará una tasa del 30% bajo el supuesto que la entidad tiene ingresos gravados mayores a \$150,000.00.

ISR de los ingresos omitidos: ingresos omitidos * tasa ISR

ISR de los ingresos omitidos: \$ 3,060.00

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Los registros contables relacionados al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para ambos meses son:

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 1,326.00	
Impuestos	\$ 1,326.00		
Impuestos por Pagar			\$ 1,326.00
IVA –Débito Fiscal	\$ 741.00		
IVA –Débito Fiscal	\$ 585.00		

c/ IVA calculado por ingresos presuntos generados por compras de productos no registrados en contabilidad y libros de IVA

- Los registros contables relacionados con la Ley de Impuesto sobre la Renta son los siguientes:

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 3,060.00	
Impuestos	\$ 3,060.00		
Impuestos por Pagar			\$ 3,060.00
Impuesto sobre la renta	\$ 3,060.00		

c/ IVA calculado por ingresos presuntos generados por compras de productos no registrados en contabilidad y libros de IVA

Base técnica

Según la NIIF para las Pymes, en el párrafo 21.5, se debe reconocer un pasivo, por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de IVA y de ISR, se reconocerá, como un pasivo en el estado de situación financiera, y el importe se reconocerá como un gasto.

8. Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados

• PLANTEAMIENTO

La empresa ARS, S.A. de C.V., se dedica a la compra y venta de electrodomésticos. Durante el primer semestre del año 2018 la entidad perdió documentos por causas desconocidas. La Administración Tributaria ha detectado a través del informe F-987 del primer trimestre de dicho año, que hay documentos no reportados.

Por lo tanto, la Administración Tributaria procede a la fiscalización de la siguiente información del período de enero a junio de 2018:

- a) Libros de venta a consumidor final,
- b) Libros de venta a contribuyentes.

- **DESARROLLO**

Al haber elaborado la respectiva revisión del detalle de las ventas del período, respaldadas con Comprobantes de Crédito Fiscal y Facturas de Consumidor Final, se determina que faltan los Comprobantes de Crédito Fiscal N° 366, 367, 373, 378 Y 382 y Facturas de Consumidor Final N° 72 y 79, del mes de febrero, los cuales la empresa asegura haberlos extraviado.

Detalle de ventas con Comprobante de Crédito Fiscal, mes de febrero 2018

CCF N°	CLIENTE	VENTAS NETAS	IVA	VENTA TOTAL
362		\$ 8,754.00	\$ 1,138.02	\$ 9,892.02
363		\$ 4,654.00	\$ 605.02	\$ 5,259.02
364		\$ 5,212.00	\$ 677.56	\$ 5,889.56
365		\$ 4,154.00	\$ 540.02	\$ 4,694.02
368		\$ 8,232.00	\$ 1,070.16	\$ 9,302.16
369		\$ 2,115.00	\$ 274.95	\$ 2,389.95
370		\$ 7,266.00	\$ 944.58	\$ 8,210.58
371		\$ 4,266.00	\$ 554.58	\$ 4,820.58
372		\$ 1,598.00	\$ 207.74	\$ 1,805.74
374		\$ 226.00	\$ 29.38	\$ 255.38
375		\$ 126.00	\$ 16.38	\$ 142.38
376		\$ 1,428.00	\$ 185.64	\$ 1,613.64
377		\$ 2,221.00	\$ 288.73	\$ 2,509.73
379		\$ 322.00	\$ 41.86	\$ 363.86
380		\$ 5,521.00	\$ 717.73	\$ 6,238.73
381		\$ 552.00	\$ 71.76	\$ 623.76
383		\$ 2,219.00	\$ 288.47	\$ 2,507.47
384	ANULADO	\$ -	\$ -	\$ -
385		\$ 1,253.00	\$ 162.89	\$ 1,415.89
Total		\$ 60,119.00		

Detalle de ventas con Factura Consumidor Final, mes de febrero 2018.

FCF N°	CLIENTE	VENTAS NETAS	IVA	VENTA TOTAL
68		\$ 1,256.00	\$ 163.28	\$ 1,419.28
69		\$ 5,541.00	\$ 720.33	\$ 6,261.33
70		\$ 1,265.00	\$ 164.45	\$ 1,429.45
71		\$ 1,216.00	\$ 158.08	\$ 1,374.08
73		\$ 152.00	\$ 19.76	\$ 171.76
74		\$ 511.00	\$ 66.43	\$ 577.43
75		\$ 61.00	\$ 7.93	\$ 68.93
76		\$ 2,822.00	\$ 366.86	\$ 3,188.86
77		\$ 2,096.00	\$ 272.48	\$ 2,368.48
78		\$ 5,416.00	\$ 704.08	\$ 6,120.08
80		\$ 4,212.00	\$ 547.56	\$ 4,759.56
81		\$ 4,525.00	\$ 588.25	\$ 5,113.25
82		\$ 4,465.00	\$ 580.45	\$ 5,045.45
Total		\$ 33,538.00		

Ante esta situación “la transferencia de bienes o prestación de servicios gravadas” según el Art. 199 del C.T., se determina mediante un “promedio de los valores registrados en los documentos del periodo mensual en que falte el o los correlativos del o los documentos extraviados o perdidos”, en este caso al obtener el total de las ventas del mes de febrero, se divide entre el número de documentos emitidos, dando como resultado el promedio de ventas por cada comprobante emitido:

$$\frac{\text{Venta promedio}}{\text{Documentos emitidos}} = \frac{\$ 60,119.00 + \$ 33,538.00}{19+13} = \frac{\$ 93,657.00}{32} = \$ 2,926.78$$

Para determinar las ventas omitidas se multiplica el promedio de ventas obtenido por el número de documentos extraviados:

$$\text{Ventas omitidas de declarar} = \$ 2,926.78 * 7$$

$$\text{Ventas omitidas de declarar} = \$ 20,487.46$$

Conclusión

El monto determinado constituye renta obtenida y transferencia de bienes o prestación de servicios omitidos de declarar, por tanto, el impuesto en ambos casos se calcula de la siguiente manera:

- a. Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios:

$$\text{\$ } 20,487.46 * 13\% = \text{\$ } 2,663.37$$

- b. Impuesto sobre la Renta:

$$\text{\$ } 20,487.46 * 30\% = \text{\$ } 6,146.24$$

Se considera, para efectos de cálculo de Impuesto sobre la renta la tasa del 30%, bajo el supuesto que los ingresos netos de dicha entidad para el año 2018 son mayores a \$150,000.00.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Registros contables

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 8,809.61	
Otros gastos	\$ 2,663.37		
Otros gastos	\$ 6,146.24		
Impuestos por Pagar			\$ 8,809.61
Impuesto sobre la renta	\$ 6,146.24		
Impuesto sobre la renta	\$ 2,663.37		

c/ Impuestos por pagar por determinación de ingresos omitidos

Base técnica

El párrafo 21.4 de las NIIF para las Pymes, establece que se debe reconocer un pasivo, por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de IVA y de ISR.

Dicho pasivo se reconocerá en el estado de situación financiera, y el importe se reconocerá como un gasto, según el párrafo 21.5.

9. Determinación de multas

• PLANTEAMIENTO

En fecha 17 de mayo de 2018, ARS S.A. de C.V. recibe carta a la gerencia por parte de los auditores fiscales, determinándose 4 hallazgos los cuales deberán ser solventados por la administración de la empresa.

- 1- No se ha informado a la Administración tributaria sobre el cambio de domicilio para recibir notificaciones, esto debido a que la empresa cambio su domicilio de las oficinas centrales de forma permanente de la Ciudad de Santa Ana, a San Salvador el día 20 de enero de 2017.
- 2- Se omitió la presentación de la declaración de IVA y pago a cuenta del mes de enero de 2018, esto debido a fallas del sistema contable que fueron detectadas el día 29 del referido mes haciendo imposible presentar dichas declaraciones ya que no se contaba con la información real, esta se obtuvo el 9 de mayo, pero a la fecha no se han realizado la presentación de las mismas. El impuesto por pagar determinado en la declaración de IVA asciende a \$23,540 y de pago a cuenta el impuesto es de \$10,225.
- 3- No se realizó el nombramiento del auditor fiscal dentro del plazo legal establecido, en junta general de accionistas celebrada el día 5 de marzo de 2018, se aprobó como auditor fiscal al Lic. Marcos Andrés Jurado, su nombramiento fue presentado a la Dirección General de Impuestos Internos en día 20 del mismo mes y año.

- 4- No se informó del extravió de los CCF 00501, 00675, 00703 y 00725 esto durante el mes de enero.

Información adicional:

En fecha 22 de mayo la entidad se dispuso a subsanar las observaciones hechas por los auditores fiscales encontrando las siguientes situaciones:

1. Por solventar de forma voluntaria los incumplimientos cometidos, no informar cambio de domicilio para recibir notificaciones, omitir presentación de declaración de IVA y pago a cuenta y no haber realizado el nombramiento del auditor fiscal dentro del plazo legal establecido, la empresa recibe una atenuante por cada multa del 75%.
2. En el momento de solventar el extravió de los comprobantes de crédito fiscal fue aplicado un recargo del 50%, debido a que en junio del año 2017 ya se había presentado una situación similar y por tal motivo la administración tributaria lo catalogo como una reiteración.
3. Considerando que los asientos contables correspondientes a las provisiones de IVA y pago a cuenta ha sido efectuados.

Se pide:

1. Determinar el total a pagar por los incumplimientos cometidos.
2. Realizar los registros contables.

- **DESARROLLO**

La empresa ARS presento el formulario F-211 para actualizar el cambio de domicilio realizado el día de 20 de enero de 2017, el cual no fue informado dentro de los 5 días que la administración otorga de acuerdo al artículo 90 inc. 4, para informar tal situación, por tal motivo al presentar la declaración la entidad se le determino una multa tal como se presenta a continuación:

Meses	Salario Mínimo Mensual	Multa Calculada	% Atenuante	Atenuante Determinada	Total a pagar
9	\$ 304.17	\$ 2,737.53	75%	\$ 2,053.15	\$ 684.38

Para el cálculo de la multa la administración toma como base el salario mínimo del sector comercio, y los multiplica por 9 que son los salarios que establece el artículo 237 b) como multa por el incumplimiento de informar el cambio de domicilio. Sin embargo, debido a que la empresa ha decidido de forma voluntaria solventar dicha situación la administración le concede una atenuante del 75%, reduciendo la multa hasta los \$684.38.

Además se presentaron las declaraciones del mes de enero en fecha 22 de mayo, debido a que el plazo ya había vencido para su presentación y se haberse establecido la existencia de omisión en la presentación, la administración determino de acuerdo al artículo 238 a) del Código Tributario la multa correspondiente, sin embargo también amparada al artículo 265 del referido código, concedió una atenuante por que voluntariamente la entidad se presentó a solventar dicha situación, y a la fecha no existía notificación por parte de esta para hacer exigible la deuda. A continuación, se presenta el cálculo:

Declaración	Impuesto dejado de pagar	%	Multa a pagar	% por atenuante	Atenuante	Total a pagar
IVA Enero 2018	\$23,540.00	40%	\$9,416.00	75%	\$7,062.00	\$2,354.00
PAC Enero 2018	\$10,225.00	40%	\$4,090.00	75%	\$3,067.50	\$1,022.50
TOTAL	\$33,765.00		\$13,506.00		\$10,129.50	\$3,376.50

Adicionalmente por el retardo en el pago de la obligación tributaria, la entidad deberá pagar los intereses correspondientes al retraso, tal como se presenta a continuación:

Declaración	Fecha de límite de presentación	Presentación	Días	Meses aproxi. según ley	Tasa de interés mensual	Impuesto dejado de pagar	Intereses por mora
IVA enero	16/01/2018	22/05/2018	126	5	0.873%	\$ 21,000.00	\$ 916.13
PG enero	16/01/2018	22/05/2018	126	5	0.873%	\$ 24,000.00	\$ 1,047.00
TOTAL							\$ 1,963.13

No se presentó dentro del plazo de 10 días hábiles, establecido en el artículo 131 del Código tributario, el nombramiento del auditor fiscal, por tal motivo la administración determino una multa de acuerdo al artículo 249 b), de un 1% del patrimonio menos el superávit por revolución, para tal efecto se utilizó los datos contenidos en los estados financiero del año inmediato anterior, además por solventar de forma voluntaria la administración tributaria concedió una atenuante, determinándose el saldo a pagar siguiente:

Patrimonio	%	Multa Calculada	% Atenuante	Atenuante Determinada	Total a pagado
\$ 1,256,300.00	1%	\$ 12,563.00	75%	\$ 9,422.25	\$ 3,140.75

Durante el mes de enero se extraviaron 4 comprobantes de crédito fiscal, los cuales no habían sido informados a la fecha, por tal motivo al declarar se estableció una multa de \$6.86 por cada documento extraviado esto en atención al artículo 244 c) del Código Tributario, una situación similar se había presentado en el mes de junio 2017 por tal motivo

la administración tributaria determino que existe una reiteración a raíz de esto basándose en el artículo 262 del referido código, aplica una agravante por tal hecho, estableciéndose un total a pagar que se presenta a continuación:

Documentos Extraviados	Multa Calculada	% Reiteración	Agravante Determinada	Total a pagar
CCF 00501	\$ 6.86	50%	\$ 3.43	\$ 10.29
CCF 00675	\$ 6.86	50%	\$ 3.43	\$ 10.29
CCF 00703	\$ 6.86	50%	\$ 3.43	\$ 10.29
CCF 00725	\$ 6.86	50%	\$ 3.43	\$ 10.29
TOTAL	\$ 27.44		\$ 13.72	\$ 41.16

Después de establecer todos los incumplimientos se procede a sumar cada uno de ellos para determinar el total que la empresa ARS, deberá cancelar al Ministerio de Hacienda:

INCUMPLIMIENTO	Impuesto determ.	Multa	Intereses	Atenuante	Agravante	Total a pagar
No informa cambio de domicilio Omitir presentación de Declaración de IVA Y Pago a Cuenta		\$ 2,737.53		\$2,053.15		\$ 684.38
No informar nombramiento de auditor fiscal en el plazo	\$33,765.00	\$13,506.00	\$1,963.50	\$10,129.50		\$ 39,104.63
No informar del extravió de CCF		\$ 27.44			\$ 13.72	\$ 41.16
TOTAL	\$33,765.00	\$28,833.97	\$1,963.50	\$21,604.90	\$ 13.72	\$ 42,970.92

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Base técnica

Posterior a la determinación de las obligaciones tributarias de la empresa e inmediata cancelación se procede a realizar el registro contable liquidándose la provisión realizada por los impuestos por pagar del mes de enero correspondientes a IVA y pago a

cuenta, además de las multas causadas por los incumplimientos cometidos, tal como se presenta a continuación:

Registros contables

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 33,765.00	
IVA por pagar	\$ 23,540.00		
Pago a cuenta	\$ 10,225.00		
Gastos de administración		\$ 9,206.29	
Multas	\$ 7,242.79		
Intereses	\$ 1,963.50		
Efectivo y equivalentes de efectivo			\$ 42,578.29
Bancos	\$ 42,578.29		

c/ Registro por el pago de impuesto, multas e intereses por los periodos de mayo 2018.

B) *Ley de Impuesto sobre la Renta*

1. Recalculo de renta

- **PLANTEAMIENTO**

El contador general de ARS, S.A. de C.V., el día 31 de diciembre de 2018 realiza el siguiente recalculo de renta al empleado Arnoldo Mejía que ha devengado los siguientes valores en concepto de salario tomados de las planillas de salario mensual correspondiente al Año 2018.

MES	SALARIO	IMPUESTO RETENIDO	RENTA GRAVADA
Enero	\$ 500.00	\$ -	\$ 448.75
Febrero	\$ 500.00	\$ -	\$ 448.75
Marzo	\$ 500.00	\$ -	\$ 448.75
Abril	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Mayo	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Junio	\$ 600.00	RECALCULO	\$ 538.50
Julio	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Agosto	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Septiembre	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Octubre	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Noviembre	\$ 600.00	\$ 24.32	\$ 538.50
Diciembre	\$ 1,200.00	RECALCULO	\$ 1,083.00

El recalcu se desarrolla de la siguiente manera:

- **DESARROLLO**

a) Recalcu a junio aplicando tabla establecida en Decreto N° 95

Renta gravada acumulada	\$ 2,961.75			
(-) Exceso de:	\$ 2,832.00			
Sub total	\$ 129.75			
(*) Porcentaje	10%	= \$ 12.98		
(+) Cuota fija	\$ 106.20	ISR Retenido		A Pagar
Total	\$ 119.18	\$ 48.64	\$	70.54

MES	RENTA GR.	IMPUESTO	RENTA GR. AC	IMPUESTO AC.
Enero	\$ 448.75	\$ -	\$ 448.75	\$ -
Febrero	\$ 448.75	\$ -	\$ 897.50	\$ -
Marzo	\$ 448.75	\$ -	\$ 1,346.25	\$ -
Abril	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 1,884.75	\$ 24.32
Mayo	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 2,423.25	\$ 48.64
Junio	\$ 538.50	\$ 70.54	\$ 2,961.75	\$ 119.18

Para hacer el recalcu al mes de junio se debe sumar las rentas acumuladas del empleado con dependencia laboral, luego de eso se busca el valor en el tramo que corresponda de la tabla presentada en el Decreto N°95, se hace el procedimiento que se encuentra en el tramo de la tabla, resultando el impuesto que se debe pagar durante el periodo de los primeros seis meses del año. A este valor se le debe restar el impuesto

acumulado al mes de mayo, la diferencia es el impuesto que se tendrá que pagar por el periodo de junio.

	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 691.50	
Remuneraciones	\$ 600.00		
ISSS Patronal	\$ 45.00		
AFP Patronal	\$ 46.50		
Efectivo y equivalentes de efectivo			\$ 467.96
Bancos	\$ 467.96		
Retenciones			\$ 132.04
Impuesta sobre la Renta	\$ 70.54		
ISSS	\$ 18.00		
AFP	\$ 43.50		
Cuentas por pagar			\$ 91.50
Cotizaciones Patronales	\$ 91.50		

c/ Registro por el pago de salario de empleado Arnoldo Mejía, junio

b) Recalculo a diciembre aplicando tabla establecida en Decreto N° 95

Renta gravada acumulada	\$ 6,737.25			
(-) exceso de:	\$ 5,664.00			
sub total	\$ 1,073.25			
(*) Porcentaje	10%	= \$ 107.33		
(+) Cuota fija	\$ 212.12		ISR Retenido	A Pagar
Total ISR	\$ 319.45	\$ 274.60	\$	44.85

MES	RENDA GR.	IMPUESTO	RENDA GR. AC	IMPUESTO AC.
Enero	\$ 448.75	\$ -	\$ 448.75	\$ -
Febrero	\$ 448.75	\$ -	\$ 897.50	\$ -
Marzo	\$ 448.75	\$ -	\$ 1,346.25	\$ -
Abril	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 1,884.75	\$ 24.32
Mayo	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 2,423.25	\$ 48.64
Junio	\$ 538.50	\$ 70.54	\$ 2,961.75	\$ 119.18
Julio	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 3,500.25	\$ 143.50
Agosto	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 4,038.75	\$ 167.82
Septiembre	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 4,577.25	\$ 192.14
Octubre	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 5,115.75	\$ 216.46
Noviembre	\$ 538.50	\$ 24.32	\$ 5,654.25	\$ 240.78
Diciembre	\$ 1,083.00	\$ 44.85	\$ 6,737.25	\$ 285.63

Para hacer el recalcu al mes de diciembre se debe sumar las rentas acumuladas del empleado con dependencia laboral, luego de eso se busca el valor en el tramo que corresponda de la tabla presentada en el Decreto N°95, se hace el procedimiento que se encuentra en el tramo de la tabla, resultando el impuesto que se debe pagar durante todo el año. A este valor se le debe restar el impuesto acumulado al mes de noviembre, la diferencia es el impuesto que se tendrá que pagar por el periodo de diciembre. Si el empleado cambia de patrono durante el año, le deberá informar cuanto fueron los ingresos obtenidos en su anterior trabajo, para hacer el respectivo recalcu.

Si el empleado cambia de patrono durante el año, le deberá informar cuanto fueron los ingresos obtenidos en su anterior trabajo, para hacer el respectivo recalcu.

Conclusión

El recalcu de Renta se aplica a todo trabajador asalariado con el fin de que pague durante el periodo el Impuesto sobre la Renta, para que cuando presente su declaración de Renta no le corresponda pagar bastante en concepto de impuesto y el estado asegure la recaudación de fondos.

Base técnica

El párrafo 21.4 de las NIIF para las Pymes, establece que se debe reconocer un pasivo por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de ISR.

La provisión se reconocerá como un pasivo en el estado de situación financiera, y el mismo importe de la provisión se reconocerá como un gasto, según el párrafo 21.5.

2. Proporcionalidad del gasto

• PLANTEAMIENTO

El 01 de enero del año 2017 la empresa ARS, S.A. de C.V. obtuvo a través del Banco El Conservador, S.A. un crédito por \$160,000.00 con un plazo de 18 meses y una tasa del 9.5% anual. De dicho crédito la empresa ARS, S.A. de C.V., otorgó un préstamo de \$90,000.00 al 1.00% de interés a la sociedad GDP, S.A. de C.V. por ser sociedad relacionada; los \$ 70,000.00 restantes fueron utilizados en la fuente generadora de ingresos.

DATOS GENERALES

La tabla de amortización del crédito otorgado por el Banco a la sociedad ARS, S.A. de C.V. es la siguiente:

Tabla de amortización por el crédito recibido del Banco El Conservador, S.A.

N°	Cuota	Intereses	Pago a capital	Saldo
				\$ 160,000.00
1	\$ 9,572.34	\$ 1,266.67	\$ 8,305.67	\$ 151,694.33
2	\$ 9,572.34	\$ 1,200.91	\$ 8,371.43	\$ 143,322.90
3	\$ 9,572.34	\$ 1,134.64	\$ 8,437.70	\$ 134,885.20
4	\$ 9,572.34	\$ 1,067.84	\$ 8,504.50	\$ 126,380.71
5	\$ 9,572.34	\$ 1,000.51	\$ 8,571.82	\$ 117,808.88
6	\$ 9,572.34	\$ 932.65	\$ 8,639.68	\$ 109,169.20
7	\$ 9,572.34	\$ 864.26	\$ 8,708.08	\$ 100,461.11
8	\$ 9,572.34	\$ 795.32	\$ 8,777.02	\$ 91,684.09
9	\$ 9,572.34	\$ 725.83	\$ 8,846.51	\$ 82,837.59
10	\$ 9,572.34	\$ 655.80	\$ 8,916.54	\$ 73,921.05
11	\$ 9,572.34	\$ 585.21	\$ 8,987.13	\$ 64,933.92
12	\$ 9,572.34	\$ 514.06	\$ 9,058.28	\$ 55,875.64
13	\$ 9,572.34	\$ 442.35	\$ 9,129.99	\$ 46,745.65
14	\$ 9,572.34	\$ 370.07	\$ 9,202.27	\$ 37,543.38
15	\$ 9,572.34	\$ 297.22	\$ 9,275.12	\$ 28,268.26
16	\$ 9,572.34	\$ 223.79	\$ 9,348.55	\$ 18,919.71
17	\$ 9,572.34	\$ 149.78	\$ 9,422.56	\$ 9,497.15
18	\$ 9,572.34	\$ 75.19	\$ 9,497.15	-\$ 0.00
Totales		\$ 12,302.09	\$ 160,000.00	

- **DESARROLLO**

Determinar los intereses pagados al banco durante el año 2017.

Detalle de intereses pagados al Banco El Conservador, S.A. durante el año 2017:

N°	Cuota	Intereses	Pago a capital	Saldo
				\$ 160,000.00
1	\$ 9,572.34	\$ 1,266.67	\$ 8,305.67	\$ 151,694.33
2	\$ 9,572.34	\$ 1,200.91	\$ 8,371.43	\$ 143,322.90
3	\$ 9,572.34	\$ 1,134.64	\$ 8,437.70	\$ 134,885.20
4	\$ 9,572.34	\$ 1,067.84	\$ 8,504.50	\$ 126,380.71
5	\$ 9,572.34	\$ 1,000.51	\$ 8,571.82	\$ 117,808.88
6	\$ 9,572.34	\$ 932.65	\$ 8,639.68	\$ 109,169.20
7	\$ 9,572.34	\$ 864.26	\$ 8,708.08	\$ 100,461.11
8	\$ 9,572.34	\$ 795.32	\$ 8,777.02	\$ 91,684.09
9	\$ 9,572.34	\$ 725.83	\$ 8,846.51	\$ 82,837.59
10	\$ 9,572.34	\$ 655.80	\$ 8,916.54	\$ 73,921.05
11	\$ 9,572.34	\$ 585.21	\$ 8,987.13	\$ 64,933.92
12	\$ 9,572.34	\$ 514.06	\$ 9,058.28	\$ 55,875.64
Totales		\$ 10,743.70	\$ 104,124.36	

Al final del año 2017 la sociedad ARS, S.A. de C.V., pagó \$10,743.70 en concepto de intereses al Banco El Conservador, S.A.; según el Artículo 29.- 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los intereses pagados o incurridos por cantidades tomadas en préstamo, deberán deducirse en proporción al plazo convenido en el contrato de dicho financiamiento.

Determinar la proporción de intereses no deducibles por préstamo otorgado a terceros.

Para efectos de deducibilidad de los gastos se toma en cuenta que la entidad dio en préstamo \$90,000.00 a la sociedad GDP, S.A. de C.V. con una tasa del 1.00% de interés, por lo tanto, con el propósito de calcular los intereses que la entidad no debe deducirse se elabora la tabla de amortización de dicho préstamo con tasa del 8.5% anual, ya que a la tasa

de interés del financiamiento fuente se resta la tasa de interés más baja que se haya convenido en el o los financiamientos otorgados.

Tabla de amortización por los intereses no percibidos en los financiamientos otorgados para el año 2017.

$$A = VP * \left[\frac{i * (1 + i)^n}{(1 + i)^n - 1} \right]$$

Dónde: A = Anualidad
 VP = Valor presente
 I = Interés mensual
 n = períodos

$$A = \$ 90,000.00 * \left[\frac{0.7083\% * (1 + 0.7083\%)^{18}}{(1 + 0.7083\%)^{18} - 1} \right]$$

$$A = \$ 5,343.19$$

N°	Cuota	Intereses	Pago a capital	Saldo
				\$ 90,000.00
1	\$ 5,343.19	\$ 637.50	\$ 4,705.69	\$ 85,294.31
2	\$ 5,343.19	\$ 604.17	\$ 4,739.02	\$ 80,555.30
3	\$ 5,343.19	\$ 570.60	\$ 4,772.59	\$ 75,782.71
4	\$ 5,343.19	\$ 536.79	\$ 4,806.39	\$ 70,976.32
5	\$ 5,343.19	\$ 502.75	\$ 4,840.44	\$ 66,135.89
6	\$ 5,343.19	\$ 468.46	\$ 4,874.72	\$ 61,261.16
7	\$ 5,343.19	\$ 433.93	\$ 4,909.25	\$ 56,351.91
8	\$ 5,343.19	\$ 399.16	\$ 4,944.03	\$ 51,407.88
9	\$ 5,343.19	\$ 364.14	\$ 4,979.05	\$ 46,428.84
10	\$ 5,343.19	\$ 328.87	\$ 5,014.31	\$ 41,414.52
11	\$ 5,343.19	\$ 293.35	\$ 5,049.83	\$ 36,364.69
12	\$ 5,343.19	\$ 257.58	\$ 5,085.60	\$ 31,279.09
Totales		\$ 5,397.31	\$ 58,720.91	

Los intereses que se han pagado por el financiamiento adquirido del Banco son \$10,743.70, pero tomando en cuenta que de dicho préstamo hay \$5,397.31 que representan

intereses generados por el monto dado en préstamo a terceros, estos son no deducibles para efectos de impuesto sobre la renta, ya que no fueron invertidos en la fuente generadora de ingresos, según el artículo 29.- 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Conclusión

Por lo tanto, para efectos del cálculo de impuesto a pagar proporcional, se toma como supuesto que la empresa ARS, S.A. de C.V., obtuvo ingresos gravados durante el ejercicio del 2017 por \$ 165,560.00 se obtiene lo siguiente:

Fiscalmente:

Ingresos gravados:	\$165,560.00
(-) Gastos deducibles:	\$ 10,743.70
Intereses	<u>\$10,743.70</u>
(+) Gastos no deducibles	\$ 5,397.31
Intereses	<u>\$ 5,397.31</u>
= Base imponible	\$160,213.61
30% ISR	\$ 48,064.08

Contablemente:

Ingresos gravados:	\$165,560.00
(-) Gastos deducibles:	\$ 10,743.70
Intereses	<u>\$10,743.70</u>
= Base imponible	\$154,816.30
30% ISR	\$ 46,444.89

Base técnica

Según la NIIF para las Pymes, en el párrafo 21.4, se debe reconocer un pasivo en el estado de situación financiera, y el importe de la provisión se reconocerá como un gasto, según el párrafo 21.5.

Se aplica los criterios de la sección 29.7 si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo, en base a esto la proporción no deducible no se contabiliza como impuesto diferido.

3. Impuesto diferido (Depreciación)

• PLANTEAMIENTO

El día 02/01/2015, la empresa ARS, S.A. de C.V. adquiere dos impresores multifuncionales por un valor de \$4,800.00 más IVA, y se pagó \$600.00 más IVA por transporte de los impresores. Los impresores serán utilizados en el departamento de contabilidad y el departamento de informática; la política financiera de depreciación establecida en la entidad es de 25% anual para mobiliario y equipo de oficina, debido a que ese tipo de bienes se estima que tiene una vida útil de 4 años y así disminuir los gastos en el período.

Con el objetivo de pagar menos impuesto en el presente período la gerencia financiera decide aplicar el porcentaje máximo de 50% establecido en el Art. 30 de LISR para depreciar cada impresor.

- **DATOS GENERALES**

Fecha de adquisición:	02/01/2015
Valor de los bienes:	\$4,800.00 c/u más IVA
Porcentaje de depreciación contable:	25%
Porcentaje de depreciación fiscal:	50%

- **DESARROLLO**

El desarrollo del presente caso de aplicación se hace de la siguiente manera:

a) Registro contable de la compra

Cálculo del costo	Importe	IVA	Monto a pagar
Costo de adquisición	\$ 4,800.00	\$ 624.00	\$ 5,424.00
Pago de transporte	\$ 600.00	\$ 78.00	\$ 678.00
Costo total de la equipo	\$ 5,400.00	\$ 702.00	\$ 6,102.00

	Parcial	Debe	Haber
Propiedad, Planta y Equipo		\$ 5,400.00	
Mobiliario y equipo de oficina	\$ 5,400.00		
IVA-Crédito Fiscal		\$ 702.00	
IVA-Crédito Fiscal	\$ 702.00		
Efectivo y Equivalentes			\$ 6,102.00
Bancos	\$ 6,102.00		

c/ Registro por compra de maquinaria

b) Registro contable de la depreciación

CUADRO DE DEPRECIACIÓN

	Gasto por depreciación	Depreciación Acumulada	Importe en libros
02/01/2015			\$ 5,400.00
31/12/2015	\$ 1,350.00	\$ 1,350.00	\$ 4,050.00
31/12/2016	\$ 1,350.00	\$ 2,700.00	\$ 2,700.00
31/12/2017	\$ 1,350.00	\$ 4,050.00	\$ 1,350.00
31/12/2018	\$ 1,350.00	\$ 5,400.00	\$ -

	Parcial	Debe	Haber
Gasto por Depreciación		\$ 1,350.00	
Depreciación Mobiliario y equipo de oficina	\$ 1,350.00		
Depreciación Acumulada			\$ 1,350.00
Depreciación Mobiliario y equipo de oficina	\$ 1,350.00		

c/ Registro por depreciación del año 2014

	Parcial	Debe	Haber
Gasto por Depreciación		\$ 1,350.00	
Depreciación Mobiliario y equipo de oficina	\$ 1,350.00		
Depreciación Acumulada			\$ 1,350.00
Depreciación Mobiliario y equipo de oficina	\$ 1,350.00		

c/ Registro por depreciación del año 2015

c) Cálculo del impuesto diferido

CUADRO DE DEPRECIACIÓN FISCAL

Año	Gasto por depreciación	Depreciación Acumulada	Importe en libros
02/01/2015			\$ 5,400.00
31/12/2015	\$ 2,700.00	\$ 2,700.00	\$ 2,700.00
31/12/2016	\$ 2,700.00	\$ 5,400.00	\$ -

Cuenta	Base contable	Base fiscal	Diferencia	Tipo de diferencia	Tasa	Pasivo por impuesto diferido	Ajuste
Propiedad, planta y equipo	\$ 5,400.00	\$ 5,400.00					
Depreciacion anual	\$ 1,350.00	\$ 2,700.00					
Importe en libros total al 31/12/2014	\$ 4,050.00	\$ 2,700.00	\$ (1,350.00)	Imponible	30%	\$ (405.00)	
Importe en libros de propiedad, planta y equipo	\$ 4,050.00	\$ 2,700.00					
Depreciacion anual	\$ 1,350.00	\$ 2,700.00					
Importe en libros total al 31/12/2015	\$ 2,700.00	\$ -	\$ (2,700.00)	Imponible	30%	\$ (810.00)	\$ (405.00)
Importe en libros de propiedad, planta y equipo	\$ 2,700.00	\$ -					
Depreciacion anual	\$ 1,350.00						
Importe en libros total al 31/12/2016	\$ 1,350.00	\$ -	\$ (1,350.00)	Imponible	30%	\$ (405.00)	\$ 405.00
Importe en libros de propiedad, planta y equipo	\$ 1,350.00	\$ -					
Depreciacion anual	\$ 1,350.00						
Importe en libros total al 31/12/2017	\$ -	\$ -	\$ -	Imponible	30%	\$ -	\$ 405.00

d) Registro contable del impuesto diferido

Fecha 31/12/2015	Parcial	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido		\$ 405.00	
Pasivo por impuesto diferido			\$ 405.00

c/ Por registro de pasivo por impuesto diferido debido a depreciacion de dos impresoras

Fecha 31/12/2016	Parcial	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido		\$ 405.00	
Pasivo por impuesto diferido			\$ 405.00

c/Por registro de pasivo por impuesto diferido debido a depreciacion de dos impresoras

Fecha 31/12/2017	Parcial	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido		\$ 405.00	
Gasto por impuesto diferido			\$ 405.00

c/Por registro de reversion pasivo por impuesto diferido debido a depreciacion de dos impresoras

Fecha 31/12/2018	Parcial	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido		\$ 405.00	
Gasto por impuesto diferido			\$ 405.00

c/Por registro de reversion pasivo por impuesto diferido debido a depreciacion de dos impresoras

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Conclusión

La depreciación fiscalmente se hace en dos años y la depreciación contable se hace en cuatro años, la base fiscal es mayor que la base contable debido a esto surge una base imponible, lo cual crea un pasivo por impuesto diferido. Contablemente se presenta un gasto menor que al fiscal, esto hace que la entidad pague menos impuesto durante los primeros dos años. En los siguientes dos años se hace la reversión del pasivo por impuesto diferido, debido a que contablemente se hace la depreciación total del bien.

Base Técnica

Cumpliendo con el principio de reconocimiento general establecido en la sección 29.7 de la NIIF para Pymes, genera un pasivo debido a que espera cancelar el impuesto diferido a través de la depreciación durante los 4 años financiero, aplicando la sección 17.15.

4. Ganancia de capital por operaciones sobre bienes muebles

- **PLANTEAMIENTO**

ARS, S.A. de C.V el día 4 de enero de 2015 adquirió un Montacargas Marca Toyota 2014, motor 2,500cc, capacidad de 1.5 toneladas, para formar parte de su equipo de reparto, por un precio de \$18,900.00 conforme a cotización del proveedor Grupo Pesado, S.A. de C.V., pagando transporte y seguro por valor de \$190.00 y \$980.00 respectivamente. La máquina ha sido depreciada bajo el método de línea recta aplicando el porcentaje establecido en la legislación salvadoreña.

Posteriormente, por imperfecciones en el motor, el 29 de diciembre de 2018, decide venderlo al Sr. Gerardo Muñoz, por un precio de \$6,590.00, recibiendo el pago en efectivo. Para tal efecto contrata al Lic. Marcos Solís, para que le elabore la compraventa de dicha maquina pagando por dicho servicio \$ 80.00.

- **DATOS GENERALES**

Fecha de adquisición: 04/01/2015

Valor de adquisición: \$18,900.00

Transporte: \$190.00

Seguro: \$980.00

Fecha de venta: 29/12/2018

Precio de venta: \$6,590.00

Otros gastos: \$80.00

- **DESARROLLO**

- a) Aplicando la sección 17 de las NIIF para PYMES, se realiza el cálculo del valor de adquisición del bien.

Precio	\$	18,900.00
Transporte	\$	190.00
Seguro	\$	980.00
Valor de adquisición	\$	20,070.00

- b) Se determina la depreciación del bien a la fecha de venta, aplicando el Art. 30 núm. 3 de LISR, el cual menciona que las maquinas se deprecian a un porcentaje máximo del 20%.

Año	Dep Anual	Dep Acumulada
2015	\$ 4,014.00	\$ 4,014.00
2016	\$ 4,014.00	\$ 8,028.00
2017	\$ 4,014.00	\$ 12,042.00
2018	\$ 4,014.00	\$ 16,056.00
2019	\$ 4,014.00	

c) Se aplica el Art. 14 Núm. 1, para determinar la ganancia de capital, por la venta que no es habitual (Art. 15 de RLISR) en el sujeto pasivo.

Valor de adquisición	\$	20,070.00
Depreciación Acumulada	\$	<u>16,056.00</u>
Costo básico o valor en libros	\$	4,014.00
Valor de la transacción	\$	6,590.00
Costo básico o valor en libros	\$	4,014.00
Gastos: Honorarios	\$	<u>80.00</u>
Ganancia de capital	\$	2,496.00

Impuesto sobre la Renta = 10% X \$ 2,496.00 = \$ **249.60** Al existir ganancia de capital se genera el impuesto sobre la renta.

d) Registro contable de la ganancia de capital

	Parcial	Debe	Haber
Efectivo y Equivalentes		\$ 6,590.00	
Caja General	\$ 6,590.00		
Depreciación Acumulada		\$ 16,056.00	
Depreciación Mobiliario y equipo de oficina	\$ 16,056.00		
Propiedad, Planta y Equipo			\$ 20,150.00
Maquinaria	\$ 20,150.00		
Ingresos de no operación			\$ 2,496.00
Ganancia en venta de activo	\$ 2,496.00		

c/ Registro por ganancia en venta de montacargas

• IMPLICACIONES CONTABLES

Conclusión

La tasa de ISR es del 10% de la ganancia de capital, dicho impuesto se presenta en la declaración de impuesto sobre la renta, anexando el cálculo en el formulario F944. Se hace el

cálculo de las pérdidas y ganancias de capital, para poder determinar si hay que pagar impuesto o no. Si resultara pérdida de capital en el año, se puede utilizar durante los 5 años siguientes contra futuras ganancias de capital aplicando el Art. 14 de LISR.

Puede resultar una pérdida de capital en la cual no se debe calcular impuesto sobre la renta, dicha pérdida se puede deducirse contra ganancias de capital en un periodo de 5 años.

Base técnica

El párrafo 21.4 de las NIIF para las Pymes, establece que se debe reconocer un pasivo, por los impuestos que la entidad debe pagar en concepto de ISR.

La medición posterior se debe realizar cargando el pasivo según el párrafo 21.10, generando un desembolso, este desembolso constituye actividad de operación según el párrafo 7.4. Literal e).

Se aplica la sección 17.27 al 17.30 de la NIIF para Pymes por la disminución en la propiedad planta y equipo al hacer la venta.

5. Pérdida de capital por operaciones sobre bienes inmuebles

• PLANTEAMIENTO

El 30/06/2018 La empresa ARS, S.A. de C.V. compro un edificio 5 pisos a un precio de \$ 400,000.00 para trasladar sus oficinas a una zona más transitada por personas y pago \$ 2,000.00 por honorarios de Notario. Debido a que hubo un terremoto el edificio quedo con ciertas fallas, por lo tanto, no se hizo el traslado de las oficinas. El 3/07/2019 la junta directiva acordó vender el edificio a un valor de \$ 350,000.00. La depreciación se realiza aplicando el máximo porcentaje anual establecido en la ley.

- **DATOS GENERALES**

Fecha de adquisición:	30/06/2018
Precio de compra:	\$400,000.00
Gastos notariales:	\$2,000.00
Fecha de venta:	03/07/2019
Precio de venta:	\$350,000.00

- **DESARROLLO**

Para la venta del edificio se incurrió en pago de honorarios por limpieza de \$1,500.00.

- a) Aplicando la sección 17 de las NIIF para PYMES, se realiza el cálculo del valor de adquisición del bien.

Precio	\$	400,000.00
Honorarios de Notario	\$	2,000.00
Valor de adquisición	\$	402,000.00

- b) Se determina la depreciación del bien a la fecha de venta, aplicando el Art. 30 núm. 3 de LISR, el cual menciona que los edificios se deprecian a un porcentaje máximo del 5%.

Año	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	
31/12/2018	\$ 10,050.00	\$ 10,050.00	Medio año
30/06/2019	\$ 10,050.00	\$ 20,100.00	Medio año

- c) Se aplica el Art. 14 Núm. 1, para determinar la ganancia de capital, por la venta que no es habitual (Art. 15 de RLISR) en el sujeto pasivo, se aplica el Art. 17 de RLISR.

Valor de adquisición	\$	402,000.00
Depreciación Acumulada	\$	20,100.00
Costo básico o valor en libros	\$	381,900.00

Valor de la transacción	\$	350,000.00
Costo básico o valor en libros	\$	381,900.00
Honorarios por limpieza	\$	1,500.00
Perdida de capital	\$	(33,400.00)

d) Registro contable de la Perdida de Capital.

	Parcial	Debe	Haber
Efectivo y Equivalentes		\$ 350,000.00	
Caja General	\$ 350,000.00		
Depreciación Acumulada		\$ 20,100.00	
Depreciación Mobiliario y equipo de oficina	\$ 20,100.00		
Gastos de no operación		\$ 33,400.00	
Pérdida en venta de activo	\$ 33,400.00		
Propiedad, Planta y Equipo			\$ 403,500.00
Maquinaria	\$ 403,500.00		
Gastos por venta de activos	\$ 1,500.00		

c/ Registro por perdida en venta de edificio

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Conclusión

Según el Art. 29-A núm. 10 de LISR, cuando las pérdidas provenientes de actos u Operaciones efectuadas entre sujetos relacionados, o con personas o Entidades residentes o domiciliadas en países, estados o territorios con regímenes fiscales, no serán deducible la perdida fiscal. Puede resultar ganancia de capital a la cual se le deberá aplicar una tasa de impuesto sobre la renta del 10%.

Base técnica

El párrafo 2.26 de las NIIF para las Pymes, reconoce las perdidas como gastos por ser mayor las deducciones que el precio de venta.

Se aplica la sección 17.27 al 17.30 por la disminución en la propiedad planta y equipo al hacer la venta.

C) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

**1. Deducción del crédito fiscal en operaciones gravadas, exentas y no sujetas
(Cuadro de proporcionalidad)**

• **PLANTEAMIENTO**

La sociedad ARS, S.A. de C.V., se dedica a la compra y venta de libros y artículos de oficina y durante el año 2018 lleva a cabo las operaciones de compra y ventas gravadas, exentas y no sujetas. La tasa de IVA para las operaciones gravadas es del 13%.

La entidad está obligada a elaborar cuadro de proporcionalidad ya que sus operaciones son en parte gravadas, exentas y no sujetas, según lo estipula el Art. 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, para lo cual presenta libros de compra y venta a contribuyentes y consumidor final de enero a diciembre del año 2018.

• **DATOS GENERALES**

De los libros presentados por la sociedad ARS, S.A. de C.V., se obtiene la siguiente información:

ARS, S.A. de C.V.

Detalle de compras, crédito fiscal y ventas gravadas y exentas del año 2018

Período	Compras	IVA Crédito fiscal	Ventas Gravadas	IVA Debito Fiscal	Ventas Exentas
Enero	\$ 224,744.00	\$ 29,216.72	\$ 309,901.00	\$ 40,287.13	\$ 34,567.00
Febrero	\$ 123,032.00	\$ 15,994.16	\$ 290,998.00	\$ 37,829.74	\$ 7,853.00
Marzo	\$ 78,900.00	\$ 10,257.00	\$ 109,092.00	\$ 14,181.96	\$ 35,892.00
Abril	\$ 200,183.00	\$ 26,023.79	\$ 298,890.00	\$ 38,855.70	\$ 40,222.00
Mayo	\$ 309,881.00	\$ 40,284.53	\$ 340,990.07	\$ 44,328.71	\$ 20,394.00
Junio	\$ 109,830.00	\$ 14,277.90	\$ 200,901.00	\$ 26,117.13	\$ 12,939.00
Julio	\$ 208,100.00	\$ 27,053.00	\$ 103,290.00	\$ 13,427.70	\$ 153,251.28
Agosto	\$ 213,789.00	\$ 27,792.57	\$ 340,789.00	\$ 44,302.57	\$ 66,962.32
Septiembre	\$ 213,440.00	\$ 27,747.20	\$ 179,000.00	\$ 23,270.00	\$ 72,616.85
Octubre	\$ 213,422.00	\$ 27,744.86	\$ 197,078.00	\$ 25,620.14	\$ 28,384.00
Noviembre	\$ 147,098.00	\$ 19,122.74	\$ 201,183.00	\$ 26,153.79	\$ 3,111.00
Diciembre	\$ 347,907.00	\$ 45,227.91	\$ 490,908.00	\$ 63,818.04	\$ 13,939.00
Enero	\$ 402,321.00	\$ 52,301.73	\$ 499,409.00	\$ 64,923.17	\$ 138,922.00

- **DESARROLLO**

Determinar factor para calcular IVA crédito fiscal gravado.

Para cada mes se obtiene un factor que resultará de dividir las ventas gravadas entre el total de ventas (gravadas, exentas y o no sujetas) del mismo período tributario mensual, las ventas gravadas y las ventas totales deberán acumularse con los meses anteriores hasta el mes de diciembre.

Determinar crédito fiscal proporcional a ventas gravadas.

El factor obtenido aplicando el paso anterior, se multiplica por el IVA crédito fiscal de las compras gravadas para el período tributario mensual en que se lleva a cabo el cálculo.

Determinación del impuesto a pagar o remanente

Se confronta el crédito fiscal proporcional obtenido, contra el débito fiscal de las ventas gravadas. Si el monto del IVA Debito fiscal resulta mayor al IVA crédito fiscal proporcional, el

resultado es impuesto a pagar, por el contrario, si el IVA crédito fiscal proporcional es mayor al IVA debito fiscal el resultado es un remanente de IVA.

Determinación del costo o gasto

A la diferencia que resulta de comparar el IVA crédito fiscal de las compras gravadas, contra el crédito fiscal proporcional, constituye costo o gasto según corresponda, en el período tributario en que se efectuó.

Determinación de la proporción de IVA crédito fiscal en los meses posteriores

Para el segundo mes y meses posteriores, el factor de proporción del IVA crédito fiscal, se obtiene el valor acumulado (desde el mes de enero) de las ventas gravadas entre el acumulado de las ventas totales (ventas gravadas más ventas exentas y/o no sujetas desde el mes de enero) y dicho factor, se multiplica por el acumulado del crédito fiscal.

Recalculo de la proporcionalidad

Después de haber aplicado proporcionalidad durante un ejercicio comercial, en el primer mes del ejercicio comercial siguiente se debe llevar a cabo un recalculo, multiplicando el valor acumulado del IVA crédito fiscal de las compras gravadas por el factor acumulado determinado como resultado de dividir el acumulado de las ventas gravadas (enero a diciembre) entre el acumulado de las ventas totales (gravadas, exentas y no sujetas de enero a diciembre).

Al compararse se determina un saldo a favor o un saldo por pagar, como se explica más adelante. Aplicando los pasos anteriores el cuadro de la proporcionalidad de IVA es el siguiente:

Cuadro de proporcionalidad del crédito fiscal 2018

Empresa: ARS, S.A. de C.V.
 NIT 0614-01022018-106-2
 NRC 34932-2

Periodo		Compras		Ventas			Credito fiscal proporcional	Remanente credito fiscal de periodo anterior	Debito fiscal	Iva por pagar (remanente credito fiscal)	Credito fiscal no utilizado
		Compras gravadas	Iva Credito Fiscal	Ventas gravadas	Ventas exentas	Total ventas					
Enero	Valor	\$224,744.00	\$29,216.72	\$309,901.00	\$74,900.00	\$384,801.00	\$23,529.80	\$0.00	\$40,287.13	\$16,757.33	\$5,686.92
	Porcentaje			80.54%							
Febrero	Valor	\$123,032.00	\$15,994.16	\$290,998.00	\$7,853.00	\$298,851.00	\$14,058.14	\$0.00	\$37,829.74	\$23,771.60	\$1,936.02
	Acumulado			\$600,899.00	\$82,753.00	\$683,652.00					
Marzo	Porcentaje	\$78,900.00	\$10,257.00	87.90%			\$8,788.39	\$0.00	\$14,181.96	\$5,393.57	\$1,468.61
	Valor			\$109,092.00	\$35,892.00	\$144,984.00					
Abril	Acumulado	\$200,183.00	\$26,023.79	\$709,991.00	\$118,645.00	\$828,636.00	\$22,483.37	\$0.00	\$38,855.70	\$16,372.33	\$3,540.42
	Porcentaje			\$298,890.00	\$40,222.00	\$339,112.00					
Mayo	Valor	\$309,881.00	\$40,284.53	\$1,008,881.00	\$158,867.00	\$1,167,748.00	\$35,561.95	\$0.00	\$44,328.71	\$8,766.76	\$4,722.58
	Acumulado			\$340,990.07	\$20,394.00	\$361,384.07					
Junio	Porcentaje	\$109,830.00	\$14,277.90	\$1,349,871.07	\$179,261.00	\$1,529,132.07	\$12,703.46	\$0.00	\$26,117.13	\$13,413.67	\$1,574.44
	Valor			\$200,901.00	\$12,939.00	\$213,840.00					
Julio	Acumulado	\$208,100.00	\$27,053.00	\$1,550,772.07	\$192,200.00	\$1,742,972.07	\$22,379.12	\$0.00	\$13,427.70	-\$8,951.42	\$4,673.88
	Porcentaje			\$103,290.00	\$153,251.28	\$256,541.28					
Agosto	Valor	\$213,789.00	\$27,792.57	\$1,654,062.07	\$345,451.28	\$1,999,513.35	\$23,031.14	\$0.00	\$44,302.57	\$21,271.43	\$4,761.43
	Acumulado			\$340,789.00	\$66,962.32	\$407,751.32					
Septiembre	Porcentaje	\$213,440.00	\$27,747.20	\$1,994,851.07	\$412,413.60	\$2,407,264.67	\$22,685.58	\$0.00	\$23,270.00	\$584.42	\$5,061.62
	Valor			\$179,000.00	\$72,616.85	\$251,616.85					
Octubre	Acumulado	\$213,422.00	\$27,744.86	\$2,173,851.07	\$485,030.45	\$2,658,881.52	\$22,689.54	\$0.00	\$25,620.14	\$2,930.60	\$5,055.32
	Porcentaje			\$197,078.00	\$43,222.00	\$240,300.00					
				\$2,370,929.07	\$528,252.45	\$2,899,181.52					
				81.78%							

Cuadro de proporcionalidad del crédito fiscal 2018

Empresa: ARS, S.A. de C.V.
 NIT 0614-01022018-106-2
 NRC 34932-2

Periodo		Compras		Ventas			Credito fiscal proporcional	Remanente credito fiscal de periodo anterior	Debito fiscal	Iva por pagar (remanente credito fiscal)	Credito fiscal no utilizado
		Compras gravadas	Iva Credito Fiscal	Ventas gravadas	Ventas exentas	Total ventas					
Noviembre	Valor	\$147,098.00	\$19,122.74	\$201,183.00	\$3,111.00	\$204,294.00	\$15,848.63	\$0.00	\$26,153.79	\$10,305.16	\$3,274.11
	Acumulado			\$2,572,112.07	\$531,363.45	\$3,103,475.52					
	Porcentaje			82.88%							
Diciembre	Valor	\$347,907.00	\$45,227.91	\$490,908.00	\$89,438.00	\$580,346.00	\$37,606.06	\$0.00	\$63,818.04	\$26,211.98	\$7,621.85
	Acumulado			\$3,063,020.07	\$490,131.45	\$3,683,821.52					
	Porcentaje			83.15%							
				\$310,742.38	\$3,553,928.07	\$4,264,167.52	\$261,365.17				
							\$258,375.75				
							\$2,989.42				
Enero	Valor	\$402,321.00	\$52,301.73	\$499,409.00	\$87,432.00	\$586,841.00	\$44,509.42	\$0.00	\$64,923.17	\$20,413.75	\$7,792.31
	Acumulado			\$0.00	\$0.00	\$0.00					
	Porcentaje			85.10%							

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Registro contable

A continuación, se presenta la contabilización de las operaciones de los últimos tres meses y la provisión de la proporción que se ha deducido de más.

Mes de octubre

1) Registro de la compra.

	Parcial	Debe	Haber
Inventarios		\$ 213,422.00	
IVA-Crédito Fiscal		\$ 27,744.86	
Compras Locales	\$ 27,744.86		
Efectivo y equivalentes			\$ 241,166.86
Bancos	\$ 241,166.86		

c/ Registro por compra de producto

2) Registro de las ventas gravadas y exentas.

	Parcial	Debe	Haber
Efectivo y equivalentes		\$919, 501.81	
Bancos	\$919, 501.81		
Ventas			\$ 893,881.67
Exentas	\$43,222.00		
Gravadas	\$197,078.00		
IVA-Débito Fiscal			\$25,620.14
Ventas	\$25,620.14		

c/ Registro por venta de producto

3) Liquidación de IVA y determinación del impuesto a pagar o remanente.

	Parcial	Debe	Haber
IVA-Débito Fiscal		\$25,620.14	
Ventas	\$25,620.14		
Otros Gastos		\$5,055.32	
Crédito Fiscal IVA relacionado con exención	\$ 2,703.71		
IVA-Crédito Fiscal			\$ 27,744.86
Compras Locales	\$ 27,744.86		
Impuesto por pagar			\$ 2,930.60

c/ Liquidación de impuestos

Mes de noviembre

1) Registro de la compra.

	Parcial	Debe	Haber
Inventarios		\$147,098.00	
IVA-Crédito Fiscal		\$19,122.74	
Compras Locales	\$19,122.74		
Efectivo y equivalentes			\$ 166,220.74
Bancos	\$ 166,220.74		

c/ Registro por compra de producto

2) Registro de las ventas gravadas y exentas.

	Parcial	Debe	Haber
Efectivo y equivalentes		\$ 230,447.79	
Bancos	\$ 230,447.79		
Ventas			\$ 204,294.00
Exentas	\$ 3,111.00		
Gravadas	\$ 201,183.00		
IVA-Débito Fiscal			\$ 26,153.79
Ventas	\$ 26,153.79		

c/ Registro por venta de producto

3) Liquidación de IVA y determinación del impuesto a pagar o remanente.

	Parcial	Debe	Haber
IVA-Débito Fiscal		\$ 26,153.79	
Ventas	\$ 26,153.79		
Otros Gastos		\$ 3,274.11	
Crédito Fiscal IVA relacionado con exención	\$ 3,274.11		
IVA-Crédito Fiscal			\$ 19,122.74
Compras Locales	\$ 19,122.74		
Impuesto por pagar			\$ 10,305.16

c/ Liquidación de impuestos

Mes de diciembre

1) Registro de la compra.

	Parcial	Debe	Haber
Inventarios		\$ 347,907.00	
IVA-Crédito Fiscal		\$ 45,227.91	
Compras Locales	\$ 45,227.91		
Efectivo y equivalentes			\$ 393,134.91
Bancos	\$ 393,134.91		

c/ Registro por compra de producto

2) Registro de las ventas gravadas y exentas.

	Parcial	Debe	Haber
Efectivo y equivalentes		\$ 644,164.04	
Bancos	\$ 644,164.04		
Ventas			\$ 580,346.00
Exentas	\$ 89,438.00		
Gravadas	\$ 490,908.00		
IVA-Débito Fiscal			\$ 63,818.04
Ventas	\$ 63,818.04		

c/ Registro por venta de producto

3) Liquidación de IVA y determinación del impuesto a pagar o remanente.

	Parcial	Debe	Haber
IVA-Débito Fiscal		\$ 63,818.04	
Ventas	\$ 63,818.04		
Otros Gastos		\$ 7,621.85	
Crédito Fiscal IVA relacionado con exención	\$ 7,621.85		
IVA-Crédito Fiscal			\$ 45,227.91
Compras Locales	\$ 45,227.91		
Impuesto por pagar			\$ 26,211.98

c/ Liquidación de impuestos

4) Provisión del impuesto por pagar en concepto de IVA crédito fiscal aplicando proporcionalidad, deducido de más.

	Parcial	Debe	Haber
Gasto de venta		\$ 2,989.42	
C. Fiscal IVA relacionado con exención	\$ 2,989.42		
Impuestos por pagar			\$ 2,989.42
IVA-Crédito Fiscal	\$ 2,989.42		

c/ Provisión de pago de impuesto deducido de más en proporcionalidad de IVA

Conclusión

El recalcule de la proporcionalidad resulta de multiplicar el 83.15% por el acumulado del IVA crédito fiscal por un monto de \$310,742.38, obteniendo un monto de \$258,375.75, al confrontarse con el acumulado del crédito fiscal proporcional por valor de \$261,365.17, resulta una diferencia de \$2,989.42, lo cual significa que la empresa ARS, se dedujo más IVA crédito fiscal de lo que le corresponde.

En el caso contrario que la diferencia resultara negativa, significaría que la entidad se dedujo menos, por lo tanto, tendría derecho a deducirse dicho monto en la declaración del mes de enero del siguiente año.

El gasto relacionado con el crédito fiscal por exención no es deducible para efecto de Impuesto sobre la renta, según el Art. 70 de la LIVA., y el Art. 29, numeral 6, inciso segundo.

Base técnica

El reconocimiento inicial para dicha provisión se basa en los criterios contenidos en el párrafo 21.4 de la NIIF para las Pymes, procediendo a registrar el importe de la provisión como un gasto, según lo establece la sección 21 en el párrafo 21.5.

2. Reintegro parcial

• PLANTEAMIENTO

El día 19/05/2019 el representante legal de la sociedad ARS, S.A. de C.V. Presenta solicitud ante la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) para que se le reintegre el remanente de IVA acumulado declarado en F07 desde febrero hasta abril 2019, el cual asciende a \$45,251.00. Ya que dicha sociedad durante los tres meses realizo ventas internas gravadas por \$350,000.00 y ventas por exportaciones por \$200,000.00 y la mayor parte de las compras son importaciones.

• DATOS GENERALES

Fecha de solicitud: 19/05/2020

Saldo de remanente: \$45,251.00

• DESARROLLO

Cálculo del porcentaje: Exportaciones / Ventas Internas Gravadas

$\$200,000.00 / \$350,000.00 = 57.14\%$ porcentaje de remanente a reintegrar.

Parte proporcional de Remanente = $45,251 \times 57.14\% = \$25,857.71$

El día 12/06/2019 ARS, S.A. de C.V. no ha obtenido la resolución de la DGII, presenta la declaración de IVA de Mayo con los siguientes datos:

IVA crédito por compras = \$15,000.00

IVA debito por ventas = \$10,000.00

Remanente del periodo anterior = \$45,251.00

(=) Remanente para el próximo periodo \$ 50,251.00

El día 17/06/2019 la Dirección General de Impuestos Internos le emite a ARS, S.A. de C.V. una Resolución de reintegro de IVA por exportaciones por un valor de \$25,857.71 de la siguiente forma: acreditarse \$ 25,457.71 en los próximos pagos de IVA por las importaciones que realice a futuro y \$ 400.00 para ser cobrados en la Dirección General de Tesorería.

El día 11/07/2019 ARS, S.A. de C.V. presenta la declaración de IVA del mes de junio, con la siguiente información:

IVA crédito por compras = \$16,000.00
 IVA debito por ventas = \$11,000.00
 Remanente del periodo anterior = \$50,251.00 – \$25,857.71 = \$ 24,393.29
 (=) Remanente para el próximo periodo \$ 29,393.29

3. Reintegro total

El día 19/05/2019 el representante legal de la sociedad ARS, S.A. de C.V. Presenta solicitud ante la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) para que se le reintegre el remanente de IVA acumulado declarado en F07 desde febrero hasta abril 2019, el cual asciende a \$45,251.00. Ya que dicha sociedad todas sus ventas son exportaciones y la mayor parte de las compras son importaciones.

El día 12/06/2019 ARS, S.A. de C.V. no ha obtenido la resolución de la DGII, presenta la declaración de IVA de Mayo con los siguientes datos:

IVA crédito por compras = \$15,000.00
 IVA debito por ventas = \$0.00
 Remanente del periodo anterior = \$45,251.00
 (=) Remanente para el próximo periodo \$ 60,251.00

El día 17/06/2019 la Dirección General de Impuestos Internos le emite a ARS, S.A. de C.V. una Resolución de reintegro de IVA por exportaciones por un valor de \$45,251.00 de la siguiente forma: acreditarse \$ 43,251.00 en los próximos pagos de IVA por las importaciones que realice a futuro y \$ 2,000.00 para ser cobrados en la Dirección General de Tesorería.

El día 11/07/2019 ARS, S.A. de C.V. presenta la declaración de IVA del mes de junio, con la siguiente información:

IVA crédito por compras = \$16,000.00

IVA debito por ventas = \$0.00

Remanente del periodo anterior = \$60,251.00 - \$45,251.00 = \$15,000.00

(=) Remanente para el próximo periodo \$ 31,000.00

Conclusión

Las ventas por exportaciones tienen tasa cero de impuesto de IVA, debido a esto las empresas que se dedican a exportar se les devuelven el impuesto pagado por las compras que han sido necesarias para crear el bien o prestar el servicio. Cuando la empresa sus ventas solo son exportaciones, tiene derecho a que se le devuelva todo el Remanente de IVA, si realiza ventas internas Gravadas y exportaciones, tiene derecho a deducirse el crédito en proporción de las exportaciones con las ventas internas gravadas. Art. 76 y 77 de LIVA.

D) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces

1. Valor real o comercial de los bienes

• PLANTEAMIENTO

En fecha 25 de junio, la junta directiva de la empresa ARS, S.A. de C.V., decide vender un inmueble ubicado en la Calle Talnique y Ave. Tacachico Col Jardines de la Libertad Pol. "S" #134, Ciudad Merliot La Libertad, el cual ha sido alquilado por dos años a la empresa El Pino S.A de C.V. a razón de \$3,100 mensuales, por un acuerdo comercial entre las entidades el precio de venta acordado fue de \$32,000 los cuales serán realizados en dos pagos iguales, el primero será el 3 de julio día que se llevará a cabo la transacción, y el segundo pago el 30 de noviembre.

Se pide

- Realizar el cálculo por la venta y la determinación del valor comercial o real del bien
- Calcular el impuesto por la transferencia de bien inmueble.

- Realizar los registros contables
- **DATOS GENERALES**

Fecha de la operación: 3 de julio de 2018
Monto de la operación: \$32000
Entidad que lleva a cabo las operaciones: ARS, S.A. de C.V.
Tipo de operación: Impuesto a la transferencia de bienes raíces
Ley tributaria asociada: Art. 3 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces

- **DESARROLLO**

Como primer paso se debe establecer el precio y las condiciones de pago, además se deberá analizar si la operación está sujeta al pago del impuesto a la transferencia de bienes raíces (ITBR), las cuales se presentan continuación:

Concepto	Monto	Primer pago 3 de julio	Segundo pago 30 de nov.	ITBR 3%
Transferencia de Edificio	\$ 32,000.00	\$ 16,000.00	\$ 16,000.00	\$ 102.86

Debido al límite establecido en la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces (LITBR) el cual asciende a \$28,571.42 se concluye que la operación realizada será gravada con el referido impuesto sobre el exceso del límite antes mencionado, aplicando una tasa del 3%.

Después de conocer el precio de venta del bien se debe proceder a evaluar si este es mayor que el valor real del inmueble, para eso se toma en cuenta lo que establece el Artículo 3 de (LITBR), la cual establece que se debe multiplicar por 12 el valor del alquiler, en este caso \$3,100 mensuales. A continuación, se presenta el cálculo:

Concepto	Cuotas mensuales	N° de cuotas	Valor comercial	Valor actual
determinación de impuesto	\$ 3,100.00	12	\$ 37,200.00	\$ 34,952.55

Al realizar el cálculo se determinó que el valor real del bien es mayor que el valor de venta acordado entre las partes, esta situación no afecta el cálculo del ITBR debido a que la base imponible siempre será el exceso de \$28,571.42 del precio de venta acordado.

- **IMPLICACIONES CONTABLES**

Para la aplicación contable de la operación antes realizada, se procederá a registrar el valor de la venta el cual el monto será de \$32,000.00, de los cuales \$16,000.00 serán cancelados en efectivo y el resto quedando reconocido como una cuenta por cobrar a corto plazo; además al monto en efectivo se le adicionará el impuesto de ITBR determinado, a continuación, se presenta la partida correspondiente:

	Parcial	Debe	Haber
Efectivo y equivalentes		\$ 16,000.00	
Bancos	\$ 16,000.00		
Cuentas por cobrar		\$ 16,000.00	
Los Pinos, S.A. de C.V.	\$ 16,000.00		
Propiedad, Planta y Equipo			\$ 32,000.00
Edificios	\$ 32,000.00		
Impuestos por pagar			\$ 102.86
ITBR	\$ 102.86		

c/ Registro por la venta de inmueble

- **SITUACIONES ESPECIALES**

1. Se asume que el edificio posee tres locales, siendo alquilados por la empresa El Pino por \$1,000.00 y la empresa REMAR por \$1,000.00, quedando un segmento del edificio vacío del cual se espera obtener \$1,000.00 mensuales en concepto de alquiler.

Se pide:

- Calcular el valor real o comercial.

Para determinar el valor real del bien primero se deberá identificar el valor de las cuotas de alquiler mensual de cada uno de los locales arrendados, multiplicándolas por 12, sumando sus resultados, y a este se le añadirá el monto esperado obtener como beneficio por el local que no se tengan en arrendamiento.

concepto	Cuotas mensuales	N° de cuotas	valor comercial	valor actual
Empresa El Pino	\$ 1,000.00	12	\$ 12,000.00	
Empresa REMAR	\$ 1,000.00	12	\$ 12,000.00	
Local no alquilado	\$ 1,000.00	12	\$ 12,000.00	
Total	\$ 3,000.00		\$ 36,000.00	\$ 33,825.05

2. Se considera que sobre el edificio que se desea transferir, fue adquirida una hipoteca de \$12,000.00 el día 30 de junio de 2017 que se suma a la adquirida en noviembre de año 2016 por \$10,000.00.

Se pide:

- Calcular el valor real o comercial.

Se deberá determinar sobre las deudas garantizadas una tercera parte de las mismas, la cual deberán ser sumadas a la deuda principal, con esto será obtenido el valor real comercial, tal como se presenta a continuación:

Concepto	Monto	3° parte de la hipoteca	Valor comercial	Valor actual
Hipoteca 1	\$ 10,000.00	\$ 3,333.33	\$ 13,333.33	
Hipoteca 2	\$ 12,000.00	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00	
Total	\$ 22,000.00	\$ 7,333.33	\$ 29,333.33	\$ 27,561.15

Conclusión

Por la venta del inmueble ARS, S.A de C.V. recibirá \$ 32,000, teniendo que reconocer adicionalmente el impuesto a la transferencia de bienes muebles, el cual será calculado sobre el exceso \$28,571.42, debiendo deducirse al momento de llevarse a cabo la transacción.

Base técnica

El impuesto calculado por la transferencia de bienes raíces será reconocido como pasivo, porque cumple con los criterios del párrafo 2.39, pudiendo ser medido fiablemente y representará la salida de recursos económicos de la entidad.

En la adquisición de bienes raíces, serán tratados según la sección 16 Propiedades de Inversión, si estos son adquiridos para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para su uso en la producción o desarrollo de las actividades ordinarias de la entidad, en este caso se presentarán según lo dispuesto en la sección 17 Propiedades, Planta y Equipo. Las propiedades de inversión serán medidas inicialmente al costo (párrafo 16.5) y posteriormente al valor razonable (párrafo 16.7), por otro lado, las partidas de la propiedad, planta y equipo serán medidos inicialmente al costo de la transacción (párrafo 17.9) y posteriormente al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor (párrafo 17.15A).

CONCLUSIONES

- La temática relacionada con las reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias es amplia, este hecho debe ser tomado en cuenta a la hora de retomar trabajos relacionados con la temática, esto favorecerá el desarrollo y la ejemplificación de las reglas, permitiendo con esto desarrollar una investigación y posterior propuesta que favorezca la comprensión de los usuarios.
- En el desarrollo de los casos prácticos se debe definir con exactitud que se quiere dar a entender al lector, permitiendo con esto desarrollar un caso que cumpla con el fin y sea de utilidad en el proceso de formación del profesional que tenga acceso a la investigación.
- En el uso de la normativa técnica aplicable a las reglas especiales de cálculo, el investigador debe tener claro los principios y conceptos básicos establecidos en el marco de información financiera a utilizar, esto limitara el cometimiento de errores y mejora la calidad de la propuesta de la investigación.
- Para el proceso de recaudación de información de la población, el investigador debe valorar el acceso a las unidades de análisis y establecer una estrategia que contenga las técnicas e instrumentos adecuados que favorezcan la obtención de datos relevantes, que estén en concordancia con el enfoque y el desarrollo de la investigación.

RECOMENDACIONES

- Al retomar investigaciones relacionadas con las reglas especiales de cálculo, el investigador debe tener especial cuidado en la delimitación y el alcance, el tener el debido control en dichos aspectos permitirá aprovechar adecuadamente todos los recursos, desarrollando una investigación integral, dando como resultado una propuesta con un alto grado de calidad.
- Al desarrollar casos prácticos relacionados con reglas de cálculo especiales o simples, el investigador debe tomar en cuenta todas las variantes que estas reglas podrían tener, esto permitirá presentar una propuesta más integral, ayudando al lector a tener una mejor comprensión de la regla en cuestión desarrollada.
- Al desarrollar casos prácticos sobre reglas de cálculo simples o especiales contenidas en las normas tributarias, el investigador debe prestar el debido cuidado al marco de información financiero a aplicar, debe manejar los conceptos y principios básicos, así como las generalidades y particularidades que pueda presentar, lo anterior con el objeto de no dejar vacíos o errores en el desarrollar ejemplos prácticos.
- En el proceso de recolección de información relacionada con el manejo de las reglas de cálculo contenidas en las normas tributarias por parte de los profesionales, se considera la entrevista como la técnica más indicada, ya que es posible conocer de primera mano la necesidades, fortalezas y debilidades que tienen los profesionales con respecto a la temática, dando las pautas para orientar la investigación y establecer los puntos en los que se prestara mayor atención.

BIBLIOGRAFIA

- Asamblea Legislativa de El Salvador . (24 de Noviembre de 1993). Decreto legislativo N°720. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador . (08 de Noviembre de 2017). Código Tributario . Art. 155-B. San Salvador , El Salvador.
- Asamblea legislativa de El Salvador. (1991). Ley de impuesto Sobre la Renta. *Ley de impuesto Sobre la Renta*. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (14 de Diciembre de 2000). Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raices. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (18 de Diciembre de 2015). Decreto N°95 Tablas de Retencion del Impuesto sobre la Renta. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (29 de julio de 2015). Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestacion de Servicios. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (08 de Noviembre de 2017). Código Tributario. San Salvador: Editorial Juridica Salvadoreña.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (08 de noviembre de 2017). CÓDIGO TRIBUTARIO. San Salvador, El Salvador.
- Fundacion Nacional para el Desarrollo. (2008). *Seguridad Fiscal en El Salvador* .
- International Accounting Standards Board. (2015). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Inglaterra.

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

- ANEXO 01. Modelo de Encuesta
- ANEXO 02. Análisis e Interpretación de Resultados
- ANEXO 03. Mapa Conceptual- Sección 13: Inventarios
- ANEXO 04. Mapa Conceptual- Sección 16: Propiedades de Inversión
- ANEXO 05. Mapa Conceptual- Sección 17: Propiedad, Planta y Equipo
- ANEXO 06. Mapa Conceptual- Sección 20: Arrendamientos
- ANEXO 07. Mapa Conceptual- Sección 27: Deterioro del Valor de los Activos
- ANEXO 08. Mapa Conceptual- Sección 29: Impuesto a las Ganancias



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



DIRIGIDO A: Los profesionales en contaduría pública inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

OBJETIVO: Obtener información veraz y objetiva sobre el nivel de conocimientos en la aplicación de las normas tributarias que poseen los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, en el uso y manejo de las reglas de cálculo.

PROPÓSITO: el presente instrumento ha sido elaborado por estudiantes de la carrera de licenciatura de contaduría pública, con el propósito de recabar información que sustente el trabajo de investigación relativo al conocimiento que poseen los profesionales en contaduría pública en la aplicación de normas tributarias, específicamente en el uso y manejo de las reglas especiales de cálculo.

- Favor proporcionar la siguiente información:

INDICACIONES: Marque con una “X” la(s) respuesta(s) que usted considere más

conveniente o completar con la respuesta que considere apropiada

1. ¿Desde hace cuánto tiempo ejerce la profesión?

1-5 años 6-10 años 10-20 años 20 años o más

2. Adicionalmente al cumplimiento de la educación continuada que exige el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA),

¿Cuántas horas invierte usted anualmente en capacitaciones?

1-10 horas 11-20 horas 20 horas o más No recibe más

cap.

3. ¿Cada cuánto recibe capacitaciones relacionadas a la aplicación de normas tributarias?

Mensualmente Semestralmente Anualmente Más de un año

4. De las siguientes opciones ¿Cuál es la causa que le limitan para capacitarse constantemente?

- Tiempo
- Recursos económicos
- Falta de incentivos
- La temática que se imparte
- Otras

5. De las siguientes leyes, marque cuales ha tenido la posibilidad de aplicar en el desarrollo ejercicio profesional (puede seleccionar más de una).

- Código Tributario y su Reglamento de Aplicación;
- Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento;
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y su Reglamento;
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces;
- Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco;
- Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares;
- Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas;

- Ley de Impuesto Especial a la Primera Matricula de bienes en el Territorio Nacional;
- Ley De Impuesto Sobre Las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración De Bebidas;

6. De acuerdo a las leyes seleccionadas en la pregunta anterior ¿Ha cometido algún error en la aplicación de dichas normas tributarias?

Sí No

7. En caso de ser afirmativa su respuesta anterior ¿Cuál sería la causa principal por el cometimiento del o los errores?

- Poca experiencia en la aplicación de la ley.
- Por mala interpretación de la ley debido a la complejidad de su contenido.
- Por la aparición de un hecho especial no contenido explícitamente en la ley
- Otras causas

8. Con relación a la respuesta de la pregunta 5, indique ¿Cuál ha sido la norma tributaria que más se le ha dificultado comprender y aplicar?

9. Actualmente ¿Cómo considera su nivel de conocimientos de las normas tributarias?

Básico Intermedio Avanzado

10. ¿Cree usted que los conocimientos adquiridos sobre las normas tributarias en el desarrollo de su formación académica son lo suficientemente sólidos y le permitieron tener un adecuado desempeño en el campo laboral?

Si No Talvez

11. ¿Cuál ha sido el elemento principal que ha favorecido su manejo de las normas tributarias?

- Experiencia laboral
- Capacitaciones recibidas
- Estudios superiores
- Su autoformación
- Otros elementos

12. Del siguiente listado seleccione que reglas especiales de cálculo se le dificulta su aplicación: (Puede seleccionar más de una)

- Determinación de intereses por mora en el pago de los impuestos
- Retención por servicios de carácter permanente prestado a dos o más patronos.
- Determinación de presunciones establecidas en el Código Tributario
- Recalculo de renta a personas naturales
- Deducibilidad de intereses de préstamos adquiridos para otorgar financiamientos.
- Dedución del crédito fiscal en operaciones gravadas, exentas y no sujetas (Cuadro de proporcionalidad).
- Determinación del valor real o comercial de los bienes raíces
- Determinación de sanciones.

13. En la aplicación de las normas tributarias ¿ha tenido dudas o cometido errores en el uso de las reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias?

Sí No

14. Luego de identificar diferencias en la aplicación de la normativa técnica y legal ¿ha tenido dudas en el manejo y contabilización de dicha situación?

Sí No

15. ¿Cuál es la principal fuente de consulta cuando tiene dudas en la aplicación de normas tributarias que contengan reglas especiales de cálculo?

Libros Documentos Revistas Otros profesionales

16. ¿Considera útil la existencia de un documento de apoyo en la aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias y sus implicaciones contables?

Sí No

17. Actualmente se está trabajando en un documento técnico sobre la aplicación de normas tributarias específicamente, las reglas especiales de cálculo y sus implicaciones contables, ¿Consultaría esta herramienta para adquirir, ampliar o refrescar sus conocimientos sobre la temática?

- Si la consultaría y sería de utilidad para mi proceso de autoformación
- Si la consultaría y la recomendaría a otros profesionales
- La tomaría en cuenta cuando necesité consultar sobre la temática

18. De acuerdo a su experiencia profesional ¿recomendaría usted algún cálculo que por su complejidad o dificultad en su análisis debería ser incluido y desarrollado en un documento técnico de aplicación de normas tributarias?

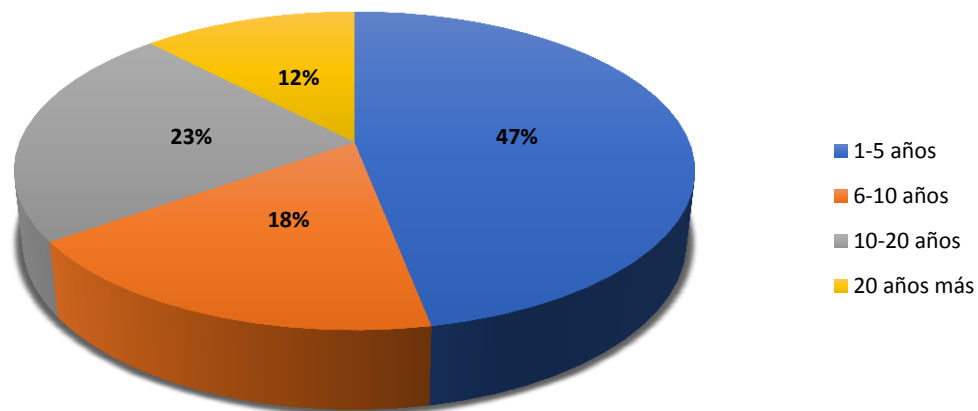
TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Pregunta 1. ¿Desde hace cuánto tiempo ejerce la profesión?

Objetivo: Determinar la experiencia de los contadores con relación al tiempo que ha ejercido la profesión.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
1-5 años	31	47%
6-10 años	12	18%
10-20 años	15	23%
20 años más	8	12%
Total general	66	100%

Tiempo de ejercer la profesión



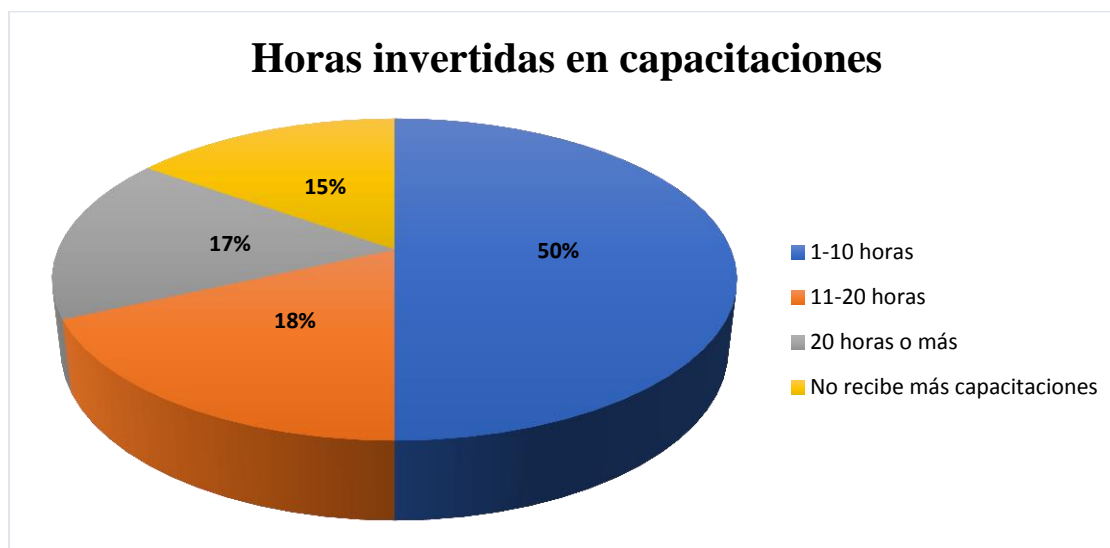
Análisis:

Dentro de la población encuestada, los profesionales con un nivel de experiencia entre 1 a 5 años, son los más accesibles a facilitar la información para la investigación, además, se considera que los datos vertidos por estos son de mucha importancia ya que permiten establecer la relación entre los años de experiencia laboral y el manejo de la normativa tributaria.

Pregunta 2. Adicionalmente al cumplimiento de la educación continuada que exige el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), ¿Cuántas horas invierte usted anualmente en capacitaciones?

Objetivo: Establecer la implicación de los contadores con su proceso de formación continua para mejorar su desempeño profesional.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
1-10 horas	33	50.00%
11-20 horas	12	18.18%
20 horas o más	11	16.67%
No recibe más capacitaciones	10	15.15%
Total general	66	100.00%



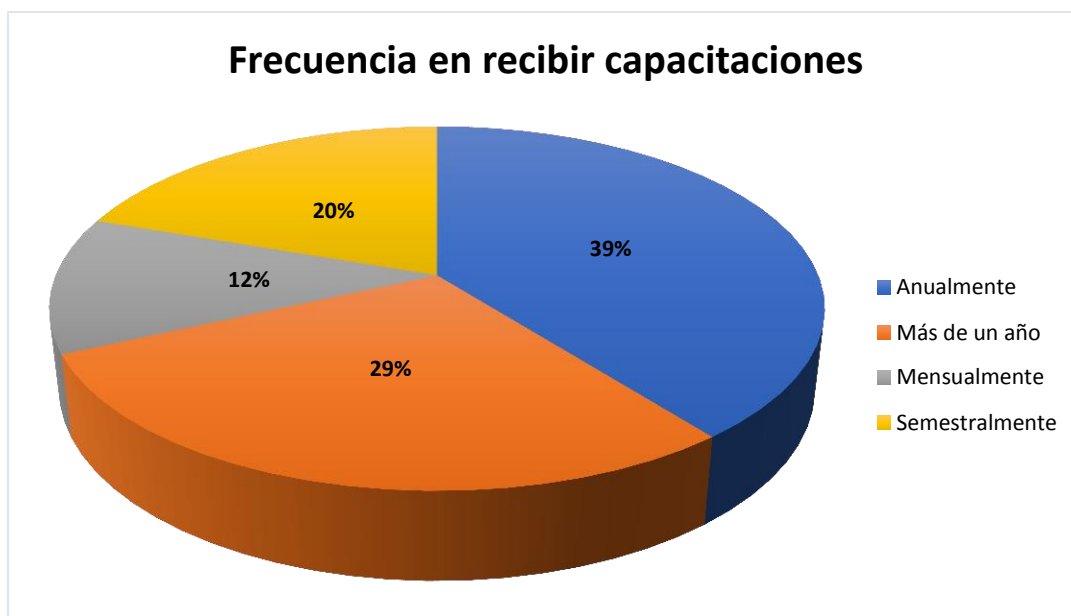
Análisis:

Con los datos obtenidos se puede concluir que en su mayoría los profesionales a parte de las horas de capacitación exigidas por el consejo no reciben o reciben muy pocas horas adicionales, esto se puede deber a diferentes causas tales como, las temáticas impartidas, la falta de recursos económicos, la disponibilidad de tiempo entre otros, esto obliga a los profesionales a buscar otras fuentes para obtener los conocimientos necesarios para prestar un servicio de calidad.

Pregunta 3. ¿Cada cuánto recibe capacitaciones relacionadas a la aplicación de normas tributarias?

Objetivo: Medir la necesidad de capacitación que poseen los profesionales en el área de tributos.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Anualmente	26	39.39%
Más de un año	19	28.79%
Mensualmente	8	12.12%
Semestralmente	13	19.70%
Total general	66	100.00%



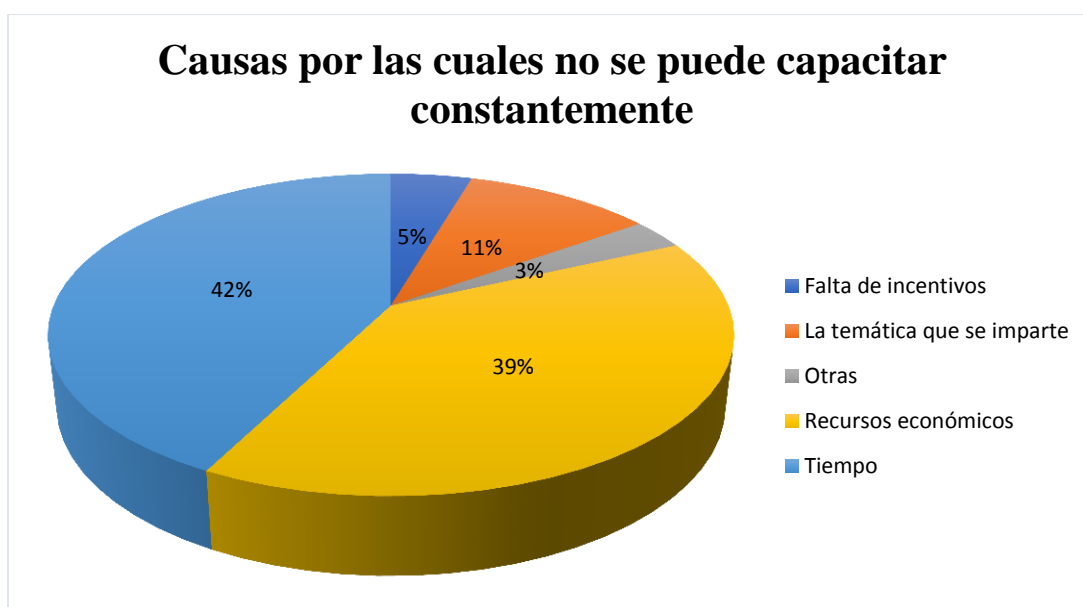
Análisis:

A través de los datos obtenidos se puede determinar que los contadores no se capacitan frecuentemente en el área de tributos, esto puede ser debido a que prefieren hacerlo en otras áreas, o que las temáticas impartidas no llenan las expectativas o llaman el interés de los contadores.

Pregunta 4. ¿Cuál es la causa que le limitan para capacitarse constantemente?

Objetivo: Determinar las causas que limitan el proceso de autoformación de los contadores.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Falta de incentivos	3	4.55%
La temática que se imparte	7	10.61%
Otras	2	3.03%
Recursos económicos	26	39.39%
Total general	66	100.00%



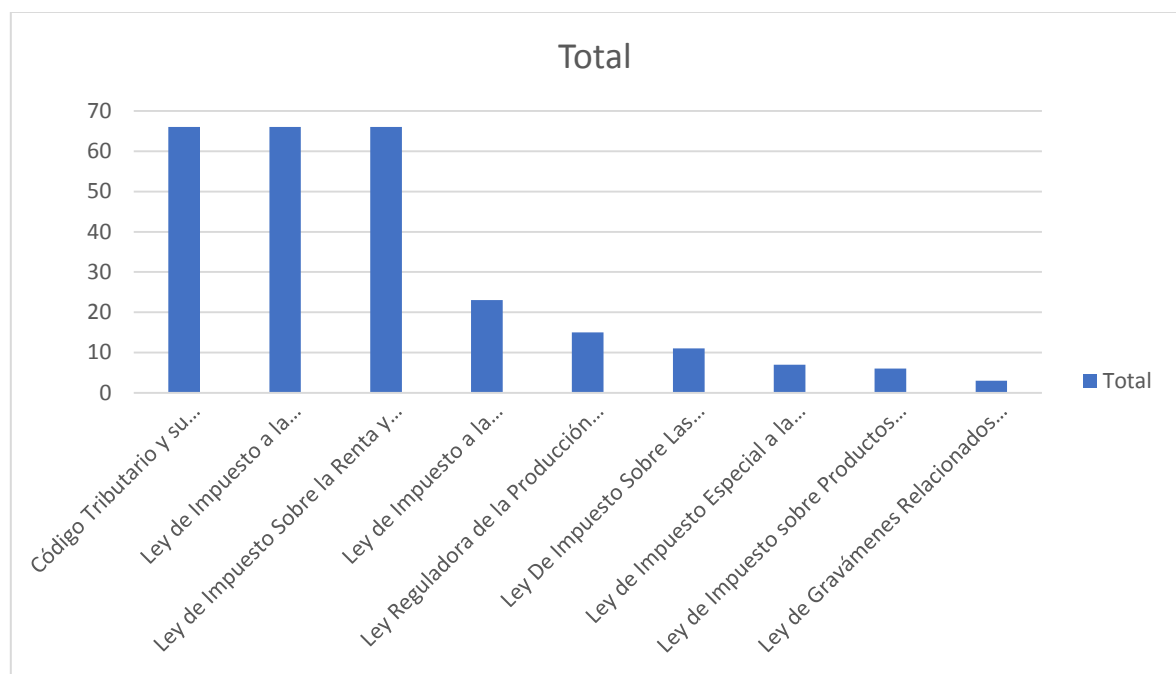
Análisis:

Al consultar a los contadores cuales son las causas principales que les limitan al capacitarse, se tiene la falta de tiempo y la falta de recursos económicos como las principales causas, esto no dice que hay un porcentaje de contadores que no recibe remuneraciones altas, y por el contrario esta otro grupo que a pesar de poseer los ingresos suficientes, sus labores le limitan la disponibilidad de tiempo, adicionalmente los contadores consideran que las temáticas que se imparte son uno de los factores importantes a la hora de tomar la decisión de capacitarse o no, influyendo su manejo y conocimiento de las temáticas impartidas.

Pregunta 5. ¿Cuáles leyes ha tenido la posibilidad de aplicar en el desarrollo ejercicio profesional?

Objetivo: Establecer el nivel de aplicación de las leyes tributarias, por parte de los profesionales en su ejercicio profesional.

Etiquetas de fila	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Código Tributario y su Reglamento de Aplicación	66	100%
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y su Reglamento	66	100%
Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento	66	100%
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces	23	35%
Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas	15	23%
Ley De Impuesto Sobre Las Bebidas Gaseosas	11	17%
Ley de Impuesto Especial a la Primera Matricula de bienes en el Territorio Nacional	7	11%
Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco	6	9%
Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego	3	5%



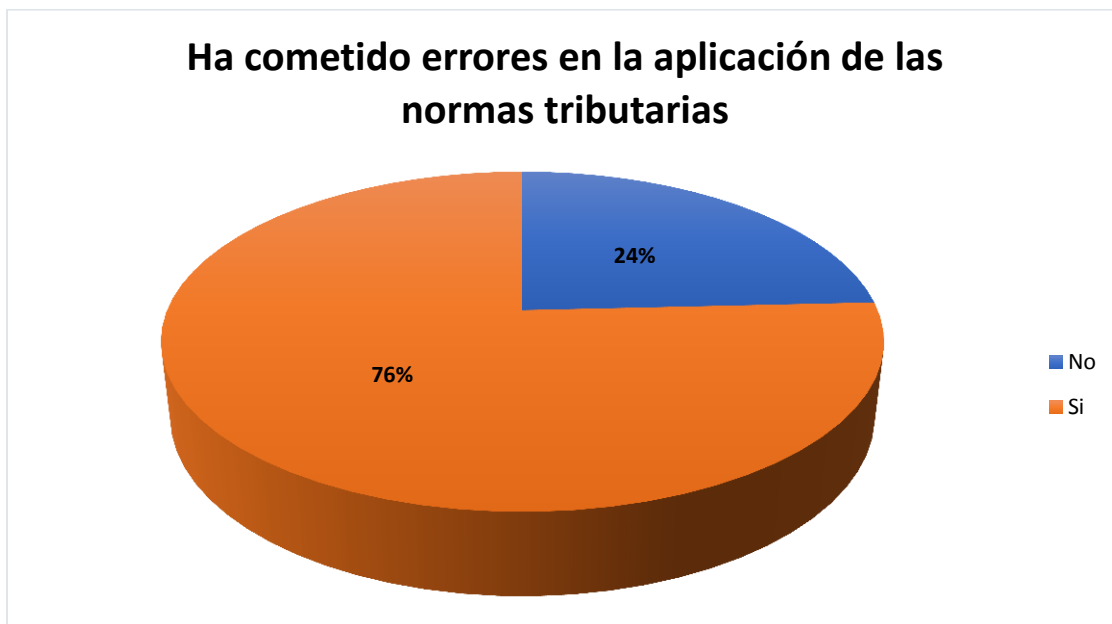
Análisis:

De acuerdo a los datos obtenidos el Código Tributario, la ley de Renta e IVA son las leyes más utilizadas por los contadores, esto se explica desde el punto de vista que no importa el área donde se especialice o labore el profesional, el manejo y uso de esta normativa es necesario para la prestación de un servicio de calidad. El uso y manejo de las leyes por parte de los profesionales dependerá principalmente del área donde se desenvuelva laboralmente.

Pregunta 6. ¿Ha cometido algún error en la aplicación de dichas normas tributarias?

Objetivo: Identificar la probabilidad de ocurrencia de errores por los contadores en el transcurso de su ejercicio profesional.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
No	16	24.24%
Si	50	75.76%
Total general	66	100.00%



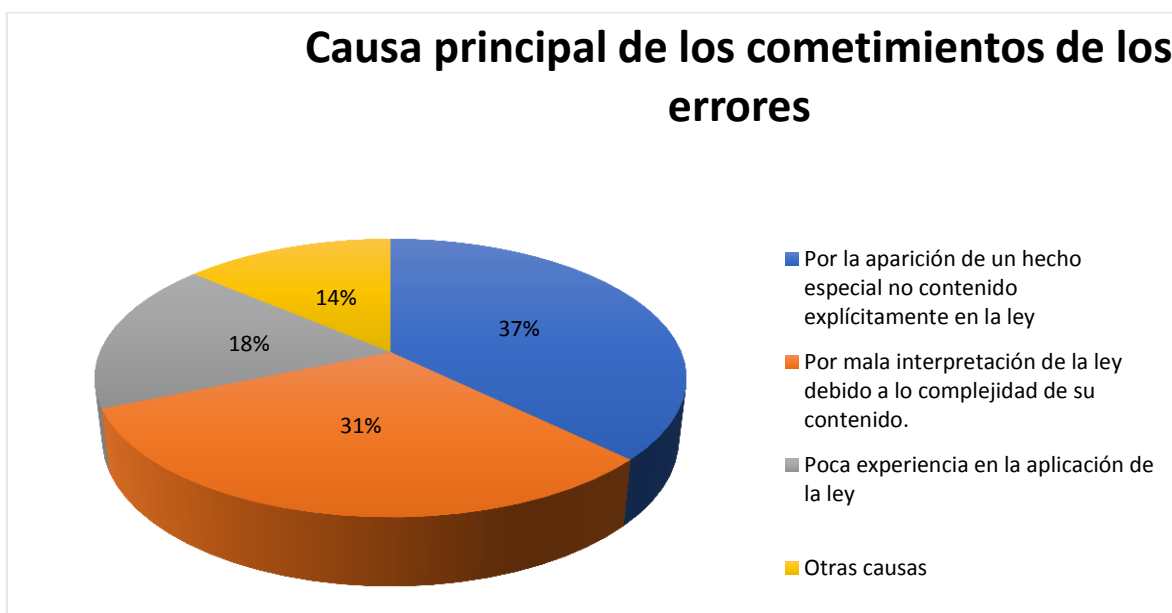
Análisis:

De acuerdo a los datos obtenidos, el cometimiento de errores en la aplicación de normas tributarias es común por parte de los profesionales, mas no significa que sean muchos los errores cometidos, esto se da principalmente al inicio del ejercicio profesional de los contadores o en situaciones donde no se interprete de forma adecuada los apartados de una ley en específico.

Pregunta 7. ¿Cuál sería la causa principal por el cometimiento del o los errores?

Objetivo: Establecer las principales causas que conllevan a los contadores a cometer errores en la aplicación de las normas tributarias.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Por la aparición de un hecho especial no contenido explícitamente en la ley	19	37.25%
Por mala interpretación de la ley debido a lo complejidad de su contenido.	16	31.37%
Poca experiencia en la aplicación de la ley	9	17.65%
Otras causas	7	13.73%
Total general	51	100.00%



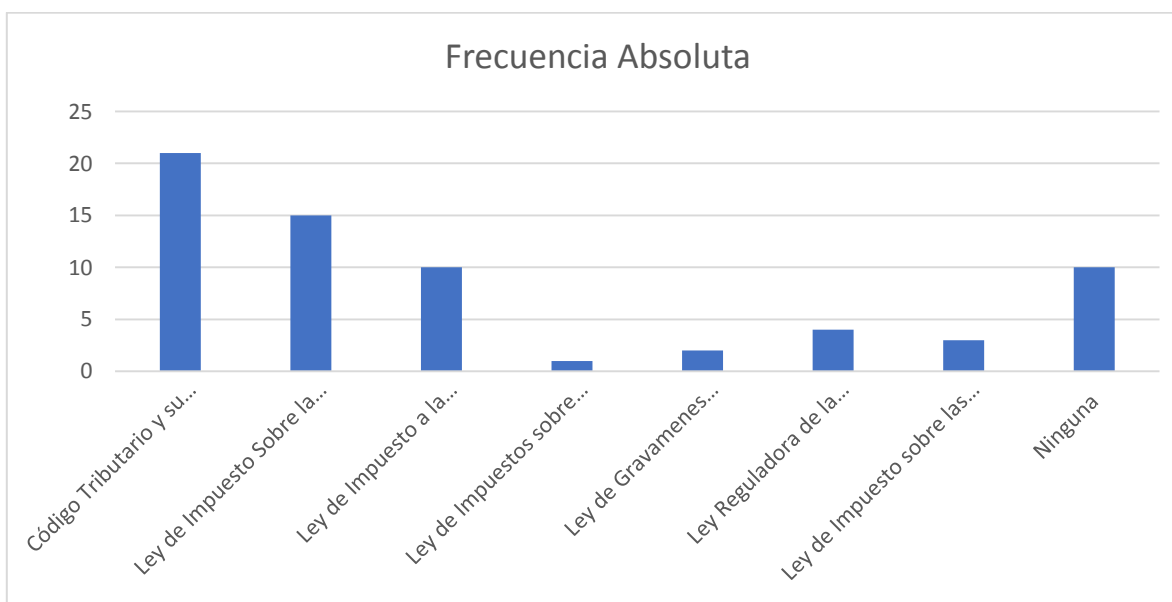
Análisis:

De acuerdo a los datos obtenidos las principales causas por la que los contadores cometen errores en la aplicación de las normas tributarias son, la aparición de un hecho especial no contenido explícitamente en la ley y por la mala interpretación de la ley debido a la complejidad de su contenido, esto se explica debido a que en el ejercicio profesional los profesionales se enfrentan a situaciones específicas, y la ley los aborda de una forma general, esto genera que se dé lugar a dudas o confusión a la hora de aplicar la normativa, esto se ve aumentado por la poca experiencia que tenga el profesional.

Pregunta 8. Con relación a la respuesta de la pregunta 5, indique ¿Cuál ha sido la norma tributaria que más se le ha dificultado comprender y aplicar?

Objetivos: Determinar las leyes tributarias que generen mayor dificultad de comprensión y aplicación para los contadores que permita establecer las principales áreas de atención de la investigación.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Código Tributario y su Reglamento de Aplicación	21	31.82%
Ley de Impuesto Sobre la Renta	15	22.73%
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de servicios	10	15.15%
Ley de Impuestos sobre Productos del Tabaco	1	1.52%
Ley de Gravámenes relacionados con el control y regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y artículos similares	2	3.03%
Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas	4	6.06%
Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas.	3	4.55%
Ninguna	10	15.15%
	66	100.00%



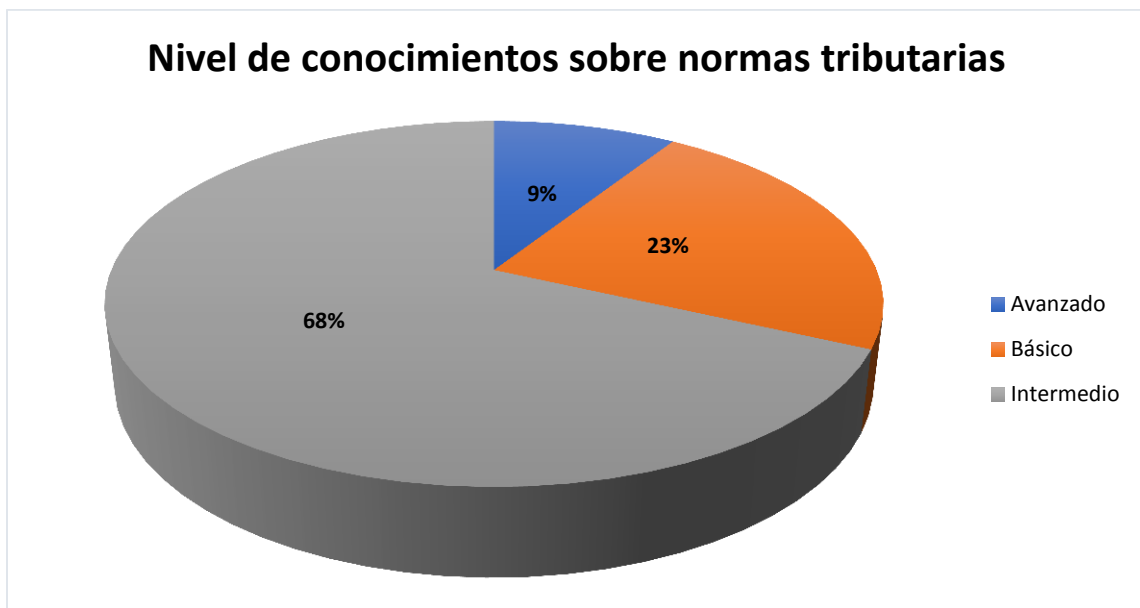
Análisis:

De acuerdo con los datos obtenidos las normas tributarias que se les ha dificultado aplicar es el Código Tributario, seguido por la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la ley de impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios. Esto se debe a la relación con la pregunta 5, son las normas que más aplican los contadores en todo tipo de Entidad, en que presten sus servicios. Las otras leyes se les dificulta menos porque casi no son aplicadas, dependen del tipo de Entidad en la que laboren.

Pregunta 9. ¿Cómo considera su nivel de conocimientos de las normas tributarias?

Objetivos: Determinar el nivel de conocimiento que poseen los contadores en la aplicación de las normas tributarias.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Avanzado	6	9.09%
Básico	15	22.73%
Intermedio	45	68.18%
Total general	66	100.00%



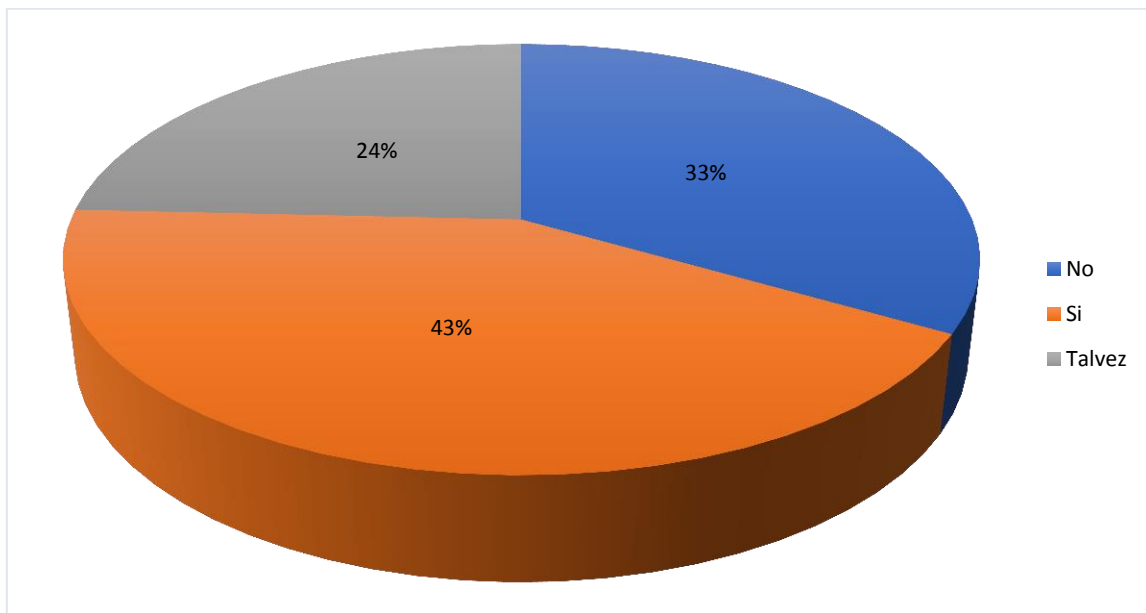
Análisis:

De acuerdo con los datos obtenidos, la mayoría cuenta con conocimientos intermedios de la normativa tributaria, esto se debe a la experiencia de los encuestados presentados en la pregunta 1. Seguido por el nivel básico, esto termina de mostrar que un profesional contable para tener conocimientos avanzados debe haber enfrentado bastantes situaciones para aplicar normativa tributaria.

Pregunta 10. ¿Cree usted que los conocimientos adquiridos sobre las normas tributarias en el desarrollo de su formación académica son lo suficientemente sólidos y le permitieron tener un adecuado desempeño en el campo laboral?

Objetivos: Conocer en qué medida la formación académica con relación a las normas tributarias permiten un adecuado desempeño en el campo laboral.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
No	22	33.33%
Si	28	42.42%
Talvez	16	24.24%
Total general	66	100.00%



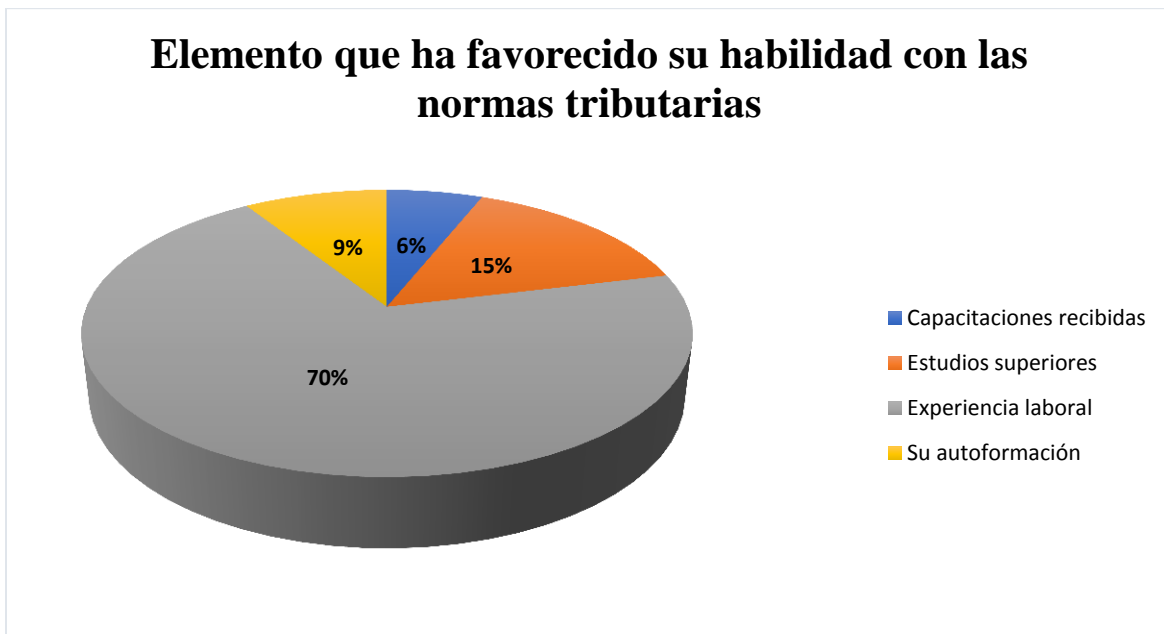
Análisis:

De acuerdo a los datos obtenidos, la mayor parte de contadores consideran que han obtenido conocimientos sólidos de las normas tributarias en el desarrollo de su formación académica, para poderlos aplicar en el campo laboral al que se dedican. A esto le sigue una cierta parte de los encuestados que consideran que talvez han sido conocimientos sólidos. Cabe mencionar que para aplicar normas tributarias siempre es necesario tener en cuenta la parte académica.

Pregunta 11. ¿Cuál ha sido el elemento principal que ha favorecido su manejo de las normas tributarias?

Objetivo: Jerarquizar los elementos que favorecen el manejo de las normas tributarias por parte de los contadores.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Capacitaciones recibidas	4	6.06%
Estudios superiores	10	15.15%
Experiencia laboral	46	69.70%
Su autoformación	6	9.09%
Total general	66	100.00%



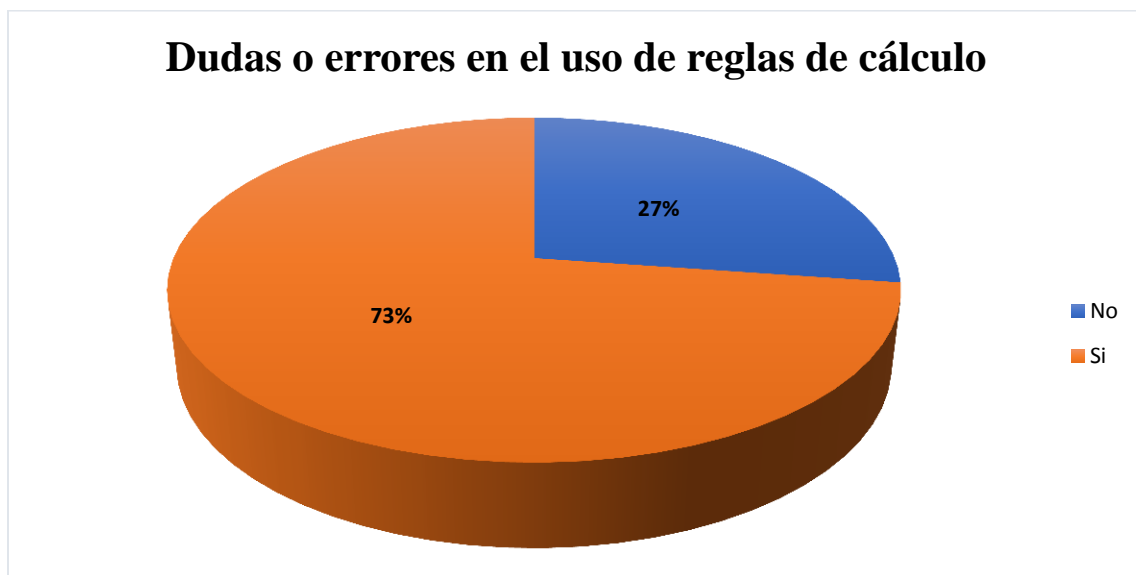
Análisis:

De acuerdo con los datos obtenidos, la mayor parte de los contadores consideran que el trabajo ha sido el principal elemento para el manejo de las normas tributarias, seguido por el elemento de estudios superiores, esto afirma que un profesional no le basta solo con la formación académica, la experiencia laboral le es necesaria para saber el momento y como se aplican las normas tributarias.

Pregunta 13. ¿Ha tenido dudas o cometido errores en el uso de las reglas de cálculo contenidas en las leyes tributarias?

Objetivo: Establecer la probabilidad de ocurrencia de errores o el surgimiento de dudas en el uso de las reglas especiales de cálculo.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
No	18	27.27%
Si	48	72.73%
Total general	66	100.00%



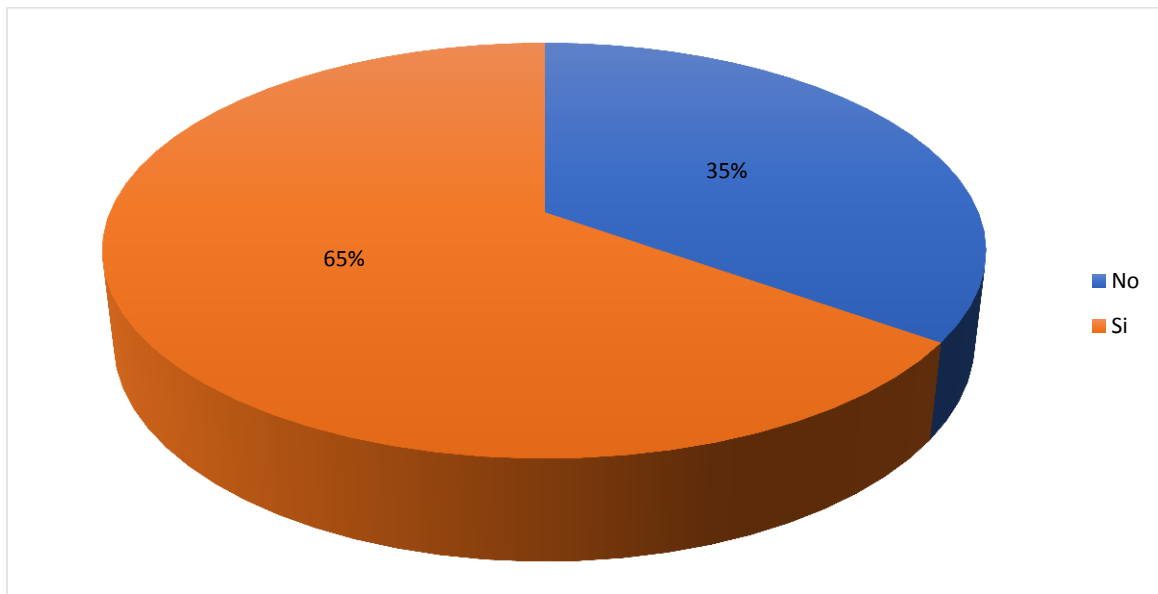
Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos, la mayor parte de los contadores han tenido dudas y errores al momento de aplicar las normas tributarias, esto evidencia la necesidad de un documento en el cual se contengan las normas tributarias de cálculos especiales.

Pregunta 14. Luego de identificar diferencias en la aplicación de la normativa técnica y legal ¿ha tenido dudas en el manejo y contabilización de dicha situación?

Objetivo: Evaluar la capacidad que poseen los contadores para conciliar y contabilizar las diferentes entre la normativa técnica y legal.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
No	23	34.85%
Si	43	65.15%
Total general	66	100.00%



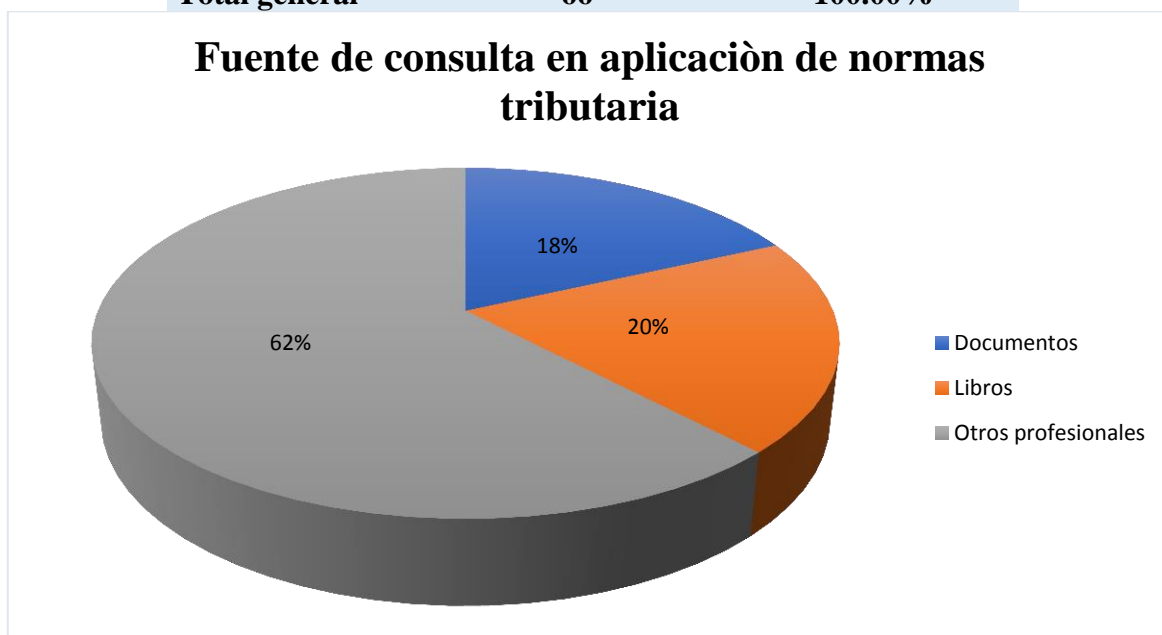
Análisis:

De acuerdo a los resultados obtenidos, la mayoría ha tenido dudas en la contabilización de las diferencias de la normativa técnica y la normativa tributaria, al momento de hacer los cálculos especiales, se tienen que hacer por la parte técnica y por la parte legal, resultando una diferencia la cual se debe de hacer los registros contables correctos para que no afecte a la entidad.

Pregunta 15. ¿Cuál es la principal fuente de consulta cuando tiene dudas en la aplicación de normas tributarias que contengan reglas especiales de cálculo?

Objetivo: Identificar la principal fuente de consulta utilizada por los contadores para la compilación de reglas especiales de cálculo.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Documentos	12	18.18%
Libros	13	19.70%
Otros profesionales	41	62.12%
Total general	66	100.00%



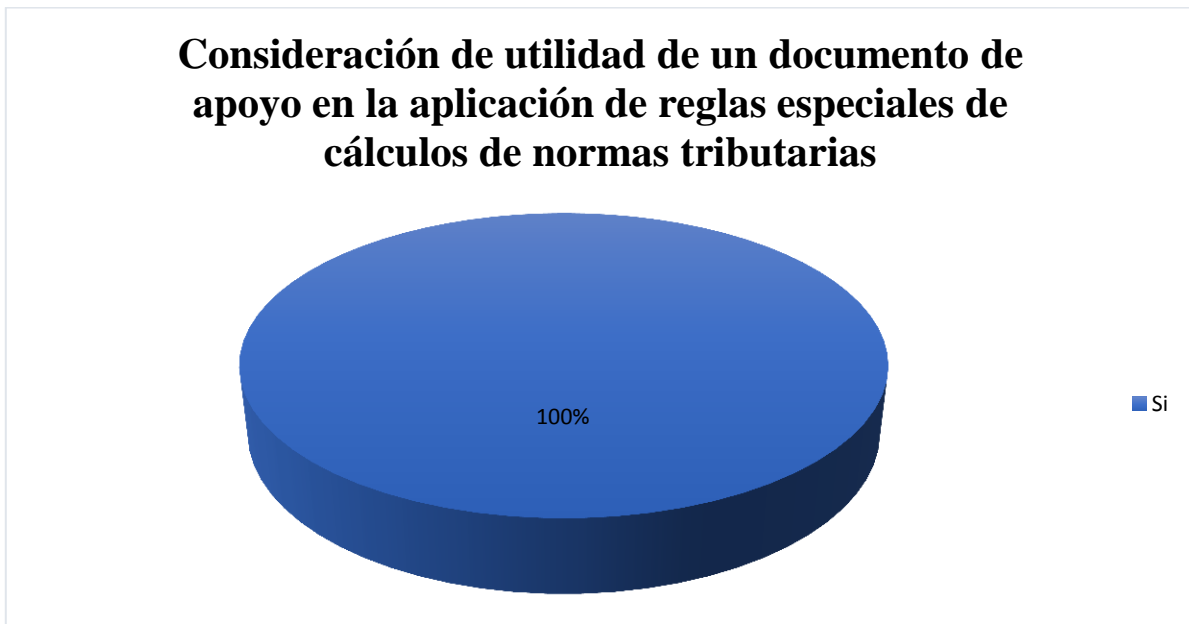
Análisis:

De acuerdo a los datos obtenidos, la principal fuente de consulta que utilizan los contadores cuando tienen dudas en la aplicación de cálculos especiales son otros profesionales, esto se relaciona por el ámbito en el que se vive, es más fácil consultar con otro profesional que ponerse a investigar. La segunda fuente de consulta que utilizan son los libros y por último los documentos, al no existir información de cálculos especiales en un solo documento, hace que los contadores prefieran otras fuentes.

Pregunta 16. ¿Considera útil la existencia de un documento de apoyo en la aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias y sus implicaciones contables?

Objetivo: Establecer la necesidad de elaboración de un documento de apoyo en la aplicación de reglas especiales de cálculo.

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	66	100.00%
Total general	66	100.00%



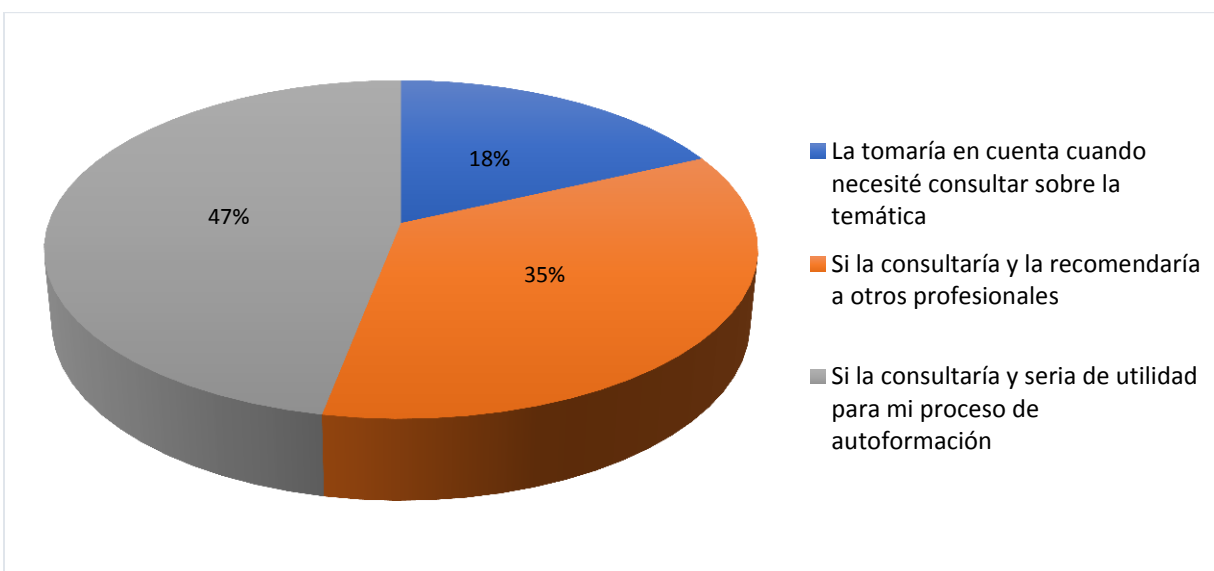
Análisis:

De acuerdo con los datos obtenidos, todos los contadores consideran útil la existencia de un documento de apoyo en la aplicación de reglas especiales de cálculo contenidas en las leyes tributarias y sus implicaciones contables.

Pregunta 17. Actualmente se está trabajando en un documento técnico sobre la aplicación de normas tributarias específicamente, las reglas especiales de cálculo y sus implicaciones contables, ¿Consultaría esta herramienta para adquirir, ampliar o refrescar sus conocimientos sobre la temática?

Objetivo: Conocer el interés que generaría la investigación en los contadores que permitiendo justificar la realización de la misma

.Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
La tomaría en cuenta cuando necesité consultar sobre la temática	12	18.18%
Si la consultaría y la recomendaría a otros profesionales	23	34.85%
Si la consultaría y sería de utilidad para mi proceso de autoformación	31	46.97%
Total general	66	100.00%



Análisis:

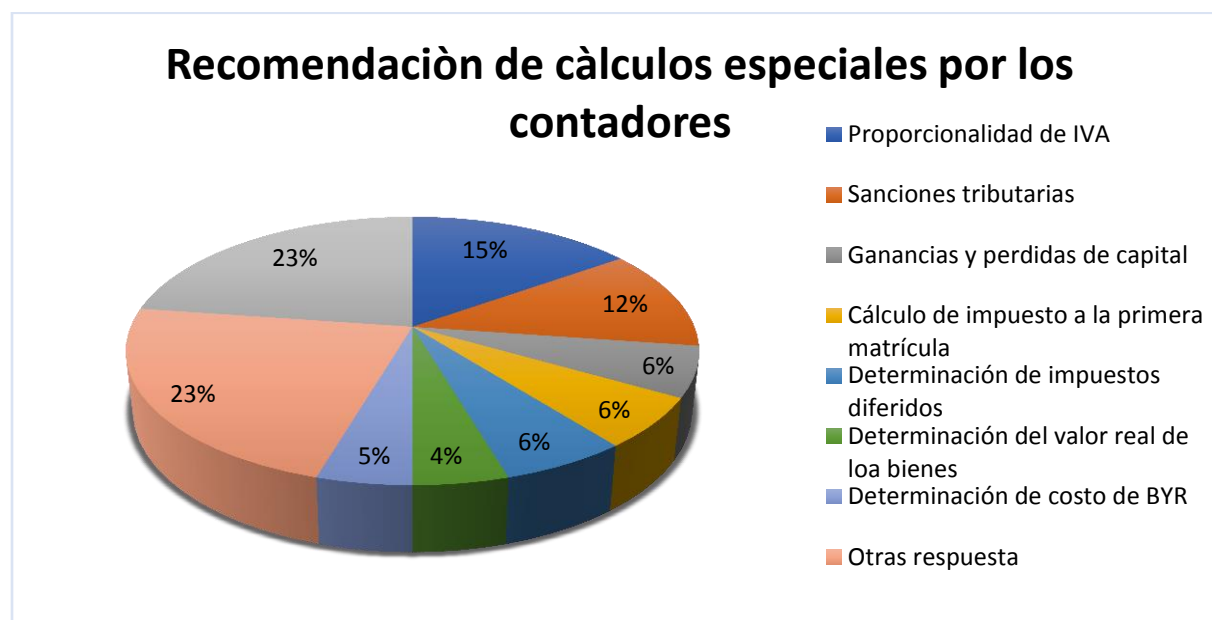
De acuerdo con los datos obtenidos, La mayoría lo consultaría para su proceso de autoformación, esto es debido a que consideran que entre más información haya para consultar es mejor porque tienen un margen amplio de información para poder guiarse al momento de aplicar cálculos tributarios. Y también lo recomendarían a otros profesionales para que puedan ampliar y solventar sus dudas a manera de que apliquen correctamente el proceso para desarrollar los cálculos especiales.

Pregunta 18. De acuerdo a su experiencia profesional ¿recomendaría usted algún cálculo que por su complejidad o dificultad en su análisis debería ser incluido y desarrollado en un documento técnico de aplicación de normas tributarias?

Objetivo: Conocer algunos de los cálculos especiales necesarios a desarrollar en el trabajo de investigación que consideren los contadores.

Respuestas:

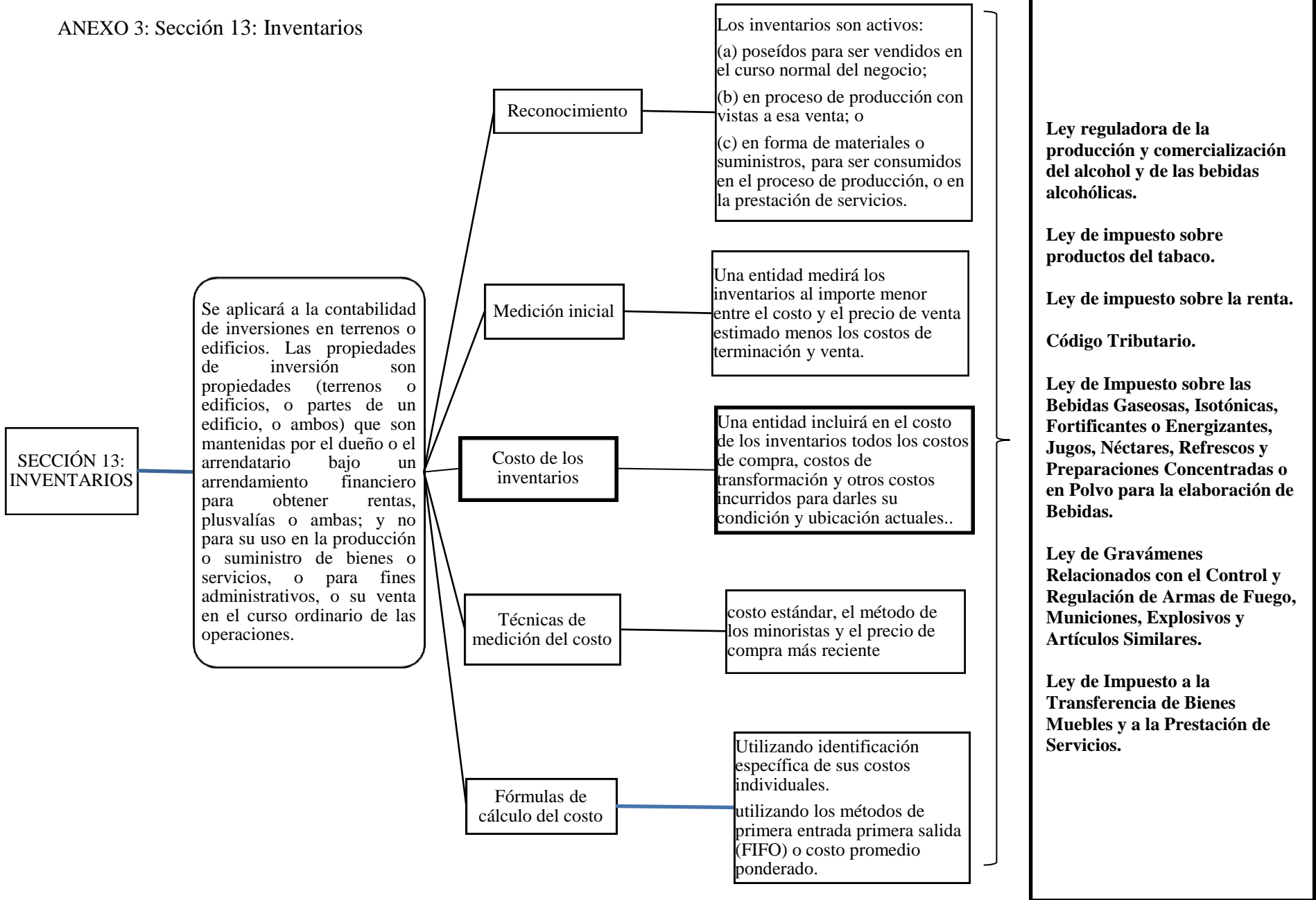
Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Proporcionalidad de IVA	10	15%
Sanciones tributarias	8	12%
Ganancias y pérdidas de capital	4	6%
Cálculo de impuesto a la primera matrícula	4	6%
Determinación de impuestos diferidos	4	6%
Determinación del valor real de loa bienes	3	5%
Determinación de costo de BYR	3	5%
Otras respuesta	15	23%
No responde	15	23%
Total general	66	100.00%



Análisis:

De acuerdo con las respuestas obtenidas, se desarrollarán un 75% de los casos mencionados por los encuestados, entre los cuales están la proporcionalidad de IVA, determinación de multas e intereses, cálculo de ganancia y pérdida de capital, recalcular de renta, impuesto a las armas de fuego, impuesto a la primera matrícula, determinación de impuesto diferido, entre otros. Esto a su vez se integra a la labor de los profesionales contables.

ANEXO 3: Sección 13: Inventarios



ANEXO 4: Sección 16 Propiedades de Inversión,

**SECCIÓN 16:
PROPIEDADES
DE
INVERSIÓN.**

Se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios. Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que son mantenidas por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas; y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Reconocimiento

Las propiedades de inversión son propiedades que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o
- (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Medición inicial

Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en el reconocimiento inicial.

El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros costos de transacción.

Medición posterior

Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable.

Presentación e Información a Revelar

Una entidad revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados:

- (a) Los métodos e hipótesis significativos empleados en la determinación del valor razonable.
- (b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión está basado en una tasación hecha por un tasador independiente.
- (c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión.
- (d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión.
- (e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo.

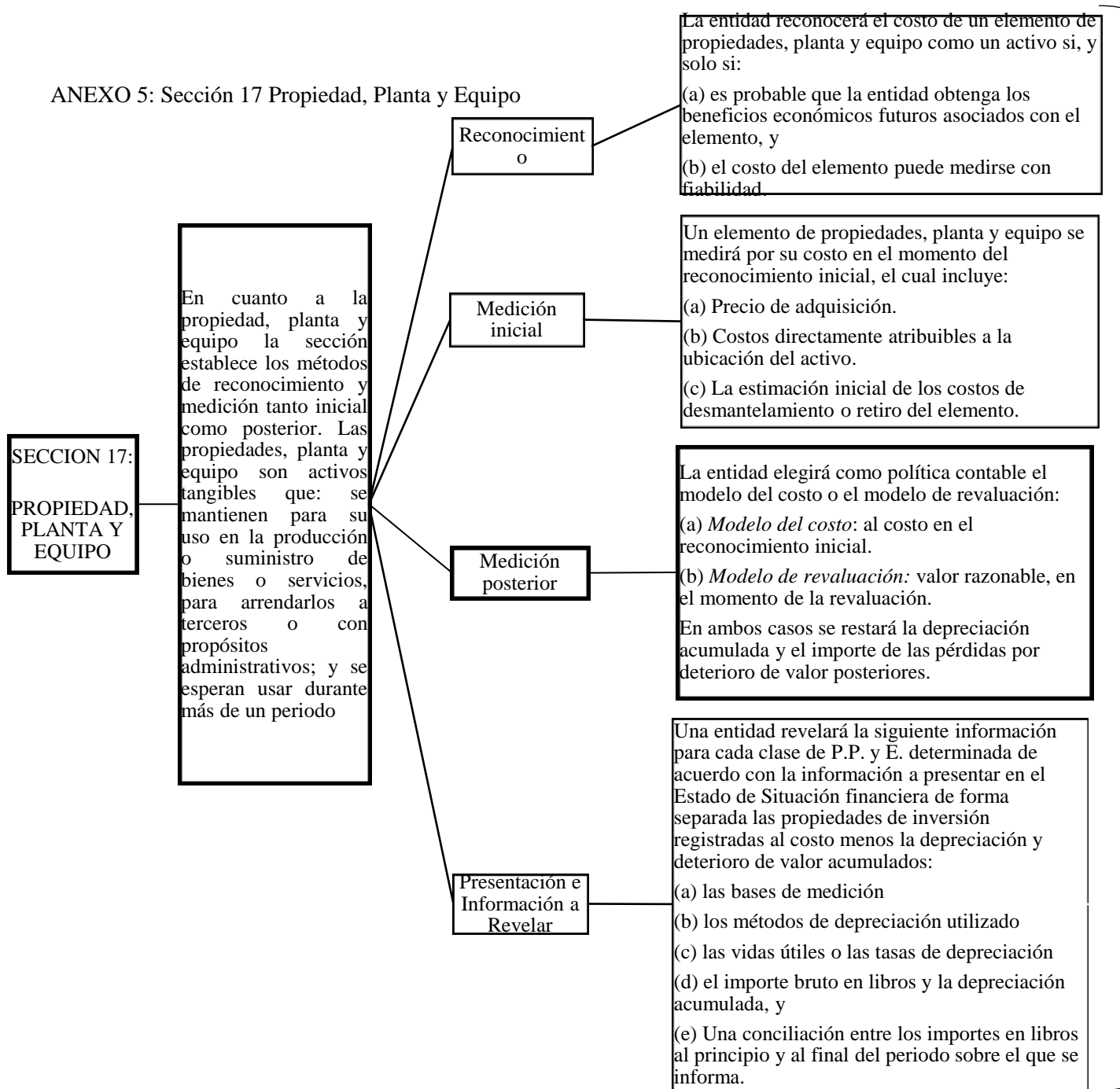
Ley de Impuesto sobre la Renta

- Ganancia o pérdida de capital por venta de Bienes.
- Depreciaciones, amortizaciones

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces

- Impuesto a la transferencia de bienes raíces.
- Valor real o comercial de los bienes

ANEXO 5: Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo



- Ley de Impuesto sobre la Renta**
Renta de sucesiones
Ganancia o pérdida de capital por venta de Bienes
Depreciaciones, amortizaciones.
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces**
 - Impuesto a la transferencia de bienes raíces.
 - Valor real o comercial de los bienes
- Ley del Impuesto Especial a la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional**
2.1 Impuesto especial a la primera matrícula.
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**
 - a) Transferencia de Bienes Muebles Corporales
 - b) Retiro de las Empresas de Bienes Muebles Corporales
 - c) Importación e Internación de Bienes

ANEXO 6: Sección 20 Arrendamientos

**SECCIÓN 20:
ARRENDAMIENTOS**

Clasifica el arrendamiento en dos categorías, arrendamiento financiero y arrendamiento operativo, en el primero se transfieren sustancialmente todas las responsabilidades y derechos inherentes a la propiedad, en el segundo no sucede nada de lo anterior. Contabiliza los arrendamientos registrándolos en la propiedad planta y equipo contra la cuenta por pagar

Reconocimiento

Un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y pasivos en su estado de situación financiera por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor

Medición inicial

Se determina el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Si no se puede determinar, se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

Medición posterior

Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el método del interés efectivo

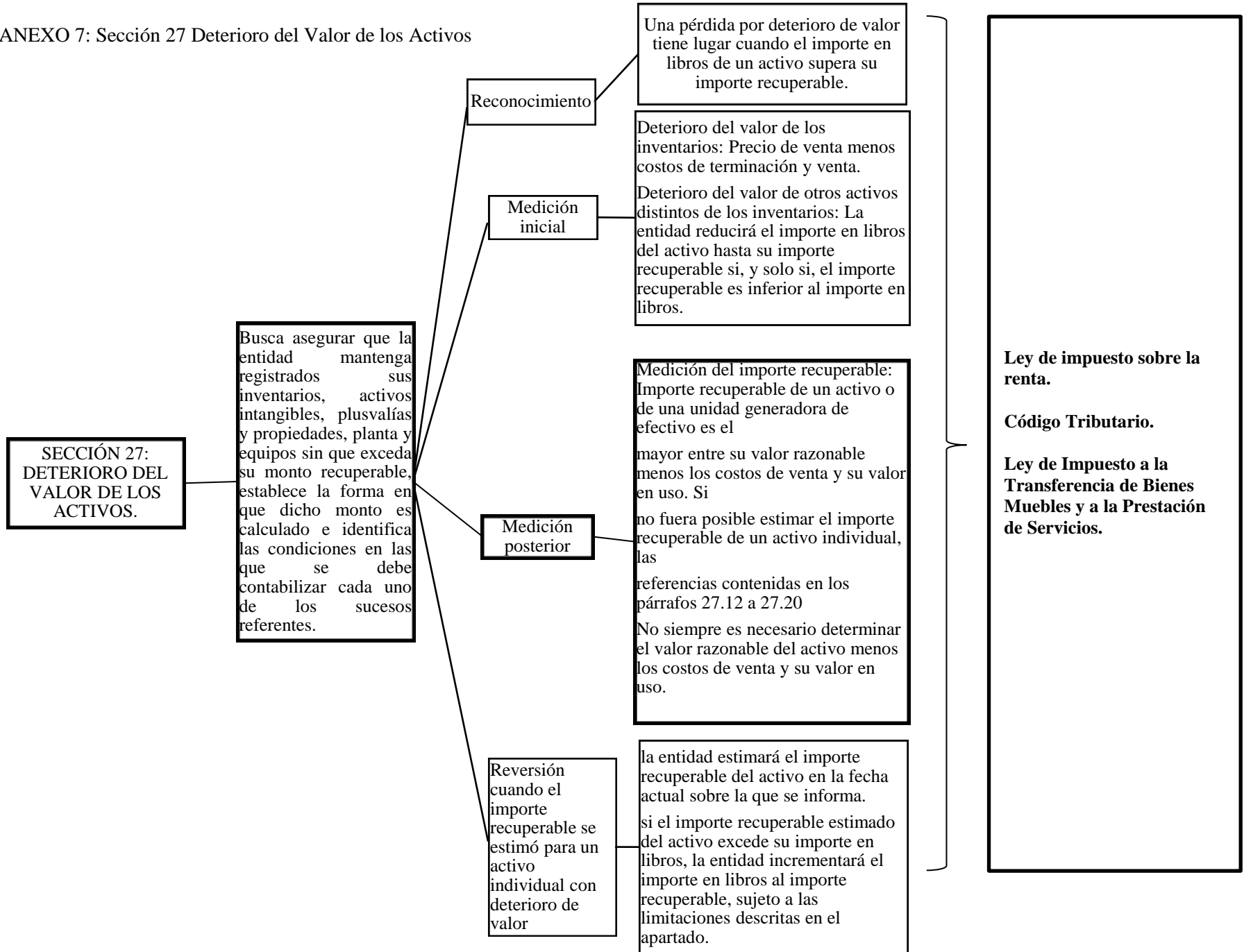
Presentación e Información a Revelar

Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:
(a) el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa;
(b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa,
(c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos

Ley de Impuesto sobre la Renta
a) Depreciaciones, amortizaciones.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
d) Transferencia de Bienes Muebles Corporales

ANEXO 7: Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos



ANEXO 8: Sección 29 Impuesto a las Ganancias

