

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA



**APLICACION FISCAL DE LAS UTILIDADES
ACUMULADAS, GANANCIA O PERDIDA DE
CAPITAL Y AMORTIZACION DE PERDIDAS**

TRABAJO DE GRADUACION PRESENTADO POR:

**JOSE MARIO ZELAYA RIVAS
RENE OSWALDO MENENDEZ DIAZ
SANTOS CAÑENGUEZ GUZMAN**

Para Optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

OCTUBRE DE 1989



SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA



INDICE

	PAGINA
INTRODUCCION	
CAPITULO I	
MARCO TEORICO	
A. ANTECEDENTES Y SITUACION ACTUAL	
1. GANANCIA DE CAPITAL	1
2. AMORTIZACION DE PERDIDAS	4
3. REGIMEN ESPECIAL DE LAS UTILIDADES OBTENIDAS POR SOCIEDADES ANONIMAS	5
a. ANTECEDENTES	5
b. VIGENCIA DEL DECRETO	11
c. TRATAMIENTO ACTUAL DE LAS UTILIDADES	11
CAPITULO II	
PLANTEAMIENTOS TEORICOS	
A. GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL	
1. GENERALIDADES	13
2. SUJETOS DE IMPUESTO	17
3. REQUISITOS DE LA GANANCIA DE CAPITAL	19
4. DETERMINACION DEL COSTO BASICO	20
a. BIENES INMUEBLES	24
1) Inmuebles Comprados	25

2) Inmuebles Recibidos en Donación o Herencia	26
b. BIENES MUEBLES	
1) Bienes Comprados	26
a) Bienes Depreciables	26
b) Bienes no Depreciables	27
c) Costo básico de las acciones recibidas de capitalización de utilidades	27
2) Bienes Recibidos en Donación o Herencia	38
5. TRATAMIENTO FISCAL DE LA GANANCIA DE CAPITAL	38
a. VALOR DE LA TRANSACCION	39
b. TIEMPO DE POSESION DEL BIEN	40
c. COSTO BASICO	
1) Bienes Muebles o Inmuebles a título oneroso	42
2) Bienes Muebles o Inmuebles recibidas en Do- nación o Herencia	42
d. MEJORAS Y OTROS	43
e. GANANCIA EN LA TRANSACCION	43
f. CUOTA DE GANANCIA DEL EJERCICIO	44
g. REMANENTE DE LA GANANCIA	44
6. TRATAMIENTO DE LA PERDIDA DE CAPITAL DEL EJERCICIO	45
a. TRATAMIENTO FISCAL	45
1) Bienes Vendidos y otras negociaciones	46
2) Pérdida por retiros de activos	46
7. TRATAMIENTO DE LA PERDIDA DE CAPITAL DE EJERCICIOS ANTERIORES	47

a.	TRATAMIENTO FISCAL	47
b.	AMORTIZACION CONTRA GANANCIA DE CAPITAL	47
8.	CASOS EN QUE SE PUEDE DIFERIR EL PAGO DEL IMPUESTO	48
B.	DEDUCCIONES ADMISIBLES POR PERDIDAS SUFRIDAS EN ACTIVIDADES INDUSTRIALES	
1.	GENERALIDADES	48
2.	SUJETOS AL BENEFICIO	50
a.	AMORTIZACION DE PERDIDA-ARTICULOS 27	50
b.	AMORTIZACION DE PERDIDA-DECRETO No. 126	51
3.	REQUISITOS EXIGIDOS PARA SU ACEPTACION	52
a.	ARTICULO 27 LITERAL h) L.I.S.R.	52
b.	DECRETO LEGISLATIVO No. 126	54
4.	PROCEDIMIENTOS LEGALES PARA OBTENER LA CALIFICACION DE LOS BENEFICIOS	57
a.	ARTICULO 27 LITERAL h)	57
b.	DECRETO LEGISLATIVO No. 126	58
5.	DIFERENCIAS ENTRE PERDIDA FISCAL, PERDIDA CONTABLE Y PERDIDA DE CAPITAL	58
a.	CONCEPTUALIZACION	58
1)	Pérdida de Capital	59
2)	Pérdida Contable	59
3)	Pérdida Fiscal	61
b.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	62

6. DETERMINACION DE PERDIDAS AFECTAS A LOS BENEFICIOS RELACIONADOS	65
a. ARTICULO 27 LITERAL h)	65
1) Resultados provenientes de actividades gravables y exentas	65
2) Pérdidas de operación provenientes de ejercicios anteriores al de la calificación	65
b. DECRETO LEGISLATIVO No. 126	66
1) Resultados provenientes de actividades gravables y exentas	66
2) Pérdidas de operación provenientes de ejercicios anteriores a su vigencia	67
7. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS DE LOS BENEFICIOS ANALIZADOS	67
a. CONDENSACION DE RESULTADOS	67
b. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS	67
C. TRATAMIENTO DE LAS UTILIDADES DE SOCIEDADES ANONIMAS	
1. DECRETOS LEGISLATIVOS No. 609, 319 y 5554	71
a. SUJETOS DEL IMPUESTO, ALTERNATIVAS Y CONSECUENCIAS FISCALES	71
1) Generalidades	71
2) Sujetos del Impuesto	72

3) Alternativas y consecuencias fiscales	73
4) Reglas para formalizar la distribución de utilidades	74
5) Reglas para formalizar la capitalización de utilidades	75
6) Reglas para formalizar el mantenimiento en reserva	77
b. PLAZO PARA PRESENTAR DECLARACION, ANEXOS Y PAGO DE IMPUESTO	78
1) Declaración de utilidades mantenidas en reserva	78
2) Declaración de utilidades capitalizadas	80
c. CONCEPTO DE LA RENTA IMPONIBLE Y SU DETERMINACION	81
1) Renta imponible para efecto de la Ley de Impuesto sobre la Renta	81
2) Renta imponible para efecto del Decreto No. 609	82
d. UTILIDAD A GRAVAR	82
e. CALCULO DEL GRAVAMEN	83
1) Impuesto sobre utilidades mantenidas en reserva	83
2) Impuesto sobre utilidades capitalizadas	83
f. PRESCRIPCION DE LA FACULTAD-FISCALIZADORA	84

1) Si hubiere declaración	84
2) Si no hubiere declaración	84
g. TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS RECIBIDOS POR INVERSIONES	84
1) Dividendos recibidos de sociedades anónimas	85
a) Dividendos en efectivo	85
b) Dividendos en acciones	86
2) Dividendos recibidos con beneficio fiscal	92
a) Dividendos provenientes de intereses ban- carios	93
b) Dividendos de sociedades beneficiadas con la Ley de Fomento de Exportaciones	94
h. TRATAMIENTO DE LAS COMPENSACIONES DE PERDIDAS	95
1) Compensación de pérdidas de operación	95
2) Compensación de pérdidas de capital	101
i. TRATAMIENTO DE CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTI- VOS	102
1) Cuentas incobrables	102
2) Provisión para inventarios obsoletos	106
j. TRATAMIENTO DE ALGUNAS PROVISIONES Y RESERVAS	107
1) Provisión para Reserva Laboral	107
k. CAPITALIZACION DE SUPERAVIT	116
1) Superavit por revaluación	116

2. ARTICULO 22 Y 23 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	122
a. GENERALIDADES	122
b. SUJETOS DEL IMPUESTO, ALTERNATIVAS Y CONSECUENCIAS FISCALES	124
1) Sujetos del impuesto	124
2) Alternativas y consecuencias fiscales	125
c. CONCEPTO DE UTILIDAD DISTRIBUIBLE	126
1) Definición	126
d. APLICACION DE LOS ARTICULOS 22 Y 23 L.I.S.R.	130
1) Alternativas y consecuencias fiscales	130
a) Capitalización de utilidades	131
b) Distribución de utilidades	133
CAPITULO III	
GUIA DE APLICACION DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS GENERALIDADES DE LA SOCIEDAD	135
A. CALCULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON GANANCIA DE CAPITAL	137
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	143
2. SOLUCION DEL PROBLEMA	145
B. AMORTIZACION DE PERDIDAS	148
1. ARTICULO 27 LITERAL h)	148
a. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	148

b. DESARROLLO DEL PROBLEMA	148
2. DECRETO No. 126	148
a. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	152
b. DESARROLLO DEL PROBLEMA	152
C. DECRETO LEGISLATIVO No. 609	155
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	155
2. ANALISIS VERTICAL APLICACION DE UTILIDADES	182
3. ANALISIS HORIZONTAL APLICACION DE UTILIDADES	197
4. DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL A GRAVAR Y SU CALCULO DE IMPUESTO	204
D. UTILIDADES REGULADAS POR LOS ARTICULOS 22 Y 23 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	217
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	217
a. CASO REAL	217
b. CASO HIPOTETICO	218
2. DESARROLLO DEL PROBLEMA	220
a. CASO REAL	220
b. CASO HIPOTETICO	221
CAPITULO IV	
INVESTIGACION DE CAMPO, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
A. INVESTIGACION DE CAMPO	226

B. OBJETIVOS	227
1. GENERAL	227
2. ESPECIFICO	227
C. AMBITO DE LA INVESTIGACION	228
D. DETERMINACION DE LA MUESTRA	228
1. TAMAÑO DE LA MUESTRA	228
E. METODO DEL MUESTREO UTILIZADO	232
F. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	232
1. INVESTIGACION BIBLIOGRAFICA	232
2. INVESTIGACION DE CAMPO	232
G. TABULACION, ANALISIS DE DATOS Y CONCLUSIONES	233
H. RECOMENDACIONES	266
1. AL MINISTERIO DE HACIENDA Y DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS	266
2. CONTRIBUYENTE EN GENERAL	267
APENDICE	
DEFINICION DE TERMINOS BASICOS	283
BIBLIOGRAFIA	287

INTRODUCCION

En la medida que ha evolucionado la economía, los contribuyentes se han visto en la necesidad de obtener información y asesoría tributaria que les permita cumplir con sus obligaciones fiscales, de acuerdo con las disposiciones legales.

En atención a la demanda de servicios especializados en materia tributaria que exigen las empresas, es indispensable que el profesional en Contaduría Pública, amplie sus conocimientos en cuanto a conceptos, criterios e interpretaciones de leyes, Reglamentos, Decretos e Instructivos relacionados con el que hacer tributario, todo con el objeto de dar un buen servicio al cliente de acuerdo a sus exigencias y así demostrar que esta profesión también contribuye al buen desarrollo de las actividades empresariales.

Pero la tarea no es fácil, debido a la variedad de interpretaciones de algunos aspectos sobre los impuestos; por lo que es necesario un análisis exhaustivo sobre la aplicación de un determinado artículo de ley, para no hacer incurrir en sanciones innecesarias o pago de impuestos que se pudieron obviar al tener conocimiento de los aspectos legales pertinentes.

El desarrollo del presente trabajo tiene como objetivo funda-

mental contribuir a la orientación de carácter práctico de "LA APLICACION FISCAL DE LAS UTILIDADES ACUMULADAS, GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL Y AMORTIZACION DE PERDIDAS", sobre problemas extraídos de la sociedad "Industria Modelo, S.A.", la cual a servido de referencia.

El trabajo está estructurado en cuatro capítulos, de tal forma que en lo posible, sirva como un parámetro para definir el criterio aplicable a cada tipo de problema relacionado con los artículos de Ley referenciados en la investigación, que sirvió de base para las conclusiones correspondientes.

Contenido general de dichos capítulos:

El capítulo I comprende el marco teórico, en el cual se desarrollará lo concerniente a los antecedentes y situación actual de cada uno de los aspectos de impuestos directos a tratar en el presente trabajo.

En el capítulo II se expondrán los planteamientos teóricos de mayor relevancia y que servirán de base para un mejor conocimiento de la diversidad de elementos que deben de tomarse en cuenta para la estructuración y definición de los conceptos y criterios que sustentarán los casos prácticos a desarrollar.

El capítulo III contendrá los planteamientos prácticos y las soluciones respectivas de los diferentes problemas extraídos de la Sociedad modelo.

En el capítulo IV se describen las conclusiones y recomendaciones de la investigación, las cuales estarán soportadas a través de los resultados obtenidos de las encuestas efectuadas.

DEDICATORIA

A DIOS TODOPODEROSO

Por habernos dotado de la Fortaleza necesaria para la Conclusión de nuestro Trabajo.

A NUESTROS PADRES

Por la confianza depositada en Nosotros en lograr la consecución de los Objetivos propuestos.

A NUESTRAS ESPOSAS

Por la comprensión y apoyo entregado sin límite de Esfuerzo y Sacrificio.

A NUESTROS HIJOS

Por Creer en Nosotros y brindarnos su Amor y Confianza.

A NUESTROS HERMANOS Y AMIGOS

Por la colaboración desinteresada proporcionada en el transcurso de nuestro Trabajo de Graduación.-

CAPITULO I

I. MARCO TEORICO

A. ANTECEDENTES Y SITUACION ACTUAL.

A continuación se describen los antecedentes y la situación actual de cada tema a tratarse.

1. GANANCIA DE CAPITAL.

La Ganancia de Capital por tratarse de utilidades extraordinarias, generadas muchas veces, más por efecto de inflación que por efectos especulativos, es objeto de un tratamiento especial en cuanto al cálculo del Impuesto sobre la Renta, generado por dicha utilidad. La Ganancia de Capital ha tenido diversos tratamientos, los cuales se pueden resumir brevemente así:

La Ganancia de Capital se regula su gravamen en la Ley promulgada mediante Decreto No. 472 1/, introduciendo en el Art. 45 el procedimiento de cálculo de Impuesto sobre la Renta, el cual se aplicó a partir del 1° de enero de 1964.

1/ D.L. No. 472 del 19/12/63; publicado en el D.O. No.241, Tomo 291 de fecha 21 de diciembre de 1963.

Mediante Decreto No. 215 2/, se modifica el procedimiento para el cálculo del Impuesto, estipulándose que la Ganancia de Capital pagaría un impuesto del 4%, sin tomar en consideración el tiempo de posesión o cualquier deducción adicional. Esta medida fue derogada con efecto retroactivo, mediante Decreto No. 255 3/ reformando el procedimiento del Art. 45, el cual, está vigente actualmente.

Desde la fecha en que se comenzó a gravar la Ganancia de Capital, se han emitido una serie de decretos, los cuales han permitido revaluar los bienes, aceptándose fiscalmente como costo básico dicho revalúo. Un breve resumen de dichos decretos es: El Decreto No. 255, estipuló que el costo básico de los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1964, sería su valor comercial a esa fecha, sin perjuicio de lo estipulado en el D.L. No. 216 4/. Estos decretos fueron interpretados auténticamente por Decreto No. 300 5/, en el sentido que los va

-
- 2/ D.L. No. 215 del 25 de Nov. 1968, publicado en el D.O. 241, Tomo 221 del 13 de diciembre de 1968.
- 3/ D.L. No.255 del 24/01/69 publicado en el D.O. No.27, T. 222 del 10 de febrero de 1969.
- 4/ Decreto No. 216 del 25/11/68, publicado en el D.O.No.235, T. 221 del 13 de diciembre de 1968.
- 5/ Decreto No.300 del 15/04/69, publicado en el D.O. No.76, Tomo 223 del 29 de abril de 1969.

lúos declarados al amparo del Decreto N° 216, serían aceptados como costo básico a partir del 1º de enero de 1968.

Mediante Decreto N° 248 6/, se permitió revaluar los bienes y aceptarse como costo básico el nuevo valor a signado al 31 de diciembre de los años 1974; 1975 y - 1976. Este Decreto no modificó la regla para contar - los años de posesión. Mediante Decreto N° 598 7/, que reformó el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, cuya vigencia data del 31 de diciembre de 1986; en el sentido que establece que el costo básico de los bienes será el consignado en su primera declaración de Impuesto sobre el Patrimonio o sea aquellas que fueron presentadas por primera vez a partir del 1º de de enero de 1987.

El Decreto N° 689 8/, concedió el beneficio de revaluar los bienes para el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 1986 o ejercicio especial cuyo plazo de presen-- tación haya vencido a la fecha de vigencia de este De-- creto.

6/ Decreto N° 248 del 14 de abril de 1977, publicado en el D.O. N° 69, Tomo 255 del 15 de abril de 1977.

7/ Decreto N° 598 del 19 de febrero de 1987, publicado en el D.O. N° 45 T. 294 del 6 de marzo de 1987.

8/ Decreto N° 689 del 18 de junio de 1987, publicado en el D.O. N° 117, T. 295 del 25 de junio de 1987.

2. AMORTIZACION DE PERDIDA.

Mediante la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada en 1963, que consideró en el Art. 27 literal h), el beneficio fiscal de la deducción del 20% anual por las pérdidas obtenidas en actividades industriales, como un estímulo para las empresas industriales. Durante su vigencia ha tenido las siguientes modificaciones:

En la Ley de 1963 los beneficios del art. 27 literal h), eran concedidos por tiempo indefinido, mediante acuerdo del Ministerio de Hacienda, previa opinión del Ministerio de Economía:

Dicho plazo indefinido fué restringido a 5 años, mediante D.L. No. 73 9/, concediendo el mismo decreto una prórroga adicional de 3 años, contados a partir del 1 de enero de 1980, para aquellas sociedades que a la fecha de vigencia de este Decreto estuvieren gozando de estos beneficios.

El Decreto Legislativo No. 113 10/, regula que los beneficios podrán concederse por 5 años adicionales bastan-

9/ D.L. No. 73 del 20 de diciembre de 1979, publicado en el D.O. No. 237 de la misma fecha.

10/ D.L. No. 113 del 7 de diciembre de 1982.

do para su concesión, la solicitud y la prueba de que se ha estado gozando del beneficio. Mediante Decreto No. 554 11/, se regula que la calificación será otorgada únicamente por el Ministerio de Hacienda, suprimiendo la necesidad de opinión del Ministerio de Economía. Adicionalmente para los contribuyentes que no gozaran de los beneficios del artículo 27 literal h), se concedió el beneficio de deducir en concepto de pérdida hasta el 10% de la renta imponible, sin necesidad de calificación previa, mediante D.L. No. 126 12/, incluyendo las pérdidas obtenidas en los años 1980 a 1985.

3. REGIMEN ESPECIAL DE LAS UTILIDADES OBTENIDAS POR SOCIEDADES ANONIMAS.

a. ANTECEDENTES.

El tratamiento impositivo de las utilidades obtenidas por sociedades anónimas domiciliadas en el país desde el año de 1951 hasta el 30 de diciembre de 1986, ha pasado por cuatro sistemas.

A continuación describiremos las características más so

11/ D.L. No. 554 del 18 de diciembre de 1986, publicado en el D.O. No. 239 del 22 de diciembre de 1986.

12/ D.L. No. 126 de fecha 3 de octubre de 1985, publicado en el D.O. 156 T 289 del 3 de Octubre de 1985.

bresalientes de los cuatro sistemas sucesivos adoptados por nuestra legislación para la tributación de las utilidades sociales no distribuidas.

SISTEMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO
1951. 13/

El ordenamiento legal del año 1951, promulgado por Decreto No. 520 en su Art. 6 estableció la obligación para los socios de Sociedades Anónimas, de incluir en su renta personal únicamente la parte de las utilidades que le hubieren sido realmente distribuidas.

REGIMEN DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 300 DEL 18 DE SEPTIEMBRE
DE 1961. 14/

La Ley de 1951, fue objeto de reformas, quedando obligados los socios de sociedades anónimas, al igual que los socios de sociedades colectivas, de incluir en su renta personal el monto de utilidades que les correspondería al hacerse una distribución. Bajo este régimen, el socio incluía en su renta personal las utilidades del ejer

13/ Decreto Legislativo No. 520 del 10 de diciembre de 1951, publicado en el D.O. No. 232, T. 153 del 17 de dic./51.

14/ Decreto Legislativo No. 300 del 18 de septiembre de 1961, publicado en el D.O. No. 170, T. 192 del 19 de septiembre de 1961.

cicio, aunque no se le hubieren distribuidos.

Mediante el Decreto No. 34 15/, se adopta nuevamente el sistema de 1951.

REGIMEN DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO
1963. 16/

El tratamiento de las utilidades de sociedades anónimas en la Ley del año 1963, se puede caracterizar así:

- El socio incluía en su renta personal solamente las utilidades realmente percibidas, excepto cuando hubieren capitalizado.
- Estableció una retención como pago anticipado del socio al impuesto sobre la renta, del 10% y 15% de las utilidades distribuidas, atendiendo el monto del capital social de la sociedad.
- Esta retención se acreditaba cuando el socio recibía el dividendo.
- La sociedad estaba obligada a retener y enterar dichas cantidades.

15/ Decreto No. 34 del 23 de Marzo de 1962.

16/ D.L. No. 472 del 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, T. 201 de diciembre de 1963.

REGIMEN DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 609 DEL AÑO 1966. 17/

Este sistema denominado "Régimen especial sobre las utilidades provenientes de Sociedades Anónimas domiciliadas en el país", estableció para las Sociedades Anónimas domiciliadas, tres alternativas a tomar con sus utilidades: capitalizarlas, mantenerlas en reserva o distribuir las.

Establece por primera vez un impuesto por la capitalización de utilidades y un gravamen sobre las mantenidas en reserva, otorgando un tratamiento preferencial a las utilidades capitalizadas.

Este régimen se puede caracterizar en forma breve así:

- La estructura de las tasas impositivas se determinan en forma escalonada según el monto de la renta imponible, menos el impuesto social, con el propósito que resulten menos gravadas las sociedades con utilidades menores, dejando exenta la capitalización de utilidades de las sociedades, cuya renta imponible no haya excedido de $\text{Q}20,000.00$

17/ Decreto Legislativo No. 609 del 20 de mayo de 1966, publicado en el D.O. No. 91, T. 211 del 20 de mayo de 1966.

- Se establece un período de cuatro años contados a partir del día siguiente a la finalización del ejercicio de imposición, para que las sociedades tomen una decisión sobre utilidades de: Capitalizar, Mantener en Reserva o Distribuir. Durante este período las utilidades no están sujetas a gravamen alguno, salvo que se tome decisión sobre su aplicación antes de esa fecha.
- En los casos de Capitalización y Mantenimiento en Reserva de utilidades, el sujeto de impuesto es el socio y la responsable del pago la sociedad. (Art.1)

El mantenimiento en reserva de las utilidades se presume de derecho cuando finalizado el período de 4 años, la sociedad no tomó ninguna decisión sobre ellas (Art.3 inciso último).

De igual manera se presume de derecho utilidades mantenidas en reserva cuando no se formalice la capitalización acordada, dentro de los 2 años siguientes a la expiración del plazo general de 4 años, quedando obligada la sociedad a enterar la diferencia (Art.4), entre el Impuesto de Capitalización y el Impuesto de Mantenimiento de Reserva, más los respectivos intereses.

- El pago del Impuesto de Capitalización es definitivo, en consecuencia la distribución de utilidades por medio de acciones no causan impuesto a ni vel del socio. (Art.5)
- El monto pagado en concepto de impuesto de manteni miento de reserva, constituye un crédito para el socio acreditable en el momento en que se capita licen o distribuyan dichas utilidades.

El pago de Impuesto por Mantenimiento de Reserva, es de finitivo cuando se acuerda capitalizar dichas utilidades después de los 4 años de obtenidas o en el caso que se acuerde dentro de los mismos 4 años, capitalizar las utilidades mantenidas en reserva y ésta no sea perfec cionada dentro del plazo concedido por el mencionado de creto.

En resumen, el tratamiento impositivo de las utilidades obtenidas por las Sociedades Anónimas, en los sistemas descritos, pueden sintetizarse así:

- Ley del año 1951: No son gravadas.
- Decreto Legislativo No. 300 del año 1961: Se gra van como si fueran distribuidas.
- Decreto Legislativo No. 34 del año 1962: No son gravadas.

- Ley del año 1963 : Estaban sujetas a retención.
- Decreto Legislativo No. 609 del año 1966: Quedan sujetas al Régimen Especial.

b. VIGENCIA DEL DECRETO.

El Decreto Legislativo No. 609, entró en vigencia el 28 de mayo de 1966.

Mediante Decreto Legislativo No. 554 del 18 de diciembre de 1986; se deroga el mencionado decreto. Dejando su aplicación transitoriamente por cinco años, contados a partir del 1 de enero de 1987, para las utilidades obtenidas por sociedades que cerraron su ejercicio fiscal antes del 31 de diciembre de 1986.

Finalizado el período mencionado, las utilidades pendientes de distribuir, se considerarán de derecho distribuidas, quedando obligados los socios a declararlas como percibidas, el 50% de ellas en cada uno de los dos ejercicios siguientes.

c. TRATAMIENTO ACTUAL DE LAS UTILIDADES.

Las utilidades obtenidas en ejercicios finalizados a partir del 31 de diciembre de 1986, contarán con dos años

después de obtenidas para decidir su destino. Durante estos dos años la sociedad podrá optar por capitalizar o distribuir dichas utilidades.

CAPITULO II

II. PLANTEAMIENTOS TEORICOS

A. GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL.

1. GENERALIDADES.

Se iniciará este capítulo, mencionando los ingresos que comprenden la renta bruta, según el Art.7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así: "La renta bruta se determinará sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingresos incluyendo los salarios, sueldos u otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales; y las provenientes del ejercicio de profesiones u oficios; actividades agrícolas, industriales y comerciales; utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones; compra-ventas, permutas o transacciones de cualquier clase y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

Las cantidades extraídas del país, con infracción a las normas establecidas en la Ley de Control de Transferencias Internacionales, se considerarán como renta y se agregarán a los demás ingresos percibidos por el contribuyente, durante el ejercicio en que se hubiere

verificado la extracción a menos que las divisas respectivas fueren repatriadas dentro de un plazo que de manera general fijará el Poder Ejecutivo". 1/

En el transcurso del desarrollo histórico del concepto de renta bruta, vemos que en cada reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ha ampliado la base impositiva introduciendo nuevas categorías de ingresos al concepto de renta bruta, y es en la Ley que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1963 2/ cuando se incluye la Ganancia de Capital como gravable, en sus artículos 7, 14, 15, 45 y 46, en relación con los artículos 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13 de su Reglamento.

Es necesario ampliar el párrafo anterior, en el sentido de que aún cuando la ley de Impuesto sobre la Renta, -- entró en vigencia en el año 1963, para efectos de la Ganancia de Capital sólo se gravan las ganancias generadas a partir del 1 de enero de 1964. El artículo 15 de la Ley en referencia, que regulaba las ganancias de capital en ventas de acciones, fué derogado. Según D.L. 554, D.O. 239, T 293, del 22 de diciembre de 1986.

1/ Art. 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta reformado, según D.L. 73 del 20 de Diciembre de 1979, D.O. 237, Tomo 265 de la misma fecha.

2/ Según D.L. 472, D.O. 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

Este artículo estaba redactado así:

"La ganancia de capital obtenida en la venta de acciones de sociedades domiciliadas, no será gravable en el año de la venta, en la cuantía en que el valor de la transacción se haya reinvertido en el término de quince meses, a partir de la fecha de la venta, en acciones de sociedades comprendidas en una lista aprobada por el Ministerio de Economía...", fue derogado. 3/ A continuación se exponen conceptos de algunos autores, sobre la Ganancia de Capital: "Son consideradas como los beneficios en las negociaciones de bienes, pero es condición expresa que no exista habitualidad en la realización de las mismas" 4/

El autor John F. Due, citado por el Doctor Ricardo Guillermo Castaneda Cornejo, en su tesis manifiesta: "Constituyen ganancia de capital todos los incrementos en el valor de la realización del patrimonio poseído, excepto las utilidades provenientes de la compraventa de bienes como actividad lucrativa".

3/ Según D.L. 554 del 18 de diciembre de 1986, D.O. 239, T. 293 del 22 de diciembre de 1986.

4/ Boletín No. 25, página No. 5 Edición de enero 1982, del Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario.

"Se consideran tales, aquellos ingresos provenientes de la valorización de bienes a cuya negociación el contribuyente no se dedica regularmente una vez que ese plus valor se realiza mediante la venta o transferencia del bien en cuestión". 5/

De acuerdo a nuestra legislación se establece que será "La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compra-venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles". 6/

Los conceptos anteriores, incluyen tanto la ganancia o pérdida de capital.

La ganancia de capital se ha considerado como objeto de impuesto por considerar que en términos económicos, significa un incremento patrimonial para el contribuyente y por ende un incremento en su capacidad contributiva para soportar el tributo correspondiente; aún

5/ Publicación del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) sobre "Imposición a los Ingresos" del Dr. Roque G. Mullín, Capítulo I, Ordinal VI, numeral 1, página 23.

6/ Art. 14 de la Ley de Impto. sobre la Renta reformado según D.L. 215, del 25 de Nov. de 1968, D.O. 235, Tomo 221 del 13 de diciembre de 1968.

cuando ésta no constituye una renta ordinaria sino que extraordinaria.

Fiscalmente la ganancia de capital se origina cuando se realizan los bienes y no cuando ha habido incremento en los rubros del patrimonio del contribuyente; ya sea por una plusvalía o por su propia voluntad.

2. SUJETOS DE IMPUESTO.

De conformidad al concepto de renta bruta mencionado anteriormente, los ingresos obtenidos en cualquier transacción, forma parte de dicha renta; por lo tanto, incluye toda ganancia de capital obtenida en la compra venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, será gravada de conformidad a lo regulado en los artículos 14, 45 y 46 de la Ley en comento y artículos 11 y 12 de su Reglamento.

El Dr. Roque García Mullín expresa que son sujetos de impuesto sobre ganancia de capital, las personas físicas; así como también las necesidades técnicas de implementación del impuesto, han llevado a considerar también otros sujetos de impuestos como son: la sociedad de capital, y como entidades intermedias; según los casos el matrimonio, la familia, los fideicomisos,

las asociaciones personales, etc., y las Sucesiones in divisas. 7/

Aún cuando el Dr. García Mullín hace referencia a los sujetos de impuesto, bajo otro sistema tributario distinto al nuestro, esto no implica que tenga algunos su jetos en común a los mencionados como tal, en forma ge neral el Artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Ren ta, como son: las personas naturales o jurídicas, fi- deicomisos; sean estos nacionales o extranjeros; y las sucesiones.

El artículo 14 de la Ley que nos ocupa, sólo incluye como sujetos de este impuesto, a las personas natura- les o jurídicas, no mencionando los fideicomisos y a las sucesiones, existiendo una contradicción aparente con los señalados en el párrafo anterior; pero queda- ron comprendidos como sujetos en el artículo 1, antes mencionado.

Además, al respecto el Dr. Roberto Posada Sandoval, ex presa: "¿ qué sucederá si es una sucesión o un fideico

7/ Publicación del CIET, sobre "Imposición a los Ingresos" del Dr. Roque García Mullín, Capítulo I, Ordinal VI, Numeral 3, página 34 y 39.

miso el que se ve involucrado el día de mañana en una transacción sujeta a la ganancia de capital?. Yo creo que fué un olvido del legislador, aunque en la práctica se ha resuelto, y creo que como un buen criterio, que como ya en el Art. 1 se menciona quienes son los sujetos de impuesto, y entre ellos se mencionan los fideicomisos y las sucesiones pues esa regla se le aplica en el caso de ganancia de capital." 8/ El Dr. Posada Sandoval, sustenta su posición atendiendo el contenido del Decreto 215 del 25 de noviembre de 1968, publicado en el D.O. No. 235, Tomo 221, del 13 de diciembre del mismo año; porque en este Decreto si tuvieron el cuidado de mencionar como sujetos, tanto las Sucesiones como los fideicomisos.

3. REQUISITOS DE LA GANANCIA DE CAPITAL.

Atendiendo al concepto de ganancia de capital contenido en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, primer inciso, se puede apreciar que el legislador introdujo como condición expresa a considerar en toda

8/ Publicación de conferencia sobre temas tributarios, noviembre de 1977, página 3.

ganancia de capital lo siguiente:

- a. "Ganancia obtenida", lo que fiscalmente implica que haya una realización del bien, lo que consiste en considerar como momento más oportuno para apreciarla, aquel en que se transfiere la propiedad del activo de capital que ha experimentado las ganancias o pérdidas.
- b. "Habitualidad", este término es uno de los elementos principales para decidir si hay ganancia de capital o no; por justicia tributaria se ha considerado el aspecto cuantitativo de los actos que realiza el contribuyente en la venta de un bien mueble o inmueble; es decir la masividad y repetición constante en los actos lucrativos. Al cumplirse la característica de masividad y repetición, en los casos de compraventa, permuta, u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles origina lo que se considera renta ordinaria.

4. DETERMINACION DEL COSTO BASICO.

Para determinar la ganancia o pérdida de capital, se tendrá que considerar el costo básico del bien, el importe de las mejores efectuadas para conservar o aumen

tar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción.

Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital. Si las deducciones son mayores que el valor de la transacción habrá pérdida de capital.

Fiscalmente se considerarán por mejoras: "Todas aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admitidas como gastos de producción de su renta o de conservación de su fuente." 9/

El costo básico de los bienes muebles o inmuebles adquiridos antes del 1 de enero de 1964, será su valor comercial a esa fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto Legislativo No. 216 del 25 de noviembre de 1968, publicado en el Diario Oficial No. 235, Tomo 221 del 31 de diciembre del mismo año. El Decreto No.

9/ Artículo 14 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reformado según D.L. 215 del 25 de noviembre de 1968, publicado en D.O. 235, Tomo 221 del 13 de diciembre del mismo año.

216 concedió la oportunidad para aquellos que no hubieren declarado y los que hubieren declarado su renta o capital en cantidades inferiores a las correctas, correspondientes al ejercicio de 1967 o ejercicios anteriores, pudieran presentar sus declaraciones acogiéndose a los beneficios de este Decreto, sin que se les pudieran aplicar las sanciones legales correspondientes.

Como consecuencia de que el Decreto en referencia, no reguló el hecho de que los nuevos valúos de los bienes podían considerarse como costo básico para efectos de ganancia de capital, fué necesario interpretar auténticamente dicho decreto. Surgiéndo así, el Decreto Legislativo No. 300 del 15 de abril de 1969, publicado en el Diario Oficial No. 76 del 29 de abril del mismo año, el cual interpretó auténticamente el decreto aludido, en el sentido de que los valúos y revalúos de bienes muebles e inmuebles declarados por los contribuyentes al amparo del artículo 1 del Decreto No. 216 correspondientes al ejercicio fiscal de 1967, deberán aceptarse como costo básico de tales bienes a partir del 1 de enero de 1968, para la determinación de la ganancia de capital y el impuesto aplicable a la misma ganancia.

El Decreto Legislativo 595 del 18 de diciembre de 1969, publicado en el Diario Oficial 236, Tomo 225 del 18 de

diciembre de 1969, amplió el plazo para presentar las declaraciones con los beneficios señalados en los Decretos 216 y 300 hasta el 28 de febrero de 1970.

El Decreto Legislativo No. 248, publicado en el D.O. No. 69 Tomo 225 del 15 de abril de 1977, permitió la revaluación de los bienes muebles e inmuebles, para los años 1974, 1975 y 1976, estipulando que tales revalúos, serían aceptados fiscalmente como costo básico, para efectos de ganancia de capital.

De conformidad a las reformas introducidas a la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, según Decreto Legislativo 598 del 19 de febrero de 1987, publicado en el Diario Oficial 45, Tomo 294 del 6 de marzo del mismo año, establece que el valor real o comercial de los bienes sujetos a este impuesto, será aceptado como costo básico de tales bienes a partir del 1o. de enero de 1987, para la determinación de la ganancia de capital y del impuesto aplicable a la misma.

El Decreto Legislativo 689, publicado en el D.O. 117, Tomo 295 del 26 de junio de 1987, concedió facilidades para evaluar bienes inmuebles para el ejercicio impositivo que concluyó el 31 de diciembre de 1986, o ejercicios impositivos especiales, cuyo plazo para presen-

tar la declaración respectiva haya vencido a la fecha de vigencia de este decreto, podían enmendarla por una vez, dentro del plazo de 60 días contados a partir del día siguiente de la fecha de entrada en vigencia de este decreto.

El inciso final del artículo 2 del referido decreto, menciona que los valúos o revalúos declarados de conformidad a éste, servirán en los ejercicios posteriores, para determinar el costo básico de los bienes a los efectos de la ganancia de capital.

Actualmente para los contribuyentes que no se acogieron a los beneficios que otorgó este último decreto comentado; su costo básico será el auto valúo que se consignó en la primera declaración de impuesto al Patrimonio, o sea aquellas que fueron presentadas por primera vez a partir del 1° de enero de 1987.

a. BIENES INMUEBLES.

"Se llaman bienes todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación, y se dividen en inmuebles y muebles". 10/

10/ Artículo 560 del Código Civil, Libro Segundo, Título I, Página 155.

"Son bienes inmuebles o raíces las tierras y los edificios y construcciones de toda clase adherente al suelo. Forman parte de los inmuebles, las plantas arraigadas en el suelo, los frutos pendientes, los yacimientos de las minas, las puertas y ventanas, losas, etc., de los edificios, y en general todos los objetos naturales o de uso u ornamentos que estén unidos de una manera fija y estable a los bienes raíces, de suerte que formen un solo cuerpo con ellos (inmuebles por adheerencia).

Son asimismo bienes inmuebles, los derechos reales constituidos sobre las fincas urbanas o rústicas 11/ (inmuebles por naturaleza).

1) Inmuebles Comprados.

El costo básico, en los bienes inmuebles adquiridos a título oneroso (comprados), es el valor o precio por el cual se adquirió el bien, menos las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta. Excluyendo los Terrenos que no son sujetos a depreciación.

11/ Artículo 561 del Código Civil, Libro Segundo, Título I, página 155.

2) Inmueble recibidos en Donación o Herencia.

Para los bienes inmuebles recibidos en donación o herencia, su costo básico será el mismo al cual tendría derecho el donante o causante.

b. BIENES MUEBLES.

"Son bienes muebles todas las cosas corporales y los derechos no comprendidos en el artículo anterior". 12/
(derechos personales).

"Las que pueden transportarse de un lugar a otro sin cambiar la naturaleza. Ej. una mesa". 13/

1) Bienes Comprados.

a) Bienes depreciables.

El costo básico de los bienes, sujetos a depreciación será el costo de adquisición menos las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta.

12/ Art. 562 del Código Civil, Libro Segundo, Título I, Página 155.

13/ Apuntes de la Asignatura, Introducción al Estudio del Derecho I, Clasificación de las Cosas, Public. de feb. /79, pág. 3

b) Bienes no depreciables.

Comprende los valores mobiliarios, los cuales están constituídos por las acciones, bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias y otros títulos de crédito similares, emitidos por el gobierno o por particulares. Estos bienes no son susceptibles de mejoras ni sujetos a depreciación, por lo que su costo básico estará constituído únicamente por el costo de adquisición, más los gastos necesarios para adquirirlos.

c) Costo básico de las acciones recibidas de capitalización de utilidades.

- Costo básico desde el punto de vista fiscal.

Las acciones recibidas por el accionista de una sociedad anónima, por capitalización de utilidades; aún cuando no provienen de una compra, es necesario tratarlas por cuanto en nuestro medio existe cierta duda respecto al costo básico que acepta la oficina encargada de administrar el impuesto directo, por lo que a continuación se comenta lo pertinente.

En el D.L. 609 de fecha 20 de mayo de 1966, no se previó como quedaría constituído el costo básico

de estos valores mobiliarios, en caso de ser vendidos, no obstante en su Artículo 15 dice: "En las materias no reguladas por el presente decreto se aplicarán las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta". Por ello se tiene que observar lo dispuesto en los Artículos 14 y 15 de la Ley en referencia, así como lo regulado en los Decretos Legislativo 216, 300, 248, 598 y 689, relacionados cuando se habló de la determinación del costo básico.

No obstante los aspectos legales antes mencionados, éstos no establecen claramente cuál será el costo básico de las acciones recibidas como dividendos, por capitalización de utilidades. Sobre estas utilidades la sociedad que las distribuye ya ha pagado por cuenta del accionista el impuesto de capitalización que le corresponde de acuerdo a lo establecido por el D.L. 609; el cual es distinto al impuesto de renta, por basarse en hechos generadores propios. Es necesario aclarar que de acuerdo al artículo 22 introducido en la Ley de Impuesto sobre la Renta reformada, según D.L. 597 del 19 de febrero de 1987 publicado en el D.O. 45, Tomo 294 del 6 de marzo de 1987 las sociedades anónimas domiciliadas podrán capitalizar sus utilidades distribuibles

obtenidas a partir del ejercicio 1986, libres de impuesto para el accionista, siempre que esa capitalización se formalice íntegramente dentro de los dos años siguientes a la terminación del ejercicio en que fueron obtenidas.

Volviendo al costo básico de las acciones recibidas por capitalización de utilidades, es necesario comentar que al venderse estas acciones, se está recuperando la proporción de las utilidades acumuladas que le corresponden al accionista, por las que únicamente había recibido certificados de acción, representativos de su interés en la sociedad, los que no fueron considerados como renta.

Cabe mencionar que el artículo 5 del D.L. 609 establece que el socio que percibiere utilidades en acciones como consecuencia de una capitalización de utilidades, no las computará en su renta personal en el ejercicio en que le fueran acreditadas o pagadas en esa forma, está coincidiendo con el hecho de que el dividendo en acciones no representa una utilidad realizada para el accionista, ya que éste no ve incrementada su riqueza, ni la proporción de su participación en el capital de la sociedad. De manera que es al momento en que vende sus acciones cuando estará sujeto al impuesto sobre la

renta, por ser en esta ocasión cuando realmente el accionista realiza las utilidades a que tenía derecho en la -- sociedad, y por ende ve incrementando su patrimonio per-- sonal.

En el caso de que el inversionista se haya amparado a los beneficios del D.L. 248, el costo básico de las acciones compradas, sería el formado por el costo de adquisición -- más el incremento proporcional a cada acción ocasionando -- por el aumento de capital contable de la sociedad, como -- consecuencia del revalúo de sus bienes muebles o inmuebles -- siempre que esta sociedad haya rectificado también sus de-- claraciones de Renta y Vialidad Serie "A", de acuerdo a -- este decreto comentado.

En general el costo básico de las acciones recibidas por -- capitalización de utilidades, estará constituido por el -- valor nominal de dichas acciones. Es oportuno mencionar que para efectos del impuesto sobre el patrimonio (antes Viali-- dad serie 'A'), se tiene que declarar su valor contable.

Aun cuando el costo básico, así determinado para las accio-- nes recibidas, vía capitalización, se aparta de la técnica -- contable, es el criterio que actualmente han asumido los -- funcionarios encargados de la administración de los impues-- tos directos tal como se sustenta con transcripción de la -- respuesta sobre consulta formulada a la Dirección General --

de Contribuciones Directas, sobre el particular, la --
cual se expone a continuación:

"DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS".

San Salvador, 4 de diciembre de 1985.

R- No. 95

Dr.

Presente.

En relación a la consulta que usted formula en su escrito que presentó a esta Oficina el día primero de octubre del corriente año, en el sentido de que si las acciones que posee, provenientes de capitalización de utilidades, las cuales asimismo desea vender, tienen costo básico o no, tengo a bien contestársela así:

En el caso planteado, esas acciones tienen su costo básico constituido por el valor nominal de dichas acciones que cada accionista recibió en virtud de la capitalización de las utilidades, pues debe tomarse en cuenta que el accionista al recibir las utilidades por el respectivo acuerdo se invirtieron, convirtiéndose en acciones, ya que el acto de la capitalización conlleva un negocio jurídico con efectivo contenido económico y representativo de un costo de adquisición; el costo básico total de tales acciones está representado por el monto de aquellas utilidades sociales así dispuestas de donde se deriva en virtud del Art. 163 del Có

digo de comercio.

Atentamente.

DIOS, UNION, LIBERTAD.

Hugo Oswaldo Ayala Durán
Jefe Depto. Técnico Jurídico 14/

- Costo básico desde el punto de vista de la Técnica Contable.

Como complemento a lo expresado anteriormente en relación al costo básico de las acciones provenientes de capitalización de utilidades, es conveniente tratarlo desde el punto de vista de la técnica contable.

Así tenemos que algunos autores, parten del costo para efectos de valuación, entre ellos tenemos a Robert N. Anthony que dice: "EL COSTO COMO BASE DE VALUACION: Las cosas de valor (esto en derecho de propiedad tangible o intangible) que son propiedad de un negocio, se

14/ Boletín No. 55, Pag. Nos. 42 y 43, Edic. de junio 1986, del Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario.

titulan activos. Es un concepto fundamental de la contabilidad que los activos se registran al precio que se pagó por adquirirlos, cuyo concepto se relaciona con el de continuidad de la empresa.

Como por diversas razones el valor real de un artículo puede variar con el transcurso del tiempo, la valoración contable de los activos no refleja necesariamente ni siquiera comunmente el valor actual de los activos, excepto a la fecha que fueron adquiridos. Por lo tanto, existe una diferencia considerable entre el concepto contable de valor y el concepto del mismo término en asunto no contable, ya que en su uso común "valor" quiere decir el precio actual de una cosa.

En tal virtud, las cifras de los activos de acuerdo con la contabilidad de una empresa, no muestran el valor a que estos activos se podrían vender. Uno de los errores más comunes, que cometen personas mal informadas al respecto, consiste en que al leer un informe contable creen que existe una estrecha relación entre las cifras que ahí aparecen como valor de un activo y el verdadero del mismo, por supuesto, con relación a determinados activos, si existe la mencionada relación y un ejemplo típico es el dinero en efectivo. Asimismo, los valores de fácil mercado y los inventarios de una compañía pue-

den aparecer en los libros durante un corto período con un valor muy aproximado al real.

En general se puede decir con certeza que cuanto más tiempo se ha tenido en propiedad un activo, es menos probable que su valor en la contabilidad corresponda a su valor actual en el mercado." 15/

En cuanto a la determinación del costo de las acciones vendidas, principalmente el de las obtenidas vía capitalización de utilidades, es oportuno citar la posición de los autores H.A. Finney y H. E. Miller, la cual se expone a continuación: "ACCIONES RECIBIDAS COMO DIVIDENDOS.- Los accionistas pueden recibir más acciones como consecuencia de la distribución de un dividendo en acciones.- Por regla general, los dividendos en acciones no representan un ingreso para los receptores, ya sea desde el punto de vista de la contabilidad general o para efectos fiscales.

No hay una distribución de activo de la compañía emisora, sino simplemente una variación en los elementos que componen la participación de los accionistas, y lejos de

15/ Obra "La Contabilidad en la Administración de Empresas" Capítulo 2, Página 93.

ser un reparto de las utilidades retenidas, el dividendo en acciones es un aviso a los accionistas de que una parte de las utilidades retenidas no estará disponible en lo futuro para reparto de activo.

Si una persona posee 100 acciones de un total de 1000 acciones en circulación, y si la sociedad emite un dividendo en acciones de 25%, las acciones del citado accionista aumentan a 125 y el total de las acciones en circulación aumenta a 1.250; pero, en cuanto concierne al accionista de nuestro ejemplo, todavía tiene una participación del 10% en la Sociedad y el único efecto del dividendo en acciones es en un aumento del número de acciones en que está representada su participación en la compañía. Por lo tanto, la recepción de un dividendo en acciones no debe contabilizarse aumentando el valor en libros de la inversión y considerando la percepción de un ingreso. El único asiento necesario del dividendo recibido se hace en la cuenta de la inversión indicando el aumento del número de las acciones poseídas.

Si se adquieren acciones en distintas fechas y a diferentes precios, si algunas de las acciones se venden y si estas no pueden identificarse como pertenecientes a algún lote en particular, el costo de las acciones vendidas puede determinarse, con el fin de calcular la ganancia o pérdida, siguiendo la teoría del método primero

en entrar, primero en salir (PEPS). En la aplicación de esta teoría, ¿cómo deben tratarse las acciones recibidas en calidad de dividendos?. Si en 1963 se compraron 100 acciones a \$100 cada una, en 1964 otras 100 acciones se compraron a \$125 en 1965 se adquirieron otras 100 acciones a \$150 por acción y en 1966 se recibió un dividendo en acciones de 25%, las 75 acciones recibidas como dividendo no deben considerarse como adquiridas en 1966; deben relacionarse o aparearse con las acciones que produjeron dicho dividendo en acciones. Así las tres compras deben tratarse ahora como sigue:

Fecha	Acciones compradas	Costo	Acciones poseídas	Costo ajustado por acción
1963	100	\$10.000	125	\$ 80
1964	100	12.500	125	\$100
1965	100	15.000	125	\$120 "16/

Todo aumento de capital por aplicación de reservas o utilidades retenidas, por parte de sociedades anónimas domiciliadas en El Salvador, constituye capitalización de utilidades y por lo tanto deben hacerse las operaciones contables correspondientes, es decir aumentando el capital social y disminuyendo en su caso las reservas o utilidades retenidas, de conformidad a los artículos 173 al

16/ Obra "Curso de Contabilidad Intermedia, Tomo I, Capítulo 14, páginas 309 y 310.

180 del Código de Comercio; artículo 2 del D.L. 609 que regula las utilidades capitalizadas obtenidas en ejercicios que finalizaron antes del 31 de Diciembre de 1986; las utilidades obtenidas a partir de esta última fecha mencionada, su capitalización está regulada por el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Conclusiones respecto de acciones compradas o recibidas como dividendos en acciones.

a) De acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta, el método para valuar las inversiones adquiridas a título oneroso es el costo de adquisición.

b) Para los inversionistas que rectificaron el valor de sus acciones de conformidad con el D.L. 248, el costo básico estará formado por el valor rectificado de sus acciones al amparo del mencionado decreto.

c) De acuerdo al criterio actual de la Oficina que administra los impuestos directos, el costo básico de las acciones provenientes de capitalización de utilidades, está constituido por el valor nominal de dichas acciones.

d) En atención a la Ley de Impuesto sobre la Renta, la ganancia de capital en venta de acciones se gravará en el ejercicio que se realice de conformidad a lo estipulado en los artículos 14 y 45.

e) De acuerdo a la técnica contable, cuando se dispone de acciones compradas, su costo básico será el costo de

adquisición. Respecto a las obtenidas por capitalización de utilidades, el costo básico se determinará considerando el costo ajustado por acción.

2) BIENES RECIBIDOS EN DONACION O HERENCIA.

El costo básico de estos bienes, será el que tenía para el donante o causante.

Lo enunciado anteriormente debe entenderse en el sentido de que el costo de dichos bienes será el que en vida le importó al donante o causante o aquel que provenga de haberse acogido en vida a los beneficios concedidos por el Fisco en los Decretos Legislativos relacionados con este costo, y no al valor que se les dá para efectos de Impuesto de Donación o el Sucesoral.

5. TRATAMIENTO FISCAL DE LA GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL.

La ganancia de capital, debe gravarse cuando esta se realiza, o sea cuando se transfiere la propiedad del bien que ha generado la ganancia o pérdida aludida.

La obligación fiscal está constituida por el hecho generador que se origina, por aquella ganancia que produce el aumentar de valor un activo fijo de capital que ha sido objeto de una operación de intercambio eventual y aislada.

Las ganancias o pérdidas de capital, se producen al aumentar o disminuir en su caso, los activos fijos de capital, sin que haya intervenido en forma considerable la voluntad del titular de los mismos, las cuales se evidencian cuando se dispone de tales activos a través de operaciones de intercambio.

Estas no suelen repetirse en forma constante, como ocurre con los ingresos ordinarios; es posible que una persona obtenga una ganancia o pérdida considerable en un ejercicio fiscal determinado y que esto no se repita otra vez en su vida.

Desde el punto de vista de la contabilidad, al realizar se las ganancias o pérdidas extraordinarias, deben presentarse en el Estado de Pérdidas o Ganancias.

Para concluir, toda Ganancia de Capital obtenida en la transacción de bienes muebles o inmuebles, será gravada con el impuesto correspondiente, de conformidad a lo regulado en los artículos 14 y 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 7,8,9 y 12 de su Reglamento.

a. VALOR DE TRANSACCION.

Para efectos de la determinación de la Ganancia o Pérdida de capital, se considerará como valor de la Tran-

sacción "el precio estipulado por las partes en el contrato respectivo y en los casos de arrendamiento con promesa de venta, se tendrá como valor de la transacción, el precio total del arrendamiento más el precio de venta, si éste no estuviese incluido en aquél". 17/

En el último de los casos antes mencionados, su valor de transacción se forma así (precio total del arrendamiento más el precio de venta), por cuanto se computará como ingreso del ejercicio impositivo en que efectúe la operación, según el artículo 8 del Reglamento de la Ley en comento: asimismo, cuando se hayan estipulado intereses, éstos se computarán como ingreso de los ejercicios en que fueron percibidos o devengados, según el sistema de contabilidad adoptado y admitido por la Dirección General de Contribuciones Directas.

b. TIEMPO DE POSESION DEL BIEN.

Para efectos de establecer el número de años de posesión de un bien mueble o inmueble que ha sido vendido, se procederá conforme lo establece el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así:

- 1) Para un bien adquirido antes del año 1964, se entenderá adquirido en ese año.

17/ Artículo 11 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

- 2) Para determinar el número de años de posesión de un bien, adquirido en años posteriores a 1964, se establecerá sumando los ejercicios fiscales completos que los ha poseído el contribuyente, más los resultantes de la aproximación a la mitad del año más próximo al de la compra y de la venta.

Un ejemplo de lo anterior es el siguiente: Un inmueble se adquirió el 31 de Mayo de 1965 y se vendió el 30 de Junio de 1988.

Como al finalizar el año de la compra del bien, se poseyó más de seis meses, se entenderá poseído todo el año 1965. Al finalizar el año de la venta del bien, se puede apreciar que no se poseyó más de los seis meses, por lo tanto no se tomará en cuenta el año 1988 para establecer el número de años de posesión del bien. Por lo tanto el total de años de posesión del inmueble es de 23.

- 3) Cuando la venta se efectúa en los seis meses siguientes a su adquisición, se considerará poseído todo el año; es decir, cualquier ganancia de capital que surja de una operación de esta naturaleza, se tendrá que gravar como renta corriente del ejercicio.

c. COSTO BASICO.

De conformidad a lo regulado en el artículo 14 numeral 3)

de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el costo básico estará constituido así:

1) Bienes Muebles o Inmuebles a Título Oneroso.

En el caso que sean adquiridos a título oneroso de duciendo del costo de adquisición las depreciaciones aplicadas y deducidas de acuerdo a la Ley.- Para los bienes que no están sujetos a depreciación, su costo básico estará constituido por el costo de adquisición. En ambos casos, si el propietario del bien se acogió a los beneficios de cualquiera de los Decretos Legislativos comentados en el numeral 4) de este tema (4. Determinación del Costo Básico), para efectos de ganancia o pérdida de capital se aplicará como costo básico, el revalúo realizado de conformidad a los decretos aludidos.

2) Bienes Muebles o Inmuebles recibidos en donación o Herencia.

Para los bienes adquiridos bajo estas circunstancias, su costo básico será el mismo que tenía para el donante o causante.

d. MEJORAS Y OTROS.

La ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 14 numeral 1) admite como deducible del valor de la transacción el valor de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor.

Debiendo considerarse como mejoras de conformidad a la misma ley, todas aquellas refracciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien. impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admitidas como gastos de producción de su renta o de conservación de su fuente.

e. GANANCIA EN LA TRANSACCION.

Siempre que el valor de la transacción sea mayor que las deducciones, (Costo Básico, Mejoras y Gastos de Transacción), habrá ganancia de Capital. Esta Ganancia es objeto de Impuesto, la cual será tasada de conformidad al procedimiento señalado en el artículo 45 de la Ley en comento.

f. CUOTA DE GANANCIA DEL EJERCICIO.

Esta cuota corresponde al cociente resultante de dividir el monto de la ganancia entre el total de años que el bien ha sido poseído; cuyo resultado deberá sumarse a la renta imponible del ejercicio en que se ha efectuado la venta y calcularse el impuesto correspondiente de conformidad a cualquiera de los artículos 37, 39, 40 y 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dependiendo a la clase de sujeto que haya realizado la transacción, así como su domicilio, (persona natural o jurídica, sucesión, fideicomiso, etc.)

g. REMANENTE DE LA GANANCIA.

De acuerdo a lo comentado en el literal anterior, solo se deberá incorporar a la renta imponible corriente, la cuota de ganancia establecida para el ejercicio; quedando pendiente de aplicarsele el impuesto respectivo al remanente de la ganancia de capital, la cual será gravada como sigue: El Impuesto calculado atendiendo a la clase de sujeto que haya realizado la transacción, será dividido entre el total de la renta imponible establecida al sumarsele a la renta imponible corriente la cuota de ganancia del ejercicio, el cociente resultante constitui-

rá la tasa efectiva, cuya mitad deberá ser aplicada al remanente de la ganancia de capital para establecer así el impuesto correspondiente a ésta, el cual deberá sumarse al impuesto anteriormente calculado para conocer en definitiva el impuesto total que corresponde al sujeto de que se trate.

6. TRATAMIENTO DE LA PERDIDA DE CAPITAL DEL EJERCICIO.

Las pérdidas de capital pueden ser originadas por distintas circunstancias, como son: Por obsolescencia, retiro de activos, faltantes de inventario al efectuar recuento físico de las existencias, venta de activos fijos, etc.

No todas las pérdidas de capital tomadas en el sentido de la apreciación fiscal, constituyen valores deducibles de ganancia de capital, tal como se sustentará más adelante.

a. TRATAMIENTO FISCAL.

El tratamiento fiscal que se le dará a cada tipo de pérdida de capital, está condicionado a su origen ya que

no todas las pérdidas de capital son deducibles de ganancias de capital, tal como se podrá apreciar con lo que se expone más adelante.

1) Bienes Vendidos y Otras Negociaciones.

Toda pérdida de capital proveniente de operaciones que no se realicen habitualmente en concepto de compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, son deducibles de ganancia de capital si las hubiera en el ejercicio fiscal en que se realicen ambas. En aquellos casos en que la pérdida de capital sea mayor a la ganancia, el remanente podrá ser deducido de futuras ganancias, dentro de los cinco años siguientes.

2) Pérdidas por Retiros de Activos.

Las pérdidas originada por retiro de activo, obsolescencia, faltantes de inventario u otra causa no comprendida en las enunciadas en el numeral anterior.

Las pérdidas originadas por las causales detalladas en este numeral, tomadas en el sentido exacto

de la apreciación fiscal, no constituyen valores deducibles de ganancias de capital; por lo que en caso de haberse contabilizado como gastos de operación en el ejercicio fiscal que se trate, se tendrán en concepto de gastos no deducibles que sumará a la renta neta obtenida para determinar así la renta neta imponible; estos ajustes fiscales se deberán hacer de conformidad a lo establecido en el artículo 27 numeral 8) del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

7. TRATAMIENTO DE LA PERDIDA DE CAPITAL DE EJERCICIOS ANTERIORES.

a. Tratamiento Fiscal.

En aquellos casos que exista saldo de pérdida de capital de años anteriores, esta podrá ser deducida de futuras ganancias de capital que se obtengan dentro de los cinco años siguientes a aquel en que se obtuvo la pérdida.

b. Amortización contra Ganancia de Capital.

La pérdida aludida únicamente podrá ser deducida de la cuota de ganancia de capital del ejercicio, siempre que

se esté dentro de los cinco años calendario siguientes a aquel en que se declaró la pérdida respectiva. Si finalizado el plazo mencionado, no se amortizó la totalidad de la pérdida, por no haberse generado ganancias o por cualquier otra causa, el saldo pendiente ya no se podrá deducir en años futuros.

8. CASOS EN QUE SE PUEDE DIFERIR EL PAGO DEL IMPUESTO.

La proporción del impuesto determinado a la ganancia de capital, podrá ser diferido su pago hasta por ocho años, unicamente cuando la enajenación del bien mueble o inmueble se efectúe a plazos que excedan de veinticuatro meses; de conformidad a lo establecido en el artículo 74 inciso último de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

B. DEDUCCIONES ADMISIBLES POR PERDIDAS SUFRIDAS EN ACTIVIDADES INDUSTRIALES.

1. GENERALIDADES.

Como una forma de incentivar y estimular las actividades productivas del país, el Estado ha adoptado medidas que contribuyen a disminuir las incidencias de las pér-

didadas registradas y que permitan la preservación del capital en giro de las empresas para elevar el nivel de operaciones y lograr su recuperación.

Una de las medidas adoptadas se encuentra en el texto del artículo 27 literal h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. 18/, el cual sufrió modificación únicamente en lo referente al plazo de vigencia de los beneficios. El artículo 29 de la misma Ley, describe el procedimiento para su calificación.

De acuerdo a la legislación actual solo el Ministerio de Hacienda debe conocer la solicitud y determina su calificación, la cual tendrá efecto hasta por cinco años, comenzando con el ejercicio fiscal dentro del cual se efectúe, pero el Ministerio de Hacienda de oficio debe rá revocarla si llegaren a cambiar las circunstancias que la motivaron.

Otra de las medidas adoptadas se relaciona en el Decreto Legislativo No. 126 19/ el cual concede a las empresas el beneficio de deducirse de su renta las pérdidas

18/ Decreto No.472 del 19 de Diciembre de 1963, publicado en D.O. No. 241 T. 201, del 21 de Diciembre de 1963 con vigencia a partir del 31/12/63.

19/ Decreto No. 126 del 5 de Septiembre de 1985, publicado en D.O. No. 186 T. 289 de fecha de Octubre de 1985.

de operación, sin que haya previa calificación y única mente las sujeta a las disposiciones contenidas en el artículo 1 del mencionado Decreto.

2. SUJETOS AL BENEFICIO.

- a. AMORTIZACION DE PERDIAS - ARTS. 27 LITERAL h) y 29, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De acuerdo a lo estatuido en el artículo 29 en relación con el Art. 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los sujetos al beneficio de amortizar las pérdidas con utilidades de ejercicios posteriores, son las "industrias que tengan por objeto la producción de artículos y mercancías destinadas a satisfacer necesidades fundamentales de la población, tales como la alimentación, la salubridad, el abrigo, la habitación, la educación, y otras semejantes e igualmente a aquellas que hayan de proporcionar ocupación a un número considerable de trabajadores, o sean de utilidad e importancia económica para el país".

De conformidad con el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la calificación tendrá efecto hasta por

cinco años, comenzando con el ejercicio fiscal dentro del cual se efectúe, pudiéndose revocar si llegaren a cambiar las circunstancias que la motivaron, como decir: el cambio de la actividad industrial por la comercial, reducción drástica del personal, etc. A solicitud del interesado, los efectos de la calificación deberán prorrogarse o renovarse por períodos adicionales de cinco años.

b. AMORTIZACION DE PERDIDAS - DECRETO No. 126

De conformidad con el art. 1 del Decreto No. 126, los sujetos al beneficio son las personas jurídicas 20/ que hubieren sufrido pérdidas de operación que provengan de gastos comprendidos dentro de los señalados por los artículos 26 y 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, excluyendo las deducciones de carácter personal y aquellos que no fueren indispensables para la producción del ingreso o conservación de su fuente.

20/ El Art. 17 del Código de Comercio, expresa en su segundo inciso "Sociedad" es el ente jurídico resultante de un contrato solemne, celebrado entre dos o más personas que estipulan poner en común, bienes o industria, con la finalidad de repartir entre sí los beneficios que provengan de los negocios a que van a dedicarse".

Atendiendo al tenor literal del mencionado decreto, no existe límite al plazo de vigencia para optar a este beneficio y hasta la fecha no se ha emitido disposición alguna que especifique lo contrario.

3. REQUISITOS EXIGIDOS PARA SU ACEPTACION.

- a. ARTICULO 27, LITERAL h) LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De acuerdo al artículo en referencia, los requisitos necesarios para que una empresa pueda gozar de los beneficios de amortización de pérdidas con utilidades de otros ejercicios son:

1. Que las pérdidas a amortizar provengan de actividades industriales.
2. Haber solicitado y calificado para gozar de los beneficios concedidos por este artículo. Esto significa que si una empresa no ha solicitado previamente y obtenido su calificación, no podrá hacer uso de este beneficio aunque las pérdidas sufridas provinieran de actividades industriales.

Las pérdidas que en este literal se mencionan co
rresponden a pérdidas de operación y en ningún ca
so a pérdidas de capital cuyas diferencias se tra
tarán en otro apartado

3. Las pérdidas sufridas, deberán amortizarse con uti
lidades de posteriores ejercicios en una cuantía
no mayor de un 20% anual y en la proporción que no
haya sido absorbida por las ganancias obtenidas de
otras fuentes de ingreso dentro de los siete años
siguientes a aquel en que se hubiere incurrido.

Lo anterior implica que la pérdida obtenida en un
ejercicio deberá amortizarse en un período de cin
co años, siempre y cuando exista utilidades en ca
da año que compensen por lo menos el 20% de la
pérdida total, caso contrario tendrá un período
adicional de dos años para poder complementar el
remanente que quedare dentro del período de los
cinco años, pero en todo caso ésta tendría que
ser máximo de un 20% por cada año.

4. Las pérdidas consideradas afectas al beneficio de
amortización, deberán excluir las deducciones de
carácter personal y las que no fueren indispensa

bles para la producción del ingreso o conservación de su fuente. Es decir se tiene que diferenciar es te tipo de pérdidas al de la pérdida contable; cuya diferencia más adelante se expondrá.

5. Comprobar a las autoridades fiscales todos los extremos a que se refiere el Art. 29, de la Ley de Impuesto sobre la Renta para que se le admitan las deducciones reclamadas.

b. DECRETO LEGISLATIVO No. 126.

El Art. 1 del Decreto en referencia señala las condicio nes que deberán prevalecer para que sea admitida la pér dida de operación en cada uno de los ejercicios fisca- les en que sucediera; siendo éstas las siguientes:

- 1) "Que el monto de la pérdida a deducir provenga de aquellos gastos comprendidos dentro de los señala dos por los artículos 26 y 27 de la Ley de Impues- to sobre la Renta, excluyendo las deducciones de carácter personal y aquellos que no fueren indis- pensables para la producción del ingreso o conser vación de su fuente.
- 2) "Que el contribuyente lleve registro especial de

la pérdida a deducir con detalle de su origen, naturaleza, monto, afectación, saldo y comprobación ofrecida".

Con estas condiciones el Estado quiere asegurarse de que los beneficios previstos por este Decreto, sean orientados a las pérdidas reales de operación y no a cubrir desequilibrios económicos derivados de fuentes diferentes al giro normal de operaciones de la empresa. Para garantía del cumplimiento de esta condición es que requiere el registro especial detallado.

El artículo 3 establece que la deducción deberá recaer sobre la renta imponible de la sociedad teniendo que llenar los requisitos siguientes:

- 1) "Del Monto de la pérdida de operación del ejercicio deberá deducirse en cada uno de los ejercicios futuros el 10% de dicha pérdida, únicamente hasta la concurrencia de un 10% del monto de la renta imponible obtenida por la sociedad en el ejercicio afectado y en un plazo que no excederá de 10 años. Si dentro de ese plazo se afectare en un mismo ejercicio dos o más situaciones conforme al artículo 1 de este decreto, solo se admitirá la deducción hasta la concurrencia de un 20% de la renta imponible".

- 2) "con las utilidades afectadas de conformidad a este Decreto se constituirá una Reserva Especial aplicable únicamente a la amortización de las Pérdidas determinadas".

Para ejemplo de su determinación se tomarán de base los resultados del Ejercicio comprendidos del 1o. de Agosto de 1981 al 31 de julio de 1982.

Utilidad Obtenida ₡ 14,880.-

10% s/₡ 14,880.-, aplicable a la Pérdida del Ejercicio 1980/1981 del valor original de ₡ 476,000.- En este caso la base del porcentaje de la deducción se efectuó, sobre la utilidad imponible, de acuerdo al Artículo 3 que establece que deducción admitida será hasta la concurrencia del 10% sobre la renta imponible.

₡ 1,488.-

₡ 13,392.-

Para la creación de la Reserva Especial, se correrá el Asiento siguiente :

Cargo : Pérdidas y Ganancias ₡ 1,488.-

Abono : Reserva Especial ₡ 1,488.-

Con la anterior Reserva se amortizarán las Pérdidas sometidas a este Régimen de conformidad a la más antigua, al finalizar los 10 años señalados en el literal a) del mencionado Decreto.

Por la amortización en referencia, se correrá el Asiento siguiente :

Cargo : Reserva Especial xx

Abono : Pérdida del Ejercicio 1980/1981 xx

4. PROCEDIMIENTOS LEGALES PARA OBTENER LA CALIFICACION DE LOS BENEFICIOS.
- a. Artículo 27, literal h) Ley de Impuesto sobre la Renta. De acuerdo al artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los procedimientos necesarios para poder optar a los beneficios concedidos por el artículo 27 literal h) respecto a la amortización de pérdidas de operación provenientes de actividades industriales, son:
- 1) Cumplir con los requisitos exigidos para su aceptación.
 - 2) La solicitud de calificación deberá hacerse en papel sellado de Q0.40, firmada por el representante legal o apoderado de la sociedad. En dicha solicitud se deberá expresar que la empresa industrial se encuentra comprendida dentro de los términos señalados por el artículo 27 literal h) y deberá agregarse a la solicitud el Testimonio de la Escritura de Constitución Social debidamente inscrita y su nómina de accionistas; así como fotocopia de la última planilla de cotizaciones al Instituto Salvadoreño del Seguro Social para hacer constar el número de trabajadores que laboran para la sociedad. La solicitud deberá dirigirse al Ministro de Hacienda y presentarse a la Dirección de Fomento Fis

cal del Ministerio de Hacienda.

- 3) Mantener las circunstancias que le favorecieron para la obtención de la calificación.
- 4) Por todo anexo en papel simple que se presente deberá agregársele una hoja de papel sellado de $\text{Q}0.40$ para reposición.

Para la obtención de la prórroga o renovación bastará la solicitud del interesado y la prueba de que se encuentra gozando o ha gozado de los beneficios del artículo en referencia.

b. Decreto Legislativo No. 126.

Según el Tenor literal del Decreto en referencia no existe ningún trámite previo para la obtención del beneficio concedido por éste; para la deducción bastará cumplir con los requisitos exigidos para su aceptación.

5. DIFERENCIAS ENTRE PERDIDAS DE CAPITAL, PERDIDA CONTABLE Y PERDIDA FISCAL.

a. Conceptualización.

Debido a que no existe una unificación de criterios en cuanto a la definición de los diferentes tipos de pérdidas más comunes originadas en las diferentes transacciones efectuadas por una sociedad, así como de la no coincidencia del momento en que se tiene que aplicar una u

otra de estas pérdidas para los distintos efectos fiscales; se ha considerado conveniente definir sus conceptos y plantear un problema tipo que abarque las diferentes situaciones de pérdidas y que exponga el criterio más generalizado dentro de la técnica contable y reglamentación fiscal.

1) Pérdida de Capital.

La pérdida obtenida por una persona natural o juríca que no se dedique habitualmente a la compra venta, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye pérdida de capital. 21/

También se considera pérdida de capital, para efectos impositivos, el deterioro sufrido en un activo fijo como consecuencia de un siniestro, la pérdida por obsolescencia de activos y faltantes o robos de activos. Debido a que en otra parte de esta misma investigación se trata en especial las PERDIDAS O GANANCIAS DE CAPITAL, no se profundizará en sus orígenes y se limitará al concepto y planteamiento de un problema sencillo.

2) Pérdida Contable.

Es el resultado obtenido a través del seguimiento de los principios de contabilidad generalmente acepta

21/ Referenciado con artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

tados, el cual es determinado conforme a un plan para medir los resultados de las operaciones de una entidad. ^{22/} A continuación algunos conceptos:

a) Pérdidas Brutas.

Es la que resulta de la diferencia entre los ingresos netos de la actividad generadora de ingresos y su costo para obtenerlo.

b) Pérdida de Operación.

Es la que se obtiene de incrementar a la pérdida bruta todos los gastos de operación que han servido para generar y conservar la fuente de ingresos.

c) Pérdida Neta.

Esta se obtiene de aumentarle a la pérdida de operación, otros gastos generados por otras actividades, así como de restarle los otros ingresos.

^{22/} Curso de Contabilidad Finney Miller. Tomo I. Página 504
Importancia de tomar en cuenta los efectos del impuesto sobre la renta.

3) Pérdida Fiscal.

Esta se evacua de conformidad a los lineamientos establecidos en el D.L. 609 y L.I.S.R., así:

- a) Para efectos de aplicación del Decreto Legislativo No. 609.

De acuerdo al Decreto Legislativo No. 319 con el cual se interpreta auténticamente el concepto de renta imponible del régimen especial sobre las utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el país, se desprende que esta pérdida será la "Constituída por los ingresos de la sociedad excluyendo los ingresos exentos por la Ley tanto para la Sociedad como para sus accionistas, menos el monto de las deducciones necesarias para su producción o conservación de la fuente".

Además de este Decreto Legislativo 319, el Ministerio de Hacienda emitió el instructivo No. 2073 de fecha 24 de julio de 1980, el cual establece que los gastos que aunque no sean deducibles a nivel de la Renta de la Sociedad, correspondan a gastos reales de operación, los que vendrían a incrementar la pérdida fiscal para efecto de esta aplicación.

- b) Para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

De conformidad con el artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre la Renta esta pérdida se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que la ley del impuesto sobre la Renta determine.

b. Planteamiento del Problema.

Con los datos detallados a continuación se identificarán los diferentes tipos de pérdida y su aplicación fiscal.

<u>DATOS:</u>	<u>PARCIALES</u>	<u>TOTALES</u>
1) Ventas Netas		Ø100,000.-
2) Costo de Ventas		Ø110,000.-
3) Gastos de Operación		Ø 20,000.-
4) Otros Gastos		Ø 8,000.-
a) Impuestos y multas	Ø 5,000.-	
b) Depreciación en ex <u>ce</u> <u>so.</u>	Ø <u>3,000.-</u>	
5) Otros Ingresos		Ø 3,000.-
a) Intereses bancarios	Ø 2,000.-	
b) Venta de desperdicios	Ø <u>1,000.-</u>	
6) Pérdida obtenida en la venta de un inmueble		Ø 6,000.-

7) Re inversiones. 23/

8,000.-

Como podrá observarse en el desarrollo posterior, los datos que han servido de referenciación para la demostración de las pérdidas relacionadas, no todas son aplicables para su determinación, ya que existe reglamentación fiscal y técnicas contables que lo tipifican.

23/ Este concepto se refiere al beneficio otorgado por la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 28 el cual fue derogado, pero quedó vigente durante un período de tres años contados a partir del 1o. de Enero de 1987, para las empresas que estaban gozando de este beneficio que consiste en aceptar como deducción adicional la reinversión de utilidades que cumplan con lo prescrito por dicho artículo 28.

DESARROLLO

DESCRIPCION	CLASES DE PERDIDA			
	CONTABLE	EFFECTOS RENTA	EFFECTOS D.L.609	P. CAPITAL
Ventas Netas	Ø100,000	Ø100,000.-	Ø100,000.-	--
Costo de Ventas	Ø110,000	Ø110,000.-	Ø110,000.-	--
Pérdida Bruta	Ø 10,000	Ø 10,000.-	Ø 10,000.-	--
(+)Gastos de Opera- ción	Ø 20,000	Ø 20,000.-	Ø 20,000.-	--
PERDIDAS DE OPE- RACION	Ø 30,000	Ø 30,000.-	Ø 30,000.-	
(+)Otros gastos				
Impuestos y mul- tas	Ø 5,000	--	Ø 5,000.-	
Depreciación en Exceso.	Ø 3,000	--	--	
Sub Total	Ø 38,000	Ø 30,000.-	Ø 35,000.-	--
(-)Otros Ingresos				
Intereses Banca- rios	Ø 2,000	--	--	--
Venta de Desper- dicios	Ø 1,000	Ø 1,000.-	Ø 1,000.-	--
PERDIDA NETA	Ø 35,000	Ø 29,000.-	Ø 34,000.-	
(+)Pérdida en venta de inmueble	Ø 6,000	--	--	Ø 6,000.-
(+)Reinversión de Utilidades	--	Ø 8,000.-	--	--
PERDIDAS	Ø 41,000 =====	Ø 37,000.- =====	Ø 34,000.- =====	Ø 6,000.- =====

6. DETERMINACION DE PERDIDAS AFECTAS A LOS BENEFICIOS RELACIONADOS.

a. Artículo 27 literal h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

1) Resultados provenientes de actividades gravables y exentas.

El artículo 27 literal h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta no especifica textualmente que las pérdidas provenientes de ingresos exentos no pueden ser amortizadas con utilidades provenientes de ingresos gravables; el criterio que prevalece en las autoridades fiscales es que no pueden ser compensadas, ya que aunque provinieran de pérdidas de operación, estas necesariamente tendrían que ser amortizadas con utilidades de la misma fuente exenta.

Por otra parte el artículo 26 en su inciso final establece que no serán deducibles los gastos realizados por actividades cuyos ingresos estén exentos del impuesto sobre la Renta.

2) Pérdidas de Operación provenientes de ejercicios anteriores a los de la calificación.

De acuerdo a las investigaciones efectuadas con funcio-

narios de la Dirección General de Contribuciones Directas, son del criterio que para efectos del reclamo del beneficio de amortización de pérdidas con utilidades de ejercicios posteriores, necesariamente tiene que existir una previa calificación es decir, que la calificación no tiene carácter retroactivo.

b. Decreto Legislativo No. 126 de fecha 5 de Septiembre de 1985.

1) Resultados provenientes de actividades gravables y exentas.

Al igual que el beneficio concedido por el artículo 27 literal h), las pérdidas provenientes de ingresos exentos únicamente podrán ser amortizadas con utilidades provenientes de similar fuente exenta;

Es decir que no es aceptada por la Dirección General de Contribuciones Directas, amortizaciones de pérdidas exentas con utilidades gravables, aduciendo que se desnaturaliza el beneficio concedido por este decreto, el cual es reducir los efectos del pago de los impuestos directos a fin de estimular la reactivación económica. Por lo que no sería Procedente amortizar una pérdida proveniente de una fuente que no estuviera afecta al pago de los impuestos directos.

2) Pérdidas de Operación provenientes de ejercicios anteriores a los de la vigencia de este decreto.

El artículo 6 del referido decreto establece, que podrán ser sujetas de amortización aquellas pérdidas que hubieran sucedido durante los ejercicios 1980,1981,1982,1983, y 1984 y los especiales 1980/1981, 1981/1982, 1982/1983, y 1983/1984 y tendrán el mismo tratamiento fiscal que el establecido en los artículos del mencionado Decreto debiendo proceder su deducción a partir del ejercicio de 1985 o especial 1984/1985, según el caso.

7. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS DE LOS BENEFICIOS ANALIZADOS.

a. Condensación de Resultados. (Anexo A).

Los datos que se reflejarán en el presente detalle, son los mismos que se utilizaron para el análisis de los resultados conforme al Decreto Legislativo No. 609. Ver página No. 70.

b. Similitudes y Diferencias.

1) Similitudes:

a) Ambas disposiciones tienen por objeto propiciar las condiciones necesarias para estimular las actividades productivas y continuar decididamente con

los esfuerzos de reactivación económica.

b) que el monto de la pérdida a deducir provenga de aquellos gastos comprendidos dentro de los señalados por los artículos 26 y 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, excluyendo las deducciones de carácter personal y aquellos que no fueren indispensables para la producción del ingreso o conservación de su fuente.

c) El beneficio recae sobre la Renta Imponible de la sociedad.

2) DIFERENCIAS.

E V E N T O S	Artículo 27 literal h) LISR	Decreto Legislativo 126.
a. Sujetos del beneficio b. Procedimientos Legales para su aceptación.	Personas naturales y jurídicas. Solicitud dirigida al Ministerio de Hacienda, haciendo constar que se encuentra comprendida dentro de los términos señalados por el artículo 27 literal h).	Personas jurídicas No existe trámite legal alguno.
c. Vigencia del Beneficio	De conformidad con el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la calificación tendrá efecto hasta por cinco años, pudiéndose renovar a solicitud del interesado por períodos adicionales de cinco años.	No obstante que el Decreto es de fecha 5 de Septiembre de 1985, este beneficio tuvo efectos retroactivos a partir del ejercicio 1980 o especial 1980/1981 y no existe limitación en cuanto a su vigencia.
d. Porcentaje Máximo de deducción	20% sobre el valor de la pérdida de cada año en un período no mayor de 7 años a partir del ejercicio de ocurrencia de la pérdida.	10% de la pérdida hasta la concurrencia de un 10% del monto de la renta imponible obtenida por la sociedad en el ejercicio afectado y en un plazo que no excederá de 10 años.
e. Beneficios	Son superiores a los del Decreto 126, tal como se comprueba en la condensación resultados, en cuanto al pago de los impuestos, pero es necesario una previa calificación del Ministerio de Hacienda	Son inferiores los beneficios, pero existe la ventaja de que no hay trámite legal para su aceptación, siempre y cuando provengan de pérdidas reales de operación

CUADRO COMPARATIVO DEL PAGO DE IMPUESTOS

EJERCICIO	RENTA GRAVABLE	IMPTOS.DECLARADOS	IMPUESTOS CON BENEFICOS	
			ART.27 Literal h.	DECRETO 126
1974	--	--	--	--
1974/1975	(26.100.00)	--	--	--
1975/1976	(5.800.00)	--	--	--
1976/1977	6.138.00	153.45	--	153.45
1977/1978	(120.249.00)	--	--	--
1978/1979	110.112.00	10.522.40	5.687.20	10.522.40
1979/1980	201.624.00	28.824.80	21.176.80	28.824.80
1980/1981	(476.000.00)	--	--	--
1981/1982	14.880.00		494.00	419.60
1982/1983	113.460.00	11.192.00	--	8.922.80
1983/1984	439.100.00	76.320.00	52.108.00	67.538.00
1984/1985	(239.400.00)	--	--	--
1985/1986	642.600.00	131.280.00	88.404.00	109.830.00
1986/1987	(265.800.00)	--	--	--
1987/1988	(1.656.000.00)	--	--	--

En este anexo se aprecia el ahorro de impuesto que resulta de la aplicación de los beneficios relacionados.

C.. TRATAMIENTO DE LAS UTILIDADES DE SOCIEDADES ANONIMAS.

1. DECRETOS LEGISLATIVOS No. 609, 319, y 554.

a. Sujetos del Impuesto, alternativas y consecuencias fiscales.

1) Generalidades.

El Régimen especial para el tratamiento de las utilidades de sociedades anónimas domiciliadas, creado mediante Decreto Legislativo No. 609 /24/ denominado "REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS", se puede considerar que nace como un estímulo para el desarrollo y crecimiento de dichas sociedades, mediante el autofinanciamiento.

El objeto del legislador fue el de auspiciar los basamentos legales que garanticen la colaboración del sector Privado y que no entorpezcan el libre juego de las fuerzas económicas.

Este régimen se convirtió para el Fisco y las sociedades en una herramienta muy útil, que permitía al Fisco no salir perjudicado en sus intereses y que la empresa conta-

24/ Decreto Legislativo No. 609 de 20 de Mayo de 1966, publicado en el Diario Oficial No. 91, Tomo 211 de 20 de Mayo de 1966.

ra con distintas alternativas a tomar, contando con un tiempo prudencial para su decisión.

Este régimen entró en vigencia el 28 de Mayo de 1966, habiéndose derogado el 30 de Diciembre de 1986, 25/ dejándose transitoriamente su aplicación por 5 años, contados a partir del 1o. de Enero de 1987, para las utilidades obtenidas antes del 31 de Diciembre de 1986, incluyendo las sociedades con ejercicio especial concluído antes de esa fecha.

2) Sujetos del Impuesto.

En este régimen intervienen un sujeto y un responsable del pago del impuesto.

El sujeto de impuesto es el socio, la sociedad es responsable únicamente del pago del impuesto por cuenta del socio (Art. 1 inciso 1o. y Art. 8 del D.L. No. 609), y estará sujeta a las multas por incumplimiento de las disposiciones del mencionado decreto (Art. 11 y 12 del D.L. No. 609). En base a lo anterior cuando la sociedad cancela dicho impuesto, debe cargar a la cuenta del socio el impuesto pagado.

25/ Decreto No. 554 de fecha 18 de Diciembre de 1986, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 293 de fecha 22 de Diciembre de 1986.

3) ALTERNATIVAS Y CONSECUENCIAS FISCALES

	ALTERNATIVAS	CONSECUENCIA FISCAL
a) Antes de finalizar el período de cuatro años establecidos en el Art. 1 del Decreto 609.	Esperar a que finalice el período	Sin consecuencia fiscal y se consideran alternativas de etapa II.
	Mantenerlas en Reserva.	Se gravan conforme Art. 3, Decreto 609.
	Capitalizarlas	Se gravan conforme el Art. 2 Decreto 609.
	Distribuir las	Se gravan conforme Art. 37 y 40. Ley de Imp. S/Renta en su caso
	Compensar pérdidas	Sin consecuencia fiscal.
Utilidad a gravar		
b) Al concluir el período de cuatro años establecidos en el Art. 1 del Decreto 609.	Mantenerlas en Reserva	Se gravan conforme Art. 3, Decreto 609.
	Capitalizarlas	Se gravan conforme Art. 2, Decreto 609.
	Distribuir las	Se gravan conf. Art. 23, 37 y 40 Ley Imp. S/Renta.
	No se toma decisión sobre las Utilidades	Se presume de derecho Mantenedas en Reservas, gravándose conforme Art. 3 D.L. No. 609.
Utilidades a gravar		
c) Después de concluido el período de cuatro años.	Capitalizarlas	No procede devolución de lo que el impuesto de reserva excediera al de capitalización, al convertirse en definitivo.
	Distribuir las	Se grava conforme el Art. 37 Ley de Imp. S/Renta. Los socios tendrán derecho a que se les reconozca como crédito el impuesto pagado sobre la reserva.
Utilidades mantenidas en reserva que ya causaron impuesto.		
Utilidades que se acordó capitalizar.	Se perfeccionó la Capitalización	De acuerdo al Art. 5 del Decreto 609, el socio no incluirá dentro de su renta personal las acciones recibidas.
	No se perfecciona la Capitalización.	Se presume de derecho que se acordó mantenerlas en reserva Art. 4 del Decreto 609, debiendo pagar el remanente entre capitalizar y mantener en reserva.
Acuerdos después de concluidos los cuatro años.	Capitalizarlos	Se gravan conforme Art. 3 D.L. No. 609.
	Mantenerlos en Reserva.	Se gravan conforme Art. 3 D.L. No. 609.

- 4) Reglas para formalizar las distribución de utilidades.
- a) El acuerdo de distribución de utilidades se tomará en Junta General ordinaria de accionistas en la cual se decidirá:
- i) Monto total de utilidades a distribuir.
 - ii) El ejercicio o ejercicios de donde se tomará las utilidades a distribuir y su monto.
 - iii) Detalle del monto de utilidades gravables y exentas, que se distribuyen de cada ejercicio.
 - iv) Dividendos que le corresponderá a cada acción.
 - v) Fecha de pago del dividendo.
- b) El asiento contable deberá efectuarse trasladando de las utilidades acumuladas por distribuir, al pasivo, por dividendos a favor de los accionistas. En esta partida se hara referencia al punto de acta de Junta General de Accionistas en la cual se acordó la distribución
- c) Informar por escrito a cada socio el monto de las utilidades que le correspondieron y una copia igual se enviará dentro de los 15 días después de efectuada la distribución a la Dirección General de Contribuciones Directas. Al no enviarse esta información se incurrirá en las sanciones del Art. 101 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

d) Cuando por las utilidades que se haya acordado distribuir, se hubiere enterado previamente impuesto de mantenimiento en reserva, deberá informarse al socio el monto de crédito al cual tiene derecho contra su impuesto sobre la renta.

5) Reglas para formalizar la capitalización de utilidades. Para perfeccionar la capitalización de utilidades se debe proceder así:

a) El acuerdo de capitalización de utilidades se debe tomar en Junta General extraordinaria de accionistas en cumplimiento del Art. 176 del Código de Comercio en la cual se decidirá:

- i) Detalle por ejercicio del monto de utilidades gravables y exentos que se capitalizarán.
- ii) Número de acciones que le corresponderá a cada socio en proporción a su participación.
- iii) Cuando se trate de sociedades de capital fijo se designará la persona que deberá comparecer al otorgamiento de la escritura de aumento de capital.

b) Tomado el acuerdo, se procederá a elaborar el asiento contable, trasladando de utilidades por distribuir al

capital social.

c) Si se trata de una sociedad de capital variable, se procederá a registrar dicho incremento en el libro de aumento y disminuciones de capital de la sociedad, y si es sociedad de capital fijo, después de tomado el acuerdo se procederá a formalizar el acuerdo de aumento de capital.

Dicha formalización consistirá en lo siguiente:

- i) Tomar el acuerdo de capitalización.
 - ii) Asiento contable por el aumento de capital social.
 - iii) Elaboración de la escritura pública.
 - iv) Presentación de la escritura para su registro al Registro de Comercio.
- d) Se procede a emitir los certificados o acciones.
- e) La declaración de utilidades capitalizadas se presentará dentro de los 3 meses siguientes a partir de la fecha de la toma del acuerdo de capitalización.
- f) El pago del respectivo impuesto deberá efectuarse dentro de los 2 meses que siguen al vencimiento del plazo a que se refiere el literal anterior. Si la sociedad dentro del plazo general de los cuatro años acuerda mantener en reserva las utilidades y paga el respectivo im

puesto, luego siempre dentro de los mismos cuatro años acuerda capitalizar dichas utilidades, tendrá derecho a la devolución del exceso.

g) La sociedad contará con un plazo de 2 años contados a partir de la fecha de la toma del acuerdo. De no perfeccionarse en el plazo mencionado, se incurrirá en la situación prevista en el Artículo 4.

6) Reglas para formalizar el mantenimiento de reserva de utilidades.

Para mantener en reserva las utilidades, se deberá proceder así:

a) El acuerdo de mantenimiento de reserva se debe tomar en Junta General Ordinaria de Accionistas, en vista de no estar contemplado en el Código de Comercio, como un punto de carácter extraordinario.

b) En la Junta General de Accionistas se decidirá:

i) Monto total de utilidades a mantener en reserva.

ii) Ejercicio o ejercicios de donde se tomarán las utilidades y su monto.

iii) Detallar las utilidades gravables y exentas de cada ejercicio.

- c) Separar contablemente de las utilidades a distribuir las utilidades mantenidas en reserva.
- d) Presentar la declaración de mantenimiento de reserva dentro de los 3 meses posteriores contados a partir de la fecha de tomado el acuerdo
- e) Pagar el respectivo impuesto dentro de los 2 meses siguientes al vencimiento del plazo a que se refiere el literal anterior

Las utilidades por los cuales se haya pagado el impuesto de Mantenimiento de Reserva, podrán mantenerse acumuladas sin ninguna otra consecuencia fiscal. Este plazo ha quedado limitado al 31 de Diciembre de 1991, en base a las disposiciones transitorias del Artículo 22 publicado en el D.L. No. 554. Al distribuirlas o capitalizarlas se podrá acreditar contra el impuesto lo pagado previamente.

- b. Plazos para presentar declaración, anexos y pago de impuesto.

- 1) Declaración de utilidades mantenidas en reserva.

La declaración de mantenimiento de reserva, se debe presentar dentro de los 3 meses siguientes contados a partir de la fecha de tomado el acuerdo respectivo o de fi-

nalizado el plazo general de 4 años, cuando no se hubiere tomado ninguna decisión.

La o las declaraciones se deberán presentar en formularios especialmente diseñados al efecto, en las Delegaciones Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas. Por la porción mantenida en reserva de cada ejercicio deberá elaborarse una declaración separadamente, tomando en consideración la independencia de ejercicio y que para cada ejercicio hay que fijar la tasa en atención a la renta imponible obtenida.

El pago del impuesto respectivo, se deberá hacer dentro de los 2 meses siguientes de finalizado el plazo legal para presentar la declaración.

A la declaración se deberá agregar los siguientes anexos:

- a) Balance General y Estado de Resultados del ejercicio cuyas utilidades se han acordado mantener en reserva.
- b) Certificación emitida por el Secretario de la Junta General de Accionistas, del punto de acta donde se tomó el acuerdo.
- c) Detalle del nombre de los accionistas y la proporción de impuesto que le corresponde a cada uno.

Las utilidades gravables que hayan cumplido los 4

años no es necesario el acuerdo de Junta General, pues de derecho se consideran mantenidas en reserva generándose la obligación fiscal.

2) Declaración de Utilidades Capitalizadas.

La declaración de capitalización de utilidades deberá presentarse dentro de los 3 meses siguientes contados a partir del día en que fué tomado el acuerdo respectivo, y el pago se hará dentro de los 2 meses siguientes de finalizado el plazo legal para presentar la declaración.

La declaración deberá presentarse en las Delegaciones Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas en formularios especialmente diseñados. Cuando previamente se hubiere presentado declaración de utilidades mantenidas en reserva y posteriormente se acordare capitalizarlas, siempre dentro del plazo de los 4 años, se deberá presentar declaración de utilidades capitalizadas dentro de los 3 meses siguientes de tomado el acuerdo. En este caso se acreditará contra el impuesto de capitalización el impuesto de mantenimiento en reserva previamente pagado.

Quando se acuerde capitalizar utilidades y la capitalización no se perfeccione en el tiempo estipulado de 2 años,

deberá presentar declaración de mantenimiento en reserva por dichas utilidades y enterar la diferencia en los 2 meses siguientes, más los intereses respectivos.

La declaración deberá presentarse con los siguientes anexos:

- a) Balance General y Estado de Resultados del ejercicio del cual se acordó capitalizar utilidades.
 - b) Certificación del Secretario de la Junta General de Accionistas del punto de acta donde se acordó la capitalización.
 - c) Detalle de los accionistas y la porción del impuesto que le corresponde a cada uno.
- c. Concepto de la Renta Imponible y su determinación.
- 1) Renta Imponible para efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La renta bruta comprenderá el total de ingresos aunque no consistan en dinero, sin hacerles ninguna deducción ó rebaja.

La renta neta se establecerá restando a la renta bruta los gastos necesarios para la producción y conservación

de la fuente contenidos en los Artículos 26 y 27 y los que la ley determine (Art. 25).

La renta imponible de una sociedad, es la diferencia resultante de restar a la renta neta, las deducciones autorizadas por la Ley en los Artículos 27 y 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Este último con vigencia hasta el 31 de Diciembre de 1989. (Art. 30).

2) Renta Imponible para efectos de D.L. 609.

a) Renta Imponible.

Para efectos de encontrar la Renta Imponible y determinar el porcentaje de impuesto, ésta se determinará excluyendo los ingresos exentos por la ley tanto para la sociedad como para sus accionistas y los gastos necesarios para el mantenimiento y conservación de la fuente. 26/.

d. Utilidad a Gravar.

La utilidad a gravar, está constituida por la cantidad a la cual se aplicará la tasa correspondiente mediante

26/ Decreto Legislativo No. 319 del 3 de Mayo de 1973, publicado en el D.O. No. 88 Tomo 239 del 15 de Mayo de 1973.

la cual resultará el impuesto a pagar.

A la renta imponible a gravar se debe restar los gastos no deducibles; esta renta a gravar no necesariamente tiene que ser igual a la renta imponible. Tal como se trató anteriormente la renta imponible se utiliza para establecer el porcentaje de impuesto que se pagará por las utilidades que se acuerde capitalizar o mantener en reserva.

e. Cálculo del gravámen.

1) Impuesto sobre utilidades mantenidas en reserva.

Para calcular este impuesto, la renta imponible obtenida en el ejercicio a gravar, se ubica en los rangos establecidos en el Art. 3 del D.L. 609. El porcentaje contenido en dicho rango se aplica sobre las utilidades que se haya acordado mantener en reserva dando como resultado el impuesto por pagar. Dicho gravámen atendiendo el monto de la renta imponible del ejercicio respectivo, oscila entre 4% a 13%.

2) Impuesto sobre utilidades capitalizadas.

Para calcular este impuesto la renta imponible obtenida en el ejercicio se ubica en los rangos establecidos en el Art. 2 del D.L. No. 609 y el porcentaje resultante contenido en dicho rango se aplica a las utilidades que se haya acordado capitalizar.

El impuesto a pagar, atendiendo a la renta imponible oscila del 3% al 7%, estando libre de este impuesto las so ci ed ades con una renta imponible menor a Q20,000.00

f. Prescripción de la facultad fiscalizadora de la Oficina Administrativa para ejercer su derecho de fiscalización.

1) Si hubiere declaración.

La facultad de la oficina fiscalizadora de tasar imp ues to complementario de Mantenimiento de Reserva o de capi ta liz ac ión prescribirá cuando haya declaración a los 5 años contados a partir de la fecha en que termine el plazo legal de presentar la respectiva declaración (Art. 7 inciso 2o. del D.L. No. 609).

2) Si no hubiere declaración.

La facultad de la oficina fiscalizadora de tasar imp ues to complementario de mantenimiento en reserva y capitali z ac ión, cuando no haya declaración, prescribirá a los 10 años contados a partir de la fecha en que finalizó el plazo legal en que se debió presentar la respectiva de cl ar ac ión (Art. 7 inciso 2o. del D.L. 609).

g. Tratamiento de los dividendos recibidos por inversiones.

- 1) Dividendos recibidos de sociedades anónimas.
 - a) Dividendos en efectivo.

Los dividendos recibidos por una sociedad, no formaban parte de su renta gravable con impuesto sobre la renta. Este beneficio fiscal fue suprimido con la reforma del Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mediante el Decreto Legislativo No. 597 27/. Bajo el régimen anterior el beneficio era únicamente para la sociedad que recibía el dividendo no siendo trasladable dicho beneficio a sus socios.

De conformidad al Art. 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la sociedad únicamente podría distribuir como dividendos exentos aquellos ingresos recibidos al amparo del artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El dividendo no constituía un ingreso exento al amparo del artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en consecuencia formaban parte de las utilidades gravables a distribuir a los accionistas.

27/ D.L. No. 597 del 19 de Febrero de 1987, publicado por 2a. vez en el D.O. No. 88 T. 294 del 16 de Marzo de 1987, con vigencia a partir del 31 de Diciembre de 1986.

Los dividendos recibidos en efectivo por una sociedad anónima de otra sociedad anónima, para ella no son gravables con el impuesto sobre la renta. Dichos dividendos pasan a formar parte de las utilidades a distribuir gravables a sus accionistas, en vista que el beneficio no es extensivo a ellos. Al constituir utilidad gravable para los socios, los dividendos recibidos en efectivo quedan afectos a los gravámenes del D.L. No. 609.

b) Dividendos en acciones.

De conformidad con el Art. 178 del Código de Comercio las sociedades pueden optar por capitalizar sus utilidades entregando a sus accionistas dividendos en acciones. La sociedad que recibe el dividendo en acciones puede optar por 3 alternativas.

i) No efectuar ningún asiento en los registros contables.

La técnica contable recomienda registrar las acciones al costo de adquisición.

ii) Los dividendos en acciones se pasan por los resultados no gravables de la sociedad en el momento que se reciben corriéndose el siguiente asiento contable: DEBE: INVERSIONES; HABER: PRODUCTOS. Mediante esta práctica al cerrar el ejercicio y liquidar la

cuenta de productos, el dividendo en acciones queda incorporado en las utilidades a distribuir del ejercicio.

iii) Se corre el siguiente asiento: DEBE: INVERSIONES; HABER: SUPERAVIT POR ACCIONES. Mediante esta práctica el dividendo recibido en acciones no se pasa por los resultados de la sociedad. Manteniéndose en una cuenta que se podría llamar "SUPERAVIT POR ACCIONES" hasta el momento en que dichas acciones son realizadas ya sea vendiéndolas o por la disminución del capital de la emisora.

En este momento se pasaría por los resultados de la sociedad, que los recibe.

La primera alternativa o sea de no hacer ningún asiento contable por el dividendo en acciones recibido es la más aceptada por la técnica contable, no así fiscalmente.

La segunda alternativa, de llevar a productos no gravables, las acciones provenientes de dividendos es la más aceptada por el fisco. Este tratamiento tiene el inconveniente para la sociedad que lo recibe y sus accionistas, que fiscalmente convertiría en utilidad dos veces el dividendo recibido. La primera vez, sería en el momento que lo ha llevado a "Productos" al liquidarse al final del año pasa a formar parte de las utilidades a favor del accio-

nista, estando obligada la sociedad a tomar decisión sobre éstas utilidades. La segunda vez que se convertiría en una utilidad sería en el momento que la sociedad emisora acuerde disminuir su capital en el monto proveniente de las utilidades capitalizadas.

Fiscalmente para la sociedad que recibiría el producto de la disminución de utilidades sería una renta fiscal la cual quedaría a disposición de los socios.

Ante esta problemática, se considera que esta segunda alternativa, no es la más adecuada para tratar los dividendos provenientes de acciones.

La tercera alternativa consistente en llevar los dividendos en acciones a una cuenta de superávit es más adecuada. Esta alternativa permite contabilizar el dividendo sin afectar los resultados del ejercicio de la sociedad, puesto que la cuenta de superávit no constituye una cuenta de resultados.

Mediante este procedimiento de contabilización se evitaría que la sociedad pueda contabilizar dos veces como un producto el dividendo recibido.

La primera vez sería cuando reciba dividendo en acciones y la segunda en una disminución del capital de la socie-

dad emisora.

Cuando el superávit se realiza ya sea por la venta de las acciones o por la disminución del capital de la sociedad emisora, el superávit se lleva a los productos del ejercicio.

En abono a esta última alternativa encontramos sentencia /28/ del Tribunal de Apelaciones de las 15 horas del 19 de Junio de 1979. la cual literalmente dice:

"I) El Dr..... en su calidad de apoderado de la Sociedad B, solicita la revocatoria de la resolución proveída por la Dirección General de Contribuciones Directas de las diez horas del día veinticinco de Junio de mil novecientos setenta y cinco, que tasa impuesto original sobre Capitalización de Utilidades por las utilidades obtenidas en el ejercicio de imposición comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1967 imponiéndole multa por evasión no intencional por el referido impuesto, por considerar que la sociedad B recibió de la sociedad A utilidades en acciones, y las mencionadas utilidades en acciones están exentas de tal impuesto conforme al Art.

28/ Recopilado de "Índice de Jurisprudencia Tributaria Salvadoreña" del Dr. ROBERTO POSADA SANDOVAL.

5 del Decreto Legislativo No. 609.

Sobre este punto, el Tribunal considera que en efecto la sociedad B es socia de la Sociedad A y capitalizó los dividendos que recibió de la sociedad últimamente citada; que dichos dividendos están exentos del pago de impuesto sobre la renta, por ser utilidades provenientes de otra sociedad anónima domiciliada en el país, y que además en su debida oportunidad había pagado el impuesto sobre la renta, de conformidad con el Art. 23 de la Ley de la Materia. Estos dividendos, que fueron capitalizados por la sociedad B no forman parte de la Renta Imponible para los efectos del Decreto Legislativo 609, y no siendo parte de la Renta Imponible no se encuentran sujetas al pago del impuesto de Capitalización.

Los dividendos y las utilidades recibidas en acciones por la sociedad B por parte de la sociedad A y que fueron capitalizados como anteriormente se expuso, son ingresos exentos para la sociedad B".

En la misma fuente de información encontramos otra sentencia del tribunal de apelaciones de las nueve horas del día 12 de Diciembre de 1978, la cual dice:

" En relación al segundo punto, el Tribunal considera que

en efecto la Compañía B era socio de la Compañía A y capitalizó los dividendos de la sociedad últimamente citada, los cuales están exentos del pago del impuesto sobre la renta por ser utilidades provenientes de otra sociedad anónima domiciliada en el país y que además en su debida oportunidad había pagado el correspondiente impuesto de conformidad al Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Estos dividendos que fueron capitalizados por la Compañía B, no forman parte de la renta imponible para los efectos del Decreto Legislativo No. 609 y no siendo parte de la renta imponible no se encuentran sujetos al pago de impuesto de capitalización.

Los dividendos o utilidades recibidos por la Compañía B por parte de la Compañía A y que fueron capitalizados como anteriormente se expresó son ingresos exentos para la Compañía B. En consecuencia la interpretación y aplicación de los apoderados de la sociedad, al considerar que no forma parte de la renta imponible los ingresos exentos por la ley que hayan sido recibidos por los accionistas como en el presente caso, es correcta por lo que se acepta el agravio invocado".

Entre los principales argumentos existentes para concluir que los dividendos recibidos en acciones producto de capitalizaciones de utilidades, no están afectos al D.L.

No. 609 están los siguientes:

- i) Los impuestos regulados por el D.L. No. 609 son a cargo del accionista.
- ii) Para efectos del impuesto sobre la renta los dividen dos recibidos en acciones no forman parte de la renta imponible de la sociedad que los recibe.
- iii) De conformidad al Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la utilidad que generó el dividendo en acciones en su debida oportunidad, pagó el impuesto sobre la renta.
- iv) Al constituir ingresos exentos para la sociedad son exentos para sus accionistas, por lo que no forman parte de la renta imponible para efectos del D.L. 609. En base a lo anteriormente expuesto podemos con cluir que:

Los dividendos recibidos en acciones provenientes de utilidades capitalizadas, no forman parte de la ren ta gravable de la sociedad.

Los dividendos recibidos en acciones no estarán afec tos a las disposiciones del D.L. No. 609.

- 2) Dividendos recibidos con beneficios fiscales.

a) Dividendos provenientes de intereses bancarios.

Los intereses provenientes de depósitos bancarios, están exentos del impuesto sobre la renta y no forman parte de la renta bruta de las sociedades. (Art. 21 numeral 11) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

De conformidad con el Art. 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, una sociedad que perciba ingresos exentos de impuesto de conformidad con el Art. 21 de la misma ley, podrá distribuirlos exentos a sus socios.

De acuerdo a lo anterior las utilidades provenientes de intereses bancarios, están exentos para la sociedad y sus accionistas.

En el Decreto No. 319, 29/ se interpreta autenticamente el régimen especial sobre las utilidades provenientes de las sociedades anónimas domiciliadas en el país.

Dicha interpretación fué en el sentido de que la renta imponible para efectos del D.L. No. 609 es la constituida por los ingresos de la sociedad excluyendo los ingresos exentos por la Ley tanto para la sociedad como para sus accionistas, menos el monto de las deducciones necesarias

29/ Decreto No. 319 de fecha 10 de mayo de 1973, publicado en D.O. No. 88 Tomo No. 239 del 15 de mayo de 1973.

rias para su producción o conservación de la fuente. El mencionado decreto en su Art. 1 dice: "Interpretase auténticamente el "REGIMEN ESPECIAL SOBRE UTILIDADES PROVE^UNIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS". emitido por el Decreto Legislativo No. 609 de fecha 20 de Mayo de 1966, publicado en el Diario Oficial No. 91, Tomo 211 de la misma fecha en el sentido de que la renta imponible para los efectos del decreto citado, es la constituida por los ingresos de la sociedad excluyendo los ingresos exentos por la Ley, tanto para la sociedad como para sus accionistas menos el monto de las deducciones necesarias para su producción o conservación de la fuente".

- b) Dividendos de sociedades beneficiadas con la Ley de Fomento de Exportaciones.

La Compañía emisora de las acciones, previa la solicitud y mediante acuerdo ejecutivo le son otorgados los derechos para gozar de los beneficios señalados en el Art. 8, 10 y 18 de la Ley de Fomento de Exportaciones. Dichos beneficios incluyen la exención para la sociedad y sus socios del pago de impuesto sobre la renta, por las utilidades obtenidas en la actividad favorecida. La sociedad que genera la utilidad beneficiada no la incluye como renta bruta para efectos de calcular el impuesto sobre

la renta, basado en el Art. 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relacionada con los artículos 8,10 y 18 de la Ley de Fomento de Exportaciones.

Al repartirse como dividendo éstas utilidades, los socios que las perciban no las incluirán como parte de su renta gravable, puesto que los reciben exentos al amparo del Art. 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Estos ingresos no forman parte de la renta imponible para efectos del D.L. No. 609, pues son exentos tanto para la sociedad como para el socio. Los impuestos regulados en el D.L. No. 609, son a cargo de los socios, por lo que resultaría ilógico gravar con impuesto de capitalización o mantenimiento de reserva una utilidad que de repartirse sería exenta para el que la recibe.

Basado en lo anterior se concluye que los dividendos recibidos provenientes de utilidades beneficiados con la Ley de Fomento de Exportaciones, no están afectos a los Impuestos regulados en el D.L. No. 609.

h. Tratamiento de las compensaciones de pérdidas.

1) Compensación de pérdidas de operación.

Mediante Instructivo No. 2073 de fecha 24 de Julio de

1980, emitido por el Ministerio de Hacienda, se acepta compensar con utilidades acumuladas las pérdidas de operación sufridos por las sociedades.

Con el objeto de lograr una mejor comprensión de la pérdida de operación es necesario enunciar algunas consideraciones previas. Las sociedades a raíz de sus operaciones normales pueden obtener pérdida en un determinado ejercicio. Esta pérdida atendiendo la composición de sus gastos puede dividirse en pérdida contable y pérdida fiscal o de operación. La pérdida contable está reflejada por los resultados negativos de la sociedad sin considerar la deducibilidad o no del gasto. La pérdida fiscal o de operación es el resultado de restar a los ingresos de cualquier fuente, los gastos deducibles.

En la Ley de impuesto sobre la renta no está conceptualizada la pérdida de operación en general.

En el Art. 27 literal h) de la mencionada ley únicamente está regulada la regla para determinar las pérdidas sufridas en actividades industriales.

El mencionado Artículo en parte a la letra dice: "..... Para determinar el monto de dicha pérdida no se tomará en cuenta las deducciones de carácter personal ni los que no fueren indispensables para la producción del ingreso

o conservación de su fuente efectuados por el contribuyente...."

Mediante Instructivo No. 2073, emitido por el Ministerio de Hacienda, con fecha 24 de Julio de 1980, se acepta compensar utilidades con pérdidas de años anteriores o posteriores.

Con esta medida se logra favorecer a la empresa y sus accionistas. La sociedad tiene la oportunidad de reponer su capital y no tendría obligación de repartir dividendos a sus socios y éstos a su vez no tienen que pagar impuesto por utilidades que nunca recibirán.

De conformidad con dicho instructivo para que la sociedad y sus socios gocen del beneficio de compensar pérdidas con utilidades sin consecuencia fiscal es necesario cumplir lo siguiente:

- a) Tomar el acuerdo de compensación de pérdida con utilidades en Junta General ordinaria de accionistas.
- b) El acuerdo correspondiente debe tomarse dentro de los 4 años a que se refiere el Art. 1 del Decreto Legislativo No. 609. Este plazo corresponde a las utilidades a utilizarse en la compensación.

c) El asiento contable originado por la compensación debe realizarse dentro del plazo de los 4 años. Las utilidades deben quedar compensadas contablemente dentro del plazo de 4 años al cual tienen derecho según el D.L. 609. De no cumplirse alguno de éstos 3 requisitos las utilidades quedarían sujetas a los impuestos regulados por el mencionado decreto.

Es importante señalar que el acta de Junta General Ordinaria, en la cual se acuerde la compensación de utilidades con pérdidas debe contener como mínimo lo siguiente:

- i) Monto a compensar.
- ii) Detalle de la utilidad a tomar de cada ejercicio.
- iii) Monto y ejercicio a los cuales corresponde la pérdida. Es importante señalar que el instructivo No. 2073 contiene instrucciones únicamente para la aplicación de las utilidades obtenidas bajo el régimen del decreto Legislativo No. 609.

A continuación se transcriben sentencias / 30/ del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y de Patrimonio, de las doce horas del 29 de Marzo de 1979, relacionado

30/ Recopilado de "Indice de Jurisprudencia Tributaria Salvadoreña", página 22 del Dr. ROBERTO POSADA SANDOVAL.

nados con la amortización de pérdidas:

"Por lo tanto no pueden considerarse como utilidades Mantenedas en Reserva las utilidades que le sirvieron a la sociedad para amortizar pérdidas de ejercicios fiscales. Hay que tomar en consideración que el impuesto de Mantenimiento en Reserva de acuerdo con el Art. 8 del Decreto Legislativo 609, es pagado por la Sociedad por cuenta del socio sobre futuras utilidades que se reciban, ya sea en efectivo o en forma de acciones en vista de una capitalización o distribución; en consecuencia mal se haría en gravar con el referido impuesto utilidades que en ningún momento y bajo ninguna forma pueda recibir el socio. Por este motivo procede aceptar el agravio".

Adicionalmente se encuentra en la misma fuente de información en la página 1, otra sentencia del mismo Tribunal, de las nueve horas del 15 de Diciembre de 1978, la cual dice:

"De todo lo anteriormente expuesto, se deduce que los acuerdos tomados por la Junta General de Accionistas de la sociedad..... con el fin de que las utilidades obtenidas en cada uno de los ejercicios comprendidos del 1o. de julio al 30 de junio de los años 1964/1965, 1965/1966 y 1968/1969, sirvieran para amortizar pérdidas de ejercio

cios anteriores tuvieron lugar dentro del lapso de cuatro años contados a partir del día siguiente a aquel en que finalizó cada uno de ellos; y siendo así, la sociedad no se amparó en dicho plazo para acordar capitalizar o mantener en reserva las utilidades antes mencionadas, por lo que éstas quedaron fuera del marco ya sea del sujeto al impuesto de capitalización o al de Mantenimiento en Reserva; en este caso, en vista de la aplicación que se le dió a esas utilidades éstas no repercutieron en tributos sobre mantenimiento en Reserva a cargo de la sociedad, sino en el impuesto sobre la renta a cargo de los socios.

Con base en los argumentos anteriores, no pueden considerarse como utilidades mantenidas en reserva, aquellas que le sirvieron de base a la sociedad para amortizar pérdidas y liquidar saldos de cuentas incobrables que corresponden a ejercicios anteriores, ni se toma en consideración que el impuesto de mantenimiento en reserva con el Art. 8 del Decreto Legislativo No. 609 es pagado por la sociedad por cuenta de los socios, sobre futuras utilidades que se reciben, ya sea en efectivo o en forma de acciones en virtud de una distribución o de una capitización, en consecuencia, mal se haría en gravar con el referido impuesto, utilidades que en ningún momento y bajo ninguna forma pueden recibir los socios. Por lo consiguiente, procede aceptar el agravio y revocar en todas sus partes

las resoluciones que determinan a cargo de la sociedad...
.....cuotas originales de impuesto sobre utilidades mantenidas en reserva durante los ejercicios comprendidos del 1o. de Julio al 30 de Junio de los años 1964/1965".

En base a los considerandos anteriores podemos concluir que no están afectos a los impuestos regulados en el D.L. 609, aquellas utilidades que fueren utilizadas para compensar pérdidas de otros ejercicios, así como además dicha compensación no se considera como una distribución de utilidades .

2) Compensación Pérdidas de Capital.

Las pérdidas de capital son originadas por ventas de activos fijos a un precio menor a su costo. Contablemente las pérdidas de capital representan castigos a los resultados del ejercicio en que ocurren.

De conformidad con el Art. 27 numeral 8) del reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta, dichas pérdidas no son deducibles para efectos de dicho impuesto.

El Decreto No. 319 mediante el cual se interpreta auténticamente el concepto de renta imponible del D.L. 609 únicamente admite como deducibles de la renta gravable para la sociedad y sus accionistas, aquellas deducciones que

sean necesarias para la generación del ingreso computable. Las pérdidas de capital no están contempladas como gastos necesarios para la producción del ingreso computable. Al no admitirse como deducción la pérdida de capital ésta queda incorporada dentro de la renta imponible y por consiguiente sujeta al impuesto de mantenimiento en reserva al transcurrir el plazo general de los 4 años después de sufrida.

i. Tratamiento de Cuentas Complementarias de Activo.

1) Cuentas Incobrables.

El Art. 444 Romano VI del Código de Comercio, establece la obligación para las empresas, de constituir una previsión, con el objeto de cubrir el riesgo de la incobrabilidad en las obligaciones a cargo de sus clientes. Dicho artículo no señala el porcentaje o monto a reservar quedando a criterio de las empresas el monto a reservar.

A continuación se describen dos métodos para contabilizar estas provisiones:

a) Tomando su valor como un GASTO del ejercicio en este caso la partida contable quedaría: DEBE: GASTOS DE VENTA; HABER: PROVISION PARA CUENTAS INCOBRABLES.

b) Separando el monto a provisionarse directamente de las utilidades del ejercicio, en este caso se corre el siguiente asiento contable: DEBE: UTILIDAD DEL PRESENTE EJERCICIO; HABER: PROVISION PARA CUENTAS INCOBRABLES.

Cuando la reserva se registra bajo el método descrito en el literal a) de acuerdo al Art. 27 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debe adicionarse a la renta neta de la empresa como gasto no deducible en la cuantía que se llevó a gastos.

Las reservas en referencia se clasifican en el grupo denominado COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO, por ello se presentan en el balance disminuyendo las CUENTAS POR COBRAR. Paralelamente al Código de Comercio, la ley de Instituciones de Crédito y Otras Organizaciones Auxiliares (LICOA), en su Art. 239 obliga a las instituciones de crédito a crear una reserva para el saneamiento de préstamos.

Estas reservas o provisiones fiscalmente no constituyen cargos a los resultados del año, originadas por erogaciones reales. Forman parte por consiguiente de la renta imponible de la sociedad para efectos de la aplicación del D.L.609. El criterio anterior se desprende de la lectura del Art. 1 del D.L. 319 del cual interpretó auténticamente el concepto de renta imponible para efectos del D.L. 609 y a la letra dice: "Interpretase auténticamente el

"REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS", emitido por Decreto Legislativo No. 609 de fecha 20 de Mayo de 1966, publicado en el Diario Oficial No. 91, Tomo 211 de la misma fecha, en el sentido de que la Renta Imponible para los efectos del decreto citado, es la constituida por los ingresos de la sociedad excluyendo los ingresos exentos por la ley, tanto para la sociedad como para sus accionistas, menos el monto de las deducciones necesarias para su producción o conservación de la fuente".

Mediante Decreto Legislativo 104/ 31/ se aceptó como deducible del impuesto sobre la renta para las Instituciones de Crédito, las cantidades destinadas obligatoriamente al saneamiento de préstamos. Mediante Instructivo 2073 girado por el Ministerio de Hacienda, en el numeral 4o. se regula que dichas reservas constituidas por las instituciones de crédito, no se consideraran utilidades mantenidas en reserva.

En cuanto a las reservas o provisiones para cuentas incobrables creadas por las sociedades en general por disposición del Código de Comercio y los cuales no son admitidos

31/ Decreto Legislativo No. 104 de fecha 14 de Diciembre de 1978, publicado en el D.O. No. 238 T 261 del 21 de Diciembre de 1978.

como una deducción en la ley de Impuesto sobre la Renta, quedan sujetos a los gravámenes del D.L. 609; su creación constituye una obligación de tipo mercantil, no reconocida como una deducción necesaria por la ley de Impuesto sobre la renta.

Fiscalmente al constituir una reserva, y basado en el Art. 1 del D.L. 609, la sociedad cuenta con el plazo general de 4 años para su aplicación, contados a partir del día siguiente a aquel en que finalice el ejercicio de su constitución. La sociedad dentro del plazo de los 4 años, podrá disminuir sin ninguna consecuencia fiscal dicha reserva o previsión con las aplicaciones por cuentas incobrables reales que surjan. Al final del período el saldo de la reserva que quede pendiente de utilizar se considerará sujeto a los impuestos regulados en el D.L. 609, pudiendo la compañía optar por capitalizarlos, distribuirlos o mantenerlos en reserva.

Las aplicaciones a dicha reserva por cuentas incobrables reales, no es necesario tomar acuerdo de Junta General de Accionistas. Únicamente que dicho cargo a la reserva, cumpla con todos los requisitos exigidos en el Art. 2y literal B) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Fiscalmente la sociedad puede optar por capitalizar esta reserva cancelando el respectivo impuesto de capitalización. Además puede optar por distribuirlos, en este caso será una utilidad gravable para los accionistas.

2) Provisión para inventario obsoleto.

Las sociedades constituyen provisiones para inventarios obsoletos, con cargo a sus resultados. El objeto de estas provisiones es lograr una presentación razonable de la situación financiera de la sociedad. Fiscalmente estas provisiones son consideradas utilidades en reserva.

La constitución de esta provisión da lugar al siguiente asiento contable: DEBE: GASTOS DE ADMINISTRACION; HABER: PROVISION PARA INVENTARIO OBSOLETO.

Esta provisión se clasifica en el grupo de cuentas denominadas COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO y se presentan en el balance restando la cuenta de INVENTARIOS.

Los cargos a esta provisión normalmente ocurren por descargo de inventario por obsolescencia. Generalmente los débitos a esta provisión son considerados no deducibles del impuesto sobre la renta por considerarse fiscalmente pérdividas de capital.

Estos cargos no son considerados como gastos reales de operación, puesto que son originados por eventos extraordinarios y causas distintas a las operaciones normales de la empresa. Dichas disminuciones a la provisión por no ser un gasto real de operación del año, no están beneficiados con el Instructivos 2073 de fecha 24 de julio de

1980, ya relacionado. Por consiguiente al finalizar el plazo de 4 años después de constituidas dichas provisiones, se consideran mantenidas en reserva y sujetas a impuesto de mantenimiento de reserva, el saldo final más los descargos considerados pérdidas de capital o que no constituyen gastos reales de operación.

Dentro del plazo general de los 4 años que concede el D. L. 609, la sociedad puede optar por: capitalizar, mantener en reserva o distribuir dicha provisión. Generando el respectivo impuesto según la decisión que se tome.

J. Tratamiento de algunas provisiones y reservas:

1) Provisión para reserva laboral.

Las sociedades en cumplimiento del Art. 447 del Código de Comercio vigente, obligatoriamente constituyen una provisión o reserva para cumplir sus obligaciones laborales con los trabajadores.

La constitución de esta reserva contablemente da origen al siguiente asiento contable: DEBE: GASTOS DE ADMINISTRACION; HABER: PROVISION PARA PRESTACIONES LABORALES.

La provisión para efectos de presentación en el balance se presenta como un pasivo, por estar representando la obligación laboral adquirida por la empresa con sus tra-

bajadores. La Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, con fecha 5 de Abril de 1979 giró instrucciones en el sentido que se aceptaría como deducible del impuesto sobre la renta el 1% del promedio mensual de las planillas de sueldo. El Art. 26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, acepta como deducible la cantidad fijada por la autoridad correspondiente, en este caso, la Superintendencia de Sociedades y Otras Empresas Mercantiles. Bajo este concepto el 1% constituye una reserva obligatoria y una deducción necesaria, por lo que al tenor del D.L. 319 que interpretó auténticamente el concepto de renta imponible para efecto de los gravámenes del D.L. 609, no formará parte de la renta imponible por considerarse una deducción necesaria.

Esta reserva en el año de su constitución o incremento, no constituye una erogación real.

El Art. 26 de la Ley de Impuesto sobre la Renta acepta como deducible de la renta el 1% fijado por la Superintendencia de Sociedades y Otras Empresas Mercantiles. El exceso a este porcentaje indicado no está contemplado como una deducción necesaria, constituyendo por consiguiente una reserva afecta a los impuestos del D.L. No. 609.

El 1% de reserva constituido y aceptado por el fisco, no

está sujeto al impuesto de mantenimiento en reserva al concluir el plazo de 4 años.

El excedente del 1% y cuyo saldo no haya sido utilizado al finalizar el plazo general de 4 años contados a partir de su constitución o incremento, se gravará con el impuesto de mantenimiento en reserva.

Las aplicaciones a dicha reserva cuando representen cargos por prestaciones laborales pagadas no estarán sujetas al impuesto respectivo, además no es necesario para su descargo tomar acuerdo de Junta General, bastará el recibo correspondiente del pago.

A continuación se transcribe consulta evacuada por el Ministerio de Hacienda a la Asociación Salvadoreña de Industriales con relación a la reserva laboral: " Señor Presidente de la Asociación Salvadoreña de Industriales, Ciudad. Para el digno conocimiento de esa Honorable Asociación transcribo algunos pasajes de un memorándum en el que la Dirección General de Contribuciones Directas exterioriza su opinión analizando los alcances sobre la provisión o reserva laboral del Art. 447 Com. y la indemnización por despido injusto es deducible de la Renta Bruta como de los regulados por el Decreto 609, como sigue: A) El Decreto Legislativo No. 609 que estableció un Régimen

men Especial sobre las utilidades provenientes de Sociedades Anónimas, domiciliadas en el país, creó dos nuevos tributos: el Impuesto sobre Capitalización y el Mantenimiento de Reserva. Tal decreto fue interpretado auténticamente por el D.L. 319 del 13 de Mayo de 1973, publicado en el D.O. 88 Tomo 239 del 15 del mismo mes y año. Conforme el ordenamiento establecido, la Renta Imponible en los Impuestos sobre Capitalización y de Mantenimiento de Reserva, es la constituida por los ingresos de la sociedad excluyendo los ingresos exentos por la ley, tanto para la sociedad como para los accionistas, menos el monto de las deducciones necesarios para su producción o conservación de la fuente. En otras palabras, las únicas deducciones admisibles son aquellos gastos indispensables para producir la renta o conservación de la fuente, de tal manera que la constitución de la reserva o provisión que para proveer al cumplimiento de las obligaciones laborales que respecto a su personal, haga un comerciante, no puede admitirse como deducible para efectos del D.L. 609, por no ser un gasto cierto. En efecto, si el comerciante Soc. Anónima para cumplir con lo que manda el Art. 447 C. M. constituye una reserva, es indudable que estaría formada con partes de las ganancias no distribuidas, es decir, con utilidades de la Sociedad, siendo imposible por consiguiente, aceptarlo como un gasto, y como tal, deducirlo

de la renta bruta como una deducción necesaria para su producción o para la conservación de su fuente. Con respecto a la "Provisión" a que se refiere el Código de Comercio, es necesario traer a cuenta una obligada distinción entre lo que es verdadera provisión y lo que es en estricto sentido una previsión. Para ROBERTO J. QUIAN (Contabilidad para Abogados página 108), las provisiones son compromisos ciertos que inciden en los resultados del ejercicio, pues inevitablemente van a suceder y será necesario pagarlos, como en el caso de un impuesto. Las previsiones son, por el contrario, compromisos eventuales que inciden en el resultado de un ejercicio. Son compromisos eventuales porque no es seguro que ocurrirán. Señala como ejemplo de previsiones los constituidos para indemnizaciones por despido, que se calculan sin saber si va a despedir o no a algún trabajador. Al ejemplo del citado autor podríamos añadir muchos otros; sabemos acaso si uno ó más trabajadores van a fallecer y por consiguiente habrá que proporcionar la ayuda que para tales casos manda la ley. Evidentemente no. De tal manera que aún cuando en el Código de Comercio se hable de una provisión sabemos que esas obligaciones laborales a cargo del patrono, tienen una característica de relevancia para resolver el problema aquí planteado; su eventualidad, su incertidumbre constituye técnicamente, en consecuencia, "verdade

ras previsiones", Por todo ello, solamente podrían ser aceptados como deducibles, aquellos gastos reales, ciertos, en que incurrieran durante un ejercicio, el patrono, para cumplir las obligaciones laborales que se actualizaren a lo largo del ejercicio. Ante la alternativa consistente en que, por una parte, la empresa privada pretende obtener la deducción de la provisión o reserva para prestaciones laborales, y por otra, que se tome como deducible la indemnización en concepto de despido injusto, se ha considerado aconsejable acceder a esta última pretensión con base en las razones siguientes:

- a) Es legalmente inadmisibile la deducción de la provisión o reservación laboral porque de conformidad con el Art. 26 No. 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su inciso segundo, se establece terminantemente que " lo dispuesto en el inciso próximo anterior NO TENDRA APLICACION respecto a lo expuesto en el Art. 447 del Código de Comercio vigente"; es decir, que únicamente es deducible de la renta bruta la reserva legal y no la provisión o reserva laboral, indudablemente porque el legislador no consideró que esa provisión o reserva constituyera un gasto necesario para la producción de la renta o para la conservación de la fuente que es la condición a que es

tán sujetas las deducciones contenidas en la disposición legal citada, para los efectos del Decreto 609, podríamos hacer iguales consideraciones, ya que si el legislador excluyó la provisión o reserva laboral como gasto necesario para la producción de la renta y para la conservación de la fuente, también de conformidad con el Decreto 319, quedó excluída explícitamente, desde el momento que para la determinación de la renta imponible solo excluyó como hemos visto, las exenciones sociedad - accionistas y las deducciones o gastos necesarios para la obtención de la renta y la conservación de la fuente.

- b) Por otra parte, la empresa privada ha venido insistiendo en que pueden deducirse de la renta bruta las indemnizaciones que por despido injustificado se hubieren efectuado durante el ejercicio. Tradicionalmente no se ha aceptado tal planteamiento argumentando que una indemnización en tal concepto, constituye una especie de sanción y que por consecuencia no es un gasto necesario para la producción de la renta ni para la conservación de la fuente.

Si se acepta como una sanción sería tanto como admitir como deducible lo que se paga en concepto de multa por infracción de tránsito o por cualquier otro

concepto. Sin embargo, llevando ese análisis a consecuencias más profundas, se ha podido comprobar que tanto la multa (sanción) como la indemnización son instituciones jurídicas de distinta naturaleza y que por consiguiente no pueden encaminarse a idénticas consecuencias. Se sostiene, que la experiencia demuestra que el mecanismo o recurso del despido generalmente se aplica con trabajadores que por su conducta o por sus actuaciones técnicas han causado serios perjuicios a la empresa y que por ello resulta conveniente prescindir de sus servicios, aunque media una indemnización, a que continúe dentro de la empresa causando daños de mayor significación económica. La empresa afirma no está dispuesta a perder inopinadamente la inversión que significa reclutar y seleccionar a un trabajador y adiestrarlo.

Para una actividad determinada; sobre todo si se trata de una actividad técnica que constituye una especialidad. La empresa no quiere deshacerse de sus buenos trabajadores, sino al contrario trata de conservarlos; por ello, los casos de despido son por la vía de excepción y no son frecuentes. Después de los análisis correspondientes y del estudio de su aspecto legal, se ha encontrado que bien puede accederse al

reconocimiento de la indemnización como una deducción de la renta bruta incluyéndola como compensación a los servicios prestados, a tenor del Art. 26 No. 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que en lo pertinente dice: " Al computar la renta neta se admitirán como deducciones de la renta bruta: "6) Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobre sueldos, honorarios, comisiones, viáticos, primas, aguinaldos, gratificaciones, participaciones en las utilidades u otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de ingresos computables....."

Esta consulta en el fondo, el contenido del compromiso adquirido a nivel ministerial con los representantes de los diversos sectores de la empresa privada en el sentido de que se admitirán como deducibles de la renta bruta las provisiones laborales en la medida en que fueran pagadas efectivamente; es decir, que los señores empresarios pueden hacer su provisión o reserva por el monto que estime conveniente, pero las cantidades respectivas están afectos tanto al impuesto sobre la renta como al de capitalización y reserva, en su caso, y serían deducibles las cantidades que realmente hubieran sido pagadas en concepto de prestaciones laborales, comprobando, natural-

mente los extremos correspondientes".

En esta oportunidad reitero a usted las expresiones de mi distinguida consideración, DIOS, UNION Y LIBERTAD, MINISTERIO DE HACIENDA.

De lo anteriormente relacionado se concluye que:

- i) El 1% del promedio de las planillas mensuales constituidas. No está afectada a las disposiciones del D.L. 609.
 - ii) El excedente al 1% expresado en el literal anterior quedará afecto al régimen del decreto mencionado y la sociedad contará con el plazo de cuatro años para utilizarlo. Al final de los cuales el saldo no utilizado se gravará con el impuesto de mantenimiento en reserva:
 - iii) El excedente no utilizado dentro del plazo de los cuatro años la sociedad podrá optar por capitalizarlos, mantenerlos en reserva o distribuirlos.
- k. Capitalización de Superávit.
- 1) Superávit por revaluación.

Las sociedades al amparo del Art. 445 del Código de Comercio vigente y atendiendo las condiciones reales impe-

rantes en el mercado, pueden revaluar sus bienes, excepto las materias primas productos y mercancías.

El revaluo anterior contablemente origina el siguiente asiento contable, en el caso de inmuebles: DEBE: TERRENOS-REVALUO; HABER: SUPERAVIT POR REVALUACION.

La cuenta de superavit de revaluación se presentará en el balance bajo el rubro del Patrimonio. Este superavit se hará figurar en el balance y podrá disponerse de él hasta cuando se realice el bien revaluado.

De conformidad con los Art. 30 inciso 2o., 178 Romano III y 306 del Código de Comercio, este Superavit podrá capitalizarse.

La sociedad con dicho superavit tiene dos opciones:

- a) Mantenerlo en el balance indefinidamente hasta su realización.
- b) Capitalizarlo.

El superávit por revaluación mientras no se han realizado los bienes, no constituyen de ninguna manera ganancia o utilidad.

Fiscalmente mientras el revaluo no se realice, la sociedad podría mantenerlo en el superavit indefinidamente

sin ninguna consecuencia fiscal. De acuerdo al Art. 30 del Código de Comercio puede optarse por capitalizarse en cualquier época libre del impuesto de capitalización. Para formalizar la capitalización deberá cumplirse con lo siguiente:

- i) Tomar el acuerdo en Junta General extraordinaria de accionistas.
- ii) Otorgar la escritura de aumento de capital si se trata de una sociedad de capital fijo.

El Dr. ROBERTO PREZA QUEZADA ^{32/}, en conferencia auspiciada por el INSTITUTO DE DERECHO TRIBUTARIO, refiriéndose a la capitalización del revaluo dijo: "Es un aumento contable y no real, porque no se trata de disponer, puesto que no hay liquidez, sino un cambio jurídico y contable. Es decir; no hay bienes que ingresen de fuera al patrimonio de la sociedad", continua manifestando el DR. PREZA QUEZADA: "El concepto de beneficios requiere un ingreso patrimonial realizado por la sociedad a consecuencia de sus actividades.

El aumento del valor de los bienes sociales no es un ingreso patrimonial, es solo un incremento patrimonial,

^{32/} Conferencia sobre temas tributarios noviembre 1977, Centro de Estudios Jurídicos del Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario, pág. 22.

que no viene de fuera, sino que surge de dentro y por consiguiente carece de las cualidades necesarias para fundar una distribución de beneficios.

Al referirse el DR. PREZA QUEZADA, a las repercusiones de los impuestos regulados por el D.L. 609, manifiesta "Como ese superavit no queda gravado con el impuesto sobre la renta por las razones antes expuestas, si se capitalizara esa capitalización no está gravada con el impuesto de capitalización y las acciones que reciba el socio tampoco pagarán renta.

Si se mantiene en reserva, esa reserva no queda gravada con el impuesto de mantenimiento en reserva, tampoco queda sujeto al impuesto respectivo y las acciones serán recibidas exentas por los accionistas. En este caso, a los argumentos ya expresados, es conveniente agregar este otro, que el D.L. 609 se refiere únicamente a la utilidad contable neta disponible".

La Dirección Gral. de Contribuciones Directas, por medio del Departamento Técnico Jurídico, evacuó consulta relacionada con este tema en los siguientes términos:

San Salvador, 11 de Octubre de 1984.

Ofic. R- 140
Dr. José Salvador Soto
Apoderado de la Sociedad
"INDUSTRIAS EUREKA, S.A."
Presente.

En respuesta a la consulta por usted formulada por escrito de fecha 19 de marzo del presente año, en el que solicita a esta Dirección General que reconsidere el criterio sustentado por ésta el día 22 de febrero de este mismo año, en el que a su vez se dió respuesta a su consulta primeramente formulada el día 6 de febrero de este mismo años en el sentido de que si las acciones que reciban los accionistas, derivadas de la capitalización del revalúo de inmuebles que realizaría la sociedad INDUSTRIA EUREKA, S.A. constituyen o no un ingreso gravable.

En general, se acepta de que estando permitido por la legislación vigente el revaluar los activos fijos y capitalizarse dichas revaluaciones esta operación no daría lugar a la aplicación del Decreto Legislativo No.609 por no tratarse de capitalización de utilidades, tomando en cuenta que la revalorización de activos fijos no representa por sí misma, ninguna clase de utilidades.

En el caso que usted plantea, si la sociedad "INDUSTRIAS EUREKA, S.A." decidiera capitalizar sus revaluo no pagaría impuesto de capitalización, porque este revalúo no está regulado por el citado Decreto Legislativo, y además este incre-

mento patrimonial no proviene de utilidades de operación que son precisamente las que regulan el mencionado decreto. En síntesis, la revaluación de los activos fijos no modifica en forma inmediata la renta imponible de la Empresa, ni de sus accionistas, pero sí afecta a estos últimos en cuanto a su impuesto de Vialidad, Serie "A", DIOS, UNION Y LIBERTAD.

Br. HUGO OSWALDO AYALA DURAN.^{33/}
Jefe Depto. Técnico Jurídico.

Es importante señalar que al momento de realizar parte o la totalidad del revaluo lo realizado se convierte en una ganancia para la sociedad, sujeta a las disposiciones del D.L. 609, desde el año de su obtención en cuanto al plazo para decidir su destino y los respectivos impuestos. De lo anteriormente podemos concluir lo siguiente:

- a) El superavit por revaluación mientras no se haya realizado podrá mantenerse indefinidamente en el balance sin ninguna consecuencia fiscal para la sociedad o sus socios.
- b) Al optar capitalizar el superavit por revaluación no realizado, dicha capitalización no generará impuesto por ese concepto así como tampoco serán rentas gravable las acciones que reciba el accionista.

^{33/} Boletín No. 51 del mes de Marzo de 1985. del Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario.

c) Al realizar el superavit quedará afecto a las disposiciones del D.L. 609 a partir del año de su realización.

2. ARTICULO 22 y 23 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

a) GENERALIDADES.

Mediante Decretos No. 554 y 597,^{34/} se introdujeron reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Se deroga el D.L. 609 dejando su aplicación transitoria mente por 5 años a partir del 31 de Diciembre de 1986 fecha en que entró en vigencia el D.L. No.554.

Se establece nuevo tratamiento fiscal para las utilidades obtenidas por sociedades anónimas domiciliadas, mediante el cual las utilidades podrán estar acumuladas sin consecuencia fiscal durante dos años contados a partir de su obtención. Durante este período de gracia la sociedad únicamente tendrá dos opciones distribuir o capitalizar. La capitalización se hará libre de impuesto, siempre que se formalice integramente dentro del plazo

^{34/} Decreto Legislativo 554 del 18 de diciembre de 1986, publicado en D.O. T. 293 del 22 de diciembre de 1986. Decreto Legislativo 597 del 19 de febrero de 1987, publicado en el D.O. 45 T.294. del 6 de marzo de 1987.

de gracia.

Como puede notarse se restringió en forma sustancial el plazo de gracia, anteriormente era de cuatro años para decidir sobre su destino, más un plazo adicional de dos años cuando se acordare capitalizarlos, plazo que mediante el D.L. No.554 se restringe a dos años.

Se elimina la facultad de mantener las utilidades en reserva, mediante el pago del respectivo impuesto de mantenimiento de reserva. Estas reformas traen como consecuencia que los accionistas en un tiempo más corto deberán decidir sobre el destino de las utilidades. De optarse por la distribución de dividendos en efectivo se origina una percepción de impuesto sobre la renta por dividendos en un lapso más corto, actualmente la so ci ed ad pu ede ca pi ta liz ar u ti li da de s u br e de im pu es to, pero no podría hacerlo indefinidamente, pues se perdería el atractivo para el accionista de recibir di vi den do s.

El fisco mediante las reformas comentadas sale beneficiado al disminuir el período de gracia, al percibir el impuesto sobre la renta personal en un período co rr to.

Con esta medida el socio percibirá dividendos a corto

plazo; pero obligará a las sociedades a distraer recursos financieros para el pago de dividendos, por lo que las sociedades muy difícilmente podrán reinvertir sus utilidades en activos que incrementen su capacidad productiva, pues dichas utilidades deberán ser distribuidas y pagadas en un corto plazo. Las medidas anteriores entraron en vigencia el 31 de diciembre de 1986, y son aplicables para las sociedades que cierran su ejercicio fiscal después del 30 de diciembre de 1986.

Las utilidades obtenidas en ejercicios concluidos antes del 31 de diciembre de 1986, se regirán por las disposiciones contenidas en el D.L. 609, mientras dure su vigencia de acuerdo a las disposiciones transitorias del D.L. No.554.

b. SUJETOS DEL IMPUESTO; ALTERNATIVAS Y CONSECUENCIAS FISCALES.

1) Sujetos de Impuesto.

Los sujetos del impuesto sobre la renta por las utilidades distribuidas son los socios.

2) Alternativas y consecuencias fiscales.

(Ver cuadro Pág. No. 125).

2) ALTERNATIVAS Y CONSECUENCIAS FISCALES

PLAZO

ALTERNATIVAS

CONSECUENCIAS FISCALES

Dentro del plazo de los dos años.	<ul style="list-style-type: none"> a. Se acuerda capitalizar b. Se acuerda distribuirlos c. Se acuerda crear o incrementar reservas. 	<ul style="list-style-type: none"> - La capitalización no causa impuesto. - Los dividendos en acciones no forman parte de la renta bruta del socio. 			
			Después del plazo de los dos años.	<ul style="list-style-type: none"> a. No se toma ninguna decisión b. Se acuerda capitalizarlos, distribuirlos, reservarlas o no se efectúa integralmente la capitalización dentro del plazo de los dos años. 	<ul style="list-style-type: none"> El socio deberá agregar a su renta bruta los dividendos.
					<ul style="list-style-type: none"> Sin ninguna consecuencia fiscal, finalizado el plazo de dos años sin utilizarse, se consideran distribuidas y deberán ser gravadas en el siguiente ejercicio.
En cualquier tiempo.	<ul style="list-style-type: none"> Se acuerda disminuir el capital social en la parte de utilidades capitalizadas. 	<ul style="list-style-type: none"> Se consideran distribuidos por presunción legal y deberán ser gravados en el siguiente ejercicio. El socio deberá agregarlas a su renta bruta gravable. Los socios deberán agregar a su renta bruta el producto recibido de dicha disminución y como consecuencia pagar el impuesto resultante. 			

c. CONCEPTO DE UTILIDAD DISTRIBUIBLE.

1) DEFINICION.

Las reglas para establecer las utilidades distribuibles están plasmadas en el Art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

A continuación comentaremos cada uno de los incisos y numerales de dicho artículo, así: Art. 12. Para la determinación de las utilidades distribuibles, éstas deberán comprender, además de las utilidades determinadas conforme a la Ley para los efectos del impuesto de la propia sociedad, cualquier otra utilidad que aunque estuviere exenta para la sociedad, no lo estuviera para el socio, excepto los impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio pagados por la propia sociedad.

La sociedad puede gozar del beneficio fiscal de no pagar impuesto sobre la Renta sobre todas o parte de sus utilidades. ,

Estos incentivos no siempre beneficiaron al socio cuando le son repartidos como dividendos.

El inciso segundo del Art. 12 detalla las cantidades que no estarán comprendidos entre las utilidades distribuibles de la sociedad así:

a) Las reservas legales de las sociedades domiciliadas que se constituyen sobre las utilidades netas de cada ejercicio, hasta el límite mínimo determinado en las respectivas leyes, según la naturaleza de cada sociedad.

Las sociedades anónimas domiciliadas están obligadas por el Art. 295 del Código de Comercio a constituir sobre sus utilidades netas una reserva legal. El beneficio recae únicamente sobre el límite mínimo de dicha reserva. Para las sociedades anónimas el porcentaje mínimo a constituir es del 7% anual sobre sus utilidades netas hasta completar una cantidad igual al 20% del capital social. Cualquier cantidad constituida en exceso a estos porcentajes, integrarán el saldo de utilidades distribuibles. Quedando sujetas a las disposiciones del Art. 11 de la Ley de impuesto sobre la renta. El literal a) únicamente beneficia el límite mínimo anual o acumulado al final del ejercicio fiscal de la sociedad.

El literal b) del Art. 12 dice:

b) Las cantidades correspondientes a reservas laborales, tal como lo prescribe el Art. 447 del Código de Comercio, hasta el límite que determinen las oficinas encargadas de la vigilancia sobre las sociedades y activi-

dades mercantiles.

El Código de Comercio exige que las sociedades constituyan de sus utilidades una reserva laboral. Dicho código no fija límite, ni reglas para su determinación. El literal en comento admite como deducible hasta el límite que determinen las oficinas encargadas de la vigilancia sobre las sociedades y actividades mercantiles.

En el caso de las sociedades anónimas esta facultad recae en la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles. Esta oficina mediante instructivo de fecha 5 de abril de 1979, regula que dicha reserva anualmente debe ser incrementada con el 1% aplicado sobre el promedio mensual de las planillas de sueldos. Cualquier cantidad constituida en exceso a límite expresado y que dentro del plazo general de dos años, no se utilice, se tendrá que incorporar a la utilidad distribuible a los accionistas de la sociedad.

El literal c) dice:

c) Las cantidades que a título de sueldos, sobresueldos, gratificaciones e intereses hubiere pagado la sociedad, aunque para los efectos del impuesto de ésta no se hubieren considerado deducibles. Dichas cantidades deberán ser computadas como ingresos por las propias

personas que la percibieren. Estas cantidades son aceptadas bajo el criterio que constituyen erogaciones reales de la sociedad y que por constituir una erogación real, bajo ningún concepto llegaron a manos del socio.

El literal d) del Art. 12 dice:

d) Las cantidades que a juicio de la Dirección General se correspondan con gastos comprobados aunque no deducibles para la sociedad siempre que esos gastos constituyan pagos o salidas de fondos en relación directa con las actividades de dicha sociedad excluyendo los de inversiones. En ningún caso procederá esta regla, si la sociedad hubiere sido fiscalizada y sancionada por el ejercicio respectivo con multa por evasión intencional.

La sociedad deberá incorporar a la utilidad, distribuible los gastos no deducibles que no estén en relación directa con las actividades de la sociedad, así como los gastos no deducibles que no constituyen pagos o salidas de fondos, ejemplo: Pérdidas de capital, reservas, provisiones, etc., además deberán incorporarse las erogaciones consideradas inversiones.

Los gastos no deducibles que están en relación directa a la actividad y hayan constituido pagos o salidas de

fondos, no se considerarán como parte de las utilidades a distribuir. Esta última regla no procederá si se multa a la sociedad con evasión intencional. No queda claro en la disposición si la multa debe ser por cualquier otro rubro o únicamente por los gastos no deducibles que se hayan deducido y que se tipifique su deducción como evasión intencional; como la ley no distingue el privilegio se pierde al incurrirse en cualquier infracción que la Dirección General considere evasión intencional.

d. APLICACION DE ARTS. 22 y 23 DE LISR.

1) ALTERNATIVAS Y CONSECUENCIAS FISCALES.

Las sociedades anónimas domiciliadas de conformidad con el Art. 11 de la Ley de impuesto sobre la renta para decidir sobre el destino de sus utilidades, contarán con el plazo de dos años contados a partir del día siguiente a la terminación del ejercicio fiscal en que se obtuvieron; transcurrido este plazo sin que se tome alguna decisión, se considerarán distribuidos al accionista, debiendo computarlas en su declaración en el ejercicio siguiente de vencido el plazo de los años referidos. Las alternativas para dichas utilidades son:

- a) Capitalizarlas
- b) Distribuir las
- c) Compensar pérdidas.

a) Capitalización de Utilidades

La capitalización de éstas utilidades de acuerdo al Art. 22 de la ley de impuesto sobre la renta, se podrá realizar libre de impuesto para la sociedad y sus socios. Para la sociedad la capitalización de sus utilidades la podrá realizar libre de impuesto para la sociedad y sus socios. Para la sociedad la capitalización de sus utilidades la podrá efectuar libre de impuesto al no existir ningún impuesto que grave la capitalización de utilidades. El socio al amparo del Art. 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no computará en su declaración de impuesto el dividendo recibido en acciones producto de la capitalización de utilidades. La capitalización de utilidades fiscalmente tendrá validez toda vez que ésta se formalice íntegramente dentro del plazo de 2 años. Transcurrido dicho plazo sin que se haya formalizado íntegramente la capitalización, se considerarán distribuidas al socio, debiendo declararlas en el ejercicio que inmediatamente siga a la finalización del plazo de dos años.

Las disminuciones posteriores a esta capitalización, en el ejercicio que se efectúe, se computarán por parte del socio como ingresos gravables.

La capitalización se considerará realizada íntegramente cuando se hayan cumplido todos los requisitos necesarios para su formalización. En el caso de una sociedad anónima de capital variable la capitalización de utilidades quedará formalizada íntegramente cuando:

- i) El acuerdo sea tomado dentro del plazo general de 2 años, y se asiente dicho acuerdo en el libro de actas respectivo.
- ii) Se elabore el asiento en el libro de aumento y disminución de capital.
- iii) Se elabore el asiento contable por el traslado de utilidades por distribuir o reservas al capital social.
- iv) Se emitan los certificados o acciones correspondientes.
- v) Se efectúe el registro de acciones en el libro de registro de accionistas.

En el caso de sociedades de capital fijo deberá cumplirse con todos los literales detallados anteriormente excepto el ítem.ii). El cual es sustituido por la escri

tura pública de aumento de capital y su respectiva inscripción en el Registro de Comercio.

b) Distribución de Utilidades.

Con el objeto de que las utilidades percibidas por personas jurídicas domiciliadas de otra persona jurídica, no resulten mayormente afectadas con el impuesto, se aplican las reglas contenidas en el Art. 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. De conformidad con dicho artículo las utilidades gravables recibidas por una persona jurídica domiciliada de otra persona jurídica tendrá derecho a un crédito fiscal contra su impuesto sobre la renta, calculado en el ejercicio en el cual se incluyan dichas utilidades en la renta de la persona jurídica.

No gozan de este beneficio las personas naturales, fideicomisos, sucesiones y personas jurídicas no domiciliadas.

Este crédito fiscal será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar al monto de las utilidades recibidas, el coeficiente que se determine al dividir el impuesto de la sociedad que las distribuye, calculado de conformidad al Art. 40 de la Ley de Impuesto sobre la Renta,

antes de deducir el crédito a que se refiere el Art. 23 entré la renta imponible de la sociedad. Este crédito fiscal deberá calcularse individualmente para cada ejercicio, del cual provengan las utilidades repartidas.

Cuando una persona jurídica domiciliada reciba dividendos de otra persona jurídica y sobre los cuales previamente se haya pagado impuesto de mantenimiento en reserva, la sociedad que recibe el dividendo, tendrá derecho a acreditarse, el crédito fiscal por dividendos y además podrá acreditarse el impuesto de mantenimiento en reserva previamente pagado. Lo anterior esta basado en que toda sociedad domiciliada que recibe dividendos tiene derecho al crédito fiscal.

Y el impuesto de mantenimiento en reserva se enteró anticipadamente por la sociedad a que distribuye a cuenta del socio. Como puede notarse la sociedad al acreditarse ambas cantidades contra su impuesto no hace uso de un doble beneficio, puesto que uno lo goza por la ley y otro le representó un desembolso previo.

CAPITULO III

III. GUIA DE APLICACION DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS
GENERALIDADES DE LA SOCIEDAD TOMADA COMO MODELO

La Sociedad Industria Modelo, S.A. (INMO, S.A.), se constituyó por medio de escritura pública el día 23 de mayo de 1973 ante los oficios notariales del doctor Pedro Pérez, con un capital social de ¢250.000.00, y dividido en 2500 acciones de valor nominal de cien colones cada acción.

El capital social fue incrementado a ¢500.000.00, el 28 de julio de 1975 por medio de aportaciones en efectivo y el 10 de abril de 1977 fue incrementado a ¢1,500.000.00, habiéndose acordado realizar tal aumento mediante la emisión de diez mil acciones comunes y nominativas de cien colones cada una, pagaderas por medio de nuevos aportes en efectivo de sus socios. En junio de 1988, fue incrementado nuevamente a ¢1,800.000.00

Los accionistas de la sociedad, han mantenido desde su inicio a la fecha, la misma proporción del capital suscrito. La nomina de socios al 31 de julio de 1988 es la siguiente:

Socio A	4.500 acciones	∅ 450.000.00	25%
Socio B	4.500 acciones	∅ 450.000.00	25%
Socio C	4.500 acciones	∅ 450.000.00	25%
Socio D	<u>4.500 acciones</u>	<u>∅ 450.000.00</u>	<u>25%</u>
TOTAL	18.000	∅1800.000.00	100%
	=====	=====	=====

La actividad principal de la sociedad es la fabricación y venta de calzado casual y deportivo a nivel centroamericano, así como la fabricación de cortes de calzado (Maquila) contratados con Estados Unidos.

En octubre de 1980 se adquirieron 4000 acciones al valor nominal de ∅100.00 cada una, de la empresa Distribuidora de Calzado Versátil, S.A., las cuales se cancelaron en efectivo y que equivale al 50% del capital social. Esta sociedad al igual que Industria Modelo, S.A. ha contado con beneficios concedidos por la Ley de Fomento de Exportaciones.

En febrero de 1983, la empresa industria Modelo, S.A. adquirió acciones de la Distribuidora de Calzado Versátil, S.A., por un valor de ∅25,000.00, equivalente a 250 acciones de valor nominal de cien colones cada acción.

El beneficio de la reclasificación de la Industria Modelo, S.A. por la Ley de Fomento de Exportaciones se otorgó según

Acuerdo No.432 emitido el día 25 de marzo de 1977, por el Ministerio de Economía y antes de esa fecha, había sido calificada como Industria de Exportación Neta, mediante acuerdo No.388 de fecha 12 de noviembre de 1973.

Según autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas de fecha 8 de marzo de 1974, la sociedad fue autorizada para tener ejercicio especial, comprendido del 1o. de agosto de un año al 31 de julio del siguiente.

A. CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON GANANCIA DE CAPITAL.

Las Ganancias o Pérdidas de Capital obtenidas en el ejercicio fiscal se detallarán en cuadros de Ganancias y Pérdidas de Capital, que para el efecto ha emitido la Dirección General de Contribuciones Directas, en el cual se determina el monto del impuesto que genera la Renta corrriente más la Ganancia de Capital.

El cuadro aludido se llenará de conformidad a las columnas que contiene, especificando en cada una de éllas lo siguiente:

a) se expresará la naturaleza del bien, es decir, especificando si se trata de un

mueble o inmueble, su ubicación é inscripción en el Registro de la Propiedad Raíz é Hipóotecas, en su caso.

b) se detallará el costo de adquisición del bien.

c) se consignará el valor de la depreciación realizada y admitida, de conformidad con el artículo 26 numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

d) se anotará el costo básico resultante de la diferencia de las columnas b) menos c) o se anotará el valor consignado en la primera declaración de Impuesto sobre el Patrimonio, el cual es aceptado como costo básico a partir del 1º. de enero de 1987, de conformidad a lo estipulado en el Decreto Legislativo No.598 del 19 de febrero de 1987.

e) se presentarán en el mismo orden los datos de los bienes descritos en la columna a).

f) deberá anotarse la fecha en que el bien ingresó a su patrimonio, por compra, donación, herencia, legado, etc.

g) se deberá anotar el día, mes y año en que se hizo la transferencia del bien, ya sea por venta, permuta, etc.

h) se anotará el valor de la transferencia del bien, ya sea a título de venta, permuta, etc.

i) se consignarán las cantidades determinadas en la columna d).

j) se deberá anotar el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar el valor del bien.

De conformidad con el Art. 14 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta se entenderá por mejoras todas aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, implique una ampliación de la contextura primitiva del mismo o eleven su valor; siempre que dichas inversiones no hayan sido admitidas como gastos de producción de la Renta o de conservación de la fuente.

k) se anotarán los gastos de la transacción, tales como honorarios profesionales, comisiones, papel sellado, etc.

l) se deberá consignar la Ganancia o Pérdida Neta, o sea la diferencia que resulte de restar del valor de la transacción (columna h) el total de las deducciones resultantes de las columnas i) + j) + k).

m) se anotará el número de años que el bien ha sido poseído debiendo tener presente que los bienes adquiridos antes del 1o. de enero de 1964, con base en el Artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se considerarán adquiridos en esa fecha.

n) se consignará el resultado de dividir la ganancia neta de capital (columna l), entre el número de años que el bien fue poseído (columna m).

ñ) se anotará la cantidad que resulte de dividir la pérdida neta del capital (columna l), entre el número de años que el bien fue poseído (columna m).

o) se registrará el total de los saldos de pérdidas netas de capital de años anteriores, para deducirlo de la ganancia o ganancias

de capital obtenidas en el ejercicio o lapso de imposición correspondiente.

p) se consignará la cantidad que resulte de restar de la ganancia o ganancias netas de capital de un año (columna n) menos el total resultante de sumar la pérdida neta de un año (columna ñ) más el saldo de pérdidas netas de capital de años anteriores (columna o).

q) se anotará el saldo de pérdida de capital pendiente de aplicar a futuras ganancias netas de capital, que estará formado por: a) el saldo de pérdida del ejercicio que está declarando, más b) el saldo de pérdidas de años anteriores que aún no se ha otorgado. La deducción de ambos saldos procederá, siempre que se realice dentro de los cinco años siguiente a aquel en que se obtuvo la pérdida pertinente de conformidad a lo que establece el artículo 14 numeral 2) de la Ley de Im--puesto sobre la Renta.

Es preciso por lo tanto explicar en hoja aparte, cómo se compone este saldo observando la regla que las pérdidas de capital más antiguas deben amortizarse primero.

r) se consignará el resto de ganancia de capital neta del ejercicio no agregada a la renta imponible declarada.

s) se registrará el resto de pérdida neta de capital del ejercicio sujeta a compensación con futuras ganancias de capital, dentro de los cinco años siguientes a aquel en que se dió la pérdida en referencia.

En relación a las transacciones de bienes muebles e inmuebles que ha realizado la Sociedad Industria Modelo S.A. a partir del ejercicio 1974/1975 al ejercicio 1977/1978, se constató que no cumplió con los requerimientos fiscales que señalan los artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta respecto a la ganancia ó pérdida de capital. Al declarar esos valores, se limitó a contabilizar dichas operaciones como otros ingresos o egresos ordinarios, según el caso, así causaron el impuesto correspondiente, cuando hubo ganancias. Estas operaciones por ser extraordinarias causan menos impuesto al tratarlas como tal para efectos impositivos. Debiendo llenar para el cálculo del respectivo impuesto, el formulario que la Dirección General de Contribuciones Directas ha preparado.

Probablemente por facilidad o desconocimiento del tratamiento que se les debe dar a estas transacciones, los personeros de la empresa han practicado lo anterior, ocasionando en algunos casos pagos de impuestos y multas adicionales. En la práctica las oficinas gubernamentales que administran estos impuestos, no se oponen a lo que les favorece, es decir, que se pague más impuesto, pero sancionan lo que perjudica el interés fiscal. En el caso de la Sociedad antes mencionada, el Fisco podría aceptar que las ganancias de capital se incluyan en los ingresos corrientes, pero no acepta que se incluyan las pérdidas de capital como gastos normales de operación, ya que éstas únicamente pueden amortizarse contra futuras ganancias de capital, pero siempre que se esté dentro de los cinco años a partir del año en que se originó la pérdida.

A continuación se exponen y se resuelven casos prácticos en los que la Sociedad Industria Modelo, S.A. ha realizado operaciones que han generado ganancias ó pérdidas de capital, así:

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

a. Ejemplo I. BIENES INMUEBLES.

La Sociedad Industria Modelo, S.A. vende al señor Rafael

Gavidia el día 30 de noviembre de 1980, los inmuebles siguientes:

Vende en ¢800.000.00 una casa sistema mixto, situada en 75 avenida Sur 700. Colonia Escalón, San Salvador, de una extensión 1000 M2., y un área construída de 600M2, inscrita según libro No.2030 tomo 9020, del Registro de la Propiedad de San Salvador.

Este inmueble fue adquirido el 10. de junio de 1977 en ¢300.000.00; correspondiendo al terreno ¢100,000.00 y la construcción ¢200.000.00

El bien aludido tiene una depreciación acumulada sobre la construcción, deducida oportunamente por ¢19,125.00

Existe un saldo de pérdida de capital por transacción similar correspondiente al año de 1978, por ¢25,000.00 y una renta imponible declarada para el ejercicio 1.979/1.980 de ¢201.624.00. El NIT del señor Gavidia es 0614-252630-001-2.

Vende en ¢400.000.00 un terreno sin construcción situado en Avenida Dolores Calle "D" No.18 Mejicanos, de una extensión de 2.000V2. Inscrito según Libro No.1025, tomo 880 del Registro de la Propie

dad de San Salvador. Esta propiedad fue adquirida el 30 de junio de 1970, en ¢100,000.00; habiéndose revaluado para el año 1976 en ¢450.000.00, de acuerdo a los beneficios concedidos por el D.L. No. 248, publicado en el D.O.No.69 T. 225 del 15 de abril de 1977.

b. Ejemplo II. BIENES MUEBLES.

La Sociedad Industria Modelo, S.A., recibió en concepto de dividendos el día 31 de enero de 1980, la cantidad de 3000 acciones comunes de valor nominal de ¢100.00 cada una, provenientes de capitalización de utilidades obtenidas por la Sociedad Inversiones Diversas S.A. por valor de ¢300,000.00; habiendo vendido en ¢450.000.00 todas estas acciones, el día 15 de agosto de 1986 a José Pérez cuyo NIT es 0614-300335-0012.- La Renta imposible declarada para el ejercicio 1.985/1,986 por la Sociedad sujeto de impuesto es de ¢642.600.-

2. SOLUCION DEL PROBLEMA.

a. Desarrollo Ejemplo I. BIENES INMUEBLES.

b. Desarrollo Ejemplo II. BIENES MUEBLES.

B. DESARROLLO EJEMPLO II: BIENES MUEBLES

FORM.

GANANCIAS Y PERDIDAS DE CAPITAL

NOMBRE O RAZON SOCIAL: **INDUSTRIA MODELO, S.A.** DIRECCION: **25^a Norte No. 30. San Salvador.** EJERCICIO IMPOSITIVO: **Comprendido del 1º de Agosto de 1985 al 31 de Julio de 1986.**

DETERMINACION DEL COSTO BASICO

a-	b-	c-	d-
NATURALEZA DEL BIEN (Describala en caso necesario)	COSTO DE ADQUISICION	DEPRECIACION ADMITIDA DESDE 1º ENERO 1964	COSTO BASICO (VEASE INSTRUCTIVO)
A- 3,000 Acciones comunes de valor nominal de \$ 100.00 c/u.	300.000. 00		300.000. 00
B-	"	"	"
C-	"	"	"
D-	"	"	"
E-	"	"	"
F-	"	"	"

DATOS RELATIVOS AL COMPRADOR		
NOMBRE	NIT	BIEN ADQUIRIDO
JOSE PEREZ	0614-300335-0012	Acciones Comunes

CALCULO DE LA GANANCIA Y PERDIDA DE CAPITAL

LINEA	FECHA DE ADQUISICION			FECHA DE TRANSACION			VALOR DE LA TRANSACION	DEDUCCIONES = i + j + k			GANANCIA O PERDIDA NETA h - (i + j + k)	m No. DE AÑOS POSIDOS	COCIENTES Y RESULTADOS					RESTO DE GANANCIA O PERDIDA NO AGREGADA A LA RENTA				
	DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO		i COSTO BASICO	j VALOR DE MEJORAS	k GASTOS DE TRANSACION			n GANANCIAS "1" ENTRE "m"	o PERDIDAS "2" ENTRE "m"	p SALDO PERDIDA AÑOS ANTERIOR	q COLUMNA "N" MENOS "A" + "B"	r SALDO ACUMULADO (VER INSTRUCTIVO)	s GANANCIAS "3" MENOS "4"	t PERDIDAS "5" MENOS "6"			
A-	31	01	80	15	08	85	450.000.00	300.000.00	0	0	150.000.00	6	25.000.00	0	0	0	25.000.00	0	0	125.000.00	0	0
B-							"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"
C-							"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"
D-							"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"
E-							"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"
F-							"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"
TOTALES												25.000.00	0	0	25.000.00	0	0	125.000.00	0	0		

1 - ANOTE EL COCIENTE POSITIVO RESULTANTE DE RESTAR LOS TOTALES DE "n" MENOS (r - o)	25.000. 00
2 - ANOTE AQUI LA CANTIDAD APUNTADA EN LA LINEA 320 PAGINA 1 (CUANDO SEA POSITIVA)	642.600. 00
3 - TOTAL (SUME LAS CANTIDADES ANTERIORES)	667.600. 00
4 - IMPUESTO SEGUN ART. 45 LIT. c)	93.640. 00
5 - DIVIDASE EL IMPUESTO DEL RENGLON 4 ENTRE LA RENTA DEL RENGLON 3 PARA DETERMINAR LA TASA EFECTIVA	0.14026363
6 - APLIQUESE LA MITAD DE LA TASA A LA DIFERENCIA POSITIVA RESULTANTE DE RESTAR LOS TOTALES DE LAS COLUMNAS (j) MENOS (i)	8.766. 48
7 - ANOTE LA SUMA DE LOS RENGLONES 4 y 6	102.406. 48
8 - ANOTE AQUI EL CREDITO BASICO (0 500.00) SI ES PERSONA NATURAL DOMICILIADA Y SU EJERCICIO ES DE UN AÑO	--
9 - ANOTE LA CANTIDAD CONSIGNADA EN EL RENGLON 7, O, EN SU CASO, LA DIFERENCIA DE LAS CANTIDADES ANOTADAS EN EL RENGLON 7 MENOS LA DEL RENGLON 8 (TRASLADAR AL RENGLON 310 PAGINA 1)	102.406. 48

= 2 = 0.07013181

DIVIDENDOS A SOCIOS NO DOMICILIADOS				UTILIDADES A SOCIOS NO DOMICILIADOS			
NOMBRE Y DIRECCION DE LA SOCIEDAD QUE HACE LA DISTRIBUCION	CANTIDAD	IMPUESTO (22%)		NOMBRE Y DIRECCION DE LA SOCIEDAD QUE HACE LA DISTRIBUCION	CANTIDAD	IMPUESTO (22%)	
	Q	Q			Q	Q	
	"	"			"	"	
	"	"			"	"	
	"	"			"	"	
	"	"			"	"	
TOTAL (TRASLADAR EL IMPUESTO AL RENGLON 350 PAGINA 1)				TOTAL (TRASLADAR EL IMPUESTO AL RENGLON 350 PAGINA 1)			

BIBLIOTECA CENTRAL UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

B. AMORTIZACION DE PERDIDAS.

1. ARTICULO 27, LITERAL h) DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

a. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Para fines de ilustración se analizará el total de ejercicios declarados por la sociedad, no obstante haber comprobado que ésta los obtuvo mediante resolución No. 338 del 14 de abril de 1985, emitida por el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección de Fomento Fiscal de las Actividades Económicas. La sociedad en estudio nunca ha hecho uso de éstos beneficios.

La información pertinente, será la misma utilizada para el área del estudio de las utilidades de sociedades, anónimas conforme al Decreto Legislativo No. 609 y la cual se encuentra condensada en el apartado de similitudes y diferencias de beneficios. (Ver página).

b. DESARROLLO DEL PROBLEMA.

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1976 al 31 de julio de 1977.

Utilidad		Ø 6.138.00
20% s/ Ø26,000.00, pérdida de ejercicio 1974/1975	Ø 5,220.00	
Complemento con parte de la pérdida 1975/1976	<u>918.00</u>	<u>Ø 6.138.00</u>
Utilidad sujeta a Impuesto		====-.-====
Impuesto calculado		-.-

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1978 al 31 de julio de 1979.

Utilidad		Ø110,112.00
20% s/ Ø26,100.00, pérdida ejercicio 1974/1975	Ø 5,220.00	
20% s/Ø35,800.00, pérdida ejercicio 1975/1976.	Ø 7,160.00	
20% s/ Ø129,300.00, pérdida ejercicio 1977/1978.	<u>Ø 25,860.00</u>	<u>38,240.00</u>
Utilidad sujeta a Impuesto		<u>Ø 71,872.00</u> =====
Impuesto Calculado		Ø 5.687.20

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1979 al 31 de julio de 1980.

Utilidad		Ø 201,624.00
20% s/ Ø26,100.00, pérdida ejercicio 1974/1975.	Ø 5,220.00	
20% s/ Ø35,800.00 pérdida ejercicio 1975/1976.	Ø 7,160.00	
20% s/ Ø129,300.00, pérdida ejercicio 1977/1978	Ø 25,860.00	Ø 38.240.00
Utilidad sujeta a Impuesto		Ø 163,384.00 =====
Impuesto calculado.		Ø 21,176.80

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1981 al 31 de julio de 1982.

Utilidad		Ø 14,880.00
20% s/ Ø26,100.00 pérdida ejercicio 1974/1975.	Ø 5,220.00	
20% s/ Ø35,800.00, pérdida ejercicio 1975/1976	Ø 7,160.00	
Complementación parte pérdida 1977/ 1978	Ø 2,500.00	Ø 14,880.00
Utilidad sujeta a Impuesto.		Ø .-. =====

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1982 al 31 de julio de 1983.

Utilidad		Ø 113,460.00
20% s/ Ø35,800,00, pérdida ejercicio 1975/1976	Ø 7,160.00	
20% s/ Ø129,300.00, pérdida ejercicio 1977/1978.	Ø 25,860.00	
Complemento con parte pérdida 1980/1981.	<u>Ø 80.440.00</u>	<u>Ø 113,460.00</u>
Utilidad sujeta a Impuesto		-. =====

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1983 al 31 de julio de 1984.

Utilidad		Ø 439,100.00
20% s/ Ø129,300.00 pérdida ejercicio 1975/1976	Ø 25,860.00	
20% s/ Ø476,000.00 pérdida ejercicio 1980/1981	<u>Ø 95,200.00</u>	<u>Ø 121,060.00</u>
Utilidad sujeta a Impuesto		Ø 318.040.00 =====
Impuesto calculado		Ø 52,108.00

Ejercicio comprendido del 10. de agosto de 1985 al 31 de julio de 1986.

Utilidad		Ø 642,600.00
20% s/ Ø476,000.00, pérdida ejercicio 1980/1981	Ø 45,200.00	
20% s/ Ø239.400.00, pérdida ejercicio 1984/1985	47,880.00	<u>Ø 143,080.00</u>
Utilidad sujeta a Impuesto		Ø 499.520.00 =====
Impuesto calculado.		Ø 83.804.80

2. DECRETO 126 DE FECHA 5 DE SEPTIEMBRE DE 1985.

a. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Siempre tomando de base la información relacionada en el literal anterior, se plantearán los efectos de los beneficios fiscales que trae consigo la aplicación del referido Decreto.

b. DESARROLLO DEL PROBLEMA.

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1981 al 31 de julio de 1982.

Utilidad Ø 14,880.00

10% s/ Ø14,880.00 perteneciente a la pérdida del ejercicio 1980/1981 de valor original de Ø476,000.00

Ø 1,488.00

Ø 13,392.00

Impuesto calculado

Ø 419.60

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1982 al 31 de julio de 1983.

Utilidad Ø113,460.00

10% s/ Ø113,460.00 perteneciente a la pérdida del ejercicio 1980/1981

11,346.00

Utilidad sujeta a Impuesto

Ø102,114.00

Impuesto calculado

Ø 8,922.80

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1983 al 31 de julio de 1984.

Utilidad Ø439,100.00

10% s/ Ø439,100.00, perteneciente a la pérdida del ejercicio 1980/1981.

43,910.00

Utilidad sujeta a Impuesto.

Ø395,910.00
=====

Cálculo del Impuesto.

Ø 67,538.00

Ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1985 al 31 de ju
lio de 1986.

Utilidad		Ø 642,600.00
10% s/ Ø476,100.00, ejercicio 1980/1981	Ø 47,600.00	
10% s/ Ø239,400.00, ejercicio 1984/1985.	<u>23,900.00</u>	<u>71,500.00</u>
Utilidad sujeta a Impuesto.		<u>571,100.00</u>
Impuesto calculado.		Ø 109,830.00

En este ejercicio tal como lo establece el segundo incio
so del artículo 3 del Decreto en comento podría haberse
admitido la deducción hasta la concurrencia del 20% de
la renta imponible siempre y cuando no fuere mayor del
10% de las pérdidas que se estuvieran amortizando, como
es el presente caso por lo que la deducción admisible
será la menor resultante de los cálculos efectuados cono
forme al mencionado artículo 3.

C. DECRETO LEGISLATIVO No. 609

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La sociedad Industria Modelo, S.A., desde su constitución hasta la fecha 31 de julio de 1988, ha efectuado operaciones relacionadas con el cumplimiento de la prescrito en el Decreto Legislativo 609.

Tomando de base esas operaciones se solicita; analizar la corrección de aplicaciones de las utilidades obtenidas, conforme a las regulaciones del mencionado Decreto para lo cual se contará con los libros principales, acuerdos y demás documentación pertinente.

2. DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE PARA EFECTOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En los cuadros de recopilación de los Estados Financieros, se han efectuado los cálculos correspondientes para la determinación de la renta imponible, para cada uno de los ejercicios analizados.

3. DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE PARA EFECTOS DEL DECRETO LEGISLATIVO No. 609.

En los mismos cuadros de recopilación de los Estados Financieros se han efectuado los cálculos pertinentes para la determinación de este tipo de renta imponible, para lo cual fue necesario el establecimiento del tipo de utilidad obtenida, gravable o exenta.

4. SOLUCION DEL PROBLEMA.

Para el desarrollo del problema planteado en el área correspondiente al tratamiento de las utilidades o pérdidas conforme al Decreto Legislativo No. 609, y para una mejor orientación y comprensión de su contenido, se desarrollará por etapas, que en síntesis comprenderán lo siguiente:

- a. INFORMACION NECESARIA. En ésta etapa se mencionará toda la información esencial que se deberá tener a disposición para examinar, relacionar y constatar la corrección de las aplicaciones efectuadas a los resultados de cada ejercicio.
- b. ESTUDIO PRELIMINAR. Principalmente comprenderá el análisis de los acuerdos tomados sobre la aplica-

ción de las utilidades y recopilación de la información de los Estados Financieros.

- c. ANALISIS CONTABLE. En ésta etapa se especificará en forma detallada los resultados obtenidos del examen efectuado a los registros contables, en lo concerniente a los aspectos íntimamente relacionados en la información de las utilidades. Para el desarrollo de ésta etapa, nos auxiliaremos de los cuadros A y B.
- d. ANALISIS DOCUMENTAL. Comprenderá breve reseña de toda aquella documentación legal y contable, sobre la que necesariamente se tiene que vertir una opinión, dada su relación con la determinación de las aplicaciones efectuadas a las utilidades.
- e. CONSOLIDACION DE RESULTADOS. En ésta etapa se concentrará y detallará el análisis completo de las utilidades a través de cuadros que muestren la determinación contable de los resultados, sus aplicaciones y modificaciones, tanto a nivel vertical como horizontal.

a. INFORMACION NECESARIA.

- 1) Declaraciones de Renta y Patrimonio (antes vialidad Serie A) y anexos correspondientes.
- 2) Declaraciones de mantenimiento en Reserva.
- 3) Puntos de Actas de Junta General donde se acuerda la aplicación de resultados.
- 4) Libros de Estados Financieros.
- 5) Libro Mayor Principal y demás documentación contable relacionada.

b. ESTUDIO PRELIMINAR.

Comprenderá la recopilación y condensación de toda la información necesaria contenida en los Estados Financieros, y que servirá de punto de referencia para los análisis posteriores.

- 1) RECOPIACION DE ESTADOS DE RESULTADOS (CUADRO A)
Este cuadro deberá contener las utilidades de cada uno de los ejercicios que se encuentran pendientes de prescripción tal como lo señala el artículo 7 inciso segundo del D. L. 609; es decir, cinco años contados a partir de la fecha en que se termina el plazo para presentar la declaración correspondiente, si hubiera declaración; ó diez años con

tados en la misma forma si no hubiere. Para una mejor ilustración en el presente estudio se ha tomado desde el inicio de operaciones de la sociedad.

Cuando existieren utilidades provenientes de fuente exenta y gravable, en este anexo se deberá efectuar su correspondiente clasificación.

En el cuadro deberá incluirse también la base del cálculo del impuesto sobre la renta, para determinar su corrección.

2) COMPOSICION DEL PATRIMONIO (CUADRO B)

Este anexo además de detallar las cuentas que conforman el Patrimonio de la empresa a través de los ejercicios analizados; comprende también la identificación de las utilidades y sus aplicaciones.

La mecánica de operación de este cuadro consiste en ir acumulando respectivas aplicaciones, sean estas amortizaciones, capitalizaciones, distribuciones o mantenimientos en reserva.

Las utilidades por aplicar deben detallarse de tal forma que permita hacer un seguimiento de cada una de las cuentas que integran el capital contable para visualizar objetivamente el momento de su utilización.

3) ACUERDOS DE APLICACION (CUADRO C)

Para obtener una evidencia clara sobre la corrección de los acuerdos tomados en la aplicación de las utilidades, se preparó el cuadro C, que cuenta con nueve columnas en las que se describe lo siguiente:

COLUMNA 1: Comprende el ejercicio sobre el cual se está tomando acuerdo sobre su aplicación.

COLUMNA 2: Fecha límite para tomar decisión. De conformidad con el artículo 1 del Decreto Legislativo 609 "deberá adoptarse dentro del termino de cuatro años contados a partir del día siguiente a aquel en que finalice cada ejercicio o lapso de imposición de la sociedad en que se hubieren obtenido las referidas utilidades"

COLUMNA 3: Fecha del acuerdo. Comprende la fecha en que la sociedad ha tomado su decisión. De la comparación entre ésta y la descrita en el numeral anterior, se determinará si se tomó dentro del tiempo pertinente.

COLUMNA 4: Fecha límite para presentar la Declaración. De acuerdo al artículo 6 del referido Decreto, la Declaración deberá pre-

sentarse dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que se acuerde la capitalización o se consideren mantenidas en reserva.

- COLUMNA 5: Fecha de presentación de Declaración. Comprende la fecha en que la sociedad presente la respectiva Declaración. No aplicará cuando las utilidades hubieran sido compensadas con pérdidas que señala el instructivo 2073.
- COLUMNA 6: Tiempo de extemporaneidad. Se refiere al caso cuando la Declaración es presentada fuera del término legal. El artículo 10 del mismo Decreto, señala la tabla de recargos con que se sanciona a las sociedades.
- COLUMNA 7: Fecha límite para el pago de gravámenes. De conformidad con el artículo 8, éste deberá efectuarse por cuenta del socio dentro de los dos meses siguientes después de vencido el término para declarar o de que haya causado estado, la resolución respectiva.
- COLUMNA 8: Fecha en que la sociedad efectuó el pago

por cuenta de los socios.

COLUMNA 9: Tiempo de mora. El artículo 13 del Decreto en referencia establece que "Cuando la sociedad incurra en mora en el pago de los impuestos establecidos en este Decreto, estará sujeta a las sanciones que determina el artículo 99 de la Ley de Impuestos sobre la Renta".

RECOPIACION DE ESTADOS DE RESULTADOS.

CUADRO A-1

CUENTAS	1974	1974/1975	1975/1976	1976/1977	1977/1978
VENTAS NETAS.	-	¢ 42.600.-	¢ 537.000.-	¢ 1.413.700.-	¢ 1.765.500.-
SERVICIO MAQUILA	¢ 344.400.-	370.700.-	119.000.-	252.100.-	965.400.-
TOTAL INGRESOS NETOS	344.400.-	413.300.-	656.000.-	1.665.800.-	2.730.900.-
MENOS:					
COSTO DE VENTAS	157.600.-	321.800.-	467.700.-	1.081.300.-	1.622.400.-
UTILIDAD BRUTA	186.800.-	91.500.-	118.300.-	584.500.-	1.108.500.-
MENOS:					
GASTOS OPERATIVOS	125.600.-	357.000.-	385.900.-	483.200.-	875.000.-
VENTA	-	2.000.-	42.100.-	195.900.-	444.600.-
MERCADEO	-	-	-	-	-
BODEGA Y DESPACHO	-	-	-	-	-
ADMINISTRACION	118.029.-	240.300.-	221.300.-	176.800.-	350.800.-
TRAFICO Y OPERACIONES	-	-	-	-	-
FINANCIEROS.	7.571.-	114.600.-	122.400.-	110.500.-	79.700.-
UTILIDAD DE OPERAC.	61.200.-	(265.500.-)	(197.600.-)	101.300.-	233.500.-
MAS:					
OTROS INGRESOS	2.300.-	12.400.-	100.-	14.400.-	16.300.-
MENOS:					
OTROS GASTOS	12.600.-	-	-	-	-
UTILIDAD NETA TOTAL	50.900.-	(253.100.-)	(197.500.-)	115.700.-	249.800.-
UTILIDAD EXENTA	50.900.-	(227.000.-)	(161.700.-)	109.100.-	379.100.-
MENOS:					
RESERVA LEGAL.	3.563.-	-	-	7.637.-	26.537.-
EXENTA POR APLICAR	47.337.-	(227.000.-)	(161.700.-)	101.463.-	352.563.-
UTILIDAD GRAVABLE	-	(26.100.-)	(35.800.-)	6.600.-	(129.300.-)
MENOS:					
RESERVA LEGAL	-	-	-	462.-	(9.051.-)
IMPUESTO SOCIAL	-	-	-	153.45	-
UTILIDAD GRAVABLE POR APLICAR	-	(26.100.-)	(35.800.-)	5.984.55	(120.249.-)
BASE CALCULO IMPUESTO					
RENTA UTILIDAD GRAVABLE.	-	(26.100.-)	(35.800.-)	6.600.-	129.300.-
MENOS:					
DEDUCCIONES ADMISIBLES					
RESERVA LEGAL	-	-	-	462.-	(9.051.-)
CUEN"AS INCOBRABLES					
REINVERSIONES.					
INDEMNIZACIONES.					
SUB-TOTAL	-	(26.100.-)	(35.800.-)	6.138.-	(120.249.-)
MAS:					
GASTOS NO DEDUCIBLES	-	-	-	-	-
UTILIDAD IMPONIBLE P/RENTA	-	(26.100.-)	(35.800.-)	6.138.-	(120.249.-)

CUADRO A-2

CUENTAS	1978/1979	1979/1980	1980/1981	1981/1982	1982/1983
VENTAS NETAS	4.800.600.-	9.100.000.-	8.882.200.-	8.407.300.-	11.294.000.-
SERVICIO MAQUILA	1.041.000.-	87.000.-	300.000.-	-	-
TOTAL INGRESOS NETOS	5.841.600.-	9.187.000.-	9.182.200.-	8.407.300.-	11.294.000.-
MENOS:					
COSTO DE VENTAS	3.704.400.-	6.662.200.-	7.153.900.-	6.004.400.-	8.645.600.-
UTILIDAD BRUTA	2.137.200.-	2.524.800.-	2.028.300.-	2.403.000.-	2.648.400.-
MENOS:					
GASTOS OPERATIVOS	1.508.000.-	2.317.500.-	2.449.900.-	2.397.900.-	2.528.900.-
VENTA	867.500.-	1.365.800.-	1.207.000.-	1.072.300.-	1.229.500.-
MERCADEO	-	-	-	-	-
BODEGA DESPACHO	-	-	202.000.-	308.000.-	472.900.-
ADMINISTRACION	487.600.-	806.500.-	912.000.-	893.400.-	852.300.-
TRAFICO Y OPERACIONES	-	-	-	-	-
FINANCIEROS	143.900.-	145.300.-	129.000.-	124.100.-	103.300.-
UTILIDAD DE OPERAC.	629.200.-	207.300.-	(421.600.-)	5.100.-	119.500.-
MAS:					
OTROS INGRESOS	33.300.-	14.000.-	23.000.-	11.000.-	2.500.-
MENOS:					
OTROS GASTOS	-	-	-	-	-
UTILIDAD NETA TOTAL	662.500.-	221.300.-	(398.600.-)	16.000.-	122.000.-
UTILIDAD EXENTA	544.100.-	4.500.-	77.400.-	-	-
MENOS:					
RESERVA LEGAL.	38.087.-	315.-	-	-	-
BENEFICIADA POR APLICAR	506.013.-	4.185.-	77.400.-	-	-
UTILIDAD GRAVABLE	118.400.-	216.800.-	(476.000.-)	16.000.-	122.000.-
MENOS:					
RESERVA LEGAL	8.288.-	15.176.-	-	1.120.-	8.540.-
IMPUESTO SOCIAL	10.522.40	28.824.80	-	494.-	11.192.-
UTILIDAD GRAVABLE POR APLICAR	99.589.60	172.799.20	(476.000.-)	14.386.-	102.268.-
BASE CALCULO IMP. RENTA					
UTILIDAD GRAVABLE	118.400.-	216.800.-	(476.000.-)	16.000.-	122.000.-
MENOS:					
DEDUCCIONES ADMISIBLES					
RESERVA LEGAL	8.288.-	15.176.-		1.120.-	8.540.-
CUENTAS INCOBRABLES					
REINVERSIONES INDEMNIZACIONES					
SUB-TOTAL	110.112.-	201.624.-	(476.000.-)	14.880.-	113.460.-
MAS:					
GASTOS NO DEDUCIBLES	-	-	-	-	-
UTILIDAD IMPONIBLE P/RENTA	110.112.-	201.624.-	(476.000.-)	14.880.-	113.460.-

CUENTAS	1983/1984	1984/1985	1985/1986	1986/1987	1987/1988
VENTAS NETAS	13.436.900.-	15.374.200.-	14.403.700.-	17.372.000.-	21.985.000.-
SERVICIO MAQUILA	300.000.-	-	-	-	-
TOTAL INGRESOS NETOS	13.736.900.-	15.374.200.-	14.403.700.-	17.372.000.-	21.985.000.-
MENOS:					
COSTO DE VENTAS	9.979.500.-	11.970.600.-	9.846.100.-	12.186.800.-	17.714.700.-
UTILIDAD BRUTA	3.757.400.-	3.403.600.-	4.557.600.-	5.185.200.-	4.270.300.-
MENOS:					
GASTOS OPERATIVOS	3.467.200.-	3.700.500.-	4.828.200.-	6.374.300.-	6.250.100.-
VENTA	1.629.500.-	1.538.300.-	1.315.800.-	1.671.600.-	1.617.700.-
MERCADEO	-	-	551.400.-	1.239.900.-	1.054.600.-
BODEGA Y DESPACHO	472.900.-	543.500.-	607.800.-	593.100.-	504.700.-
ADMINISTRACION	1.209.000.-	1.365.600.-	1.756.000.-	1.631.300.-	1.363.100.-
TRAFICO Y OPERACIONES	-	-	90.600.-	466.200.-	817.600.-
FINANCIEROS	155.900.-	253.100.-	506.600.-	772.200.-	892.400.-
UTILIDAD DE OPERACIONES	290.200.-	(296.900.-)	(270.600.-)	(1.189.100.-)	(1.979.800.-)
MAS:					
OTROS INGRESOS	85.300.-	57.500.-	1.093.400.-	923.300.-	323.800.-
MENOS:					
OTROS GASTOS					
UTILIDAD NETA TOTAL	375.500.-	(239.400.-)	822.800.-	(265.800.-)	(1.656.000.-)
UTILIDAD EXENTA	95.500.-	-	-	-	-
MENOS:					
RESERVA LEGAL	6.685.-	-	-	-	-
BENEFICIADA POR APLICAR	88.815.-	-	-	-	-
UTILIDAD GRAVABLE	280.000.-	(239.400.-)	822.800.-	(265.800.-)	(1.656.000.-)
MENOS:					
RESERVA LEGAL	19.600.-	-	57.596.-	-	-
IMPUESTO SOCIAL	76.320.-	-	131.280.-	-	-
UTILIDAD GRAVABLE POR APLICAR	184.080.-	(239.400.-)	633.924.-	(265.800.-)	(1.656.000.-)
BASE CALCULO IMPUESTO RENTA					
UTILIDAD GRAVABLE	280.000.-	(239.400.-)	822.800.-	(265.800.-)	(1.656.000.-)
DEDUCCIONES ADMISIBLES					
RESERVA LEGAL	19.600.-		57.596.-		
CUENTAS INCOBRABLES			23.000.-		
REINVERSIONES			92.000.-		
INDEMNIZACIONES			33.804.-		
SUB-TOTAL	260.400.-	(239.400.-)	616.400.-	(265.800.-)	(1.656.000.-)
MAS:					
GASTOS NO DEDUCIBLES	178.700.-		26.200.-		
UTILIDAD IMPONIBLE P/RENDA	439.100.-	(239.400.-)	642.600.-	(265.800.-)	(1.656.000.-)

COMPOSICION DEL PATRIMONIO AL CIERRE DE CADA EJERCICIO.

CUADRO B-1

	1974	1974/1975	1975/1976	1976/1977	1977/1978
TOTAL PATRIMONIO	¢ 550.900.-	¢ 297.800.-	¢ 100.000.-	¢ 1.478.146.55	¢ 1.727.946.55
CAPITAL SOCIAL	500.000.-	500.000.-	500.000.-	1.500.000.-	1.500.000.-
RESERVA LEGAL	3.563.-	3.563.-	3.563.-	11.662.-	29.148.-
RESERVA LABORAL	-	-	-	10.000.-	10.000.-
SUPERAVIT POR REVALUACION.	-	-	-	252.000.-	252.300.-
UTILIDADES MANTENIDAS EN RESERVA	-	-	-	-	-
SUPERAVIT POR ACCIONES.	-	-	-	-	-
UTILIDADES POR APLICAR.	47.337.-	(205.763.-)	(403.263.-)	(295.545.-)	(63.501.45)
1974	47.337.-	47.337.-	47.337.-	47.337.-	47.337.-
1974/1975	-	(253.100.-)	(253.100.-)	(253.100.-)	(253.100.-)
1975/1976	-	-	(197.500.-)	(197.500.-)	(197.500.-)
1976/1977	-	-	-	107.447.55	107.447.55
1977/1978	-	-	-	-	232.314.-

CUADRO B-2

	1978/1979	1979/1980	1980/1981	1981/1982	1982/1983
TOTAL PATRIMONIO	¢2.379.924.15	¢2.577.399.55	¢2.178.799.35	¢1.491.305.55	¢1.602.113.35
CAPITAL SOCIAL	1.500.000.-	1.500.000.-	1.500.000.-	1.500.000.-	1.500.000.-
RESERVA LEGAL	75.523.-	91.014.-	91.014.-	92.134.-	100.674.-
RESERVA LABORAL	10.000.-	15.000.-	15.000.-	15.000.-	15.000.-
SUPERAVIT POR REVALUACION.	252.300.-	252.300.-	252.300.-	252.300.-	252.300.-
UTILIDADES MANTENIDAS EN RESERVA	-	-	-	-	-
SUPERAVIT POR ACCIONES	-	-	-	-	-
UTILIDADES P/APLICAR	542.101.15	719.085.35	320.485.35	(368.128.65)	(265.860.65)
1974	47.337.-	47.337.-	47.337.-	-	-
-1974/1975	(253.100.-)	(253.100.-)	(253.100.-)	(253.100.-)	(253.100.-)
1975/1976	(197.500.-)	(197.500.-)	(197.500.-)	(197.500.-)	(197.500.-)
1976/1977	107.447.55	107.447.55	107.447.55	-	-
1977/1978	232.314.-	232.314.-	232.314.-	-	-
1978/1979	605.602.60	605.602.60	605.602.60	289.701.15	289.701.15
1979/1980		176.984.20	176.984.20	176.984.20	176.984.20
1980/1981			(398.600.-)	(398.600.-)	(398.600.-)
1981/1982				14.386.-	14.386.-
1982/1983					102.268.-

CUADRO B-3

	1983/1984	1984/1985	1985/1986	1986/1987	1987/1988
TOTAL PATRIMONIO .	¢1.901.300.35	¢1.667.600.35	¢2.352.120.35	¢2.093.320.35	¢ 452.911.35
CAPITAL SOCIAL	1.500.000.-	1.500.000.-	1.500.000.-	1.500.000.-	1.800.000.-
RESERVA LEGAL	126.966.-	126.966.-	184.562.-	184.562.-	184.562.-
RESERVA LABORAL	15.000.-	15.000.-	15.000.-	15.000.-	15.000.-
SUPERAVIT POR REVALUA CION	252.300.-	252.300.-	252.300.-	252.300.-	-
UTILIDADES MANTENIDAS EN RESERVA	289.701.15	472.385.35	472.385.35	472.385.35	472.385.35
SUPERAVIT POR ACCIONES					5.000.-
UTILIDADES POR APLICAR	(282.666.80)	(699.051.-)	(65.127.-)	(330.927.-)	(2.024.036.-)
1974/1975	(253.100.-)	(253.100.-)	(26.100.-)	(26.100.-)	-
1975/1976	(197.500.-)	(197.500.-)	(197.500.-)	(197.500.-)	(161.700.-)
1976/1977	-	-	-	-	-
1977/1978	-	-	(120.349.-)	(120.249.-)	-
1978/1979	-	-	-	-	-
1979/1980	176.984.20	-	-	-	-
1980/1981	398.600.-	(398.600.-)	(476.000.-)	(476.600.-)	-
1981/1982	14.386.-	14.386.-	14.386.-	14.386.-	-
1982/1983	102.268.-	102.268.-	102.268.-	102.268.-	-
1983/1984	272.895.-	272.895.-	243.544.-	243.544.-	59.464.-
1984/1985		(239.400.-)	(239.400.-)	(239.400.-)	-
1985/1986			633.924.-	633.924.-	-
1986/1987				(265.800.-)	(265.800.-)
1987/1988					(1.656.000.-)

CUADRO DEMOSTRATIVO DE UTILIDADES APLICADAS
CONFORME AL D.L. 609 Y FECHAS DE LOS RESPEC
TIVOS ACUERDOS

UTILIDAD EJERCICIO	VALOR	FECHA LIM. PARA ACUER DO.	FECHA DEL ACUERDO	FECHA LIM. P/PRESENT. DECLARAC.	FECHA DE PRESENTAC. DECLARAC.	TIEMPO EX. TEMPORANEI DAD.	FECHA LIM. PARA PAGO GRAVAMENES	FECHA PAGO POR CTA. DE SOCIOS	TIEMPO MORA
(1)		(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
1974/1975	(26.100.00)	N/A	28/10/86	Amortizac.	N/A	-	-	-	-
1975/1976	(35.800.00)	N/A	28/10/86	Amortizac.	N/A	-	-	-	-
1976/1977	5.984.55	31/07/81	29/07/81	29/10/82	Compensac.	-	-	-	-
1977/1978	(120.249.00)	N/A	28/10/86	Amortizac.	N/A	-	-	-	-
1978/1979	99.589.60	31/07/83	no hubo	31/10/83	30/11/83	-	31/01/84	16/02/84	13 días
1979/1980	172.799.20	31/07/84	no hubo	31/10/84	05/09/84	-	06/11/84	05/09/84	-
1980/1981	(476.000.00)		29/7/82	Amortizac.	N/A	-	-	-	-
1981/1982	14.386.00	31/07/86	28/10/86	28/01/87	Compensac.	-	-	-	-
1982/1983	102.268.00	31/07/87	28/10/86	28/01/87	Compensac.	-	-	-	-
1983/1984	184.080.00	31/07/88	28/10/86	28/01/87	Compensac.	-	-	-	-
1984/1985	(239.400.00)	31/07/89	Pendiente	31/10/90	Pendiente	-	-	-	-
1985/1986	633.924.00	31/07/90	Pendiente	31/10/91	Pendiente	-	-	-	-
1986/1987 *									
1987/1988 *									

N/A No aplica.

* Estos ejercicios han quedado comprendidos dentro de las reformas contenidas mediante Decretos 554 y 597 del 18 de Diciembre de 1986 y 19 de febrero de 1987 respectivamente en el sentido de que se deroga el Decreto 609, dejando su aplicación transitoriamente por 5 años a partir del 1 de enero de 1987, para aquellos ejercicios finalizados antes del 31 de diciembre de 1986.

c. ANALISIS CONTABLE.

Del examen efectuado a los Estados Financieros, Libro Mayor y demás documentación contable relacionada, se de terminaron operaciones que tienen íntima relación con el análisis de la aplicación de resultados, así:

1. Las aplicaciones que contablemente a efectuado la empresa son:
 - a) Compensación de pérdidas por valor de $\text{¢ } 703.000.00$ con utilidades de los ejercicios 1974, 1976/1977, 1977/1978 y 1978/1979.
 - b) Mantenimiento en Reserva de los saldos de uti lidades de los ejercicios 1978/1979 y 1979/1980.
 - c) Compensación de pérdidas sufridas en los ejer cios 1974/1975, 1975/1976, 1980/1981 y 1984/1985 con utilidades otbtenidas en los ejer cios 1981/1982, 1982/1983, 1983/1984 y 1985/1986.
2. En el rubro de "Otros Ingresos" se encuentran el valor de $\text{¢ } 5.700.00$ que corresponde a intereses de de vengados por depósitos bancarios; ejercicio 1979/1980.
3. Se constató que durante el ejercicio 1975/1976, se

incluyó dentro de los gastos de administración el valor de ¢ 16.400.00; como resultado de la creación de una provisión para inventarios obsoletos; la cual desde su creación el único movimiento efectuado se originó en el ejercicio 1977/1978, por valor de ¢ 3.500.00.

4. Al analizar la pérdida del ejercicio 1980/1981 se detectó que dentro de ésta se involucraba una pérdida de Capital por valor de ¢ 30.000.00 como resultado de un siniestro ocurrido en septiembre de 1980 y que el seguro no cubrió.
5. Durante el ejercicio 1976/1977 fue creada una reserva para obligaciones laborales por valor de ¢ 10.000.00 y fue incrementada a ¢ 15.000.00 el 31 de julio de 1980. Se observó que no ha tenido amortización alguna.
6. Durante el ejercicio 1985/1986 la empresa obtuvo dividendos beneficiados con la Ley de Fomento de Exportación, de la empresa "Calzado Versátil, S.A" por valor de ¢ 25.000.00, recibió dividendos de parte de la empresa "Distribuidora de Calzado Versátil S.A." por un monto de ¢ 12.500.00, de los cuales ¢ 1.500.00 provienen de intereses por depósitos bancarios.

7. Durante el ejercicio 1983/1984 la empresa constituyó una provisión para Cuentas incobrables por valor de ¢23,000.00 la cual en parte fue amortizada en el mismo ejercicio con ¢7,500.00 y ¢8,000.00 en el siguiente. El saldo de ¢7,500.00 al 31 de julio de 1988, aún existía en libros.
8. Al amparo del Decreto 248 de fecha 14 de abril de 1977, durante el ejercicio 1976/1977 fueron revaluados los bienes inmuebles de la sociedad por valor de ¢252.300.00
9. En base al libro de actas y Balance General al 31 de julio de 1988 se evidenció que la empresa incrementó su capital social el 28 de junio del mismo año en ¢300.000.00 para lo cual se tomó la reserva por revaluación por valor de ¢252.300.00 y el resto fue tomado de las utilidades pendientes de aplicar correspondientes al ejercicio comprendido del 1o. de agosto de 1985 al 31 de julio de 1986.
10. La sociedad recibió durante el ejercicio 1986/1987 dividendos en acciones por valor de ¢5,000.00 como resultado del incremento al Capital Social a través de la capitalización de una reserva por Revaluación para lo cual se registro el siguiente asiento; DEBE: Inversiones; HABER: Superavit por Acciones.

d. ANALISIS DOCUMENTAL.

1) BENEFICIOS OTORGADOS EN BASE A LA LEY DE FOMENTO DE EXPORTACIONES.

a) Acuerdo No. 388 de fecha 12 de noviembre de 1973.

Mediante este acuerdo y de conformidad a la ley de Fomento de Exportaciones, se calificó a la Industria Modelo, S.A. como Industria de Exportación Neta y entre otros le concedía el beneficio de "Exención del Impuesto sobre la Renta, respecto de las utilidades provenientes de la actividad favorecida por un período de diez años, contados a partir del 9 de abril de 1974.

Para obtener derecho a estos beneficios, el beneficiario debería dar cumplimiento a las disposiciones de la ley de Fomento de Exportaciones.

b) Acuerdo No. 432 de fecha 25 de marzo de 1977.

Mediante este acuerdo:

i) Se derogó en todas sus partes el Acuerdo Ejecutivo 388 del 12 de noviembre de 1973, por medio del cual se calificó a la empresa como Industria de Exportación Neta y se le otorgaron los beneficios correspondientes de conformidad a la anterior Ley de Fomento de Exportaciones.

ii) Se calificó como Industria Mixta a la empresa, la

cual destinará su capital a la producción de calzado y partes componentes de calzado, de materiales sintéticos o naturales, artículos éstos que serán exportados parcialmente de conformidad con la ley de la materia, fuera del Mercadeo común Centroamericano, especialmente a los Estados Unidos de Norte América.

- iii). Como consecuencia de la recalificación, la sociedad gozará entre otros del beneficio de "Exención total del pago del Impuesto sobre la Renta por un período de diez años, sobre los ingresos provenientes de la actividad favorecida. Esta exención se aplicará tanto a la sociedad propietaria de la empresa, como a los socios individualmente considerados respecto a las utilidades o dividendos provenientes de la actividad favorecida". El plazo a que se refiere esta exención se contará a partir del 9 de abril de 1974, fecha en la que empezaron a correr los plazos de los anteriores beneficios, aclarando que los incentivos que en este acuerdo se concedan y que no estaban comprendidos en el anterior Acuerdo, sólo se dan por el tiempo de que falta para llegar al 9 de abril de 1984, en razón de que se otorguen por la reclificación de la empresa.

c) Acuerdo No. 67 de fecha 21 de enero de 1986.

Este acuerdo fué emitido de conformidad con las razones expuestas y aceptadas de que se le prorroguen los beneficios concedidos mediante Acuerdo No. 432 de fecha 25 de marzo de 1977, por lo que en base a la Ley de Fomento de Exportaciones, se le confirió la prórroga solicitada. Entre los beneficios extendidos se encontraba la "Exención total del pago del Impuesto sobre la Renta por un período de dos años, sobre los ingresos provenientes de la actividad favorecida. Esta exención se aplicará tanto a la sociedad propietaria de la empresa como a los socios individualmente considerados, respecto a las utilidades o dividendos provenientes de la actividad favorecida". El plazo anteriormente citado se contará a partir del 9 de abril de 1984.

La anterior exposición de los acuerdos mencionados en lo concerniente al caso desarrollado, es con el propósito de analizar su contenido y definir los alcances de los beneficios en ellos concedidos.

La interpretación que se le dará a estos acuerdos está basada en las respuestas a las preguntas que sobre este caso se formularon y cuya mayoría es de opinión similar a la nuestra.

El resultado de dicha interpretación es la siguiente:

- i) Los beneficios concedidos por la Ley de Fomento de Exportaciones están orientados al incremento de las exportaciones industriales fuera del mercado común Centroamericano; por lo tanto el resto de las actividades de la industria no están afectadas a estos beneficios, es decir que las utilidades restantes por exportaciones dentro del área Centroamericana no están comprendidas dentro de las beneficiadas.
- ii) Atendiendo literalmente el contenido de la exención señalada en el acuerdo No. 388 de fecha 12 de noviembre de 1973, solamente la empresa quedó exenta del pago del impuesto sobre la Renta, es decir, que las utilidades resultantes de estas transacciones serán gravables para sus socios, ya sea que éstas se capitalicen, mantengan en reserva o se distribuyan. El contenido de este acuerdo tuvo vigencia el 8 de abril de 1974.
- iii) De conformidad a lo expuesto en los Acuerdos números 432 y 67 de fechas 25 de marzo de 1977 y 21 de enero de 1986 respectivamente; tanto la sociedad como sus socios quedaron beneficiados de los resultados obtenidos de las exportaciones efectuadas fuera del área

Centroamericana; ya que el contenido de la exención de ambos acuerdos es claro al expresar que dicha exención se aplicará tanto a la sociedad propietaria de la empresa, como a los socios individualmente considerados. Por lo tanto las utilidades provenientes de la actividad beneficiada podrán ser aplicados en forma de Capitalización, Mantenimiento en reserva a distribuirse sin causar impuesto fiscal alguno. Esta exención tuvo vigencia hasta el 9 de abril de 1986.

2) CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS.

De la documentación presentada, se extrae la información necesaria para exponer los detalles que dieron origen a la pérdida por Cuentas Incobrables que fue compensada con utilidades de los ejercicios: 1974, 1976/1977, 1977/1978, 1978/1979.

En el caso en referencia tuvo su origen mediante contrato celebrado por INMO, S.A. CMZ, INC del domicilio de Arkansas Estados Unidos, el día 23 de abril de 1973; por medio del cual la segunda se comprometía a entregar a INMO, S.A. , materia prima para la elaboración de la parte superior de piezas de calzado, con el objeto de que dichas piezas una vez elaboradas fueran enviadas a los

Estados Unidos, por lo cual CMZ, INC, pagará un 20% sobre costos totales de INMO, S.A. , hasta el momento en que los productos estuviesen empacados y listos para embarque. Además CMZ INC se comprometía a entregar a INMO, S.A. , un volumen de trabajo no menor de 40.000 pares de la parte superior del calzado por semana. El término de duración del contrato sería indeterminado. Pero se dió el caso que CMZ, INC no cumplió con la obligación contraída de proporcionar materia prima para fabricar 40.000 pares semanales, sino que envió una cantidad menor. Así también no pagó las notas de cargo enviadas por INMO, S.A., que cubrían parte del precio del calzado fabricado según el contrato, adeudando por este concepto a INMO, S.A. la suma de ¢ 703.000.00. Además suspendió totalmente los envíos de materia prima desde el mes de diciembre de 1974. lo que ocasionó la paralización completa de la fábrica.

Por los motivos anteriores INMOSA, trató de recuperar por los medios pertinentes el valor adeudado, lo cual fue imposible; por lo que la empresa de acuerdo al Acta No. 15 de fecha 29 de julio de 1982 decidió amortizar dicha pérdida ocasionada por la cuenta incobrable, con utilidades de los ejercicios: 1974, 1976/1977, 1977/1978 y 1978/ 1979.

3) ACTAS DE JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS.

- a) Mediante el Acta de Junta Genral No. 15 de fecha 29 de julio de 1982, se dieron a conocer los aspectos siguientes:

PRIMERO: El presidente de la Junta hizo un relato pormenorizado de las causas y circunstancias que originaron el litigio establecido en El Salvador. (Juicio Arbitrario) en contra de CMZ, INC, del que se obtuvieron resultados positivos y que lamentablemente al pretender hacerlo efectivo en los Estados Unidos de América, aún haciendo uso de todos los procedimientos y recursos legales se fracasó en tal propósito, lo que ha significado para la empresa una pérdida real de ¢ 703.000.00.

SEGUNDO: Puesto en discusión, la Presidencia propuso que se usen utilidades no distribuidas de ejercicios anteriores para cubrir la pérdida ocasionada por el caso CMZ, INC. En consecuencia unánimemente se acordó utilizar para tal efecto las utilidades de los ejercicios que se detallan:

<u>GRAVABLES</u>	<u>EXENTOS</u>	<u>TOTALES</u>	
--	Ø 47,337.00	Ø 47,337.00	del período de enero a julio de 1974.
Ø5.984.55	101.463.00	107.447.55	del ejercicio de agosto/76 a julio/77.
--	232.314.00	232.314.00	del ejercicio de agosto/77 a julio/78.
--	315.901.45	315.901.45	del ejercicio de agosto/78 a julio/79.
<hr/>			
Ø5.984.55	Ø697.015.45	Ø703.000.00	
=====			

- b) Mediante el acta de Junta General No. 19 de fecha 31 de octubre de 1985, se acordó que la pérdida proveniente de fuente exenta correspondiente al ejercicio del 1o. de agosto a 1974 al 31 de julio de 1975, por valor de Ø 227,000.00 se utilizara para compensar utilidades de los ejercicios siguientes:

Saldo del ejercicio 1977/1978	Ø 120,249.00
Total del ejercicio 1980/1981	77,400.00
Parte del ejercicio 1983/1984	<u>29,351.00</u>
	Ø 227,000.00
	=====

- c) Mediante acta de Junta General No. 20 de fecha 28 de octubre de 1986, se acordó compensar las pérdidas provenientes de fuente gravable según el detalle siguiente:

1974/1975 por valor de	Ø 26,100.00
1975/1976 por valor de	35,800.00
1977/1978 por valor de	120,249.00
1980/1981 por valor de	476,000.00
1984/1985 por valor de	<u>239,400.00</u>
	Ø 897,549.00
	=====

Las pérdidas anteriores fueron compensadas con utilidades de los ejercicios siguientes:

Total 1981/1982	Ø 14,386.00
" 1982/1983	102,268.00
" 1983/1984	184,080.00
Parte 1985/1986	<u>556.815.00</u>
	Ø 897,549.00
	=====

Este detalle de las actas fué necesario exponerlo para conocer el tratamiento que se le daría a las cuentas incobrables y a las pérdidas de operación acumuladas, que han sido aplicadas.

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1979 AL 31 DE JULIO DE 1980.

Utilidad total contabilizada ¢ 221,300.00

Menos:

Reserva Legal ¢ 15,491.00

Impuesto sobre la Renta 28,824.80

Utilidad proveniente de ingre-

sos exentos ¢ 4,185.00 ¢ 48,500.80

SUB TOTAL ¢ 172,799.20

Más:

Provisión para inventarios obsole-
tos, constituida el 31 de julio de
1975, la cual en este ejercicio
cumplió los cuatro años para su
restitución a las utilidades o
acuerdo correspondiente sobre su
destino; ya que no obstante haberse
aplicado el valor de ¢ 3,500.00 den-
tro de los referidos cuatro años,
para efectos del decreto 609 no es
admisibile dicha deducción por tipi-

ficarse como pérdida de Capital ¢ 16,400.00

¢ 189,199.20

Menos:

Utilidad mantenida en reserva, por

la cual se presentó la declaración respectiva el 5

de septiembre de 1984 ¢ 176,984.20

Intereses por depósitos

bancarios, ya que tales

ingresos se encuentran

comprendidos dentro de

los exentos que señala

el artículo 21 de la

Ley de Impuesto sobre

la Renta, los cuales

son exentos también por

los socios, tal como lo

estatuye el artículo 24

de la misma Ley ¢ 5,700.00 ¢ 182,684.20

UTILIDADES PENDIENTES DE APLICACION ¢ 6,515.00

=====

Este saldo ha quedado sujeto al gravamen correspondiente de conformidad con el artículo 3 del Decreto 609.

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1980 AL 31 DE JULIO DE 1981.

Pérdida total contabilizada ¢ 398.600.00

Más:

Utilidades provenientes de ingre-

sos exentos ¢ 77,400.00

Pérdida proveniente de ingresos
gravables ¢ 476,000.00

Menos:

Reserva Laboral constituida el
31 de julio de 1977 y no utili-
zada a esta fecha, por lo que
queda sujeta a lo estatuido por
lo último inciso del artículo 3
al presumir de derecho que ésta
se acordó mantenerla en reserva
al haber transcurrido los cuatro
años y no haber presentado apli-
cación alguna ¢ 10,000.00

Pérdida de Capital ocasionado
por un siniestro ocurrido en
septiembre de 1980 y no cubier-
to por el seguro, Lo cual no
se acepta como deducción fiscal
aplicable a los ingresos para
efectos de determinar la renta
imponible, afecta al impuesto
del referido decreto 609. Ya
que no constituye un gasto ne-

cesario para la producción de la renta ni conservación de su fuente tal como lo estatuye la interpretación auténtica del régimen especial sobre las utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el País (Decreto 319 del 3 de Mayo de 1973).

El siniestro destruyó maquinaria e instalaciones

por valor de	<u>₡ 30,000.00</u>	<u>₡ 40,000.00</u>
PERDIDA DETERMINADA		₡ 436,000.00

Menos:

Amortización de esta pérdida, según Acta No: 20 de fecha 28 de octubre de 1986, con utilidades de los ejercicios siguientes:

Saldo utilidades gravables

ejercicio 1983-1984	₡ 118,585.00
---------------------	--------------

Parte utilidades gravables

ejercicio 1985-1986	<u>₡ 357.415.00</u>	<u>₡ 476.000.00</u>
---------------------	---------------------	---------------------

AMORTIZACION EN EXCESO

(₡ 40,000.00)
=====

La Amortización en exceso tendría que ser restituida a las utilidades del ejercicio 1985-1986 ya que llegaría a formar parte de la renta imponible para efectos de la aplicación del Decreto 609.

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1981 AL 31 DE JULIO DE 1982.

Utilidad total contabilizada	₡	16,000.00
Menos:		
Reserva Legal	₡	1,120.00
Impuesto sobre la Renta		<u>494.00</u> <u>1.614.00</u>
UTILIDAD GRAVABLE POR APLICAR	₡	<u>14,386.00</u> =====

Este saldo ha quedado sujeto al impuesto correspondiente de conformidad con el artículo 3 del Decreto 609, ya que aunque existe compensación de estas utilidades con pérdidas provenientes de ingresos gravables correspondientes al ejercicio 1974-1975, según acuerdo de Acta No. 20 de fecha 28 de octubre de 1986 y al amparo del instructivo No. 2073 del 24 de julio de 1980, emitido por el Ministerio de Hacienda; no es aceptada esta amortización por haberse efectuado fuera del tiempo estipulado en el referido instructivo.

Más:

Complemento a la reserva laboral
establecida

₡ 4,700.00

₡ 188,780.00

Menos:

Compensación de esta utilidad
con pérdidas provenientes de in-
gresos gravables, según Acta No.
20 de fecha 28 de octubre de 1986
y que corresponden a los ejerci-
cios siguientes:

1977-1978 ₡ 65,495.00

1980-1981 118,585.00 ₡ 184,080.00

UTILIDAD PENDIENTE DE APLICAR ₡ 4,700.00

=====

Este saldo queda sujeto al gravamen correspondiente, de conformidad con el artículo 3 del D.L. 609, ya que también este complemento no fue utilizado dentro de los cuatro años que señala el artículo relacionado. Es oportuno mencionar que a este complemento de ₡ 5,000.00 le fue restado el valor de ₡ 300.00 que constituye el 1% del promedio de las planillas de sueldos, que es la parte que se considera como deducible según instructivo emitido por la Superintendencia de Empresas y Sociedades Mer

cantiles de fecha 5 de abril de 1979, en relación con el artículo 26 numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1984 AL 31 DE JULIO DE 1985.

Pérdida total contabilizada (toda gravable) ¢ 239,400.00

Menos:

Amortización de esta pérdida, según

Acta No. 20 de fecha 28 de octubre

de 1986 con parte del saldo de las

utilidades del ejercicio 1985-1986 239,400.00

UTILIDADES PENDIENTES DE APLICAR --

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1985 AL 31 DE JULIO DE 1986.

Utilidad total contabilizada ¢ 822,800.00

Menos:

Reserva Legal ¢ 57,596.00

Impuesto sobre la Renta 131,280.00 188,876.00

UTILIDAD GRAVABLE POR APLICAR ¢ 633,924.00

Menos:

a) Compensación de esta utilidades con pérdidas provenien

tes de ingresos gravables,
según Acta No. 20 de fecha
28 de octubre de 1986 con
las pérdidas de los ejercio
cios siguientes:

Total pérdida ejercicio

1980-1981(*) ¢ 317,415.00

Total pérdida ejercicio

1984-1985 ¢ 239,400.00

- b) Valor de dividendos benefi-
ciados con la ley de Fomen-
to de Exportación, recibidos
de la empresa "Calzado Versal
til, S.A." los cuales no fuen
ron considerados, como ingres
os exentos que por la Ley
le correspondían, de confor-
midad con el artículo 21 de
la Ley de Impuesto sobre la
Renta, en relación con los
artículos 8,10 y 18 de la Ley
de Fomento ¢ 25,000.00

- c) Valor dividendos recibidos

de la Distribución "Calzado Versatil, S.A." derivados de intereses bancarios, que al igual que el literal anterior no se tomaron en consideración como ingresos exentos para efectos del D.L 609 y que de acuerdo al artículo 21 numeral 11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

le correspondían	₡ 1,500.00	₡ 583,315.00
UTILIDADES PENDIENTES DE APLICAR	₡	50,609.00

(*) No obstante que según Acta No. 20 de fecha 28 de octubre de 1986, el monto de utilidades a compensar con pérdidas del ejercicio 1980-1981, sería de ₡ 357,415.00 para efectos del presente análisis únicamente se compensaría el valor de ₡ 317,415.00 ya que en el referido ejercicio se reflejó una amortización en exceso, originada por los ajustes efectuados.

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1986 AL 31 DE JULIO DE 1987.

Pérdida total contabilizada	₡ 265,800.00
-----------------------------	--------------

(Sin aplicación alguna)

EJERCICIO DEL 1 DE AGOSTO DE 1987 AL 31 DE JULIO DE 1988.

Pérdida total contabilizada Ø1.656,000.00

Menos:

Saldo de la provisión para cuentas

incobrables constituida el 31 de

julio de 1983 por valor de

Ø 23,000.00 de la cual se amortizó

en el mismo ejercicio el valor de

Ø 7,500.00 y Ø 8,000.00 en el si-

guiente, fecha desde la cual no tu

vo ningún otro movimiento, habien-

do cumplido su saldo los cuatro

años que establece el último inci-

so del artículo 3 del D.L. 609 pa-

ra su aplicación Ø 7,500.00

PERDIDA PENDIENTE DE APLICAR Ø1.648,500.00
=====

- 2) ANALISIS HORIZONTAL DE LA APLICACION DE UTILIDADES
- a) CUADRO POR DETERMINACION DE UTILIDADES

Tomando como base los cuadros A y B que describen los resultados obtenidos por la sociedad y su movimiento patrimonial; así como de los resultados del análisis contable, se elaboró el anexo que muestra en detalle la determinación de las utilidades por aplicar anualmente. La explicación pormenorizada del contenido de cada uno de sus renglones es la siguiente:

En la COLUMNA 1 se detallan los ejercicios sujetos al análisis, el cual deberá comprender el examen de las utilidades que se encuentran dentro del período no prescrito que señala el inciso segundo del artículo 7 del Decreto 609.

En la COLUMNA 2 se anotan las utilidades netas obtenidas en cada ejercicio, independiente si estas son exentas o gravables. Debiendo tener presente que la utilidad neta no necesariamente deberá ser igual a la utilidad imponible, ya que esta última involucra todas las erogaciones no deducibles y se disminuyen todos aquellos valores que por beneficio de Ley deberá descontarse a la utilidad neta para efectos del cálculo del impuesto sobre la Renta,

como decir: Indemnizaciones, Reinversiones, Amortización de Pérdidas, etc.

En la COLUMNA 3 se detallan los valores que en concepto de Reserva Legal le corresponde deducirse a las sociedades domiciliadas, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 26 numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con los artículos 123 y 295 del código de Comercio vigente que establecen el 7% sobre el valor de las utilidades netas hasta un máximo del 20% del capital social.

También se especificará el cálculo del Impuesto en base a la utilidad imponible y tal como lo especifica el artículo 40 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La COLUMNA 5 se refiere a las utilidades que de acuerdo a los datos expresados por el Balance General están disponibles para su aplicación.

Hay que tomar en cuenta que de conformidad al Instructivo No. 2073 de fecha 24 de julio de 1980 se permite la amortización de pérdidas con utilidades de otros ejercicios siempre y cuando el acuerdo y la aplicación estén comprendidos dentro de los cuatro años a que se refiere el artículo 1 del referido Decreto.

El referido instructivo, aunque no lo dice textualmente se aplica en forma retroactiva, según las consultas formuladas a funcionarios de la Dirección General de Contribuciones Directas.

En el mismo se hace la separación de las utilidades determinadas en gravables y exentas, de acuerdo a lo especificado en los Estados de Resultados que se encuentran resumidos en el anexo "A".

En la COLUMNA 5 se extrae de los puntos de Actas de Junta General y Declaraciones de Capitalización y/o Mantenimiento en Reserva, los valores deben ser coincidentes a los detallados en el anexo "C" y que corresponden a las utilidades que se van aplicando anualmente.

En la COLUMNA 6 se hace la separación de los valores aplicados identificándolos en exentos o gravables, dependiendo del origen de tales utilidades.

La COLUMNA 7 que corresponde a las utilidades acumuladas para Balance se establece sumándole al saldo del año anterior los totales de la COLUMNA 4 y restándole los valores de la COLUMNA 6 su valor tiene que ser igual con el detallado en el cuadro B.

La COLUMNA 8 se refiere a todos aquellos valores de operaciones que inciden en la aplicación de utilidades y que la empresa no ha tomado en consideración. La mayoría de estos valores son establecidos en base al análisis de las Operaciones y Documentación Contable.

La COLUMNA 9 comprenden los resultados rectificadas, los que a su vez son detallados en utilidades exentas y gravables así como en pérdidas exentas y gravables. Los valores de la COLUMNA 8 son aplicados a las utilidades gravables. La mecánica de operación de este renglón consiste en identificar y acumular las respectivas pérdidas y utilidades así como el registro de sus operaciones.

b) ANALISIS DE PROVISIONES

En el mismo cuadro D se incorpora el análisis de las provisiones y reservas adicionales a la legal, con el propósito de establecer e identificar el movimiento de dichas Cuentas, ya que según lo especificado por las autoridades fiscales, para que dichas reservas y/o provisiones no se consideren afectas al régimen especial del Decreto 609 deberán ser amortizadas en un período no mayor de cuatro años, caso contrario quedarían comprendi-

das dentro de las utilidades que alude el artículo 3 en su último inciso y que se refiere a presumir de derecho que tales valores han sido acordados mantenerlos en reserva.

El cuadro en referencia se explica de la manera siguiente:

CONSTITUCION: Se refiere a la fecha en que ha sido creada la provisión o reserva.

PRESUNCION: Se refiere a la fecha en la cual se presume de derecho que al valor de las provisiones o reservas han sido consideradas mantenidas en reserva, en relación a lo establecido en el segundo inciso del artículo 1. Esta presunción se realizará sobre el total o saldo, según sea el caso en referencia.

B. ANALISIS HORIZONTAL DE LA APLICACION DE UTILIDADES

DETERMINACION DE UTILIDADES

1	2	3	4	5	6	7	8	9
PERIODOS	UTILIDADES NETAS (CUADRO A)	DEDUCCIONES RESERVA LEGAL IMPUESTO SOCIAL	UTILIDADES TOTALES POR APLICAR EXENTAS GRAVABLES	REFERENCIA DE APLICACION No. ACTA FECHA CONCEPTO	VALORES APLICADOS EXENTO GRAVABLE	RESULTADOS ACUMULADOS S/BALANCE.	AJUSTOS (DISMINUCIONES) SALDO MOVIMIENTOS EJERCICIO.	RESULTADOS ACUMULADOS RECTIFICADOS UTILIDADES TOTALES RESULT. EXENTA GRAVABLE PERDIDAS EXENTA GRAVABLE
1974	50,900.-	3,563.-	47,337.-	-	-	47,337.-	-	47,337.-
1975	(253,100.-)	-	(253,100.-)	-	-	(205,765.-)	-	(205,765.-)
1976	(197,500.-)	-	(197,500.-)	-	-	(405,263.-)	-	(405,263.-)
1977	115,700.-	8,099.-	107,447.55	-	-	295,815.45	-	(295,815.45)
1978	249,800.-	17,480.-	232,314.-	-	-	(65,501.45)	-	(65,501.45)
1979	662,500.-	46,375.-	605,602.60	-	-	542,101.15	-	542,101.15
1980	221,500.-	15,491.-	176,984.20	-	-	719,085.35	-	719,085.35
1981	(398,600.-)	-	(398,600.-)	-	-	320,485.35	10,700.-	320,485.35
1982	16,000.-	1,120.-	14,586.-	15	29/07/82	Amortizac.	3	1,007,376.-
1983	122,000.-	8,540.-	102,268.-	-	-	102,268.-	10,000.-	1,017,376.-
1984	375,500.-	26,285.-	275,595.-	no hubo	no hubo	Manto en Rva	5	1,088,961.-
1985	(239,400.-)	-	(239,400.-)	S/N	15/08/84	Manto en Rva	5,984.55	1,094,945.55
1986	822,800.-	57,596.-	633,924.-	19	31/10/85	Amortizac.	6	1,152,870.-
1987	(265,800.-)	-	(265,800.-)	20	28/10/86	Amortizac.	4,700.-	1,157,570.-
1988	1,656,000.-	-	(1,656,000.-)	-	-	-	7,500.-	1,165,070.-
1989	-	-	-	-	-	-	-	1,172,570.-
1990	-	-	-	-	-	-	-	1,180,070.-
1991	-	-	-	-	-	-	-	1,187,570.-
1992	-	-	-	-	-	-	-	1,195,070.-
1993	-	-	-	-	-	-	-	1,202,570.-
1994	-	-	-	-	-	-	-	1,210,070.-
1995	-	-	-	-	-	-	-	1,217,570.-
1996	-	-	-	-	-	-	-	1,225,070.-
1997	-	-	-	-	-	-	-	1,232,570.-
1998	-	-	-	-	-	-	-	1,240,070.-
1999	-	-	-	-	-	-	-	1,247,570.-
2000	-	-	-	-	-	-	-	1,255,070.-
2001	-	-	-	-	-	-	-	1,262,570.-
2002	-	-	-	-	-	-	-	1,270,070.-
2003	-	-	-	-	-	-	-	1,277,570.-
2004	-	-	-	-	-	-	-	1,285,070.-
2005	-	-	-	-	-	-	-	1,292,570.-
2006	-	-	-	-	-	-	-	1,300,070.-
2007	-	-	-	-	-	-	-	1,307,570.-
2008	-	-	-	-	-	-	-	1,315,070.-
2009	-	-	-	-	-	-	-	1,322,570.-
2010	-	-	-	-	-	-	-	1,330,070.-
2011	-	-	-	-	-	-	-	1,337,570.-
2012	-	-	-	-	-	-	-	1,345,070.-
2013	-	-	-	-	-	-	-	1,352,570.-
2014	-	-	-	-	-	-	-	1,360,070.-
2015	-	-	-	-	-	-	-	1,367,570.-
2016	-	-	-	-	-	-	-	1,375,070.-
2017	-	-	-	-	-	-	-	1,382,570.-
2018	-	-	-	-	-	-	-	1,390,070.-
2019	-	-	-	-	-	-	-	1,397,570.-
2020	-	-	-	-	-	-	-	1,405,070.-
2021	-	-	-	-	-	-	-	1,412,570.-
2022	-	-	-	-	-	-	-	1,420,070.-
2023	-	-	-	-	-	-	-	1,427,570.-
2024	-	-	-	-	-	-	-	1,435,070.-
2025	-	-	-	-	-	-	-	1,442,570.-
2026	-	-	-	-	-	-	-	1,450,070.-
2027	-	-	-	-	-	-	-	1,457,570.-
2028	-	-	-	-	-	-	-	1,465,070.-
2029	-	-	-	-	-	-	-	1,472,570.-
2030	-	-	-	-	-	-	-	1,480,070.-

ANALISIS DE PROVISIONES

FECHA CONSTITUCION	31/07/74	31/07/75	31/07/76	31/07/77	31/07/78	31/07/79	31/07/80	31/07/81	31/07/82	31/07/83	31/07/84	31/07/85	31/07/86	31/07/87	31/07/88
Provisión laboral establecida.	-	-	-	10,000.-	-	-	5,000.-	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) Promedio mensual planilla.	-	-	-	-	-	-	(300.-)	-	-	-	-	-	-	-	-
Exceso provisión laboral.	-	-	-	10,000.-	-	-	4,700.-	-	-	-	-	-	-	-	-
Inventarios obsoletos	-	-	16,400.-	-	-	-	-	-	-	-	23,300.-	-	-	-	-
Cuentas incobrables	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,500.-	8,000.-	-	-	-
PROVISION	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Exceso provisión laboral	-	-	-	-	-	-	-	10,000.-	-	-	4,700.-	-	-	-	-
Inventarios obsoletos.	-	-	-	-	-	-	16,400.-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cuentas incobrables.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,500.-

No existía deducción del 10. sobre el promedio de planillas, dicha deducción fué efectiva a partir de la fecha del instructivo emitido por la Superintendencia de Empresas y Sociedades Mercantiles del 5 de abril de 1979.

DESCRIPCION DE COLUMNA DE AUMENTOS Y DISMINUCIONES.

	VALOR	CONCEPTO
1	(5,700.-)	Intereses por depósitos bancarios
2	16,400.-	Provisión para inventarios obsoletos.
3	10,000.-	Reserva para obligaciones laborales.
4	30,000.-	Pérdida de capital.
5	5,984.55	Amortización de valor exentos, con valor gravable.
6	4,700.-	Exceso de Provisión Laboral.
7	(1,500.-)	Dividendos exentos, intereses bancarios.
8	25,000.-)	Dividendos exentos, Ley de Fomento de Exportación.
9	7,500.-	Cuentas Incobrables.

La explicación de cada uno de los numerales anteriores se encuentran detallados en el análisis vertical de los referidos resultados.

3. DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL A GRAVAR Y SU CALCULO DE IMPUESTO.

Para efectos de ilustración se ha considerado conveniente la elaboración de las declaraciones de impuesto, así como del cumplimiento de las formalidades para su presentación.

a) MANTENIMIENTO EN RESERVA

La declaración que servirá de base para conocer en detalle la forma en que debe llenarse el formulario de la Declaración de Impuesto sobre utilidades a mantener en Reserva, es la correspondiente al ejercicio comprendido del 1 de agosto de 1979 al 31 de julio de 1980, la cual es copia fiel de la presentada por la sociedad modelo.

b) CAPITALIZACION DE UTILIDADES

Para la ejemplificación correspondiente, se tomará de base el enunciado del problema que establece el incremento del capital social el 28 de junio de 1988 en ¢ 300,000.00, para lo cual se tomó la Reserva por Revaluación por valor de ¢ 252,300.00 y el resto de utilidades por aplicar correspondientes al ejercicio 1985/1986.

Esta declaración de Impuesto sobre utilidades a ca
pitalizar se hará con los datos rectificados obte-
nidos a través del desarrollo del problema. Debe
tenerse presente que aunque se capitalizará la Re-
serva por Revaluación, ésta no aparecerá en la de-
claración respectiva por no estar sujeta a este.

Dirección General de Contribuciones Directas

DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE UTILIDADES A MANTENER EN RESERVA

N.I.T. N° 0614-280573-0019

Exp. N° _____

INDUSTRIA MODELO, S.A. (INMOSA)

(Denominación social y dirección)
Final 4a. calle Poniente No. 12; Santa Ana

Tel. 40-8212

Capital Social (correspondiente al ejercicio en que se obtuvieron las utilidades)

₡ _____

Ejercicio 1o. Agosto de 1979 al 31 de Julio de 1980

(Al que corresponden las utilidades a mantener en reserva)

Fecha del Acuerdo de Junta General de Accionistas y N° del Acta S/N del
15 de Agosto de 1984 (Acompañar certificación del Punto de Acta)

1º Total de Ingresos de la Sociedad, en el ejercicio que se declara	₡	9,201.000.00
2º MENOS:		
Ingresos exentos para la Sociedad y los accionistas	₡	4.185.00
Deducciones necesarias para la producción de la renta y conservación de la fuente	₡	8,995.191.00
3º Renta Imponible (renglón 1 menos renglón 2)	₡	201.624.00
4º Menos Impuesto Social	₡	28.824.80
5º Base para fijar la Tasa (renglón 3 menos renglón 4)	₡	172.799.20
6º Utilidades pendientes de aplicación (Acompañar Cuadro de Pérdidas y Ganancias y Balance General)	₡	176.984.20
7º DESTINO: (De las utilidades anteriores renglón 6)		
A Distribuir o Distribuidas	₡	_____
A Capitalizar o Capitalizadas	₡	_____
Pendientes aún de aplicación	₡	_____
8º Amantener en reserva (renglón 6 menos renglón 7)	₡	172.799.20
9º Impuesto (13 % s/₡ 172.799.20)	₡	22.463.90

CREDITOS AL IMPUESTO

10º Impuesto pagado por capitalización, no perfeccionada legalmente, (Art. 4, Decreto 609)	₡	_____
11º Impuesto sobre la Renta retenido y enterado por la Sociedad, según el Art. 76 Ley de Impuesto sobre la Renta (acompañar copia del Recibo de Ingreso)	₡	_____
12º Impuesto a pagar (acompañar lista de lo que corresponde a cada accionista)	₡	22.463.90
13º CANTIDAD SUJETA A DEVOLUCION	₡	_____

DECLARACION JURADA: Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son verdaderos.

Santa Ana, 5 de Septiembre de 1984.

(f.) _____

Lugar y fecha de la declaración

Firma del Representante Legal de la Sociedad

RENE OSWALDO MENENDEZ, 75a. Av. Norte, Residencial Escalón No. 18.

Nombre completo y dirección del Representante Legal.

Fecha de presentación: _____

Revisado por: _____

Firma del que Revisa: _____



T.R. 0093206

CUARENTA CENTAVOS

1 El infrascrito Secretario de la Junta General Ordinaria de Accionistas de INDUS-
2 TRIAS MODELO, S.A. (INMO, S.A.), CERTIFICA:

3 Que en el libro de Actas de Juntas Generales, aparece la correspondiente a Se--
4 sión de Junta General Ordinaria de Accionistas de las sociedades, celebrada el
5 día quince de agosto de mil novecientos ochenta y cuatro, en la que se tomó el -
6 acuerdo que literalmente DICE:

7 " Por unanimidad de votos se acuerda mantener en reserva la utilidades pendientes
8 de aplicar y que corresponden al ejercicio comprendido del primero de agosto de
9 mil novecientos setenta y nueve al treinta y uno de julio de mil novecientos ---
10 ochenta por valor de ciento setenta y seis mil novecientos ochenta y cuatro ---
11 20/100 Colones de las cuales cuatro mil ciento ochenta y cinco colones correspon-
12 den a utilidades exentas"

13 Es conforme con su original con el cual se confrontó y para los efectos legales
14 pertinentes, extendiendo la presente certificación en el Departamento de La Libertad
15 a los treinta días del mes de agosto de mil novecientos ochenta y cuatro.

16
17
18
19
20
21
22
23
24

LISTADO DE ACCIONISTAS Y PROPORCION DE IMPUESTO CORRESPONDIENTE

NOMBRE	No. ACCIONES	VALOR ACCIONES	IMPUESTO PROPORCIONAL
SOCIO A	3,750	₡ 375.000.00	₡ 5.615.97
SOCIO B	3,750	375.000.00	5.615.97
SOCIO C	3,750	375.000.00	5.615.98
SOCIO D	<u>3,750</u>	<u>375.000.00</u>	<u>5.615.98</u>
	<u>15,000</u> =====	<u>₡ 1.500.000.00</u> =====	<u>₡ 22.463.90</u> =====

INDUSTRIA MODELO, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE AGOSTO DE 1979
AL 31 DE JULIO DE 1980.

VENTAS TOTALES		∅	9,500.000.-
MENOS:			
DESCUENTOS Y DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS			<u>400.000.-</u>
VENTAS NETAS		∅	9.100.000.00
INGRESOS POR SERVICIO DE MAQUILA			<u>87.000.00</u>
TOTAL INGRESOS NETOS		∅	9.187.000.00
MENOS:			
COSTO DE VENTAS		∅	<u>6.662.200.00</u>
UTILIDAD BRUTA		∅	2.524.800.00
MENOS:			
GASTOS DE OPERACION			
VENTAS	∅	1,365.800.00	
ADMINISTRACION		806.500.00	
FINANCIEROS		<u>145.300.00</u>	
UTILIDAD DE OPERACION			∅ 207.200.00
MAS:			
OTROS INGRESOS		∅	<u>14.000.00</u>
UTILIDAD NETA		∅	<u><u>225.800.00</u></u>

INDUSTRIAS MODELO, S.A.
BALANCE GENERAL AL 31 DE JULIO DE 1980.

A C T I V O		P A S I V O	
CIRCULANTE	¢ 2.995.151.00	CORTO PLAZO	¢ 2.274.495.45
CAJA Y BANCOS	¢ 16.300.00	PROVEEDORES LOCALES	¢ 369.400.00
CUENTAS POR COBRAR	981.500.00	PROVEEDORES DEL EXTERIOR	138.900.00
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	286.000.00	DOCUMENTOS POR PAGAR	101.600.00
INVENTARIOS	<u>¢ 1.711.351.00</u>	OTRAS CUENTAS POR PAGAR	1.192.215.45
PRODUCTO TERMINADO	¢ 509.100.00	PROVISIONES Y ESTIMACIONES	472.380.00
PRODUCTO EN PROCESO	372.700.00	LARGO PLAZO	753.500.00
MATERIA PRIMA	829.551.00	LETRAS POR PAGAR	¢ 753.500.00
FIJO	¢ 1.626.500.00	CAPITAL Y RESERVAS	3.027.999.35
TERRENOS Y EDIFICIOS	¢ 836.500.00	CAPITAL SOCIAL	¢ 1.500.000.00
DEPRECIACION EDIF. (53.900.00)	¢ 782.600.00	RESERVA LEGAL	91.014.00
MAQUINARIA Y EQUIPO	1.191.700.00	RESERVA LABORAL	15.000.00
DEPREC. ACUMULADA (347.800.00)	<u>843.900.00</u>	RESERVA POR EVALUACION	252.300.00
OTROS ACTIVOS	¢ 1.434.343.80	UTILIDADES EJERCICIOS ANT.	992.701.15
DIFERIDOS Y TRANSITORIOS	¢ 356.743.80	UTILIDADES PRESENTE EJERC.	<u>171.984.20</u>
CUENTAS POR COBRAR CMZ, INC.			
DEFICIT EJERCICIOS ANTERIORES	<u>450.600.00</u>		
TOTAL ACTIVO	<u>¢ 6.055.994.80</u>	TOTAL PASIVO	<u>¢ 6.055.994.80</u>

~~RENÉ OSWALDO MENENDEZ~~
REPRESENTANTE LEGAL

~~SANTOS CANENGUEZ GUZMAN~~
CONTADOR GENERAL.

Dirección General de Contribuciones Directas

DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE UTILIDADES Y CAPITALIZAS

N.I.T. N° 0614-280573-001-9

Exp. N° _____

INDUSTRIA MODELO, S.A. (INMOSA)

Final 4a. Calle Poniente No.12 ^(Denominación social y dirección) Santa Ana

Tel. 40-8212

Capital Social (correspondiente al ejercicio en que se obtuvieron las utilidades) ₡ 1.500.000.00

Ejercicio 1 de agosto de 1985 al 31 de julio de 1986.

(Al que corresponden las utilidades a capitalizar)

Fecha del Acuerdo de Junta General de Accionistas y N° del Acta _____

(Acompañar certificación del Punto de Acta)

1º Total de Ingresos de la Sociedad, en el ejercicio que se declara	₡ 15.497.100.00	
2º MENOS:		
Ingresos exentos para la Sociedad y los accionistas	₡ 26.500.00	
Deducciones necesarias para la producción de la renta y conservación de la fuente	₡ 14.731.896.00	₡ 14.758.396.00
3º Renta Imponible (renglón 1 menos renglón 2)		₡ 738.704.00
4º Menos Impuesto Social		₡ 131.280.00
5º Base para fijar la Tasa (renglón 3 menos renglón 4)		₡ 607.424.00
6º Utilidades pendientes de aplicación (Acompañar Cuadro de Pérdidas y Ga- nancias y Balance General)		₡ _____
7º DESTINO: (De las utilidades anteriores, renglón 6)		
A Distribuir o Distribuidas ^{Compensación} pérdidas	₡ 56.815.00	
A Reservas o Mantenimiento en Reserva	₡ _____	
Pendientes aún de aplicación	₡ 29.409.00	₡ 586.224.00
8º A Capitalizar (renglón 6 menos renglón 7)		₡ 47.700.00
9º Impuesto (% s/₡ _____)		₡ 3.339.00

CREDITOS AL IMPUESTO

10º Impuesto pagado por Mantenimiento en Reserva	₡ _____
11º Impuesto sobre la Renta retenido y enterado por la Sociedad, según el Art. 76 Ley de Impuesto sobre la Renta (acompañar copia del Recibo de Ingreso).	₡ 3.339.00
12º Impuesto a pagar (acompañar lista de lo que corresponde a cada accionista)	₡ _____
13º CANTIDAD SUJETA A DEVOLUCION	₡ _____

DECLARACION JURADA: Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son verdaderos.

Santa Ana, 9 de octubre de 1988.

Lugar y fecha de la declaración

(f.) _____

Firma del Representante Legal de la Sociedad

RENE OSWALDO MENENDEZ DIAZ, 7a. Avé. Norte, Residencial Escalón No.18 San Salvador

Nombre completo y dirección del Representante Legal.

Fecha de presentación: _____

Revisado por: _____

Firma del que Revisa: _____



T.R. 0093205

CUARENTA CENTAVOS

1 El infrascrito Secretario de la Junta General Ordinaria de Accionistas de INDUS-
2 TRIA MODELO, S.A. (INMO, S.A.), CERTIFICA: Que en el libro de Actas de Juntas
3 Generales, aparece la correspondiente a sesión de Junta General Extraordinaria
4 de accionistas de la Sociedad celebrada el día veintiocho de junio de mil nove-
5 cientos ochenta y ocho en la que se tomó el acuerdo que literalmente DICE:
6 " Por unanimidad de votos se acuerda incrementar el capital social en la suma --
7 de Trescientos mil 00/100 Colones, mediante la emisión de 3,000 nuevas acciones
8 con un valor nominal del Cien Colones cada una, de igual serie y clase de las
9 ya existentes. El pago de las nuevas acciones se hará por capitalización del --
10 Superavit por revaluación con valor de Doscientos Cincuenta y dos mil Trescien-
11 tos Colones y el complemento a través de las utilidades pendientes de aplicar
12 del ejercicio comprendido del primero de agosto de mil novecientos ochenta y cin-
13 co al treinta y uno de julio de mil novecientos ochenta y seis. En consecuencia
14 queda totalmente suscrito y pagado el presente aumento de capital social"
15 Es conforme con su original con el cual se confrontó, y para los efectos lega--
16 les pertinentes, extendiendo la presente certificación en Santa Ana, a los cinco
17 días del mes de julio de mil novecientos ochenta y ocho.

18
19
20
21
22
23
24

LISTADO DE ACCIONISTAS Y PROPORCION DE IMPUESTO CORRESPONDIENTE

NOMBRE	No. ACCIONES	VALOR ACCIONES	IMPUESTO PROPORCIONAL
SOCIO A	4,500	₡ 450.000.00	₡ 834.75
SOCIO B	4,500	450.000.00	834.75
SOCIO C	4,500	450.000.00	834.75
SOCIO D	<u>4,500</u>	<u>450.000.00</u>	<u>834.75</u>
	<u>18,000</u>	<u>₡ 1,800.000.00</u>	<u>₡ 3,339.00</u>

INDUSTRIA MODELO, S.A.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE AGOSTO DE 1985

AL 31 DE JULIO DE 1986.

VENTAS BRUTAS		Ø 16,571.722.80
MENOS: DESCUENTOS Y DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS		2,168.022.80
DESCUENTOS	Ø 423.225.42	
DEVOLUCIONES	<u>1.744.797.83</u>	
VENTAS NETAS		<u>Ø 14,403.700.00</u>
MENOS: COSTOS		<u>9,846.100.00</u>
COSTO DE VENTA	Ø 9,590.760.81	
VARIACIONES AL COSTO STANDAR	<u>255.339.19</u>	
UTILIDAD BRUTA		Ø 4,557.600.00
MENOS: GASTOS DE OPERACION		4,828.200.00
VENTAS	Ø 1,315.800.00	
MERCADEO Y PUBLIC.	551.400.00	
BODEGA Y DESPACHO	607.800.00	
ADMINISTRACION	1,756.000.00	
TRAFICO Y OPERACIONES.	90.600.00	
FINANCIEROS	<u>506.600.00</u>	
UTILIDAD NETA		(Ø 270.600.00)
MAS: OTROS INGRESOS		<u>1.093.400.00</u>
UTILIDAD DEL EJERCICIO		<u>Ø 822.800.00</u>

INDUSTRIA MODELO, S.A.
BALANCE GENERAL AL 31 DE JULIO DE 1986.

A C T I V O		P A S I V O	
CIRCULANTE		₡ 10,748.034.35	CIRCULANTE
CAJAS Y BANCOS	₡ 451.460.00		PROVEEDORES LOCALES
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	3,189.001.00		₡ 808.179.00
CLIENTES	₡ 3,163.666.00		PROVEEDORES DEL EXTERIOR
MAQUILA	25.335.00		3,111.641.00
CUENTAS POR COBRAR EMPLEADOS	103.061.00		PRESTAMOS A CORTO PLAZO
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	1,345.179.00		1,099.594.00
INVENTARIOS	4,748.331.00		DOCUMENTOS POR PAGAR
PRODUCTO TERMINADO	1,871.691.00		2,111.168.00
MATERIA PRIMA	2,010.391.00		INTERESES POR PAGAR
PRODUCTO EN PROCESO	631.545.00		51.512.00
REPUESTOS	<u>234.704.00</u>		PROVISIONES Y ESTIMACIONES
TRANSITORIOS Y DIFERIDOS	₡ <u>911.002.35</u>		2,696.884.00
			RETENCIONES
			<u>121.122.00</u>
FIJO		1,627.380.00	LARGO PLAZO
TERRENOS	₡ 250.000.00		16.144.00
			PRESTAMOS
			₡ <u>16.194.00</u>
EDIFICIOS	₡ 690.607.00		PATRIMONIO
MENOS: DEPRECIACION ACU MULADA.	(₡1,675.165.00) 557.574.00		3,447.720.35
MOBILIARIO Y EQUIPO	<u>₡1,675.165.00</u>		CAPITAL SOCIAL
			₡ 1,500.000.00
			RESERVA LEGAL
			184.562.00
			RESERVA LABORAL
			15.000.00
			RESERVA POR REVALUACION
			252.300.00
			UTILIDAD EJERCICIOS ANTERIORES
			861.934.35
			UTILIDAD DEL EJRECICIO
			<u>₡ 633.924.00</u>

..... 1

.....2

MENOS: DEPRECIACION ACU

MULADA (€ 855.459.00) € 819.706.00

OTROS ACTIVOS € 1,088.600.00

DEFICIT DE EJERCICIOS ANTERIO

RES. € 1,088.600.00

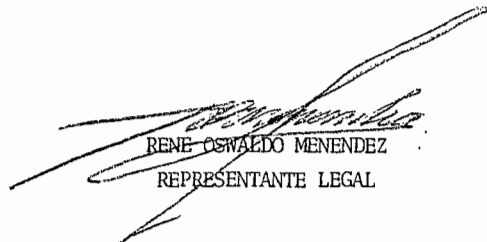
TOTAL ACTIVO € 13,464.014.35

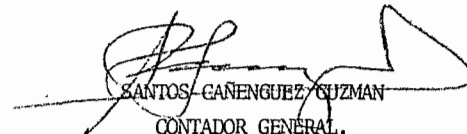
TOTAL PASIVO € 13,464.014.35

CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

€ 449.921.00 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

€ 449.921.00


RENE OSWALDO MENENDEZ
REPRESENTANTE LEGAL


SANTOS GANENGUEZ GUZMAN
CONTADOR GENERAL.

D. UTILIDADES REGULADAS POR LOS ARTICULOS 22 Y 23 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

a. CASO REAL

La composición del saldo de utilidades acumuladas en el Balance de la compañía Industria Modelo, S.A. al 31 de julio de 1988, es la siguiente:

EJERCICIO	GRAVABLE	EXENTA	REGIMEN DE OBTENCION
1975/1976	-	(Ø 161,700.00)	Decreto Legislativo No. 609.
1983/1984	-	59,464.00	Decreto Legislativo No. 609.
1986/1987	(Ø 265,000.00)		Art. 22 y 23 Ley Reformada.
1987/1988	(Ø1.656.000.00)		Art. 22 y 23 Ley Reformada.

Con la anterior información se solicita:

- 1) Exponer la situación de las utilidades y pérdidas provenientes de fuente exenta, obtenidas bajo el Régimen del Decreto Legislativo No. 609, que a la fecha del plazo de vigencia descrita en el Decreto Legislativo No. 554 de fecha 18 de diciembre de 1986, aún no se hubieren aplicado.
- 2) Tratamiento que deberá dárseles a las pérdidas de

operación sufridas bajo las nuevas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

b. CASO HIPOTETICO

Con fines de ilustración se planteará un problema que cubra aspectos importantes, producto de la derogatoria del Decreto Legislativo No. 609 y la incorporación de las nuevas disposiciones respecto a la aplicación de utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el país.

DATOS:

EJERCICIOS	U T I L I D A D E S	
	POR APLICAR	MANTENIDAS EN RESERVA
1985/1986	Ø 100,000.00	Ø 50,000.00
1986/1987	200,000.00	
1987/1988	167,750.00	

SUPUESTOS:

- 1) La sociedad al 31 de diciembre de 1991 mantiene pendientes de aplicar las utilidades del ejercicio 1985/1986
- 2) Al 30 de junio de 1992 la sociedad decide capitalizar las utilidades de los ejercicios 1985/1986 y 1986/1987, incluyendo las que se encuentran mantenidas en reserva y por las cuales se pagó el im-

puesto correspondiente.

- 3) La sociedad incluye dentro de su utilidad gravable del ejercicio 1987/1988, el valor de ¢ 50,000.00 que corresponden a dividendos gravables, recibidos de la sociedad "Distribuidora de Calzado Versatil, S.A." la cual con una renta imponible de ¢ 100.000.00 ha pagado ¢ 12,250.00 de impuesto sobre la renta.

2. DESARROLLO DEL PROBLEMA

a. CASO REAL

1) Las utilidades y pérdidas provenientes de fuente exenta, obtenidas bajo el régimen del Decreto No. 609, podrán mantenerse acumuladas indefinidamente sin ninguna consecuencia fiscal.

2) Las pérdidas de operación provenientes de fuente gravable, de acuerdo a disposiciones e instructivos emanados de la Dirección General de Contribuciones Directas y/o Ministerio de Hacienda, se podrán compensar con utilidades de otros ejercicios bajo el Régimen del Decreto Legislativo No. 609. Con la derogación del referido Decreto, automáticamente quedan sin afecto las demás disposiciones que le eran atinentes.

Hasta la fecha no se ha emitido ningún instructivo u otra disposición que permita amortizar las pérdidas de operación con utilidades obtenidas bajo el nuevo régimen.

Es importante considerar que aún cuando no exista ninguna disposición legal sobre impuestos directos que permita actualmente la compensación de pérdidas con utilidades obtenidas bajo las nuevas

disposiciones que regulan los resultados acumulados por sociedades anónimas domiciliadas en el país; se debe tomar en cuenta que durante la mayoría de tiempo de vigencia del Decreto Legislativo No. 609 se ha permitido dichas compensaciones. Adicionalmente no sería justo que el accionista compute impuesto sobre una utilidad que nunca recibirá.

b. CASO HIPOTETICO

- 1) De conformidad con el segundo inciso del artículo 22 del Decreto Legislativo No. 554 de fecha 18 de diciembre de 1986, todas aquellas utilidades distribuibles que al 31 de diciembre de 1991 permanecieran sin distribuirse en efectivo o en especie, se considerarán realmente percibidas por los accionistas en la proporción de sus aportes, debiendo computarse en un porcentaje del 50% por cada uno de los dos ejercicios que siguen al del vencimiento del plazo señalado.
- Según los supuestos, la sociedad al 31 de diciembre de 1991, aún no habría decidido el destino de las utilidades pendientes de aplicar del ejercicio 1985/1986 por valor de ¢ 100,000.00 por lo que

atendiendo al tenor literal del artículo 22 del Decreto antes mencionado, los socios tendrán que incluir dentro de su renta personal la proporción equivalente de su aporte en un porcentaje del 50% para cada uno de los ejercicios terminados al 31 de diciembre de 1992 y 1993.

Así también se tendrá que declarar en la misma proporción las utilidades mantenidas en reserva, con la única diferencia que el accionista podrá acreditarse el impuesto pagado por la Declaración de las utilidades mantenidas en reserva, siempre en un 50% para cada uno de los años afectados.

EJEMPLO:		1992	1993
	Renta Imponible	₡ 100,000.00	₡ 80,000.00
Más:	Utilidades consideradas distribuidas:		
	Pendientes de Aplicar	50,000.00	50,000.00
	Mantenidas en Reserva	<u>25,000.00</u>	<u>25,000.00</u>
		<u>₡ 175,000.00</u>	<u>₡ 155,000.00</u>
	Cálculo de impuesto	₡ 53,696.00	₡ 44,076.00
Menos:	Acreditación de Impuesto (*)	<u>3,000.00</u>	<u>3,000.00</u>
	Impuesto a Pagar	<u>₡ 50,676.00</u>	<u>₡ 41,076.00</u>
		=====	=====

(*) Valor pagado por impuesto por Mantenimiento

reserva (C 25,000 .x 12%)

- 2) La sociedad decide al 30 de junio de 1992, capitalizar las utilidades de los ejercicios 1985/1986 incluyendo las utilidades mantenidas en reserva. Esta desición no ha sido acertada ya que por un lado, según lo prescrito por el artículo 22 del Decreto Legislativo No.554, la consideración de utilidades distribuidas es por las que no se haya tomado decisión al 31 de diciembre de 1991. Por otro lado si se tiene proyectado capitalizar utilidades, éstas deberían ser aquellas obtenidas en los ejercicios posteriores al de 1985/1986 ya que de acuerdo al artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se podrán capitalizar libres de impuesto, sin que sus accionistas resulten afectados por su pago. Pero debe tomarse en consideración que de no formalizarse la capitalización dentro de los dos años siguientes a la terminación del ejercicio, cualquiera sea el destino que se den a las utilidades distribuibles, serán gravables para el accionista en el ejercicio inmediatamente posterior al de la finalización del plazo en referencia.

- 3) Según lo prescrito en el artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta las personas jurídicas domiciliadas tendrán derecho a un crédito contra su impuesto por las utilidades gravables recibidas de otra sociedad, equivalente a la cantidad que resulte de aplicar al monto de las utilidades gravables recibidas el coeficiente que se determine al dividir el impuesto de la sociedad que la distribuye , calculando de conformidad al artículo 40 de la Ley en referencia, entre la renta imponible de la misma.

El caso que se plantea es que dentro de las utilidades por valor de ¢ 167,750.00 correspondiente al ejercicio 1987/1988 se incluyen ¢ 50,000.00 que corresponden a dividendos recibidos de "Distribuidora de Calzado Versatil, S.A.". La sociedad pagadora del dividendo, durante el ejercicio del cual provienen las utilidades declaró una renta imponible de ¢ 100.000.00 y computó un impuesto de ¢ 12,250.00.

Cálculo del Impuesto

Utilidad Imponible	₡200,000.00
Cálculo Impuesto Renta	₡ 32,250.00

Menos:

Crédito contra Impuesto	<u>₡ 6,000.00</u>
-------------------------	-------------------

(pod dividendo)

A pagar	₡ 26,250.00 =====
---------	----------------------

Determinación del Crédito Fiscal

Impuesto social % Renta imponible de sociedad
que distribuye

$$₡ 12,250.00 \% ₡100,000.00 = 0.12$$

$$0.12 \times ₡ 50,000.00 \text{ (Valor Dividendos)} = ₡ 6,000.00$$

CAPITULO IV

IV. INVESTIGACION DE CAMPO, CONCLUSIONES
Y RECOMENDACIONES

A. INVESTIGACION DE CAMPO.

La información compilada en el presente trabajo es el producto de una investigación realizada en dos áreas importantes: Una bibliográfica que sirvió de base para desarrollar los Capítulos I, II y III. de este trabajo, y la otra de campo, cuyo resultado se expone en el presente capítulo, la cual fue ejecutada entre Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas. Obteniéndose opiniones y criterios personales respecto a la aplicación de los artículos y decretos que regulan la ganancia o pérdida de capital, amortización de pérdidas industriales y tratamiento de las utilidades. Recopilando así la mayor información posible a las interrogantes planteadas y originadas por los problemas encontrados en la empresa tomada de modelo.

El resultado de la información recopilada dará la oportunidad de proponer recomendaciones objetivas que vayan en beneficio de la aplicación consistente de los artículos y decretos, que regulan los problemas detectados.

B. OBJETIVOS.

1. General.

Aportar elementos de juicio que ayuden a la aplicación consistente de los artículos y decretos relacionados con los impuestos directos, que regulan los problemas detectados en la empresa tomada de modelo.

2. Específico.

a. Establecer si los Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, aplican en forma consistente los artículos y decretos que regulan la ganancia ó pérdida de capital, amortización de pérdidas obtenidas en actividades industriales y tratamiento de las utilidades acumuladas por Sociedades Anónimas domiciliadas en el país.

b. Identificar aspectos legales de los tratados y que se aplican en forma consistente, para detectar las deficiencias que ameriten emitir recomendaciones objetivas que contribuyan a su corrección.

c. Fomentar con el desarrollo de los temas tratados, la transferencia de conocimientos e inducir a la actualización de ciertos criterios que conlleven a mejorar la administración tributaria.

C. AMBITO DE LA INVESTIGACION.

El universo de la investigación lo constituyeron los Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, pertenecientes los primeros al Departamento de Fiscalización de Renta y Patrimonio de la Dirección General de Contribuciones Directas; los segundos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría; e inscritos en el Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario, los terceros.

La población se determinó por estratos, por cada una de las entidades que conforman el universo, así:

ESTRATO	UNIVERSO
Auditores Fiscales de Impuestos Directos	66
Abogados Tributaristas	60
Personas Naturales y Jurídicas autoriza- das para ejercer la Auditoría Externa.	647

D. DETERMINACION DE LA MUESTRA.

1. Tamaño de la muestra.

Para determinar el tamaño de la muestra, se partió de que la población estratificada es finita y se desarrolló en base a procedimientos estadísticos, utilizando la siguiente fórmula:

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

Donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Tamaño de la población o universo

e = Error contemplado en el cálculo, error stan
dar

(1 - α) = Nivel de Confianza \implies Z = Coeficiente de
Confianza.

P = Probabilidad de éxito

q = (1-P) = Probabilidad de fracaso

1. Desarrollo de la fórmula:

a) Auditores Fiscales de Impuestos Directos

n = ?

N = 66

e = 10%

(1 - α) = 0.95 \implies Z = 1.96

P = 0.5

q = 0.5

$$n = \frac{66}{\frac{(0.10)^2(66-1)}{(1.96)^2(0.5)(0.5)} + 1}$$

$$n = \frac{66}{\frac{0.65}{0.9604} + 1}$$

$$n = \frac{66}{1.6768}$$

$$n = 39$$

=====

b) Abogados Tributaristas

$$n = ?$$

$$N = 60$$

$$e = 10\%$$

$$(1 - \alpha) = 0.95 \Rightarrow Z = 1.96$$

$$P = 0.5$$

$$q = 0.5$$

$$n = \frac{60}{\frac{(0.10)^2 (60-1)}{(1.96)^2 (0.5)(0.5)} + 1}$$

$$n = \frac{60}{\frac{0.59}{0.9604} + 1}$$

$$n = \frac{059}{1.6143}$$

$$n = 37$$

=====

c) Personas Naturales y Jurídicas autorizadas para ejercer la Auditoría Externa

$$n = ?$$

$$N = 647$$

$$e = 13.5\%$$

$$(1 - \infty) = 0.95 \implies Z = 1.96$$

$$P = 0.5$$

$$q = 0.5$$

$$n = \frac{647}{\frac{(0.135)^2 (647-1)}{(1.96)^2 (0.5)(0.5)} + 1}$$

$$n = \frac{647}{\frac{11.77335}{0.9604} + 1}$$

$$n = \frac{647}{13.2587}$$

$$n = \underline{\underline{49}}$$

Las muestras respectivas se integraron de 39, 37 y 49 encuestas, las que se realizaron con un error del 10%, 10% y 13.5% y todas con un coeficiente de confianza del 95%, a las probabilidades de éxito y fracaso se les asignó un 50% cada uno, en los tres estratos; razón por la

cual se estableció que entre la población encuestada existen igual probabilidad de emitir opiniones y criterios aceptables o no, en relación a la aplicación de los artículos y decretos que regulan en materia de impuesto la ganancia o pérdida de capital, amortización de pérdidas industriales y tratamiento de utilidades acumuladas.

E. METODO DEL MUESTREO UTILIZADO.

El método utilizado fue el de muestreo probalístico considerando que todas las personas que forman las poblaciones han tenido la misma probabilidad de ser incluidas en la muestra; este método se llama muestreo aleatorio simple.

F. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.

Esta se realizó mediante la obtención de datos a través de:

1. Investigación Bibliográfica.

La información obtenida de las diferentes fuentes bibliográficas, son el soporte de todos los conceptos vertidos en el presente trabajo.

2. Investigación de Campo.

Esta se efectuó mediante encuestas prediseñadas, emplean

do la técnica de cuestionario, que se pasaron a los Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, la cual se anexa a éste capítulo.

La información solicitada en los cuestionarios, fue proyectada de tal forma que cada persona entrevistada diera una respuesta a la pregunta formulada, en forma afirmativa o negativa, subrayara y complementara en aquellos casos así requeridos.

G. TABULACION, ANALISIS DE DATOS Y CONCLUSIONES.

La exposición se hace de acuerdo al orden de preguntas del cuestionario prediseñado. Para efectos de medir los resultados obtenidos a través de la encuesta, en la presente tabulación se toma el total de preguntas realizadas y se plantea la conclusión obtenida al pie de cada pregunta.

I. INFORMACION GENERAL

1. Considera que existe una aplicación consistente entre las autoridades fiscales y contribuyentes, de los artículos que regulan la ganancia de capital, pérdidas en actividades industriales y utilidades de sociedades anónimas?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
SI	-	-	-	-	2	5
NO	39	100	44	90	28	76
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributarios encuestados, el 100%, 90% y 76% respectivamente, contestaron que no existe una aplicación consistente de los artículos que regulan las ganancias y pérdidas de capital, pérdidas en actividades industriales y utilidades de sociedades anónimas.

El 10% de auditores externos, y el 19% de Abogados Tributarios, se abstuvieron de opinar. El 5% de Auditores externos contestó que si existe una aplicación consistente.

2. Considera que las Autoridades fiscales proporcionan al contribuyente asistencia adecuada para solucionar sus problemas tributarios?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	-	-	-	-	5	14
NO	39	100	44	90	25	47
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas encuestados, el 100%, 90% y 67% respectivamente, contestaron que no se proporciona una asistencia adecuada al contribuyente.

El 10% de Auditores Externos y el 9% de Abogados, no contestaron. El 14% de Abogados Tributaristas contestaron que si existe una adecuada asistencia al contribuyente.

II. INFORMACION SOBRE GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL

1. Las pérdidas de capital originadas por retiros de activos, son compensables contra ganancia de capital?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	9	23	10	20	9	24
NO	30	77	34	70	21	57
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

.CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas encuestados, el 77%, 70% y 57% respectivamente, contestaron que las perdidas por retiro de activos no son compensables contra ganancia de capital.

El 23% de Auditores Fiscales, 20% de Auditores Externos y 24% de Abogados Tributaristas, contestaron que si son compensables. El 10% de auditores externos y 19% de abogados se abstuvo de opinar.

2. La depreciación no reclamada fiscalmente, forma parte del costo básico del bien?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	37	95	40	82	28	76
NO	2	5	4	8	2	5
No contestaron	-		5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas encuestados, el 95%, 82% y 76% respectivamente, contestaron que la depreciación no reclamada fiscalmente forma parte del costo básico del bien.

El 5% de Auditores Fiscales, el 8% de Auditores Externos y 5% de Abogados, contestaron que no forma parte del costo básico. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados, se abstuvieron de opinar.

3. Para efectos del cálculo del impuesto, la porción de ganancia de capital imputable al ejercicio, se puede compensar contra la pérdida fiscal originada en el mis

mo ejercicio por las operaciones corrientes?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	12	31	14	29	7	19
NO	27	69	30	61	23	62
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 69%, 61% y 62% respectivamente, contestaron que no se puede compensar la pérdida de operación del ejercicio contra la ganancia de capital del ejercicio.

El 31% de Auditores Fiscales, 29% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, contestaron que si se pueden compensar. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados, no contestaron.

4. Considera que se presume habitualidad cuando se lotifica un terreno y no se tiene la intención de seguir lotificando?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	32	82	40	82	24	65
NO	7	18	4	8	6	16
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados el 82%, 82% y el 65% respectivamente, consideran que si existe habitualidad cuando se lotifica un terreno.

El 18% de Auditores Fiscales, el 8% de Auditores Externos y el 16% de Abogados, contestaron que no hay habitualidad.

El 10% de Auditores Externos y el 19% de Abogados, no contestaron.

5. Para que genere ganancia de capital, es requisito indispensable que el vendedor del bien mueble o inmueble:

a) No se dedique normalmente a esa actividad.

b) Se dedique habitualmente a esa actividad.

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
a)	39	100	44	90	30	81
b)	-	-	-	-	-	-
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 100%, 90% y 81% respectivamente, contestaron que para generar ganancia de capital no debe existir habitualidad. El 10% de Auditores Externos y el 19% de abogados no contestaron.

6. El tiempo de posesión del bien para efectos de ganancia o pérdida de capital, se determinará:
- a) Considerando cronológicamente el número de años a partir de la fecha de adquisición, sin tomar en cuenta el ejercicio fiscal.
 - b) Sumando los ejercicios fiscales completos, más los resultantes de la aproximación a la mitad del año más próximo de la compra y la venta.

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
a)	3	8	11	22	27	73
b)	36	92	33	68	3	8
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 92%, 68% y 8% respectivamente, contestaron que el tiempo de posesión del bien se cuenta sumando los ejercicios fiscales completos, más los resultantes de la aproximación a la mitad del año más próximo de la compra y venta.

El 8% de Auditores Fiscales, 22% de Auditores Externos y el 73% de Abogados, estiman que se determinan considerando cronológicamente el número de años. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados, no contestaron.

7. El costo básico de las acciones recibidas por capitalización de utilidades, desde el punto de vista fiscal, será:

- a) Su valor nominal.
- b) Su valor en libros
- c) Costo ajustado (inversión original entre nuevo número de acciones).

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
a)	39	100	44	90	30	81
b)	-	-	-	-	-	-
c)	-	-	-	-	-	-
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 100%, 90% y 81% contestaron que el costo básico de las acciones provenientes de dividendos, será su valor nominal. El 10% de Auditores Externos y el 19% de Abogados, no contestaron.

III. INFORMACION SOBRE TRATAMIENTO DE LAS
UTILIDADES DE SOCIEDADES ANONIMAS

1. El monto de la renta imponible para efectos del impuesto sobre la renta, es igual a la renta imponible regulada en los Decretos Legislativos 609 y 319?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	-	-	2	4	-	-
NO	39	100	42	86	30	81
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 100%, 86% y 81% respectivamente, contestaron que la renta imponible para efectos del D.L. N°609 no es igual a la renta imponible para renta. El 4% de Auditores Externos, constestaron que sòn iguales. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados, no contestaron.

2. Los dividendos recibidos en efectivo por una sociedad anónima, están sujetos a los gravámenes estipulados en el Decreto Legislativo. No. 609?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	39	100	38	78	23	62
NO	-	-	6	12	7	19
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 100%, 78% y 62% respectivamente, consideran que los dividendos recibidos en efectivo por una sociedad estan afectos al D.L. N° 609.

El 12% de Auditores Externos y 19% de abogados, contestaron que no. El 10% de Auditores Externos y 19% de abogados, no contestaron.

3. Los dividendos recibidos en acciones producto de capitalización de utilidades, están sujetos a los impuestos de mantenimiento en reserva?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	8	21	15	31	9	24
NO	31	79	29	59	21	57
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 79%, 59% y 57% respectivamente, consideran que los dividendos en acciones recibidos estan afectos al D.L.N°609. El 21% de Auditores Fiscales, el 31% de Auditores Externos y 24% de Abogados, contestaron que no.

El 10% de Auditores Externos y el 19% de Abogados, no contestaron.

4. Los dividendos provenientes de intereses bancarios, son gravados con los impuestos regulados en los Decretos Legislativos 609 y 319?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	-	-	4	8	-	-
NO	39	100	40	82	30	81
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 100%, 82% y 81% respectivamente, contestaron que los intereses bancarios no estan gravados con el D.L. N°609

El 8% de Auditores Externos, contestaron que si y el 10% no contestaron. El 19% de Abogados, no contestó.

5. Los dividendos provenientes de Sociedades Beneficiadas con la Ley de Fomento de Exportaciones, Estan sujetas a los impuestos de Mantenimiento en Reserva o capitalización.

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	6	15	6	12	8	22
NO	33	85	38	78	22	59
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados, encuestados, el 85%, 78% y 59% respectivamente, contestaron que los dividendos recibidos de sociedades beneficiados con la Ley de Fomento de Exportaciones, no estan gravadas con el D.L. N°609.

El 15% de Auditores Fiscales, 12% de Auditores Externos y 22% de Abogados, contestaron que si estan gravadas.

El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados, no contestaron.

6. Considera que las pérdidas de capital deben formar parte de las utilidades a gravar con el impuesto de Mantenimiento en Reserva?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	38	97	32	65	28	76
NO	1	3	12	25	2	5
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 97%, 65% y 76% respectivamente, considera que las pérdidas de capital forman parte de las utilidades a gravar con el impuesto de Mantenimiento de Reserva. El 3%, 25% y 5% considera que dichas pérdidas no forman parte de las utilidades a gravar con este impuesto. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, se abstuvieron de contestar.

7. Están sujetas al impuesto de Mantenimiento de Reserva las cuentas incobrables que cumplen con los requisitos fiscales para su deducción a nivel de renta?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	2	5	3	6	-	-
NO	37	95	41	84	30	81
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, investigados, el 5% de los primeros y el 6% de los segundos, contestaron que las cuentas incobrables deducibles a nivel de Renta, si están sujetas al impuesto de Mantenimiento de Reserva. El 95%, 84% y 81%, respectivamente, contestaron que las cuentas incobrables en referencia, no están sujetas al Impuesto de Mantenimiento de Reserva. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no contestaron.

8. Están sujetas al impuesto de Mantenimiento de Reserva las disminuciones por obsolescencia de la provisión para inventario obsoleto, después de transcurrir cuatro años de su aplicación?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
SI	30	77	27	55	28	76
NO	9	23	17	35	2	5
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 77%, 55% y 76% respectivamente, considera que están sujetas al impuesto de Mantenimiento de Reserva las disminuciones por obsolescencia de la provisión para inventario obsoleto, después de transcurrir cuatro años de su constitución. El 23%, 35% y 5%, consideran que dichas disminuciones, no están sujetas al impuesto aludido. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no respondieron a la pregunta.

9. El Saldo no utilizado de la provisión para obligaciones laborales, después de cuatro años de su creación, está sujeto al impuesto de Mantenimiento en reserva?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	39	100	44	90	30	81
NO	-	-	-	-	-	-
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, investigados, el 100%, 90% y 81%, respectivamente, manifestó que el Saldo no utilizado de la provisión para obligaciones laborales, después de cuatro años de su creación, esta sujeto al impuesto de Mantenimiento de Reserva. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, se abstuvieron de contestar.

10. Esta sujeto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva o al de capitalización, el Superávit para revaluación no realizado?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	-	-	-	-	-	-
NO	39	100	44	90	30	81
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 100%, 90% y 81%, respectivamente, expresó que el superávit por Revaluación no Realizada no está sujeto al impuesto de Mantenimiento de Reserva y al de capitalización. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no contestaron.

DECRETO LEGISLATIVO 554

(Reforma Artículos 22 y 23 LISR).

1. Los dividendos recibidos en acciones provenientes de utilidades capitalizadas de ejercicios posteriores al 30 de diciembre de 1986, están sujetos al Impuesto sobre la Renta?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
SI	-	-	-	-	-	-
NO	39	100	44	90	30	81
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, investigados, el 100%, 90% y 81%, respectivamente, manifestó que los dividendos recibidos en acciones provenientes de utilidades capitalizadas de ejercicios posteriores al 30 de diciembre de 1986, están sujetos al impuesto sobre la renta. El 10% los Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no contestaron.

2. Tienen derecho a crédito fiscal contra el impuesto calculado, los dividendos recibidos de ejercicios que finalizaron antes del 31 de diciembre de 1986?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS ABOGADOS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	29	74	42	86	29	8
NO	10	26	2	4	1	3
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 74%, 86% y 78% respectivamente, contestaron que los dividendos recibidos de ejercicios que finalizaron antes del 31 de diciembre de 1986, tienen derecho a crédito fiscal contra el impuesto calculado. El 26%, 4% y 3% expresaron que dichos dividendos, no tienen derecho al crédito fiscal aludido. El 10% de Auditores Externos y 19% de los Abogados Tributaristas, no contestaron.

3. La capitalización de utilidades en sociedades de capital fijo, se considera perfeccionada cuando:
 - a) Se toma el acuerdo de aumento de capital y se efectúan los asientos contables.
 - b) Se elabora la escritura pública correspondiente.
 - c) Se realiza la inscripción de dicha escritura.

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
a)	6	15	4	8	-	-
b)	3	8	12	24	5	13
c)	30	77	28	58	25	68
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, investigados, expresaron que la capitalización de utilidades en sociedades anónimas de capital fijo, se considera perfeccionado, así: El 15% de auditores Fiscales y el 8% de Auditores Externos, cuando se toma el acuerdo de aumento de capital y se efectúan los asientos contables. El 8% de Auditores Fiscales, 24% de Auditores Externos y 13% de Abogados Tributaristas, cuando se elabora la escritura pública correspondiente. El 77% de auditores Fiscales, 58% de Auditores Externos y 68% de Abogados Tributaristas, cuando se realiza la inscripción de dicha escritura. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, se abstuvieron de contestar.

IV. INFORMACION SOBRE DEDUCCIONES
ADMISIBLES POR PERDIDAS SUFRIDAS EN ACTIVIDADES
INDUSTRIALES

1. Se podrá deducir de la utilidad gravable de un ejercicio, la amortización de pérdidas provenientes de actividades exentas de otros ejercicios?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	-	-	7	14	10	27
NO	39	100	37	76	20	54
No contes- taron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 14% de Auditores Externos y 27% de Abogados Tributaristas, expresaron que se puede deducir de la utilidad gravable de un ejercicio, la amortización de pérdidas provenientes de actividades exentas. El 100% de Auditores Fiscales,

76% de Auditores Externos y 54% de Abogados Tributaristas, contestaron que no se puede deducir de la utilidad gravable dicha amortización. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no contestaron.

2. La pérdida de capital sufrida en activos fijos utilizados en el Proceso industrial. Puede ser considerada como de las beneficiadas por el Art. 27 literal h) de la LISR?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	1	3	5	10	10	27
NO	38	97	39	80	20	54
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas; investigados, el 3%, 10% y 27% respectivamente, expresó que la pérdida de capital su-

frida en activos fijos utilizados en el proceso industrial, está comprendida en los beneficios concedidos por el artículo 27 literal h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El 97%, 80% y 54%, expresó que la pérdida aludida no está comprendida en los beneficios concedidos por dicho artículo. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, se abstuvo de opinar.

3. Si para efectos de la aplicación de utilidades conforme al Decreto Legislativo 609 se han amortizado pérdidas con utilidades de otros ejercicios; podrán estas mismas pérdidas amortizarse para efectos de Renta, de conformidad con el Art. 27 literal h), de la LISR?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	31	79	42	86	24	65
NO	8	21	2	4	6	16
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos, y Abogados Tributaristas, encuestados, el 79%, 86% y 65% respectivamente, afirma que cuando se ha amortizado pérdidas con utilidades de otros ejercicios conforme el D.L. 609, estas pérdidas también se pueden amortizar para efectos de renta, de conformidad al artículo 27 literal h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El 21%, 4% y 16% expresó que las pérdidas amortizadas conforme el D.L. 609 no procede su aplicación de la misma forma conforme al artículo antes mencionado. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no contestaron.

4. El beneficio de amortización de pérdidas a que se refiere el Decreto 126 de fecha 5 de septiembre de 1985, es exclusivamente para pérdidas provenientes de actividades industriales?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	23	59	27	55	19	51
NO	16	41	17	35	11	30
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditoría Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, investigados, el 59%, 55% y 51%, respectivamente, manifestó que efectivamente la amortización de pérdidas conforme el D.L. 126 del 5 de Septiembre de 1985, es estrictamente para pérdidas provenientes de actividades industriales. El 41%, 35% y 30% expresó que la amortización en referencia no es exclusiva para pérdidas industriales. El 10% de Auditores Externos y 19% de Abogados Tributaristas, no respondieron a la pregunta.

5. En el decreto mencionado anteriormente, existe alguna limitación en cuanto a la vigencia de sus beneficios?

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
SI	4	10	4	8	-	-
NO	35	90	40	82	30	81
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 10% de los primeros y 8% de los segundos, contestaron que el D.L. 126 antes mencionado, tiene limitación en cuanto a la vigencia de sus beneficios. El 90%, 82% y 81%, respectivamente, expresó que el Decreto aludido no tiene limitación de la vigencia de sus beneficios. El 10% de Auditores Externos y 19 de Abogados Tributaristas, se abstuvieron de contestar.

6. Las pérdidas sujetas a amortización que regula el Art. 27 literal h) de la LISR, se refiere a:
 - a) Perdida registrada en los libros contables.

- b) Pérdida fiscal reflejada en la declaración de impuesto sobre la Renta.

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
a)	-	-	4	8	6	16
b)	39	100	40	82	24	65
No contestaron	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributaristas, encuestados, el 8% de los segundos y 16% de los terceros, expresó que las pérdidas sujetas a amortización, conforme el artículo 27 literal h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, son las registradas en los libros contables. El 100%, 82% y 65%, respectivamente, contestó que las pérdidas sujetas a amortización conforme el artículo en referencia, es la pérdida fiscal reflejada en la declaración de Impuesto sobre la Renta. El 10% de Auditores Externos y 19% de

Abogados Tributarios, no contestaron.

7. Las personas acreedoras a los beneficios del Art. 27
Literal h) son:

- a) Solamente Personas Naturales.
- b) Solamente Personas Jurídicas.
- c) Personas Naturales y Jurídicas.

OPCION	AUDITORES FISCALES		AUDITORES EXTERNOS		ABOGADOS TRIBUTARISTAS	
	N°	%	N°	%	N°	%
a)	-	-	-	-	-	-
b)	-	-	-	-	-	-
c)	39	100	44	90	30	81
No contes- tado	-	-	5	10	7	19
TOTAL	39	100	49	100	37	100

CONCLUSION:

Del 100% de Auditores Fiscales, Auditores Externos y Abogados Tributarios, investigados, el 100%, 90% y 81%, respectivamente, expresó que las personas acreedoras a los beneficios del artículo 27 literal h), son

las personas Naturales y Jurídicas. El 10% de los segundos y 19% de los terceros, se abstuvieron de contestar.

H. RECOMENDACIONES

1. AL MINISTERIO DE HACIENDA Y DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS.

- a. Se emitan instructivos, boletines e interpretaciones escritas sobre el proceder o criterio fiscal predominante en la aplicación de un determinado artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta o de cualquier decreto que se emita relacionado con la actividad tributaria.
- b. Se organicen Forum o mesas redondas con la participación de representantes de organizaciones que tengan relación directa con el ámbito fiscal y personas de la administración tributaria, con el objeto de discernir opiniones acerca de la interpretación de algún aspecto fiscal.
- c. Cuando se emita una nueva Ley o Reforma significativa, debe de dársele publicación adecuada a través de medios de comunicación accesible a toda la población contribuyente.
- d. Ampliar el departamento encargado de dar asesoría fiscal, tanto en personal capacitado como áreas que

necesitan asistencia fiscal.

- e. Se evacúe por escrito toda consulta formulada sobre un aspecto de interés fiscal que hubiere cumplido con las formalidades de su presentación.

2. CONTRIBUYENTE EN GENERAL

- a. Tener especial atención sobre las transacciones no habituales de bienes muebles e inmuebles que generen ganancia o pérdida de capital, ya que éstas, tal como se plantea en el presente trabajo, tienen un tratamiento especial que conlleva a pagar un impuesto menor que al de una renta ordinaria, en caso de ser ganancia. Cuando se trate de una pérdida, ésta podrá ser deducida de futuras ganancias que se realicen dentro de los cinco años siguientes a la pérdida.
- b. Los funcionarios de las empresas calificadas con los beneficios otorgados por el artículo 27 literal h) deben estar pendientes sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos para la deducción correspondiente en renta y sobre la vigencia del acuerdo en el que se le ha otorgado dichos beneficios, para poder solicitar en el momento oportuno la prórroga

- de los mismos, para mejor provecho del incentivo.
- c. Las sociedades con actividades industriales que no tienen los beneficios señalados en el artículo 27 literal h), deben considerar los incentivos contenidos en el Decreto Legislativo No. 126 de fecha, 5 de septiembre de 1985, referente a la amortización de pérdidas con utilidades de otros ejercicios ya que para poder hacer uso de éste no hay ningún trámite legal, limitándose únicamente a demostrar que la deducción reclamada proviene de una pérdida industrial y que representa el porcentaje establecido en el mencionado Decreto.
- d. Una utilidad exenta para la sociedad, no necesariamente tiene que ser exenta para el accionista al momento de su distribución, ya que para que lo sea debe de provenir de ingresos de una fuente exenta de las que detalla el artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Se debe tener especial atención al momento de ser favorecido con una exención fiscal, en el sentido de que si ésta se refiere al pago de impuesto o si se refiere a la fuente productora de ingresos, ya que únicamente en esta última tendría efecto, también para los accionistas.

- e. Con excepción de la reserva legal y laboral en las cuantía establecida por la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, todo saldo de reserva que al término de cuatro años contados a partir de aquel en que finalice cada ejercicio o lapso de imposición de la sociedad en que se hubiere creado, se presumirá de derecho que dicho saldo se ha acordado mantenerlo en reserva, debiendo la sociedad tributar el impuesto correspondiente, conforme al Decreto Legislativo No. 609. Por lo tanto se recomienda que toda reserva creada en adición a la legal y laboral, deberán ser amortizado su valor original en un término de cuatro años, contados en la forma ya indicada, para no exponerse al pago de impuestos y multas innecesarias.
- f. Las sociedades anónimas domiciliadas en el país deben tener presente que de acuerdo a las disposiciones transitorias y derogatorias del Decreto Legislativo No. 554 de fecha 18 de diciembre de 1986 en su artículo 22 establece que la vigencia del Decreto Legislativo No. 609 llega hasta el 31 de diciembre de 1991, fecha a partir de la cual toda utilidad distribuable pendiente de aplicar, correspondientes

a ejercicios que finalizaron antes del 31 de diciembre de 1986, se considera distribuida a sus socios en un porcentaje del 50% en cada uno de los dos ejercicios que sigan al del vencimiento del plazo antes expresado. Por lo que se recomienda el análisis de las utilidades aún no aplicadas o que se encuentran mantenidas en reserva, para que de acuerdo a las posibilidades financieras puedan capitalizarse o distribuirse antes del vencimiento de la vigencia del Decreto Legislativo No. 609.

- g. Se debe tener presente que con la nueva disposición, contenida en el artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, respecto a la aplicación que se le dará a los dividendos recibidos de otra sociedad, se establece que tales dividendos formarán parte de su renta bruta; pero se tendrá en compensación un crédito contra su impuesto por tales utilidades, equivalente a la cantidad que resulte de aplicar al monto de las utilidades recibidas el coeficiente que se determine al dividir el impuesto de la sociedad que las distribuye, calculado de conformidad al artículo 40 de la Ley en referencia.

CUESTIONARIO DIRIGIDO A LOS AUDITORES FISCALES,
DESPACHOS DE AUDITORIA Y ABOGADOS TRIBUTARIOS.

I. INFORMACION GENERAL

MARQUE CON UNA EQUIS LA CASILLA QUE A SU JUICIO ES LA
CORRECTA.

1. ¿Considera que existe una aplicación consistnte entre las autoridades fiscaels y contribuyentes, de los artículos que regulan la ganancia de capital, pérdidas en actividades industriales y utilidades de sociedades anónimas?

Sí

No

COMENTARIO:

2. ¿Considera que las autoridades fiscales proporcional al contribuyente asistencia adecuada para solucionar sus problemas tributarios?

Sí

No

COMENTARIO:

II. INFORMACION SOBRE GANANCIA O PERDIDA
DE CAPITAL

MARQUE CON UNA EQUIS LA CASILLA QUE A SU JUICIO ES LA CORRECTA.

1. Las pérdidas de capital originadas por retiros de activo, ¿Son compensables contra ganancia de capital?

Sí

No

COMENTARIO:

2. La depreciación no reclamada fiscalmente, ¿Forma parte del costo básico del bien?

Sí

No

COMENTARIO:

3. Para efectos del cálculo del impuesto, la porción de ganancia de capital imputable al ejercicio, ¿Se puede compensar contra la pérdida fiscal originada en el mismo ejercicio por las operaciones corrientes?

Sí

No

COMENTARIO:

4. ¿Considera que se presume habitualidad cuando se lotifica un terreno y no se tiene la intención de seguir lotificando?

Sí

No

COMENTARIO:

SUBRAYE LA RESPUESTA QUE A SU JUICIO ES LA CORRECTA.

1. Para que se genere ganancia de capital, ¿Es requisito, indispensable que el vendedor del bien mueble o inmueble:
- a) No se dedique normalmente a esa actividad,
 - b) Se dedique habitualmente a esa actividad?

COMENTARIO:

2. El tiempo de posesión del bien para efectos de ganancia o pérdida de capital, se determinará:

- a) Considerando cronológicamente el número de años a partir de la fecha de adquisición, sin tomar en cuenta el ejercicio fiscal.
- b) Sumando los ejercicios fiscales completos, más los resultantes de la aproximación a la mitad del año más próximo de la compra y la venta.

COMENTARIO:

3. El costo básico de las acciones recibidas por capitalización de utilidades, desde el punto de vista fiscal, será:

- a) Su valor nominal
- b) Su valor en libros
- c) Costo ajustado (inversión original entre nuevo número de acciones)

COMENTARIO;

III. INFORMACION SOBRE TRATAMIENTOS DE LAS
UTILIDADES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMI-
CILIADAS.

A. DECRETO LEGISLATIVO 609 Y 319.

MARQUE CON UNA EQUIS LA CASILLA QUE A SU JUICIO ES LA CORRECTA.

1. El monto de la renta imponible para efectos del impuesto sobre la renta, ¿Es igual a la renta imponible regulada en los Decretos Legislativos 609 y 319?

Sí

No

COMENTARIO:

2. Los dividendos recibidos en efectivo por una sociedad anónima, están sujetos a los gravámenes estipulados en el Decreto Legislativo No. 609?

Sí

No

3. Los dividendos recibidos en acciones producto de capitalización de utilidades, ¿Están sujetos a los impuestos de mantenimiento en reserva?

Sí

No

COMENTARIO:

4. Los dividendos provenientes de intereses bancarios, ¿Son gravados con los impuestos regulados en los Decretos Legislativos 609 y 319?

Sí

No

COMENTARIO:

5. Los dividendos provenientes de Sociedades beneficiadas con la Ley de Fomento de Exportaciones, ¿Están sujetos a los impuestos de Mantenimiento en Reserva o Capitalización?

Sí

No

COMENTARIO:

6. ¿Considera que las pérdidas de capital deben formar parte de las utilidades a gravar con el impuesto de Mantenimiento en reserva?

Sí

No

COMENTARIO:

7. ¿Están sujetas al impuesto de Mantenimiento de Reserva las cuentas incobrables que cumplen con los requisitos fiscales para su deducción a nivel de renta?

Sí

No

COMENTARIO:

8. ¿Están sujetas al impuesto de Mantenimiento de Reserva las disminuciones por obsolescencia de provisión para inventario obsoleto, después de transcurrir cuatro años de su aplicación?

Sí

No

COMENTARIO:

9. El saldo no utilizado de la provisión para obligaciones laborales después de cuatro años de su creación, ¿Está sujeto al impuesto de Mantenimiento en Reserva?

Sí No

COMENTARIO:

10. ¿Está sujeto al Impuesto de Mantenimiento en Reserva o al de capitalización el Superavit por revaluación no realizado?

Sí No

COMENTARIO:

B. DECRETO LEGISLATIVO 554 (REFORMA ARTICULOS 22 Y 23 LISR)

1. ¿Los dividendos recibidos en acciones provenientes de utilidades capitalizadas de ejercicios posteriores al 30 de diciembre de 1986, están sujetos al impuesto sobre la renta?

Sí No

COMENTARIO:

2. ¿Tienen derecho a crédito fiscal contra el impuesto calculado, los dividendos recibidos de ejercicios que finalizaron antes del 31 de diciembre de 1986?

sí No

COMENTARIO:

SUBRAYE LA RESPUESTA QUE A SU JUICIO ES LA CORRECTA.

1. La capitalización de utilidades en sociedades de capital fijo se considera perfeccionada cuando:
- a) Se toma el acuerdo de aumento de capital y se efectúan los asientos contables.
 - b) Se elabora la escritura pública correspondiente.
 - c) Se realiza la inscripción de dicha escritura.

COMENTARIO:

II. INFORMACION SOBRE DEDUCCIONES ADMISIBLES POR
 PERDIDAS SUFRIDAS EN ACTIVIDADES INDUSTRIALES.

MARQUE CON UNA EQUIS LA CASILLA QUE A SU JUICIO ES LA CORRECTA.

1. ¿Se podrá deducir de la utilidad gravable de un ejercicio, la amortización de pérdidas provenientes de actividades exentas de otros ejercicios?

Sí

No

COMENTARIO:

2. La pérdida de capital sufrida en activos fijos utilizados en el proceso industrial, ¿Pueden ser considerada como de las beneficiadas por el Art. 27 literal h, de la LISR?

Sí

No

COMENTARIO:

3. Si para efectos de la aplicación de utilidades conforme al Decreto Legislativo 609 se han amortizado pérdidas con utilidades de otros ejercicios; ¿Podrán estas mismas pérdidas amortizarse para efectos de Renta, de conformidad con el Art. 27 literal h) de la LISR?

Sí No

COMENTARIO:

4. El beneficio de amortización de pérdidas a que se refiere el Decreto 126 de fecha 5 de septiembre de 1985, es exclusivamente para pérdidas provenientes de actividades industriales?

Sí No

COMENTARIO:

5. El Decreto mencionado anteriormente, existe alguna limitación en cuanto a la vigencia de sus beneficios?

Sí No

COMENTARIO:

SUBRAYE LA RESPUESTA QUE A SU JUICIO ES LA CORRECTA.

1. Las pérdidas sujetas a amortización que regula el Art. 27 literal h) de la LISR, se refiere a:

- a) Pérdida registrada en los libros contables.
- b) Pérdida fiscal reflejada en la declaración de impuesto sobre la Renta.

COMENTARIO:

2. Las personas acreedoras a los beneficios del Art. 27 literal h) son:

- a) Solamente personas naturales.
- b) Solamente personas jurídicas.
- c) Personas naturales y jurídicas.

COMENTARIO:

APENDICE

DEFINICION DE TERMINOS BASICOS

PERSONA NATURAL:

Todo individuo de la especie humana.

PERSONA JURIDICA:

Personas ficticias-ficción legal que concede capacidad para ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas jurídicamente y extrajudicialmente.

BIENES:

Todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación.

HABITUALIDAD:

Repetición constante de un hecho generador de crédito fiscal.

COSTO BASICO DE BIENES DEPRECIABLES:

Costo de adquisición de un bien menos las depreciaciones realizadas y admitidas legalmente.

GANANCIA DE CAPITAL:

Diferencias entre el valor de la transacción y el costo básico más las mejoras y los gastos de la transacción.

MEJORAS:

Refacciones o ampliaciones que prolonguen la vida del bien e impliquen una mejora en la contextura primitiva del bien.

RENTA BRUTA:

Suma de los productos totales de las distintas fuentes de ingresos incluyendo los salarios, sueldos u otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales; y los provenientes del ejercicio de profesiones u oficios, actividades agrícolas, industriales y comerciales, utilización o explotación de bienes muebles e inmuebles, alquileres, intereses, dividendos o participaciones compra-venta permutos, beneficios o utilidades.

INGRESO COMPUTABLE:

El ingreso que no está exento del pago del impuesto.

FUENTE PRODUCTORA:

Bien o actividad que genera los ingresos.

SUJETO DE IMPUESTO:

La persona natural o jurídica, el entre colectivo o la unidad patrimonial a quien la ley ha señalado como obligado al pago del impuesto.

SUJETOS DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL:

Personas naturales o Jurídicas, sucesiones y fideicomisos señalados por la ley como obligados al pago del impuesto.

SUJETOS DE LA AMORTIZACION DE LAS PERDIDAS INDUSTRIALES:

Personas naturales o Jurídicas, sucesiones y fideicomisos señalados por la ley para hacer uso del beneficio.

SUJETOS DE LOS GRAVAMENES DEL D.L.NO.609:

Accionistas señalados por la ley como obligados al pago de los respectivos impuestos.

ACCION:

Cada una de las partes en que se considera dividido el capital social de una Sociedad Anónima o de una Sociedad en Comandita por acciones.

ACCIONES COMUNES:

Aquellas que, de acuerdo con el contrato social no tienen calificación o preferencia algun.

ACCIONES PREFERENTES:

Las que gozan de ciertos privilegios o derechos sobre las demás acciones que integran el capital social.

AMORTIZACION:

En términos financieros y en contabilidad esta palabra denota la extinción gradual de un activo, de un pasivo o de una cuenta nominal, por medio de la división de su importe en cantidades - periódicas durante el tiempo de su existencia o de aquel en que sus beneficios son aprovechados.

CAPITAL EN GIRO:

Capital invertido en un negocio.

CONTADOR PUBLICO:

Profesional independiente con título legalmente reconocido por el Estado para ejercer la auditoría pública. Con amplia experiencia, de alta integridad y competencia técnica; además de su práctica de auditoría, proporciona servicios de asesoría administrativa y financiera, puestos y otros servicios relacionados con la profesión. 1/

1/ Principios de Auditoría^{2ª} Edición, Editorial Diana, Mexico 1985.

DECRETO:

Llámesese así a las resoluciones de simple trámite en materia de procesos. Se emplea también para dar a conocer las resoluciones del Congreso que tienen el carácter de leyes.

NO DEDUCIBLE:

Se refiere generalmente a los gastos hechos por un causante del impuesto sobre la renta, que por adolecer de la falta de requisitos según disposiciones de la ley, no se aceptan como tales para computar la utilidad fiscal.

REVALUACION DE ACTIVO FIJO:

El exceso del valor de reposición actual, determinado por técnicos independientes, sobre el costo del activo fijo registrado en la contabilidad de una empresa.

BIBLIOGRAFIA

1. MAGAÑA, ALVARO El concepto fiscal de la Renta y la Renta de la casa habitada por su propietario. Revista la Universidad No.5 septiembre -- 1965.
2. ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACION PUBLICA Estudio comparativo de Sistemas tributarios de los Países Centroamericanos.
3. CHILE, LEYES, DECRETOS Recopilación de Leyes Tributarias.
4. UNION PANAMERICANA "Problemas sobre administración de impuestos" T.I.
"Problemas de política Fiscal - T. II.
5. ZEPEDA, OSCAR ADALBERTO Compendio General de los Impuestos con aplicación al Derecho Impositivo Salvadoreño. Tesis doctoral 1965.
6. ASOCIACION SALVADOREÑA DE INDUSTRIALES Comentarios al Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta, diciembre de 1962.
7. ASOCIACION SALVADOREÑA DE INDUSTRIALES Estudio de las Reformas Introducidas a la ley de Impuesto sobre la Renta, por medio del Decreto Legislativo No.300.

16. CODIGO CIVIL Libro Segundo Título I
17. LEY DE IMPUESTO SOBRE
LA RENTA Y SU REGLAMENTO,
DEL 19 DE DICIEMBRE DE 1963,
PUBLICADO EN EL D.O. No.241
DEL 21 DE DICIEMBRE DE 1963.
18. DECRETO LEGISLATIVO No.609
DE FECHA 20 DE MAYO DE 1966
PUBLICADO EN EL D.O. NO.91T.
211 DEL 20 DE MAYO DE 1966.
19. DECRETO No.319 DE FECHA
10 DE MAYO DE 1973, PUBLI-
CADO EN EL D.O. No.88 TOMO
No.239 DEL 15 DE MAYO DE 1973.
20. DECRETO LEGISLATIVO NO.126
DE FECHA 5 DE SEPTIEMBRE
DE 1985. PUBLICADO EN EL
D.O. No.156 T. 289 DEL 3
DE OCTUBRE DE 1985.
21. DECRETO LEGISLATIVO No.554
DE FECHA 18 DE DIC.DE 1986
PUBLICADO EN D.O. No.239
T.293 DEL 22 DE DIC.DE 1986.
22. DECRETO LEGISLATIVO No.597
DE FECHA 19 DE FEBRERO/87
PUBLICADO EN D.O. No.45
T.294 DEL 6 DE MARZO DE 1987.