

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2008
PLAN DE ESTUDIO 1993.**



**LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y PATRIMONIALES QUE
ENFRENTAN LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES DEL MUNICIPIO DE
SAN SALVADOR POR NO LLEVAR REGISTROS CONTABLES SEGÚN
LO ESTABLECE LA LEY DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE
BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN:

JOSÉ MATTHEW ALVARADO MORALES

CINDY JOHANNA GARCÍA PÉREZ

ANA ELVIRA NAJO OCAMPO

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE DE 2008.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ
RECTOR

MASTER MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS
VICE RECTOR ACADEMICO

MASTER OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO
VICE RECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ
SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ
SECRETARIO

LICENCIADA BERTA ALICIA HERNANDEZ AGUILA
COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACION

LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN

AGRADECIMIENTOS

JOSÉ MATTHEW ALVARADO MORALES, agradezco a mi **DIOS** y su hijo **JESUCRISTO**, ya que sin su ayuda nada es posible.

A mi Esposa **ANA ROSA**, mis hijos **CLAUDIA, JAIRO Y PRISCILA**.

A mi querida madre **ARACELI** y todos mis hermanos.

Al Licenciado **EUGENIO TÉVEZ CASTILLO**, por su ayuda desinteresada; ayuda, sin la cual no creo que sería posible éste éxito.

Al Licenciado **ERICK NAPOLEÓN LÓPEZ**, cuya ayuda fue también valiosísima.

La lista sería interminable, por esa razón, quiero agradecer a mis amigos y compañeros en general.

CINDY JOHANNA GARCÍA PÉREZ, primeramente agradezco a **Dios** por haberme guiado en mi camino, por escuchar mis oraciones y por brindarme cada día grandes bendiciones.

A mi madre, **DÁMARIS PÉREZ RODRÍGUEZ**, por ser la persona que más admiro, por ser quien me apoyó durante toda mi vida y sobretodo por ser la persona más importante y la que evitó por todos los medios que desmayara en mi esfuerzo. Te amo mamita linda y que Dios te bendiga.

A mi abuelita, **MARÍA ANGELA RODRÍGUEZ VIUDA DE PÉREZ**, que en paz descanse, por ser un ejemplo a lo largo de mi vida, por haber cuidado de mi, por su comprensión y por ser la más lindas de las abuelitas.

A mi abuelito, **AGUSTÍN PÉREZ LEMUS**, por ser una figura paterna y por sus cuidados y gran cariño.

Al Licenciado **EUGENIO TÉVEZ CASTILLO**, por hacer las sugerencias pertinentes al presente trabajo, asimismo al Licenciado **ERICK NAPOLEON LÓPEZ**, por su espíritu de colaboración y asesoría para el desarrollo del presente trabajo.

A mis compañeros de tesis, gracias por compartir conmigo todos aquellos momentos buenos y malos vividos en la elaboración de esta tesis, espero sigan cosechando éxitos.

A una persona muy especial por ayudarme a comprender que para tener éxito es importante creer en uno mismo; asimismo agradezco a todas las personas que en algún momento de mi carrera me impulsaron a salir adelante.

ANA ELVIRA NAJO OCAMPO, agradezco al Señor **DIOS** todo poderoso, por haberme permitido culminar esta carrera y ser mi fortaleza y guía en mi camino y en todo momento.

A mis dos madres, **ANY** y **LOLY** que son pilares importantes en mi vida.

A mi hermano **TONY** y su familia **MICHELL** y **JESSICA**, por brindarme su cariño y apoyo.

A mis compañeros de tesis **JOHANNA** y **MATTHEW**, por su sacrificio y entrega y hacer llevadero e interesante este estudio.

Al Licenciado, **EUGENIO TEVEZ CASTILLO**, por su valiosa colaboración como nuestro asesor de tesis

INDICE

PÁGINA

INTRODUCCIÓN.....	I
CAPITULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y SU MANEJO METODOLÓGICO.....	1
1. SÍNTESIS DE LA PLANIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN SU CONTEXTO SOCIO-HISTÓRICO	1
1.1 ANTECEDENTES DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE EL SALVADOR	2
1.1.2 Antecedentes Históricos De La Ley Del IVA	3
1.1.2.1 Historia A Nivel Mundial.....	3
1.1.2.2 Historia A Nivel Nacional.....	4
1.1.3 Antecedentes Históricos Del Código Tributario	5
1.2 IDENTIFICACIÓN DE LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	9
1.3 ENUNCIADO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	11
1.4 DELIMITACION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	11
1.4.1 Delimitación Espacial	11
1.4.2 Delimitación Temporal	11
1.4.3 Delimitación Teórico Conceptual.....	11
1.5 FORMULACIÓN DE OBJETIVOS	12
1.5.1 Objetivo General	12
1.5.2 Específicos	13
1.6 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	13
1.7 MARCO DE REFERENCIA	15
1.7.1 Marco Histórico.....	15
1.7.2 Marco Teórico-Conceptual	20
1.7.3 Marco Normativo Legal.....	35
1.7.3.1 Constitución De La República	36
1.7.3.2 Legislación Secundaria	37
1.8 SISTEMA DE HIPÓTESIS.....	40
1.8.1 Hipótesis General.....	40
1.9 DETERMINACIÓN DE MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS	40
1.9.1 Método Hipotético-Deductivo.....	42
1.9.2 Técnicas	42
1.9.3 Instrumentos	42
CAPÍTULO II ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y SU NORMATIVA APLICABLE.....	43
2.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	43
2.1.1 Anteproyectos De Leyes De IVA Y Código Tributario.....	51

2.1.2 Nacimiento De La Ley De IVA	52
2.1.3 Definición De La Ley Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y Prestación De Servicios	53
2.2 MARCO TRIBUTARIO REGULATORIO	54
2.2.1 La Soberanía Tributaria	54
2.2.2 Normativa Primaria En El Cumplimiento De Las Obligaciones Sustantivas En La Ley Del IVA	57
2.2.2.1 La Constitución De La República	57
2.2.3 Legislación Secundaria	59
2.2.3.1 Código Tributario	59
2.2.3.2 Reglamento De Aplicación Del Código Tributario	60
2.2.3.3 Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles y a La Prestación De Servicios (Ley IVA)	61
2.2.3.4 Reglamento De La Ley Del IVA	62
2.2.3.5 Ley Orgánica De La Dirección General De Impuestos	63
2.2.3.6 Reglamento Interno Del Órgano Ejecutivo	63
2.2.3.7 Ley Del Registro Y Control Especial De Contribuyentes Al Fisco	64
2.2.3.8 Ley De Organización Y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas	65
2.2.3.9 Código De Comercio	65
2.2.3.10 Código Penal	66
 CAPITULO III MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL SOBRE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	 68
3.1 CONSIDERACIONES GENERALES	68
3.1.1 Determinación De Los Sujetos Contribuyentes Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios (IVA)	68
3.1.1.1 Sujeto Activo De La Obligación Tributaria	69
3.1.1.2 Sujeto Pasivo De La Obligación Tributaria	69
3.1.2 Hecho Generador Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios	82
3.2 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	92
3.2.1 Definición De Obligación Tributaria	92
3.2.2 Clasificación De Las Obligaciones Tributarias	92
3.2.3 Determinación De La Obligación Tributaria	94
3.2.3.1 Bases Para Determinar La Obligación Tributaria	94
3.2.4 Obligaciones Establecidas En El Código Tributario	95
3.2.5 Obligaciones Tributarias De La Ley De Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios (IVA)	96
 CAPITULO IV PROCEDIMIENTO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	 99

4.1 OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE	99
4.2 DOCUMENTACIÓN A ENTREGAR Y EMITIR POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE	100
4.2.1 Emisión De Comprobante De Crédito Fiscal	100
4.2.2 Emisión De Facturas De Consumidor Final	101
4.2.3 Emisión De Notas De Remisión	102
4.2.4 Emisión De Factura De Venta Simplificada	103
4.2.5 Emisión De Agentes De Retención De IVA Por Designación De La Administración Tributaria	104
4.2.6 Emisión De Comprobantes De Retención	104
4.2.7 Emisión De Tiquetes En Sustitución De Facturas.....	105
4.3 OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA ELABORACION Y PRESENTACION DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS.....	105
4.3.1 Obligación De Elaborar Y Presentar Declaraciones Tributarias.....	105
4.3.2 Obligaciones Relacionadas Con Los Registros Contables.....	106
4.3.2.1 Obligación De Llevar Contabilidad Formal	106
4.3.3 Obligación De Llevar Registros Para El Control Del IVA.....	107
4.3.4 No Saben Como Registrar Las Operaciones En Los Respective Libros	110
4.3.5 Obligación Relacionada Con Los Registros Contables E Inventarios	114
4.3.6 Obligación De Apertura De Cuentas Contables Específicas Para El Control Del Impuesto IVA	116
4.3.7 Obligación De Proporcionar Información De Proveedores Clientes Acreedores Y Deudores	116
4.3.8 Obligación De Presentar O Exhibir La Información Y Permitir El Control	117

**CAPITULO V: LA FALTA DE REGISTROS CONTABLES LAS CAUSAS Y
CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y EFECTOS PATRIMONIALES QUE ENFRENTAN LOS
PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS** 119

5.1 REGISTROS CONTABLES	119
5.1.1 Concepto De Sistema Contable	119
5.1.2 Importancia.....	119
5.1.3 Elementos Que Conforman El Sistema Contable	120
5.1.4 Sistemas De Elaboración De Registros Contables	122
5.2 PRINCIPALES CAUSAS DE INCUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.....	131
5.2.1 La Falta De Educación Tributaria Como Causa Del Incumplimiento De Las Obligaciones	133
5.2.1.1 Conceptos Y Fines De La Educación Tributaria	133
5.2.1.2 Obligaciones De La Administración Tributaria Relacionadas Con La Educación Tributaria.....	134
5.2.2 La Falta De Voluntad En El Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias	135
5.2.2.1 Definición De Cumplimiento Tributario Voluntario.....	135

5.2.2.2 Factores Que Influyen En El Cumplimiento Tributario Voluntario	136
5.3 CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y LOS EFECTOS PATRIMONIALES QUE ENFRENTAN LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	138
5.3.1 Consideraciones Generales Sobre El Incumplimiento De Las Obligaciones Tributarias	138
5.3.2 Infracciones Tributarias	139
5.3.3 Sanciones Jurídicas Y Sus Efectos Patrimoniales	140
5.3.3.1 Clases De Sanciones Tributarias	140
CAPITULO VI ANALISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO	147
6.1 COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS.....	147
6.2 TABULACIÓN DE ENCUESTA REALIZADA A PEQUEÑOS COMERCIANTES DEL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR.....	148
CAPITULO VII CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	162
7.1 CONCLUSIONES	162
7.2 RECOMENDACIONES	164
BIBLIOGRAFÍA	166
ANEXOS	¡ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de investigación trata sobre el tema siguiente: “Consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del municipio de San Salvador por no llevar Registros Contables, según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”.

A través de ésta investigación se ha pretendido aportar a la sociedad en general, y específicamente a los lectores, elementos de estudio sobre las consecuencias arriba mencionadas, enfocándose en la problemática que se origina y que enfrentan los pequeños comerciantes del área geográfica ya citada para el cumplimiento de las obligaciones que genera la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, comúnmente y para casos prácticos conocida en nuestro medio como la Ley IVA.

A continuación se presenta la manera como está estructurado el presente trabajo:

En primer lugar se ha desarrollado el Capítulo I, denominado Planteamiento del Problema y Su Manejo Metodológico, el cual comprende como sus elementos más notables la planificación de la investigación en su contexto socio-histórico. En ella se puede encontrar aspectos como antecedentes de la legislación tributaria en nuestro país y la historia, tanto a nivel nacional como mundial del IVA. Constituyen también elementos muy importantes la identificación del problema, su enunciado, así como la delimitación del

mismo. Aparecen después las razones que justifican la investigación y los objetivos que se pretenden alcanzar con ella. No se puede omitir la existencia en el Marco de Referencia con sus respectivos elementos históricos, técnicos, normativos y conceptual, para terminar refiriéndonos al sistema de hipótesis y a la determinación del método y sus técnicas e instrumentos a seguir.

En el segundo Capítulo se desarrolla lo referente a la normativa que en nuestro país regula lo que se relaciona con la Ley del IVA. Así hay referencia a la Constitución de la República como fuente primaria. En cuanto a la ley secundaria se hace toda una descripción de ellas; así tenemos al Código Tributario, su Reglamento de Aplicación, Código de Comercio, Código Penal, etc.

En el Capítulo Tres se menciona ya de una forma ampliada el Marco Teórico Conceptual sobre las obligaciones tributarias de los pequeños contribuyentes del área geográfica seleccionada, haciendo mención de ésta manera de aspectos tales como: Obligación tributaria, como se clasifican, definen, determinan y se establecen.

El Capítulo Cuatro nos conduce al procedimiento para el cumplimiento de las obligaciones tributarias ya citadas, empezando por mencionar en qué consisten estas obligaciones y como se deben realizar.

En el Capítulo Cinco se refiere a que la falta de registros contables conduce a consecuencias jurídicas y patrimoniales que afectan obviamente a la persona tanto natural como jurídica que las ignora, por tal razón en este

capitulo se trata de concienciar sobre la importancia que tiene el llevar esos registros contables, conocerlos y como consecuencia lógica aplicarlos en el día a día de cada empresa.

En seguida se presenta el Capitulo Seis que trata del análisis de los resultados de la investigación de campo, llegándose así a comprobar nuestra hipótesis.

Para finalizar, mencionamos la existencia del apartado referido a las conclusiones y recomendaciones de nuestro trabajo de investigación.

CAPITULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y SU MANEJO METODOLÓGICO

1. SÍNTESIS DE LA PLANIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN SU CONTEXTO SOCIO-HISTÓRICO

A medida que el hombre ha evolucionado, se van creando mayores necesidades por ende se distribuyen funciones en los que unos tenían que dirigir, otros que defender; pero la gran mayoría tenía que producir; es aquí donde se dan los primeros cimientos de lo que se conoce ahora como Estado.

Para cumplir sus obligaciones y necesidades el Estado ha tenido que recurrir a normas que sirvieran para regir la convivencia entre sus ciudadanos y el sostenimiento del Estado mismo, dando así los primeros indicios de tributos, los cuales consistían en el aporte de productos para su distribución entre los miembros del Estado.

Una vez se conformó el Estado con su poder de Imperium¹, nacen las ciudades y con ellas aparecen los comerciantes cuya misión principal era el intercambio de productos a lo que se le llamó permuta. Pero lo poco práctico que representaba intercambiar productos condujo a la necesidad de buscar un valor único a estos, denominado precio, dando nacimiento a lo que hoy en día conocemos como compraventa.

La problemática ha venido evolucionando a la par de cada uno de los pueblos, por ejemplo en la Época Romana el ánimo imperialista ocasionó que el gobierno necesitara cada vez de mayores recursos económicos lo cual se conseguía a través de más tarifas impositivas. Los impuestos eran cada

¹ Tesis: Breves Comentarios a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Gutiérrez López, Salvador

vez más pesados, las campañas guerreras cada vez menos afortunadas y la inestabilidad política en crisis provocaban el estancamiento del desarrollo económico, lo cual a su vez llevó al derrumbe al Imperio Romano².

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en esa época y que no solo han subsistido hasta estos días con las modificaciones ante el avance de las ciencias de las finanzas junto con las necesidades de los Estados modernos, sino que también han servido como base para el nacimiento de nuevos tributos y la implementación en la mayoría de Estados con economía de libre mercado.

1.1 ANTECEDENTES DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE EL SALVADOR

Para referirnos a los antecedentes históricos en materia de legislación tributaria en nuestro país es necesario recordar que fue en el año de 1915 cuando se estableció dicha ley. El Salvador fue uno de los primeros países Latinoamericanos que puso en práctica la recaudación de ingresos a través de impuestos por parte del Estado.

Con el paso de los años el sistema tributario salvadoreño ha experimentado una serie de cambios por la necesidad de modernizar la legislación tributaria, que permitiría al Estado una recaudación más eficiente en concepto de impuestos; siendo las principales fuentes de ingreso en materia de impuestos la constituida por el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios así como también el Impuesto sobre la Renta. Por esta razón es necesario conocer el contexto histórico en el que nacieron y se han desarrollado las leyes que regulan la aplicación y cumplimiento de los

² Rojas, Carlos Edmundo: “Los Impuestos Fiscales, Editorial Renacer Página 45.

impuestos anteriormente mencionados. Asimismo es de suma importancia conocer las razones que motivaron la creación y aprobación del código tributario que regula y uniforma la aplicación de las obligaciones formales y sustantivas contenidas en las leyes que rigen estos impuestos.

1.1.2 Antecedentes Históricos De La Ley Del IVA

1.1.2.1 Historia A Nivel Mundial

El origen de este impuesto se remonta al año 1955, en los países industrializados de Europa occidental donde en Alemania fueron efectuadas las primeras sugerencias; ya que la primera implementación tuvo lugar en Francia en el mismo año. Con la creación del mercado común europeo, los miembros de la comunidad Europea decidieron implementar conjuntamente esta clase de impuestos.

Según estudios del Banco Mundial a finales de 1986, la implementación del IVA había llegado a constituirse en una parte importante de los sistemas tributarios de más de sesenta países alrededor del mundo, de los cuales el 48% eran países en proceso de desarrollo y de estos dieciséis eran latinoamericanos³. Se tiene conocimiento que el primer país en América latina que adoptó este impuesto fue Brasil. En Centroamérica, hasta el año 1983 El Salvador era el único país que no contaba con un Impuesto al Valor Agregado, ya que en ese año Guatemala ya lo había adoptado.

³ Segundo Informe Trimestral, Banco Mundial; Abril-Junio, 1987.

1.1.2.2 Historia A Nivel Nacional

A finales del mes de enero de 1992 bajo la presidencia de Alfredo Cristiani (1989-1994), el Ministerio de Hacienda sometió a consideración pública el proyecto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios comúnmente conocida como Ley del IVA, con la que se pretendía reemplazar la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres, vigente en dicho período. Este proyecto causó una diversidad de reacciones entre las partes involucradas al fisco como los empresarios, y los contribuyentes quienes trataban de defender sus intereses particulares. No obstante la necesidad de crear un sistema impositivo moderno que respondiera a los requerimientos del nuevo modelo de desarrollo y a la vez a las continuas exigencias de los sectores empresariales populares y del Estado mismo, hizo posible la conciliación entre las partes involucradas siendo así como se logró la aprobación de dicha ley cuya vigencia data del 1 de Septiembre de 1992.

Los objetivos que se perseguían con dicha ley eran los siguientes: a) para el Fisco: Aumentar los niveles de ingreso, gracias a una administración más ágil, sencilla y eficiente; b) Para el empresario: Crearle incentivos para la inversión de activos fijos destinados a la producción mediante, la exención de los impuestos; c) para el contribuyente: Brindarle un tratamiento más equitativo. La implementación de este impuesto como sustituto al Impuesto de Timbres Fiscales se considera como un paso crucial en la reforma tributaria y la modernización de la economía salvadoreña.

1.1.3 Antecedentes Históricos Del Código Tributario

Es a partir del año 1914, cuando se da una serie de disposiciones legislativas que: dan origen a la Ley de Papel Sellado y Timbres, Ley de Impuesto Sobre la Renta y otras más que fueron aplicadas en general y en forma obligatoria en todo el país; otros acontecimientos políticos mundiales, como la revolución rusa de 1912, la primera guerra mundial de 1914, fueron algunas de las causas que crearon las condiciones necesarias para la creación de todo un sistema Jurídico tributario múltiple, que justificaron la necesidad para que se crearan tantos impuestos como necesidades públicas emanaban satisfacciones por parte del Estado Salvadoreño, así nace una amplia gama de impuestos, como fueron: Ley de Gravamen de las Sucesiones de 1914 y sus reformas posteriores, Ley de Impuesto Sobre Donaciones, también el mismo año, así también la Ley de Alcabala con características similares a la Legislación Española, la que a su vez fue complementando con un impuesto especial conocido como del ½%, cuya finalidad fue la de financiar la construcción del llamado "Puente de Oro", en San Marcos Lempa, cuya construcción se llevó a cabo durante la administración del gobierno del General Maximiliano Hernández Martínez. En esa proliferación de impuestos encontramos otros conocido como impuestos de saneamiento y pavimentación, el impuesto de vialidad cuya serie "A" correspondía al Estado y las "B", "C" y "D" corresponden aún a las Municipalidades.

La diversidad de impuestos referidos, fue generando una burocratización de tal magnitud que para su control, se crearon una Dirección General de Renta de Aduanas, que desde su inicio controló lo referido a los derechos arancelarios a la importación de mercancías, así como a las exportaciones; la Dirección General de Impuestos Indirectos cuya finalidad era la de administrar todos aquellos impuestos de esta naturaleza, en especial el del Papel Sellado y Timbres y todo tipo de impuesto indirecto relativo al consumo

de y aquellos otros específicos aplicables a los cigarrillos, bebidas gaseosas, vinos, cervezas, licores, aguardiente, patentes para la venta de papel sellado y timbres, y otros; la Dirección General de Impuestos Directos cuya finalidad era la de administrar los impuestos de esa naturaleza, entre esos impuestos el que recae sobre la renta y sucesiones, el de donaciones, el de alcabala, el de vialidad serie "A", el de saneamiento y pavimentación, y otros ya derogados.

Con una estructura tributaria ampliamente diversificada y con una organización funcional técnicamente especializada, comienza a calar en el ambiente hacendario y empresarial, la idea de modernizar la Administración Tributaria, esto implicaba realizar una serie de reformas en el sistema de leyes impositivas, para hacerlas más funcionales y adecuarlas a las nuevas corrientes modernistas en esta materia, se llega así, inmerso el país en una lucha fratricida, a diciembre de. 1986, época en la que bajo el lema de "Modernización Tributaria" se aprueban por la Asamblea Legislativa, una serie de reformas fiscales entre ellas, se derogan algunas leyes como la de Renta de 1950 y se da vigencia a 11 de 1986, se deroga también la de Alcabala pero se crea la Ley de Patrimonio, así también se derogan otras por su poco rendimiento y alto costo que representa su administración: en definitiva, se va perfilando la idea de la creación de un Código Tributario tomando como base el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCT AL), pero por alguna razón política esta idea va quedando rezagada, por cuanto que en la Ley de Renta recién aprobada se establecían normas de procedimiento administrativo en materia tributaria que hacían que se considerara esta Ley (Renta) como el modelo tipo para encontrar la solución por aplicación supletoria de las disposiciones de esta ley en relación a las otras, incluyendo la Ley de Papel Sellado y Timbres.

La dispersión legislativa en materia tributaria, continuó en constante crítica por sectores empresariales interesados en minimizar el efecto económico

que estos producían en la economía y finanzas de este sector que, aunado al político, comenzaron una campaña definitivamente orientada a fortalecer lo que hoy conocemos como economía neoliberal justificada y difundida por las cúpulas empresariales ANEP-Cámara de Comercio y partido gobernante Alianza Republicana Nacionalista (ARENA).

Con las leyes tributarias que constituyen instrumentos jurídicos autónomos, unos denominados directos y otros indirectos y a cargo de su administración una sola entidad que resultó de la fusión de las extintas Direcciones Generales de Impuestos Indirectos y Directos en una sola denominada hoy Dirección General de Impuestos Internos, a partir de 1989, en las normativas específicas se encontraban normas de procedimientos que en inciertos aspectos, no obstante de tener conceptos jurídicos que debían observar una interpretación única, a veces eran contrarios, y en el menor de los casos existía alguna entidad que los aplicaba, de ahí que se continua insistiendo en la necesidad de elaborar un Código Tributario que vengan a uniformar la parte procedimental contenida en cada una de las leyes tributarias vigentes.

Muchos de los países en desarrollo han implementado la utilización de un Código Tributario, como respuesta a la corriente actual de la modernización estatal, con el cual se pretendía uniformizar y simplificar, la aplicación de las principales leyes que regulan el pago de impuestos que mayores ingresos representan para el país, en cuanto a recaudación de impuestos se refiere, y que por lo tanto permiten la consecución de los fines primordiales del Estado, así como el sostenimiento de sus diferentes unidades.

Así se hace nuevamente una presentación pública de un documento borrador de Código Tributario que viene a ser otra versión más. Es a partir de este contexto que el 29 de julio de 1999, el Ministro de Hacienda en funciones, Licenciado José Luís Trigueros, a iniciativa el Presidente de la República remite a la Asamblea Legislativa de la República; de El Salvador, el Proyecto de Código Tributario para la República de El Salvador.

Desde que se comenzó a hablar de un instrumento de tal naturaleza, es decir, desde antes de la reforma tributaria que permita mejorar las funciones y atribuciones de la Administración Tributaria, - se logra por fin, después de haber sido rechazado el anteproyecto del Código Tributario presentado por el Ministerio de Hacienda a inicios de su gestión en el 2000, pero que reestructurado nuevamente y tomando en cuenta las observaciones de los legisladores y las cúpulas empresariales, es aprobado el 14 de diciembre de 2000, el "Código Tributario" en El Salvador, cuya vigencia es a partir del 1 de enero de 2001, a partir de ese momento se marca un nuevo rumbo en la vida jurídica tributaria de nuestro país. En este nuevo instrumento normativo, quedan plasmados, los grandes objetivos que seguirán la política tributaria y en especial las atribuciones y facultades de la Administración Tributaria y los derechos de los contribuyentes; todo lo anterior, se realizó alrededor de las consideraciones siguientes:

- a) Que no existía un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes, que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de seguridad jurídica.
- b) Que era necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regularan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes del cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la Administración Tributaria;
- c) Que era indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expeditaran la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y los procesos de

modernización de la administración tributaria;

d) Que en razón de lo antes expuesto, se hacía necesario emitir un marco legal que facilitara el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrollara los derechos de los administrados, mejorara las posibilidades de control por parte de la administración y garantizara un adecuado flujo de recursos financieros que permitieran atender las responsabilidades que competen al Estado.

Debido a que en El Salvador los impuestos de mayor importancia en cuanto a recaudación tributaria lo constituyen el Impuesto Sobre la Renta, así como también el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y que la entrada en vigencia del Código Tributario supone la unificación, simplificación, y racionalización de todas aquellas leyes que regulan los impuestos internos. En cuanto a los fines de esta investigación se tratará exclusivamente de las siguientes leyes: Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA); Código Tributario y su Reglamento.

1.2 IDENTIFICACIÓN DE LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

Es del conocimiento de todos que cuando una ley nueva entra en vigencia trae consigo nuevos derechos y obligaciones. Antes del Código Tributario no existía un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes, que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocos que son elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y de seguridad jurídica. Siendo necesaria la unificación simplificación y racionalización de las leyes que regularían los diferentes tributos internos para efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas,

así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la administración Tributaria.

Era indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributaria a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expeditaran la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de las obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración Tributaria.

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, aprobado mediante Decreto número 296 del 24 de julio de 1992, trajo consigo algunos problemas entre los cuales podemos citar: Desconocimiento de la Ley por parte de los comerciantes, ya que no sabían la aplicación de la misma, entre las dificultades más comunes afrontadas en ese momento por los contribuyentes se mencionan la utilización de nueva papelería (Formularios), la inscripción de los contribuyentes ya sean personas naturales o jurídicas, y finalmente, la problemática objeto de nuestra investigación, como lo es la falta de un Registro Contable, el cual ha persistido desde la entrada en vigencia de la ley del IVA hasta nuestros días. La falta de capacitación y divulgación referente a como debía funcionar la ley en comento era una indicación clara de que la administración tributaria no estaba preparada. Fue así que dicha Administración creo una nueva estrategia para solventar las dificultades anteriormente mencionadas, consistentes en la creación del Código Tributario el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2001.

Sin embargo a pesar del esfuerzo realizado por la Administración Tributaria, aun en la actualidad siguen presentándose algunas de esas dificultades las cuales conllevan al incumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de comerciantes, lo cual finalmente produce consecuencias tanto jurídicas como patrimoniales.

1.3 ENUNCIADO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuáles son las consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del Municipio de San Salvador por no llevar Registros Contables según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios?

1.4 DELIMITACION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.4.1 Delimitación Espacial

Toda investigación para ser desarrollada necesita de un ámbito socio-geográfico de acción, es decir, dentro del cual serán estudiadas las consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes por no llevar Registros Contables según la ley del IVA. Por lo tanto, el espacio geográfico en el cual se realizará nuestra investigación será el Municipio de San Salvador.

1.4.2 Delimitación Temporal

En cuanto al alcance temporal de la investigación, este se hará durante el período comprendido del 2005-2007, debido a que el año 2005 fueron implementadas las últimas reformas al Código Tributario, asimismo consideramos que para tener una mayor percepción de la problemática debe de abarcar como mínimo un período de dos años.

1.4.3 Delimitación Teórico Conceptual

Este apartado comprende un conjunto de términos o conceptos que se desprenden del enunciado mismo del problema.

También habrá otros términos que serán incluidos en la investigación porque tienen una conexión muy próxima a los términos propios del derecho tributario y para evitar equívocos será necesario establecer vocabulario que claramente exprese el significado de cada uno de los conceptos utilizados.

De esta manera se presentan un conjunto de interrogantes derivadas del enunciado del problema:

1. ¿Cuáles son las principales razones por la que los contribuyentes desconocen el funcionamiento de la ley del IVA?
2. ¿Qué factores inciden para que los pequeños contribuyentes no lleven Registros Contables?
3. ¿Cuáles son las posibles soluciones al incumplimiento de la obligación formal de no llevar Registros Contables?
4. ¿Qué consecuencias jurídicas y patrimoniales surgen al no llevar Registros Contables que la ley exige?
5. ¿Cuál es la base legal incumplida y su régimen sancionatorio establecidos en la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios y su reglamento de aplicación?

Interrogantes como las anteriores servirán de base para el desarrollo del instrumento metodológico y formulación de hipótesis.

1.5 FORMULACIÓN DE OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo General

Determinar cuáles son las consecuencias jurídicas y sus efectos patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del Municipio de

San Salvador por no llevar Registros Contables según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

1.5.2 Específicos

- 1) Determinar las razones principales por la que los contribuyentes desconocen el funcionamiento de la ley de la Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y por lo cual no llevan registros contables legales por parte de los pequeños contribuyentes en el Municipio de San Salvador y la norma vigente aplicable;
- 2) Verificar los factores que inciden para que los pequeños contribuyentes no lleven Registros Contables;
- 3) Determinar las posibles soluciones al incumplimiento de la obligación formal de no llevar Registros Contables;
- 4) Determinar que tipo de contribuyentes no llevan registros contables.

1.6 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Existe un problema crónico respecto a que muchos contribuyentes aún no conocen la forma en que funcionan los registros contables, es por ello que es importante dar a conocer a todo contribuyente la importancia de llevar registros contables, ya que al hacerlo se evitan de sanciones ya sean

jurídicas o patrimoniales y además esto ayudará a la eficacia en el manejo de un negocio determinado.

1.- Actualidad trascendencia e impacto del tema en la Sociedad.

La importancia de la investigación de este tema resulta de abordar un problema y no significa solamente responder a preguntas que interiormente graficamos, investigar un problema es brindar una explicación y solución a lo que causa dificultades. Al estudiar a profundidad el problema que hoy planteamos, es decir todas aquellas problemática que atraviesa actualmente el fisco debido al incumplimiento de las obligaciones formales por parte de los pequeños contribuyentes en el Municipio de San Salvador por no llevar registros contables legales según lo establecido en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se considera necesaria la realización de la investigación pues esto incide en que los impuesto no pagados viene a significar menores ingresos para el Estado.

2.- Aportes que proporcionará el estudio a realizar

Es preciso fijarse objetivos concretos que conlleven a una investigación productiva y practica. Con este estudio se pretende dar a conocer en forma clara y sencilla las causas que conllevan el incumplimiento formal de no llevar registros contables legales por parte de los pequeños contribuyentes en el Municipio de San Salvador y sus consecuencias jurídicas a fin de que estos sean capaces de realizar un diagnostico del nivel de riesgo de incumplir fiscalmente e implementar los mecanismo de control adecuado que contribuya a disminuir dicho riesgo o el establecimiento de medidas preventivas y correctivas a corto plazo.

3.- Soluciones que pretende Proponer.

A través de los resultados obtenidos de la investigación se buscará crear conciencia sobre lo relevante que es la educación y formación continua en materia tributaria.

La investigación se limita únicamente a las disposiciones establecidas en la Ley del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su reglamento de Aplicación y del Código Tributario.

4.- Beneficios que traerá al País a la Universidad a los profesionales y a los estudiantes.

Este estudio esta enfocado no solo en adquirir como conocimientos sino más bien en beneficiar con nuestros esfuerzos a las personas que se interesan por la solución del problema planteado ofrecemos aportar conocimientos adquiridos a través de la investigación, plantear soluciones y tratar de evacuar dudas que con frecuencias pueden existir.

1.7 MARCO DE REFERENCIA

1.7.1 Marco Histórico

Hablar de tributos no es algo nuevo, ya que desde la antigüedad ha sido la principal fuente de ingreso de los Estados, por tal motivo es necesario que, al hacer referencia al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tener en cuenta algunos aspectos históricos de este tributo.

En el año IX en Roma se implementó un el Tributo General de Compraventa, así también en la Edad Media existió una serie de Tributos similares, tales como el Maltote que nace en Francia, la Alcabala Española, y cuya aplicación fue extendida a América por Real Cédula en 1591. El Impuesto

tipo valor agregado, como forma de tributo ha sido adoptado por la mayoría de países en el mundo y ha tenido un gran éxito. Siendo Francia el primero en aplicarlo en el año 1954, ya que esta forma de recaudación fue perfeccionándose, en 1960 fue adoptado por la comunidad Europea, posteriormente en Finlandia en 1966, Portugal lo aplicó igualmente en el mismo año, le siguen Dinamarca en 1967, Suecia en 1969, Noruega en 1970.⁴

En nuestro continente primeramente fue adoptado por los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) entre los países que lo aplicaron estaba Brasil 1966, Uruguay 1967, Ecuador 1970, Colombia 1965, Chile 1974. Respecto a nuestro país, fue en el año de 1972, que se hizo por primera vez la propuesta de la implantación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, mejor conocido como IVA o Impuesto al Valor Agregado, cierto es que con la introducción del mismo se dieron opiniones encontradas, las oposiciones eran evidentes por parte del sector de mayor poder económico del país: La Empresa Privada, obligando al Gobierno de turno, a retrasar la aprobación del mismo.

En 1984, el gobierno realizó un segundo intento, ya que se consideraba necesario sustituir la Ley del Papel Sellado y Timbres, vigente en esa fecha, por una ley de Impuesto al Valor Agregado, debido a que: la Política Tributaria en El Salvador era muy antigua y no reunía las expectativas ni los fondos que eran necesarios para impulsar el tan anhelado desarrollo económico que solo existe en la utopía. Esto dio como resultado la promulgación de una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres, la cual no vario totalmente en su materia impositiva, sino más bien en la aplicación de las tasas, ya que del 2.5% se incrementó al 5% sobre las ventas. Pero la

⁴ Capo Reyes, David, Tesis: Auditoria Preventiva Fiscal Respecto al Impuesto A la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, 1996, UES.

Empresa Privada fue el opositor más grande del proyecto, argumentando que dicho impuesto traería como consecuencia inflación y por consiguiente mayor pobreza a los sectores más necesitados del país.

Fue hasta finales de 1991, cuando se crea la Unidad Normativa del IVA, con el objetivo de trabajar en la conformación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, contando para ello con un cuerpo de asesores extranjeros, funcionarios y técnicos nacionales, estos últimos pertenecían a la Dirección General de Impuestos Internos. Posteriormente de la conformación de la Unidad Normativa, se presenta el anteproyecto de la referida Ley y se publica en los principales periódicos y medios de comunicación social del país, lo cual pretendía, que las gremiales, instituciones y toda persona interesada expresara su opinión respecto a dicha ley.

Una vez que esta ley logra entrar en vigencia se procedió a la elaboración del Reglamento y primeros instructivos, que tenían como finalidad dar a conocer las actividades específicas y principales obligaciones de los contribuyentes con respecto a sus operaciones y giro del negocio con respecto al nuevo impuesto. Asimismo se instauró un amplio programa de divulgación de la Ley en todos los medios de comunicación social del país, por parte de la Dirección General, a través de funcionarios y personal técnico los cuales impartían seminarios y charlas sobre su aplicación.

Como era de esperarse, las protestas rechazando la implementación de esta Ley eran muchas, dando como resultado de ello la modificación de la tasa original propuesta por el Ministerio de Hacienda, que inicialmente fue del 15% del valor total del bien mueble adquirido o del servicio prestado, posteriormente se modificó al 12% y aprobada finalmente a una tasa del 10%, producto de la fuerte oposición encontrada en los diferentes sectores económicos y sociales del país.

El 01 de septiembre de 1992, entró en vigencia la ley del IVA, con una tasa del 10% por medio del Decreto Legislativo número 296, aprobado el 27 de julio de 1992. Con la aprobación de dicha Ley del Papel Sellado y Timbres y otros Impuestos al consumo, pretendiendo alcanzar los objetivos siguientes: 1) Incrementar las recaudaciones fiscales; 2) Erradicar la evasión fiscal; 3) Distribuir equitativamente la carga tributaria⁵; 4) Facilitar la recaudación de mayores ingresos en combinación con otros impuestos; 5) Fomentar las exportaciones; e 6) Incentivar las inversiones.

Actualmente la tasa del impuesto es del 13%, el Impuesto al Valor agregado, a pesar de ser un impuesto al consumo no forma parte del costo, ni debe ser considerado como un gasto en cada etapa del proceso de comercialización, según lo estipula el Art. 70 de la Ley del IVA, ya que este es pagado por el consumidor final, a una tasa única vigente (13%), según el Ministerio de Hacienda, la aplicación del IVA, logra una mayor protección al consumidor, al evitar que pague Impuestos sobre Impuesto, como aparentemente lo hacía con la Ley del Papel Sellado y Timbres, ya que este se cobraba como costo en cada operación de compraventa.

Respecto a las leyes que regulan el Impuesto al Valor Agregado han sufrido constantes reformas entre las más relevantes pueden mencionarse:

- 1) Según Decreto Legislativo número 370 del 8 de junio de 1995, la tasa se incrementó del 10% al 13%;
- 2) La eliminación del Comprobante de Crédito Fiscal por la compra de víveres efectuada por empresas que no se dediquen al rubro de alimentación, Art. 44 Ley IVA 1998;
- 3) La imposición de multas para los negocios que emitan el Crédito Fiscal por la venta de alimentos a quienes no se dediquen al giro de venta de comida;

⁵ Es decir que cada comerciante o contribuyente esta obligado a pagar al Fisco el Impuesto por el Valor Agregado y margen de utilidad adicionado al producto, y el consumidor final esta obligado a pagar la tasa nominal establecida en la Ley del IVA.

- 4) La eliminación del reclamo del Crédito Fiscal por la construcción de bienes inmuebles nuevos por precio alzado o por administración de obra;
 - 5) Aceptación del informe de auditoría realizado por los auditores fiscales designados por la Administración Tributaria;
 - 6) La denegatoria de las exenciones de las mercaderías tales como: Granos básicos, frutas en estado natural, medicinas, leche fluida y en polvo⁶;
 - 7) La adición de una serie de disposiciones cuyo propósito, era controlar el mantenimiento de los Registros Contables y auxiliares en el lugar que se halle notificado;
 - 8) Decreto Legislativo número 495, del 28 de octubre de 2004, el cual contenía las disposiciones siguientes: a) La cesación de los efectos al 31 de diciembre de 2004, sobre la aplicación de otros sistemas para la determinación del Crédito Fiscal proporcional a que se refería el Art. 66 de la Ley del IVA; b) la continuidad bajo el mismo régimen de los contribuyentes que se dedicaban exclusivamente al financiamiento de dinero y que se hubiera amparado a lo dispuesto en el Art. 46 literal f) de la ley de IVA.
- Las últimas reformas al Código Tributario relacionadas al IVA, se dan en diciembre de 2004 y marzo de 2005.
- 1) Decreto Legislativo número 497, del 28 de octubre de 2004, los contribuyentes que a esa fecha tuvieran en existencia documentos relativos al control del Impuesto del IVA, pendientes de utilizar, podrían continuar emitiéndolos hasta su agotamiento, siempre que lo informaran a la Administración Tributaria;
 - 2) Decreto Legislativo número 564, del 22 de diciembre de 2004, sobre el procedimiento para el cobro de la mora;
 - 3) Decreto Legislativo número 648, del 17 de marzo de 2005, el cual contiene una serie de reformas entre las cuales sobresalen: La Emisión

⁶ Boletín Informativo, Datos Históricos sobre el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), Departamento de Comunicaciones del Ministerio de Hacienda.

del Comprobante de Retención, la Consignación del nombre, denominación o razón social, número de Identificación Tributaria o en su defecto número de Identidad Personal, del adquirente de los bienes o del prestatario de servicios; en las operaciones cuyo monto sea igual o mayor a Doscientos dólares de los Estados Unidos de América, Autorización del Correlativo de los documentos a utilizar en el acto de la inscripción, etc.

Aparentemente cada en mejora trae consigo grandes beneficios pero al hacer modificaciones en la Ley del IVA, surgieron inconvenientes en su aplicación práctica ya que debido al tecnicismo y a la magnitud de procedimientos y formalidades que se debe de reunir muchos contribuyentes omiten cumplir con sus obligaciones tributarias, para el caso que nos ocupa, haremos un esfuerzo por desarrollar en nuestra investigación la obligación formal de llevar Registros Contables.

1.7.2 Marco Teórico-Conceptual

Con este marco sustentaremos doctrinariamente algunas definiciones propias del Derecho Tributario. En cuanto a la doctrina de los tributos se pueden mencionar a William Petty, fundador de la Economía Política y brillante precursor de los estudios impositivos. Una de las mayores preocupaciones manifestadas por Petty, es la resultante del análisis de la doble imposición como uno de los problemas fiscales de más profundo malestar de los Contribuyentes, Petty exponía que la ignorancia del número de habitantes, el comercio y la riqueza del pueblo, es a menudo la razón de que dichos pueblos eran molestados innecesariamente con la doble carga o gravamen de dos o muchos impuestos, cuando un solo impuesto podría haber sido suficiente.

Por otra parte Hugo Contreras y Leonel González, plantean que doctrinariamente y en base a una abstracción de índole económica se persigue gravar teóricamente una cantidad que por su naturaleza sea propia, exclusiva y única en cada transacción que experimente un producto o servicio: El Valor Agregado por cada uno de los Agentes Económicos que intervienen desde la producción hasta el consumo de un producto o la contratación de un servicio.

Impuestos indirectos, tributos que gravan la producción nacional, la venta, y el consumo de bienes concretos. Los impuestos indirectos pueden ser, bien de cuantía fija, aumentando en una misma cantidad el precio de todos los bienes que gravan, o bien un porcentaje del precio inicial, por lo que aumentará más el precio de los bienes más caros. En definitiva, el peso del impuesto lo sufre el consumidor final, que es el que está obligado a pagar los bienes más caros. Se trata, por tanto, de un impuesto sobre el consumo.

La primera vez que se aplicó este impuesto fue en Inglaterra en 1643. Se trataba de una medida provisional tendente a paliar las dificultades financieras transitorias del gobierno. Sin embargo, el éxito de la medida, debido a los elevados ingresos que se obtuvieron, hizo que se mantuviera, pasando a ser una medida permanente, que pronto se fue extendiendo por otros países de Europa y del resto del mundo.

Con la creación de la Comunidad Económica Europea a finales de la década de 1950, los países firmantes crearon un impuesto indirecto común sobre el consumo, que denominaron Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado (IVA). En la actual Unión Europea, el IVA sigue siendo el principal impuesto indirecto; es un gravamen que se establece como porcentaje del precio final, al que se aplican tres tipos de porcentaje: el reducido (4%) que se aplica a los bienes de primera necesidad (por ejemplo, alimentos), el 7% (vivienda) y el normal (16%).

A pesar del nombre que se le da a este Tributo (IVA), no es el concepto económico de valor agregado el que en rigor queda gravado sino que en los hechos concretos lo que se establece es un impuesto a las ventas y servicios dotado de un mecanismo que permite evitar el efecto cascada implícito en otros Impuestos que se imponían a las compraventas⁷.

En El Salvador se ha aplicado, exactamente lo mismo que se hizo en Chile, o sea, no se tasa el valor agregado en cada transacción, sino que se utiliza el método que asemeja este cálculo que consiste en aplicar impuesto contra impuesto, lo que se traduce en rebajar del impuesto recargado en la venta o prestación de servicios (Débito Fiscal) los impuestos soportados en el mismo período por las compras efectuada por el vendedor (Crédito Fiscal).

Ahora bien, en lo referente al marco conceptual se establecen los siguientes conceptos con su respectiva definición:

Actividad económica

Conjunto de acciones que tienen por objeto la producción y consumo de bienes y servicios generados para satisfacer las necesidades materiales y sociales.

Actividad financiera

Es el conjunto de operaciones que se efectúan en el mercado de oferentes y demandantes de recursos financieros, incluyendo aquellas operaciones que intervienen en la formación del mercado de dinero y de capitales. Conjunto de actuaciones relacionadas con el fenómeno financiero, encaminada a la obtención de ingresos y realización de gasto, con los que poder subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas.

⁷ Biblioteca de Consulta Microsoft Encarta, 2005.

Actividad institucional

Conjunto de operaciones que realizan las unidades responsables o ejecutoras de los recursos públicos para cumplir con su "misión". Su ejecución conduce directamente a la producción de un bien o la prestación de un servicio para atender a un usuario o "cliente".

Actividades sin obligación de emitir comprobantes de pago:

Las siguientes actividades no tienen obligación de emitir comprobantes de pago:

- a) venta de diarios, revistas y publicaciones periódicas efectuada por canillitas
- b) servicio de lustrado de calzado y servicio ambulatorio de lavado de vehículos.

Actos de comercio

Todos aquellos actos que están regidos por la legislación mercantil, sometidos a jurisdicción de los tribunales de lo mercantil. Todos aquellos que ejercitan los comerciantes o no comerciantes.

Actualización de multas

Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el código tributario, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la administración detectó la infracción.

A cuenta

Pago parcial, término aplicado al pago de una porción de una obligación.

Adeudo

Monto a que asciende la liquidación de los tributos, intereses, multas y recargos si los hubiese, cuyo pago constituye obligación exigible. Pasivo, deuda. Cantidad que se ha de pagar por concepto de contribuciones, impuestos o derechos. Cantidad que se hace pagar en las aduanas por una mercancía.

Adeudos de ejercicios fiscales anteriores

conjunto de obligaciones contraídas, devengadas, contabilizadas y autorizadas dentro de las asignaciones presupuestarias que no fueron liquidadas a la terminación o cierre del ejercicio fiscal correspondiente. Compromisos que adquiere el gobierno federal en un ejercicio fiscal, que se encuentran devengados al 31 de diciembre del mismo ejercicio.

Administración tributaria

Es la entidad facultada para la administración de los tributos señalados por ley. Son órganos de la administración. Deberá entenderse que se hace referencia al ministerio de hacienda. A través de las direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuesto. La Dirección General de Impuestos Internos, la aduana y los gobiernos locales.

Alícuota

Parte proporcional. Según la legislación tributaria salvadoreña es el valor numérico porcentual que se aplica a la base imponible para determinar el monto del tributo, es decir la tasa del tributo.

Autoridad fiscal.

Dícese del representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los causantes, imponer sanciones previstas por el código fiscal, interpretar disposiciones de la ley, etc. véase administración tributaria.

Auxiliares contables.

Son herramientas que permiten a la contabilidad conocer en forma desagregada y transparente, la cartera de clientes, proveedores, existencias, adquisiciones y rebaja de activo fijo, cuentas bancarias, inversiones financieras y detalle de la deuda pública.

Balance.

Para la Dirección General de Impuestos Internos: Resumen de las anotaciones contables de una empresa y sirve para sintetizar la situación de negocio, con la doble finalidad de determinar en cada momento el estado económico y cerrar, al final de cada ejercicio, las cuentas de activo y pasivo que figuran en los libros. Para la confrontación de los ingresos y gastos, los llevan los comerciantes y también algunos particulares, y demuestra su estado de caudal. Asimismo, se le llama al libro donde los comerciantes asientan sus deudas activas y pasivas. El balance general es el estado financiero que muestra la situación financiera a una fecha determinada de un ente económico, incluyendo y describiendo debidamente todos los activos, pasivos y patrimonio de conformidad a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Bienes

Medios que satisfacen las necesidades humanas. Desde el punto de vista contable comprende el elemento material del cual dispone una empresa o entidad para lograr sus metas. Los bienes están formados por materias que contribuyen ya sea directa o indirectamente a la creación de la actividad o a la obtención de los fines o metas propuestas. Todo aquello que puede ser objeto de apropiación, empleado para satisfacer alguna necesidad. Cosas o derechos susceptibles de producir beneficios de carácter patrimonial. Todas las cosas y objetos que constituyen el patrimonio de una empresa.

Bienes muebles

Para efectos del impuesto general a las ventas se entiende por bienes muebles a aquellos que pueden llevarse de un lugar a otro, así como los derechos referentes a los mismos. Son mercancías cuya vida útil es mayor a un año y son susceptibles de ser trasladadas de un lugar a otro sin alterar ni su forma ni su esencia, tal es el caso del mobiliario y equipo de oficina, maquinaria, automóviles, etc.

Por excepción, las naves y aeronaves son consideradas para el impuesto general a las ventas como bienes muebles (recordemos que en general la legislación los considera bienes inmuebles).

No constituyen bienes muebles los bienes incorporales o intangibles (marcas, patentes, derechos de llaves y similares); la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de éstas, las acciones, participaciones, sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, salvo que la transferencia de los títulos o documentos implique la de un bien corporal, una nave o aeronave.

Capital contable

Es la diferencia entre los activos y pasivos de la empresa y está constituido por la suma de todas las cuentas de capital, es decir, incluye capital social, reservas, utilidades acumuladas y utilidades del ejercicio.

Comerciante

Según el Diccionario de Manuel Osorio, comerciante es el individuo que teniendo la capacidad Legal para contratar, ejerce por cuenta propia o por medio de personas que lo ejecutan a cuenta de este, actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual.

Consumidor

Individuo que hace uso final de los bienes y servicios que produce la economía de un país para la satisfacción de sus necesidades.

Contabilidad

Técnica que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afectan el patrimonio de cualquier organización económica o entidad, proporcionando información útil, confiable, oportuna, y veraz cuyo fin es lograr el control financiero. Conjunto de normas empleadas para llevar las cuentas y registros de los ingresos y gastos. Es privada de la de los particulares y la de las empresas bancarias, mercantiles, industriales, agrarias, de servicios, altruistas y financieras en general. Es pública la referente al estado, gobernaciones y municipios.

Contribuyente

Persona física o moral obligada al pago de la contribución, de conformidad con las leyes fiscales. La persona que abona o satisface las contribuciones o impuestos del estado, la provincia o el municipio, en virtud de realizar derechos que hagan surgir la obligación tributaria a satisfacer. Persona natural o jurídica que realiza hechos generadores del impuesto.

Dirección general.

Designación de las dependencias superiores de la administración pública en los diversos ministerios, o en otras corporaciones, que abarcan un servido público o una rama de actividades de importancia.

Ejercicio fiscal:

Es el periodo comprendido entre el primero de enero y el treinta y uno de diciembre de cada año para los propósitos fiscales. Periodo regular presupuestario y contable respecto del cual se prevén los ingresos y gastos, y se presenta cuentas, excluido todo periodo complementario durante el cual pueden mantenerse abiertos los libros una vez comenzado el ejercicio siguiente.

Gravamen

En el derecho financiero: la carga que pesa sobre los habitantes de un país, que varía de acuerdo con los bienes o actividades afectados por un impuesto.

Hacienda pública

Conjunto de bienes del estado con su consiguiente administración; se aplica al estado como al municipio.

Hecho económico

Es un suceso en que se ha producido un derecho u obligación, al haberse efectuado una transacción económica que origina un registro contable o presupuestario.

Hecho imponible

Hechos previstos en la ley de los cuales nacen obligaciones tributarias concretas.

Es la expresión de una actividad económica, y a la vez una manifestación de capacidad contributiva en que se ubica la causa jurídica de los tributos. Viene a ser cualquier acto económico que es susceptible de ser gravado con impuesto o contribución. Acontecimiento previsto por la ley que origina el nacimiento de la obligación tributaria. Es el presupuesto establecido por la ley

para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. es el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Hecho generador:

Supuesto jurídico que está contemplado en una ley, que le da nacimiento a obligación tributaria. Para el caso de la Ley del IVA, constituye Hecho Generador del Impuesto, la Transferencia de Bienes Muebles Corporales, la Importación e Internación de Bienes y Servicios, Retiro de las Empresas de Bienes Muebles Corporales, la Prestación de Servicios.

Impuesto

Contribuciones en dinero o en especie que recibe el estado, sin ofrecer ninguna contraprestación a cambio, y sirven para satisfacer necesidades de la población. Contribución obligatoria, sin contraprestación, no recuperable, recaudada por el gobierno con fines públicos.

Impuesto general a las ventas

Es aquel que grava las siguientes operaciones:

- a) la venta en el país de bienes muebles.
- b) la prestación o utilización de los servicios en el país.
- c) los contratos de construcción.
- d) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) la importación de bienes.

Impuesto selectivo al consumo

Grava:

a) la venta en el país a nivel de productor y la importación de bienes específicos.

b) la venta en el país por el importador de bienes específicos.

Este impuesto recae sobre el consumo de determinados bienes que son considerados específicos y que son bienes prescindibles y de lujo.

Impuestos Indirectos

Son los que recaen sobre la producción, transferencia y consumo de bienes o servicios, y tienen como característica el de ser fácilmente trasladable a través del incremento de los precios hacia el consumidor, quien en última instancia soporta el peso del impuesto. El impuesto que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella, en el precio de aquéllos o en el pago por utilizar éstos.

Infracción

Se considera como infracción, toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código Tributario y en las Leyes Tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal.

Infracciones respecto a los registros contables.

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables:

a) omitir llevar libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes.

b) omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.

c) usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros.

d) llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad y otros registros contables.

e) no llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.

f) no conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los micros archivos.

Ingresos

Caudal que entra en poder de una persona y que le es de cargo en las cuentas. También el total de sueldos, rentas y productos de toda clase que se obtiene diario, mensual o anualmente. Total de la recaudación por cualquier concepto.

Incumplimiento de obligaciones Tributarias

Es la infracción o violación de las obligaciones establecidas en las Normas Tributarias.

Mora

Es la deuda que se genera por el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria. No se asume como retardo en el cumplimiento, el causado por hecho fortuito o fuerza mayor. Dilación, retraso tardanza en el cumplimiento de de una obligación. Mas estrictamente, esa misma dilación cuando es culpable o se refiere a cantidad de dinero liquida y vencida.

Moratoria del pago del impuesto

Es cuando existe una obligación tributaria que cumplir, pero en la que el contribuyente no puede efectuar el pago del impuesto en los plazos fijados en las normas tributarias por aspectos ajenos a su voluntad y el Estado dispone mediante ley el desplazamiento de la fecha para el pago sin perjuicio de mora.

Multa

Es una sanción pecuniaria (pago en dinero) que se aplica de acuerdo a las infracciones consignadas en el código tributario. Pena en efectivo que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía por incumplimiento contractual. Multa fiscal; sin perjuicio de la imposición de penas primitivas de libertad en los casos más graves, que requieren además la intervención de los tribunales del fuero penal, la administración pública siente predilección por sancionar pecuniariamente las infracciones al derecho fiscal, que entonces son multas aplicadas discrecionalmente: aun cuando quepa recurrir contra ellas, en lo gubernativo o en lo contencioso luego de efectuado el pago de devolución un tanto problemática siempre tras haber ingresado en los fondos públicos.

Obligación formal

Es el deber de los contribuyentes de cumplir con la presentación de las declaraciones juradas, llevar libros legalizados y otras complementarias.

Obligación sustancial

Es el deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo.

Obligación tributaria

Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por Ley y de derecho público. Tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria y es exigible coactivamente. Es la obligación que en forma unilateral establece el Estado en su ejercicio del Poder de Imperio, haciéndola exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifique el hecho previsto por la ley y que la origina. Se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo.

Obligaciones de los contribuyentes

Los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

- a) Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria.
- b) Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera.
- c) Emitir comprobantes de pago con los requisitos formales.
- d) Exhibir a la Administración Tributaria los documentos que le sean requeridos.
- e) Llevar los Libros de Contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes.
- f) Permitir el control por la Administración Tributaria.
- g) Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera.
- h) Conservar los libros y registros.
- j) Apersonarse a las oficinas de la Administración Tributaria cuando sea requerido.

Objeto del tributo

Fin o intento que se dirige o encamina una acción u operación. La prestación sobre la que recae un derecho, obligación, contrato o demanda. Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. Como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

Objeto del impuesto

Gravar rentas provenientes del capital del trabajo o de la conjunción de ambos, las ganancias, beneficios y el patrimonio, expresamente señalados por los dispositivos legales.

Obligaciones del comprador de bienes y servicios

Las personas que compren bienes o reciban servicios están obligadas o exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos. Las personas que prestan el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago o guías de remisión que corresponden a los bienes y a llevar consigo dichos documentos durante el traslado.

En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados a exhibir los referidos comprobantes a los funcionarios de la Administración Tributaria cuando fueran requeridos.

Sanción

Para efectos del Código Tributario y de las Leyes Tributarias respectivas, se entenderá por Sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento por infracción a las disposiciones contenidas en este Código o en las leyes Tributarias específicas.

Es la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado (Couture).

Obligaciones tributarias en los libros de contabilidad

En el caso de los Libros de contabilidad los contribuyentes se encuentran obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para este caso se considera que:

1. Presentarán a la Administración Tributaria las declaraciones, informes y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias en la forma, plazos y condiciones que les sean requeridos.
2. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes y reglamentos, o los sistemas, programas soportes portadores de micro formas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que lo sustituyan, registrando (las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación, conforme a lo establecido en las normas pertinentes.
3. Conservar los libros y registros, sean llevados en sistema manual o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias mientras el tributo no esté prescrito.

1.7.3 Marco Normativo Legal

El presente trabajo de investigación que tratara sobre las consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del Municipio de San Salvador por no llevar Registros Contables según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para lo cual nos referiremos al siguiente marco legal:

1.7.3.1 Constitución De La República

Referente a los Artículos de la Constitución de la República, aprobada por la Asamblea Constituyente por Decreto 38⁸, de fecha 15 de diciembre de 1983 y que entró en vigencia el 20 de Diciembre del mismo año, se pueden relacionar los siguientes Artículos:

-Art. 223 Cn. Hacienda Pública, formada por:

1° Sus fondos y valores líquidos;

2° Sus créditos Activos;

3° Sus bienes muebles y raíces;

4° Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como las que por cualquier otro título le corresponda.

-El Art. 230 Cn, el cual establece:

“Para la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos habrá un servicio General de Tesorería, esta facultad y derecho es concedida el Ministerio de Hacienda y sus respectivas dependencias, llamadas Direcciones Generales”.

-Art. 131 Cn., el cual enlista las atribuciones de la Asamblea Legislativa, el cual en su numeral sexto, expresa: “Decretar impuestos y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa.

-Art. 231 Cn: Confirma el enunciado anterior, diciendo lo siguiente: Corresponde únicamente a la Asamblea Legislativa la atribución de decretar,

⁸ Publicado en el Diario Oficial, número 234, Tomo 281 del 16 de Diciembre de 1983.

reformular y derogar las leyes que determinen impuestos a favor de la Hacienda Pública.

1.7.3.2 Legislación Secundaria

Referente a la Legislación secundaria con relación nuestra investigación puede identificar la siguiente normativa:

Código Tributario⁹

El cual contiene los principios y normas jurídicas que se aplican a los tributos de carácter internos, ya sean directos o indirectos, es decir que es aplicable a las relaciones jurídico-tributarias que generan tributos estatales, exceptuando las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones Aduaneras¹⁰ y municipales.

Además con el Código Tributario se hace un esfuerzo por crear un marco legal unificado que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrollar los derechos de los administración mejorar las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario

⁹ D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

¹⁰ Las aduanas "son oficinas del Estado, establecidas en las fronteras nacionales, encargadas de percibir los derechos impuestos sobre la entrada y salida de las mercancías y velar para impedir las importaciones y exportaciones prohibidas". El nombre aduana deriva del árabe adayúán, y significa libro de cuentas.

El cual de conformidad con su Art. 1 de este Reglamento¹¹, nos dice lo siguiente: “El presente Reglamento desarrolla con carácter general y obligatorio los alcances del Código Tributario, así como el desarrollo y ejecución del mismo para su correcta aplicación”

Ley del Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Con esta Ley quedó derogado el Impuesto de Timbres sobre facturas de venta de mercaderías y prestación de servicios, sustituyendo a la Ley de Papel Sellado y Timbres. En su Artículo 1 regula diez figuras sobre lo que recaerá el impuesto, las cuales son: La transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, prestación, importación internación, exportación y el autoconsumo de servicios.

Reglamento de la ley del IVA

Este Reglamento con carácter general y obligatorio de Ley del IVA, para la correcta aplicación de la misma.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos

Esta ley regula las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos, las cuales son: Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los Impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones en su caso; el Registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Art. 3.

¹¹ D. E. N° 117, del 11 de diciembre de 2001, publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo 353, del 11 de diciembre de 2001.

Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco

El Artículo 1 de ésta Ley establece que todas las personas naturales y jurídicas están obligadas al pago de impuestos, deben estar inscritas en el Registro y control especial de contribuyentes al fisco, por lo tanto cada persona ya sea natural o jurídica debe tener un Número de Identificación Tributaria (NIT), por lo tanto es un requisito para inscribirse como contribuyente del IVA, es indispensable estar inscrito en el Registro antes mencionado.

Código de Comercio

En su Artículo 2 establece quienes son comerciantes, clasificados en: Comerciante individual (personas naturales titulares de una empresa mercantil) y comerciante social (las sociedades), y en el Artículo 3 describe que lo que son actos de comercio, tales como los que tengan por objeto la organización, transformación o disolución de empresas comerciales o industriales, los actos realizados en masa por estas mismas empresas y los actos que recaigan sobre cosas mercantiles.

Código Penal

Existen una serie de disposiciones contenidas en éste cuerpo normativa relacionado a las sanciones de tipo penal por el incumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas establecidas en las leyes tributarias, lo cual se regula en el Capítulo V del Código Penal.

Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo

En el Art. 36 de éste Reglamento, se encuentran reguladas las atribuciones del Ministerio de Hacienda una de las cuales se relaciona directamente con el control de los impuestos, específicamente; la contenida en el numeral dos,

que se refiere a dirigir, armonizar y ejecutar la política tributaria y proponer al Órgano Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la República, las disposiciones que afectan al sistema tributario.

1.8 SISTEMA DE HIPÓTESIS

Para la realización de la investigación referente a las consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del Municipio de San Salvador por no llevar Registros Contables según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, hemos formulado la siguiente hipótesis.

1.8.1 Hipótesis General

La falta de conocimiento y del funcionamiento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es lo que produce el incumplimiento de la obligación formal de llevar registros contables legalizados por parte de los pequeños contribuyentes, lo que trae consigo consecuencias jurídicas y efectos patrimoniales.

1.9 DETERMINACIÓN DE MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS

Para llevar a cabo toda comprobación de una hipótesis por medio de la práctica, es necesario auxiliarnos de técnicas cualitativas como la entrevista (por medio de la Cédula de Entrevista) y la observación (a través de la Guía de Observación), asimismo es importante el hacer uso de técnicas cuantitativas, como la encuesta y su respectivo instrumento, es decir el

cuestionario. En cuanto a la recolección de la información bibliográfica, se utilizará la técnica de la investigación documental a través de la Ficha Bibliográfica.

En nuestra investigación se pretende cubrir los tres niveles del conocimiento científico a saber: El descriptivo, el explicativo y el predictivo. En cuanto al nivel descriptivo se plantearán los aspectos generales del fenómeno. En el nivel explicativo identificaremos los factores incidentes en la problemática, pudiendo postular la hipótesis para llegar a la esencia del problema.

El tipo de investigación a realizar será de carácter bibliográfico y práctico. En el desarrollo de la investigación se estará recopilando, sistematizando y procesando información bibliográfica referente a la problemática, así mismo se buscarán datos obtenidos de la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Tesorería e incluso el mismo Ministerio de Hacienda, de igual forma se recopilarán datos obtenidos por a través de los pequeños contribuyentes, y otras fuentes reales que nos brinden datos que se relacionen con nuestro tema.

La población a estudiar son los pequeños contribuyentes del Municipio de San Salvador durante el período 2005-2007.

Referente a la muestra se estudiarán pequeños grupos provenientes de la población objeto de este estudio, específicamente tomaremos como muestra a los pequeños contribuyentes del centro histórico de San Salvador, así como también otros sujetos que estén relacionados al tema como por ejemplo: Contadores públicos y funcionarios del Ministerio de Hacienda.

En cuanto a las Unidades de Observación, estarán constituidas por: Los pequeños contribuyentes del centro histórico de San Salvador, Dependencias del Ministerio de Hacienda que relacionados al tema de estudio y expertos en la materia como contadores y auditores.

1.9.1 Método Hipotético-Deductivo

Para realizar la presente investigación se utilizará el método Hipotético Deductivo, ya que esboza el procedimiento lógico deductivo que se tiene que seguir respectivamente para operacionalizar las variables respectivas a cada una de las hipótesis que hemos planteado en nuestra investigación. Operacionalizar estas variables parte de un procedimiento lógico deductivo que genera una serie de indicadores que es necesario someterlos a comprobación por medio de la práctica, lo cual llevaremos a cabo mediante técnicas cualitativas como la entrevista y la observación con sus instrumentos respectivos, tales como: La Cédula de la Entrevista y la Guía de Observación, de igual forma se utilizarán técnicas cuantitativas, tales como la encuesta y su respectivo instrumento: El cuestionario. Para efectos de recolección de información bibliográfica se utilizará la técnica de investigación documental, tal y como lo hemos mencionado con anterioridad.

1.9.2 Técnicas

-Las técnicas de la presente investigación son: Sistematización bibliográfica, sistematización hemerográfica, observación ordinaria, seguimiento de casos.

1.9.3 Instrumentos

-Los Instrumentos a utilizar son: las fichas de trabajo bibliográfico, fichas de trabajo hemerográfico, guía de observación y guía de observación participante.

CAPÍTULO II ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y SU NORMATIVA APLICABLE

2.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Los aspectos de la tributación han venido evolucionando a la par de los pueblos de todo el mundo. Cada época y etapa de la historia humana esta caracterizada por las existencias de imperios, conquistadores, invasores y tiranos; y los impuestos como una sombra permanente han existido a la par de cada pueblo.

El impuesto a las ventas se estima que existió ya en las épocas más primitivas de las civilizaciones China e India. Los romanos establecieron la centésima rerum venalium, que introdujo Augusto después de la Guerra Civil Romana. El gravamen era del 1.5% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública. El Emperador Tiberio se vio obligado, por la presión popular, a reducir la tasa a la mitad y la abolió el Emperador Calígula. La venta de esclavos pagaba un impuesto del 4% denominado quinta et vicésima venalium mancipiorum.

En la monarquía francesa existieron gravámenes semejantes al impuesto a las ventas, como el que tenían que pagar los compradores y vendedores de mercaderías sobre el precio convenido en todas las transacciones.

En los Estados Unidos, durante la Guerra de Secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionadas con los mismos productos, con tasas variables que en general eran menores en los casos de reventa, que en los casos en que se trataba

de la transformación o simple preparación del producto en cuestión. Al terminar la guerra desapareció el impuesto.

En España, el primer aspecto de la Alcabala fue un gravamen sobre el precio de las cosas vendidas o permutadas que gravaba al vendedor en el primer caso y en la permuta a los dos. Se gravaban todas las cosas que están en el comercio de los hombres, con algunas exenciones para artículos de consumo necesario, las ventas forzosas y otras de carácter subjetivo a favor de determinados contribuyentes. Este impuesto en la época de los Reyes Católicos llegó al 10%. Este gravamen pasó con sus lineamientos generales al Virreinato de la Nueva España.

En Europa, Alemania fue el primer país que introdujo con carácter general una imposición sobre las ventas. El impuesto desde entonces ha gravado todas las ventas y prestaciones de servicios en todas las etapas de su negociación, asimilándose a la venta, el consumo particular de bienes por el empresario .que satisfaga necesidades extrañas a la empresa. El impuesto tipo valor agregado, ha sido adoptado y ha tenido éxito en más de cincuenta países en el mundo. Un caso muy concreto de este impuesto lo podemos ubicar en la Francia de 1920 con el impuesto denominado ***sur la chiffre d'affaires***, el cual se ejercía sobre el volumen de los negocios; es decir, que es el debido por todos aquellos que compran para vender, este fue el país que primero aplicó el IVA, en 1954, posteriormente en 1960, el tributo perfeccionado es aplicado en la Comunidad Económica Europea. Le siguen después Finlandia - 1966, Portugal - 1966, Dinamarca - 1967, Suecia 1969 y Noruega 1970¹². En Italia, la imposición sobre las ventas se ha ido introduciendo en forma gradual, hasta llegar a alcanzar toda retribución por la

¹² Ibid.

entrega de bienes y la prestación de servicios, que recae sobre todas las etapas de la negociación de los artículos¹³.

A pesar de que en muchos países europeos se dieron indicios de lo que actualmente es el impuesto al valor agregado, la primera vez que se aplicó este impuesto fue en Inglaterra en 1643. Se trataba de una medida provisional tendente a paliar las dificultades financieras transitorias del gobierno. Sin embargo, el éxito de la medida, debido a los elevados ingresos que se obtuvieron, hizo que se mantuviera, pasando a ser una medida permanente, que pronto se fue extendiendo por otros países de Europa y del resto del mundo.

Con la creación de la Comunidad Económica Europea a finales de la década de 1950, los países firmantes crearon un impuesto indirecto común sobre el consumo, que denominaron Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado (IVA). En la actual Unión Europea, el IVA sigue siendo el principal impuesto indirecto; es un gravamen que se establece como porcentaje del precio final, al que se aplican tres tipos de porcentaje: el reducido (4%) que se aplica a los bienes de primera necesidad (por ejemplo, alimentos), el 7% (vivienda) y el normal (16%).

En El Salvador se promulgaron la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como la Ley de Papel Sellado y Timbres, publicada en el Diario Oficial Número 147 de fecha 25 de junio de 1915, que constituyó una especie de impuesto general sobre ventas y servicios que afectaba de manera acumulativa con el uno por ciento (1%) todas las etapas de la comercialización, de modo que del número de ventas que un producto fuera objeto, dependía el monto del impuesto, que daba por resultado lo que se conociera en términos fiscales

¹³ Dubón Ventura, Alma Leticia: Lineamientos Básicos para el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, Tesis de Graduación, UES, 2006, p. 23.

con el nombre de "Efecto de Cascada"¹⁴. Este impuesto tuvo diversas vicisitudes, habiéndose transformado en impuesto que se causaba por una sola vez en la producción, dio lugar a la creación de dieciséis regímenes especiales, hasta la Reforma de abril de 1954, que establece el Impuesto sobre el Valor Agregado que permite la deducción total del impuesto que recayó tanto sobre los productos que integran físicamente la producción, como los que se incorporan financieramente. En la actualidad la mayor parte de los países que tienen puesto sobre las ventas de imposición múltiple, es decir, de cascada lo van transformando en Impuesto sobre Valor Agregado.

En América Latina: lo adoptan los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), entre otros Brasil 1966, Uruguay 1967, Ecuador 1970, Colombia 1965 y en 1974 se incorpora Chile.

En Centro América la Ley de IVA que ha tenido mayor eficiencia es la de Costa Rica, ya que la de Guatemala es improvisada y además tiene vigente todavía la Ley de Papel Sellado y Timbres. Esta ha quedado vigente en cuanto a actos y contratos, lo cual es incongruente con el IVA; aunque la tasa en Guatemala es menor que en El Salvador. Nicaragua y Honduras están atrasadas en procedimientos métodos de recaudación y fiscalización¹⁵.

El Salvador con la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915 obtenía menos ingresos de lo que gastaba, lo cual generaba un déficit fiscal; en consecuencia se vio en la necesidad de promulgar en 1986, mediante el Decreto Legislativo Número 284 del 31 de enero de 1986, publicado en el Diario Oficial Número 33, Tomo 290 de fecha 19 del mismo mes y año, una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres que derogó la de 1915 y que incrementaba el porcentaje del impuesto del 1% al 5%.

¹⁴ Fenómeno que se denomina al hecho que un impuesto pagado pase a formar parte del costo en cada operación de compraventa.

¹⁵ Loc. Cit.

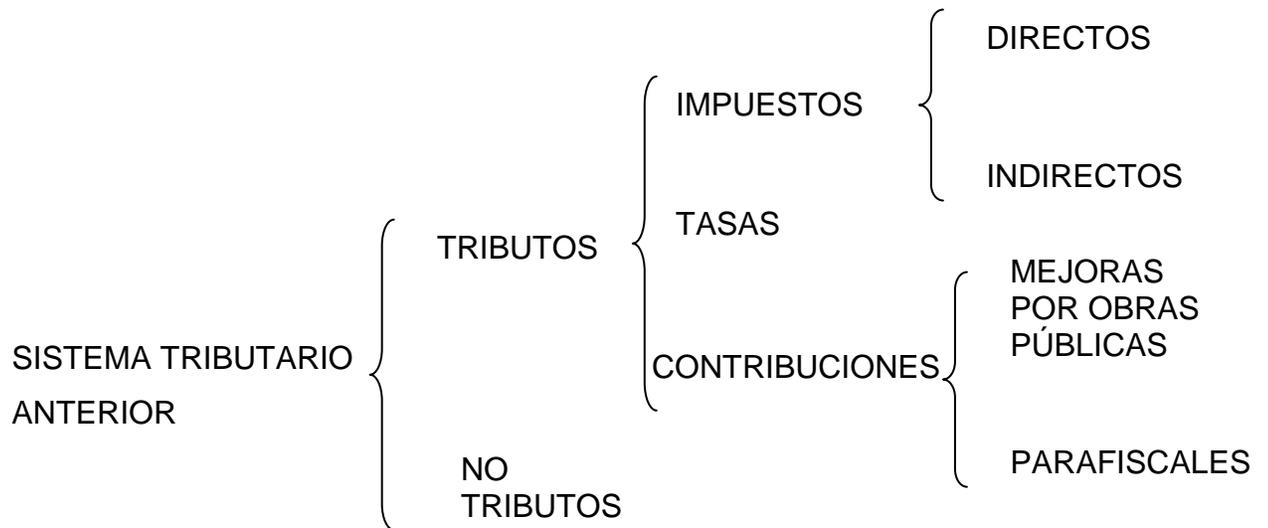
A pesar del incremento al 5%, los ingresos no respondían a las necesidades del Estado como era el obtener mayores ingresos para satisfacer las demandas de salud, educación, trabajo, vivienda y otras consideradas esenciales para la sociedad salvadoreña. Esta ley contemplaba muchas exenciones y además el impuesto había alcanzado un alto grado de complejidad; no generándose así los efectos fiscales esperados por el Estado¹⁶.

En El Salvador, hasta antes de la salida en escena del actual Código Tributario, no existía un adecuado sistema tributario, de lo que se pueden mencionar algunas causas:

1. La aparición empírica de cada figura impositiva al conjunto de tributos, como una necesidad del Estado de incrementar sus ingresos.
2. Por falta o ausencia de un organismo técnico-jurídico-político en la legislación tributaria que fuera el ente encargado y centralizador de la elaboración de los proyectos correspondientes, con modificación profunda, si fuere necesario, para ordenar los tributos ya existentes, puesto que lo que existía era un conjunto de tributos sin orientación común.
3. Desaprovechamiento del factor tiempo para la introducción de una simplificación de tributos, que se fundara en el establecimiento de la actividad tributaria sobre bases racionales y aún más, era necesario introducir regulaciones que permitieran un eficaz ejercicio de la administración Pública y el correcto cumplimiento de sus deberes por parte del contribuyente.

La siguiente es una forma de cómo se había simplificado el Orden tributario anterior:

¹⁶ Ibid, Pág. 44



Como se aprecia, en el orden anterior, estaba comprendida la actividad tributaria en dos grandes rubros a saber:

- a) **Tributación:** Que comprendía los impuestos directos e indirectos, las tasas, así como también las contribuciones especiales de mejoras por obras públicas, como las parafiscales.
- b) **No tributación:** Que constituían exenciones tributarias con fines de fomento a ciertas actividades especiales, así como el estímulo a la producción interna. Además dicho orden comprendía las especies tributarias que correspondían a cada una de las actividades especiales; advirtiéndose, que para cada especie de tributo existía una ley que lo regulaba, lo que daba por resultado, que el sistema tributario no era racional o simplificado.

La Administración Tributaria actual está constituida por un único ente que le controla denominado por su ley de creación con el nombre de Dirección General de Impuestos Internos, como producto de la fusión de dos entes del anterior sistema, que se denominaban:

1. Dirección General de Contribuciones Directas,
2. Dirección General de contribuciones Indirectas

Paralelamente a ésta reforma estructural de la Administración Tributaria, se han instaurado correcciones trascendentales a las leyes tributarias, a fin de superar los desaciertos e inconsistencias que presentaba la estructura antigua.

Es cuando entonces se crea el Código Tributario, según Decreto Legislativo número 230, el cual entró en vigencia a partir del mes de enero del año dos mil uno, y publicado en el Diario Oficial, con número 241, del catorce de diciembre del año dos mil.

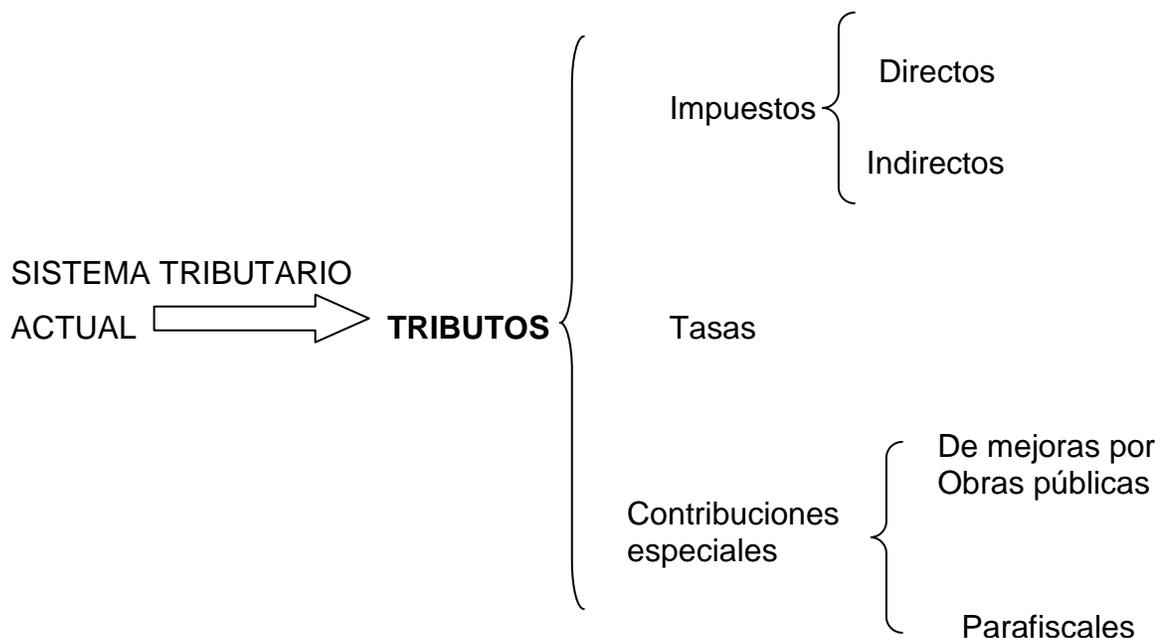
Las principales razones que impulsaron a la aprobación del código en comento, se sustentaron en factores de tipo legal, fiscal y económico, las que a continuación detallaremos

- a) Razones legales: Era indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que tenían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que ayudaran a incrementar la recaudación fiscal y que contribuyeran a que los evasores no tuvieran a su favor una mayor cantidad de elementos para no pagar sus impuestos.
- b) Razones Fiscales: Con la unificación y simplificación de un solo marco jurídico en materia fiscal, se pretendía mejorar el control sobre aquellas personas responsables del pago del impuesto, facilitar la recaudación fiscal para obtener como resultado un incremento en los ingresos del Estado, así como también, garantizar los derechos y obligaciones entre el Fisco y los Contribuyentes, a fin de proporcionar los elementos que permitieran el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica e igualdad en la contribución para las partes.
- c) Razones Económicas: Era necesario tomar en cuenta que la mayor parte de los impuestos que percibía el Estado salvadoreño provenían de los tributos, fue lógico que se necesitara reformar las leyes

tributarias, con el claro objeto de incrementar la recaudación y disminuir el déficit fiscal que para entonces existía.

- d) Razones Financieras: Era imprescindible emitir un marco legal que facilitara el cumplimiento de obligaciones tributarias, que desarrollara los derechos de los administrados, que mejorara las posibilidades de control por parte de la administración y garantizara un adecuado flujo de recursos financieros que permitieran atender las ingentes responsabilidades del Estado.

En seguida presentamos como luce el actual Orden Tributario simplificado en la República de El Salvador.



2.1.1 Anteproyectos De Leyes De IVA Y Código Tributario

El 20 de diciembre de 1972 el Programa de Tributación de la Organización de Estados Americanos (OEA) presentó al Ministro de Hacienda Doctor Vicente Amado Gavidia Hidalgo los Anteproyectos de IVA y el Código Tributario¹⁷.

El antecedente de estos anteproyectos se encuentra en el informe preliminar del 30 de junio de 1971 y que se refiere a las recomendaciones para reformar la Legislación Tributaria en El Salvador. Propositiones concretas se referían a la revisión integral de la tributación indirecta a fin de derogar formas de imposición que por su alto costo administrativo y social no se justificaban con su rendimiento fiscal, sustituir el impuesto de Timbres sobre ventas y servicios por un Impuesto General sobre las Ventas, de base amplia y tarifa moderada, sugiriéndose el sistema de cobro en todas las etapas, sobre base no acumulativa (Impuesto al Valor Agregado), integrar los impuestos especiales sobre consumos o por lo menos la mayoría de ellos, en un tributo sobre consumos selectivos, con tantas tarifas como fuera necesario para graduar adecuadamente el impuesto que debían soportar las diferentes mercaderías, según sus propias características o los objetivos de la política fiscal.

Aunque el anteproyecto de la Ley de IVA no fue una versión que podría considerarse definitiva, es de considerar que en ella estaban presentes los elementos básicos para una Ley de esta naturaleza. En ese mismo trabajo se hacía una crítica a la derogada Ley de Papel Sellado y Timbres mencionándolos como un instrumento "arcaico y obsoleto", cuyo origen seguramente se remonta como casi todos los gravámenes similares a la época de la Colonia.

¹⁷ Salazar Zelaya, Juan Carlos: Cuaderno de Cátedra... Tesis UCA, 1999, p. 19.

En El Salvador, el Impuesto de Timbres constituyó en realidad una especie de impuesto general -sobre ventas y servicios, que afectaba de manera acumulativa todas las etapas de comercialización, en consecuencia el monto del impuesto dependía del número de ventas del producto, lo cual en algunos casos la tasa real del impuesto alcanzaba un 15 % o más.

Difícilmente se encontraría algún fundamento para justificar, siquiera desde un punto de vista estrictamente fiscal que ese tributo haya perdurado tanto tiempo pese a su alto costo social y de administración.

Además de todo lo anterior, el Estado era objeto de la presión política internacional por los bloques hegemónicos de poder de los países más desarrollados que demandaban de éste el pago de su deuda externa, así como obtener el mérito de ser sujeto de crédito a nivel mundial, participando en bloque con otros Estados con los cuales haya armonizado su sistema impositivo.

2.1.2 Nacimiento De La Ley De IVA

Fue así que por medio del Decreto Legislativo Número 296 de fecha 24 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial Número 143, Tomo 316 del 31 de julio de 1992, se promulgó la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios surgida tanto con el propósito de que la recaudación de impuesto que ésta generaba cubriera las necesidades de ingresos fiscales del Estado para el cumplimiento de sus fines sociales, como también en atención a una política integracionista y a la necesidad de armonizar el Régimen Fiscal Salvadoreño al carácter dinámico y cambiante de la actividad comercial, a pesar del costo político generado por el Estado y el impacto que se produjo en la sociedad.

Las reacciones de protesta y de rechazo no se hicieron esperar, y, como resultado de ello la tasa original propuesta por el Ministerio de Hacienda que inicialmente fue del 15%, se modificó para ser aprobada finalmente a una tasa del 10%, producto de la fuerte oposición encontrada en los diferentes sectores económicos sociales del país. Finalmente "La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios", entro en vigencia el 01 de septiembre de 1992, con una tasa del 10% por medio del Decreto Legislativo No. 296, aprobado el 27 de julio de 1992.

Con la aprobación de dicha ley, el gobierno buscó modernizar el sistema tributario derogando la Ley del Papel Sellado y Timbres y otros impuestos al consumo, pretendió además alcanzar los objetivos básicos siguientes:

- Aumentar las recaudaciones fiscales.
- Evitar el alto grado de evasión fiscal.
- Permitir emplear a una mayor base de contribuyentes.
- Distribuir equitativamente la carga tributaria.
- Facilitar la recaudación de mayores ingresos en combinación con otros impuestos.
- Fomentar las exportaciones.
- Incentivar la inversión de bienes de capital.

2.1.3 Definición De La Ley Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y Prestación De Servicios

Según el artículo uno de esta ley, también conocida como ley IVA, el impuesto en comento es aquel gravamen que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación, consumo y autoconsumo tanto de muebles corporales como de servicios.

A diferencia de otros impuestos como el de Timbre, que generan un efecto de “cascada” el de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, al cual por conveniencia metodológica y práctica llamaremos IVA, no forma parte del costo, ni debe ser considerado como un gasto en cada etapa del proceso de comercialización, según se estipula en el Art. 70 de la Ley del IVA. El IVA es pagado por el consumidor final, a una tasa única vigente, que para su primera aprobación constituía el 10% pero actualmente la tasa del Impuesto es del 13%. Este fenómeno es así porque en la cadena de ventas, cada uno de los intermediarios paga al FISCO únicamente la diferencia que se obtenga entre el impuesto cobrado en el momento de realizar la venta menos el impuesto pagado cuando efectuó la compra. De esta forma el Comerciante recupera el Impuesto Pagado, contra el Impuesto cobrado a los consumidores, por lo tanto al recuperar el impuesto, no puede ser considerado como costo ni gasto, sin embargo el consumidor final paga únicamente la tasa vigente.

Se mantiene el 13% de tasa nominal como tasa efectivamente pagada por el consumidor final. Como resultado de la aplicación del IVA según el Ministerio de Hacienda, se logra una mayor protección al consumidor, al evitar que pague Impuestos sobre Impuestos, como lo hacía con la Ley del Papel Sellado y Timbres.

La distribución equitativa del Impuesto consiste en que cada Comerciante o Contribuyente esta obligado a pagar al Fisco el Impuesto por el valor agregado y margen de utilidad adicionado al producto, y el consumidor final esta obligado a pagar la tasa nominal establecida en la Ley del IVA.

2.2 MARCO TRIBUTARIO REGULATORIO

2.2.1 La Soberanía Tributaria

La soberanía política de un estado en su doble aspecto subjetivo y objetivo se manifiesta en formas diferentes, tales como: dictamen de leyes, sanciones al incumplimiento de estas, concertación de acuerdos con otros estados, imposiciones tributarias y/o, declaración de guerra, entre otros.

Esta última forma, la de declarar la guerra a otro estado, es indicativa de que la soberanía se extiende aún a los tributos, por lo que resulta ser una soberanía tributaria. Esto no es otra cosa que una modalidad inherente a la soberanía política que les permite a los Estados subsistir, ya que la exigencia oportuna de las prestaciones económicas a sus miembros, vuelve realizable el cumplimiento de sus propósitos financieros.

Es lógico que un individuo sujeto a una soberanía determinada, esté por éste hecho, en situación de quedar obligado a contribuir económicamente con el estado. Esta obligación, origen de la relación Jurídica tributaria, es como se comprenderá, la raíz medular de toda la actividad tributaria. Ahora bien, si el individuo está en la situación de ser obligado a aquella prestación económica, lo es por motivos que lo sujetan a una soberanía. Respecto a tal situación los tratadistas señalan concretamente algunos aspectos fundamentales relacionados con las obligaciones tributarias, siendo estos algunos de los siguientes:

- a) La Nacionalidad
- b) El domicilio o residencia habitual.
- c) La estancia o residencia temporal.
- d) La posesión de bienes en propiedad, sea nacional o no su Propietario.
- e) El ejercicio de actividades lucrativas; y
- f) La realización de consumos.

Los impuestos recaen sobre el monto del gasto operado en las transacciones de bienes, el consumo de productos extranjeros, importaciones o el

destinado a ser consumido fuera de las fronteras patrias. Las exportaciones caen directamente bajo la sujeción de la soberanía tributaria.

Es preciso que se observe según el párrafo anterior, que la soberanía tributaria sólo podrá ser eficaz, si el Estado:

a) puede exigir las prestaciones económicas, no obstante las limitaciones Jurídicas y socioeconómicas aconsejables.

b) sujeta al individuo a la soberanía tributaria en base a que éste se identifica con los hechos imposables que estipula la ley.

c) Hace uso de sistemas modernos y mecanismo técnico- jurídicos capaces con orientación políticas en lo tributario y en la racionalización de los tributos, y

d) Dicta leyes tributarias acorde con el cumplimiento de sus fines, y las impone conforme a los principios constitucionales.

La norma Jurídica se manifiesta en forma expresa a través de hechos sociales, como son la ley, la doctrina legal, la costumbre, etc. Sin embargo, quien establece las bases de la obligación tributaria, es la Ley Fundamental; es decir en pocas palabras, La Constitución de la República.

Este hecho social es un requisito preciso para la correcta aplicación o imposición tributaria, o sea, para que haya actividad tributaria con origen legal, por ello resulta que la fuente inicial del derecho tributario es la Constitución misma la que cuando ve desarrollados sus principios generales, va creando las leyes secundarias.

Los principios generales, que en materia tributaria están contenidos en la Constitución, son los que prevalecen sobre todas las leyes y reglamentos, constituyen las normas fundamentalmente que estructuran la vida tributaria de un país determinado.

La ley secundaria, sustancial o formal, se emite por decretos legislativos que son luego sancionados por el órgano ejecutivo, y que al desarrollar los principios constitucionales, debe observar rigurosamente aquel principio o

limitación constitucional que ordena: "Que los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución, no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio"¹⁸.

Significa éste artículo, ni más ni menos, que ninguna ley, decreto o reglamento, y entre ellos obviamente están incluidos los del área tributaria, pueden contener disposiciones contrarias a la Constitución nacional, es decir que las disposiciones de la Carta Magna se aplican por encima de los tratados, leyes y reglamentos, por lo tanto cuando halla conflicto entre estos y la constitución, prevalecerá ésta ultima.

2.2.2 Normativa Primaria En El Cumplimiento De Las Obligaciones Sustantivas En La Ley Del IVA

2.2.2.1 La Constitución De La República

La forma de vida (comportamiento conductual, costumbres, hábitos) de un pueblo y todo su ordenamiento jurídico tiene a la base los preceptos que la norma superior prevé. En nuestro país por decreto constituyente numero treinta y ocho, del quince de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, el quehacer de la nación entera quedó circunscrito a la Constitución que hasta el día de hoy rige nuestros actos, la que entró en vigencia un veinte de diciembre del mismo año, y de la cual se derivan las demás leyes, a las que se les conoce como leyes secundarias.

Nuestro objeto de estudio en la presente investigación encuentra su fundamento en el Título VII, Capítulo II, artículo 223 de nuestra Carta Magna, el cual regula la figura de la Hacienda Pública de la forma a continuación expresada:

¹⁸ Constitución de la República de El Salvador, año 1983, Art. 246, Inc. 1

1. Sus fondos y valores líquidos,
2. Sus créditos activos,
3. Sus bienes muebles y raíces,
4. los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a los impuestos, tasas y demás contribuciones, así como también las que por otro título le correspondan. Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados. Este artículo define consolidadamente lo que es el Erario Público, lo que dicho en otras palabras no es más que la Hacienda Pública, o sea, aquel conjunto de bienes que forman toda una masa que tiene como propietario al Estado. En cuanto al artículo constitucional número 230, éste establece que para la “percepción, custodia y erogación de los fondos públicos debe haber un Servicio General de Tesorería,” a través de la facultad concedida al Ministerio de Hacienda y sus respectivas dependencias, denominadas, Direcciones Generales. Ya que ninguna autoridad puede imponer contribución alguna, si no es en virtud de una ley previamente establecida¹⁹.

Así mismo en la Constitución, en el artículo 131, se describe cuales serían las atribuciones de la Asamblea Legislativa, en el ordinal sexto, dice que una de ellas es el de “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios, e ingresos en relación equitativa.”

En el artículo 231 Cn., se ve confirmado lo anterior, al expresar: “No se pueden imponer contribuciones, sino en virtud de una Ley, y para el servicio público (Principio de Legalidad Tributaria.) Basados en lo anterior queda demostrado que corresponde solamente a la Asamblea Legislativa la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes que determinan impuestos a favor de la Hacienda Pública. Por tal razón todas las personas,

¹⁹Lo anterior comprende el principio de legalidad cuya finalidad es asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

naturales o jurídicas que tengan calidad de comerciantes y que reúnan los requisitos que la Ley establece, deben de cumplir con sus obligaciones tributarias.

2.2.3 Legislación Secundaria

Las leyes secundarias son aquellas que desarrollan el contenido de la Ley Primaria, ya que la Constitución por si misma es inoperante, razón por la que se vuelve necesaria la existencia y aplicación de una normativa de segundo nivel, con sus respectivos reglamentos.

2.2.3.1 Código Tributario ²⁰

Debido a la necesidad de desarrollar lo establecido en la Constitución en el Art. 131 Ord. 6, es como surge un Código Tributario, en el que se unifican y regulan la relación entre el Fisco y los contribuyentes, dando garantía a sus derechos, así como también obligaciones recíprocas, que se constituyen en elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad a la tributación y el de la seguridad jurídica, de ésta manera desarrollando también las obligaciones formales y sustantivas en la ley del IVA, y sus respectivas sanciones, en caso de incumplimiento, según el artículo constitucional número 235 y siguiente. Esta disposición constitucional es fundamental dentro de la normativa tributaria, ya que es la base sobre la cual los funcionarios públicos inmersos en éste área deben responder por lo que

²⁰ D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

hicieran o dejaran de hacer en materia impositiva, durante el ejercicio de sus funciones.

Conforme el artículo 5, literal C del Código Tributario, los reglamentos de aplicación que dicte el Órgano Ejecutivo constituyen fuentes del ordenamiento tributario, así como de la misma manera lo constituyen los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, la Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributaria, y supletoriamente la doctrina legal emanada de los Procesos de Amparo, entre otros recursos. Es en el Código Tributario que se desarrollan aquellas obligaciones que todo contribuyente de IVA deberá realizar, asimismo específica las sanciones y procedimiento para las mismas. En otras palabras el Código Tributario se convierte en la base jurídica necesaria para estudiar el ámbito de aplicación de las obligaciones tributarias específicamente, la obligación formal que es objeto de nuestro estudio la cual está regulada en el Art. 141 de dicho código y que se refiere a los registros contables.

2.2.3.2 Reglamento De Aplicación Del Código Tributario ²¹

En él se establecen los alcances de aplicación del Código Tributario, a efecto de facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones reguladas en dicho código. Así el primer artículo de tal instrumento nos dice “Que el presente reglamento desarrolla con carácter general y obligatorio los alcances del Código Tributario, así como el desarrollo y ejecución del mismo para su correcta aplicación.

²¹ Decreto Ejecutivo N°: 117 del 11 de diciembre de 2001

De acuerdo al artículo 3 del mismo reglamento, la Administración Tributaria y sus dependencias cumplen una doble función a saber: 1) Orientar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, 2) verificar dicho cumplimiento.

En cuanto a los deberes y obligaciones tributarias, estos se encuentran regulados en el artículo 24 y siguientes del mismo reglamento, como lo determina el encabezado del Capítulo I del Título III, el cual se refiere de una manera clara al deber de los contribuyentes de registrarse, para ser sujetos ante la Administración Tributaria, respecto a la relación de este reglamento con nuestro tema podemos decir que es aquí donde nos dan los lineamientos a seguir respecto a la formación de un registro contable (Art.88 del Reglamento).

2.2.3.3 Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles y a La Prestación De Servicios (Ley IVA) ²²

Esta ley nace a consecuencia del Decreto Legislativo número 296 del veinticuatro de julio de mil novecientos noventa y dos, ley que tiene entre sus considerandos las siguientes líneas: “que el impuesto de timbres del 5% sobre facturas de ventas de mercadería y prestación de servicios constituye en realidad una especie de impuesto general sobre ventas y servicios que afecta de manera acumulativa todas las etapas de comercialización y que la Ley de timbres debe ser sustituida por otra ley que evite la acumulación de la tasa aplicable.

²² D.L. N° 634, del 1 de septiembre de 1993, publicado en el D.O. N° 178, Tomo 320, del 24 de septiembre de 1993

En su artículo 4 y siguientes, tal ley regula lo concerniente a los hechos generadores que le dan nacimiento a la obligación tributaria sustantiva. En su artículo 20 se establece quienes han de ser los sujetos pasivos y deudores del impuesto, ya sean en calidad de contribuyentes o de responsables. De tal manera se mencionan como estos sujetos a las personas naturales o jurídicas, las sucesiones, las sociedades nulas, irregulares o de hecho, los fideicomisos, y, finalmente a las sociedades cooperativas. Sin dejar de mencionar, cita también a instituciones y empresas u organismos de propiedad del Gobierno Central, instituciones autónomas, y por último aquellas instituciones públicas descentralizadas, cuando realicen los hechos “previstos en ésta ley.”

Así mismo en el artículo 28 LIVA, se regula la capacidad contributiva que deben ostentar aquellos sujetos pasivos que han de inscribirse en el IVA.

2.2.3.4 Reglamento De La Ley Del IVA ²³

Según el primer artículo de dicho reglamento, allí se regula con carácter general y obligatorio la ley del IVA, para la correcta aplicación de la misma. Es decir, que desarrolla de manera general el contenido de dicha ley. De la misma manera, el artículo 2, da una explicación para que haya una correcta comprensión de lo que se entiende por cada elemento de la ley. Así nos explica en el número uno lo que debe entenderse por la palabra Ley. El número dos, lo que se entiende por Dirección General quien es el ente encargado de la recaudación de impuestos.

²³ D.E. N° 83, del 22 de septiembre de 1992, publicado en el D.O. N° 174, Tomo 316, del 22 de septiembre de 1992.

2.2.3.5 Ley Orgánica De La Dirección General De Impuestos ²⁴

La Dirección General de Impuestos Internos nació como un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda en lugar de las desaparecidas Direcciones Generales de contribuciones Directas e Indirectas, con competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con todos los impuestos y gravámenes que las respectivas leyes le confieren, como por ejemplo: impuestos sobre la renta, el patrimonio, gravamen de las sucesiones, entre muchas más.

De conformidad al artículo tres, ésta ley regula las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos, entre las que se mencionan: Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas, y contribuciones especiales, cuya tasación, vigencia y control le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados.

2.2.3.6 Reglamento Interno Del Órgano Ejecutivo ²⁵

En éste reglamento, se encuentran dos artículos que dan cuenta de las atribuciones del Ministerio de Hacienda, siendo ellos el número 36 y el 36-A. En el artículo 36 se hallan reguladas las atribuciones del Ministerio de Hacienda, una de las cuales se relaciona directamente con el control de los

²⁴ Decreto Legislativo N°: 451 del 22 de febrero de 1990

²⁵ Decreto Ejecutivo N°: 24 del 18 de abril de 1989

impuestos, específicamente, la contenida en el numeral dos, el cual se refiere a dirigir, armonizar y ejecutar la Política Tributaria y proponer al órgano Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la república, las disposiciones que afectan al sistema tributario.

En el número 6 del artículo en comento, se menciona también el “Armonizar y orientar la política fiscal con la política monetaria del país,” aún cuando se sabe que nuestro país prácticamente no tiene ésta última política, desde el momento que nuestra economía se ancló a la estadounidense, a través de la adopción del dólar americano como moneda de curso legal en el país.

2.2.3.7 Ley Del Registro Y Control Especial De Contribuyentes Al Fisco²⁶

En los dos considerandos de ésta ley se pueden observar lo importante que resulta para ella el logro de sus objetivos y un adecuado funcionamiento del mismo registro, situación que solo se logra si se sigue al pie de la letra lo establecido en el artículo primero el cual habla de que “toda las personas naturales y jurídicas obligadas al pago de impuestos de renta, Vialidad serie A, Alcabala, Donaciones, sucesiones, Matrícula de comercio y timbres, Matrícula de vehículos automotores y de cualquier otra contribución fiscal que requiera, por ley o reglamento la obligación de estar inscritos (en el registro).”

²⁶ Decreto Legislativo N°: 79 del 22 de agosto de 1972

2.2.3.8 Ley De Organización Y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas ²⁷

Considera dicha ley que el despliegue de la función revisora en el ámbito de los impuestos internos debe manifestarse como una garantía real y objetiva para el efectivo ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes consagrado en la Constitución de la República y en relación a los gastos definitivos de liquidación oficiosa de impuestos a resolver por la dirección de Impuestos internos. También considera que el órgano que le compete el despliegue de tal función revisora debe caracterizarse por ser funcionalmente independiente, a la vez que asegure con sus decisiones conforme al derecho el que la legitimidad de las liquidaciones de oficio se correspondan con los principios y normas tributarias aplicables en cada caso concreto, y que el desenvolvimiento de las mismas se ventile mediante un procedimiento administrativo, regido por principios de igual naturaleza.

De ésta forma en su artículo 1, dicha ley regula que el Órgano Administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio, de tributos e imposición de sanciones que emitan las direcciones generales de impuestos internos será el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

2.2.3.9 Código De Comercio ²⁸

²⁷ Decreto Legislativo N°: 135 del 18 de diciembre 1991

²⁸ Decreto Legislativo N°: 671 08 de mayo 1970

Dicho cuerpo de leyes, en su segundo artículo establece quienes son comerciantes, y los clasifica en comerciantes individuales, y en sociales, así como también en asociaciones cooperativas, las cuales son reguladas por la ley General de Asociaciones Cooperativas.

En el artículo 3, describe lo que son actos de comercio, tales como los que tengan por objeto la organización, transformación o disolución de empresas comerciales o industriales, así como también los actos realizados en masa por estas mismas empresas y los actos que recaigan sobre las cosas mercantiles. Además es importante hacer la aclaración de que son precisamente los comerciantes quienes realizan los hechos generadores de IVA.

2.2.3.10 Código Penal ²⁹

Una serie de disposiciones se encuentran contenidas en éste cuerpo normativo, relacionadas a las sanciones de tipo penal por el incumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas establecidas en las leyes tributarias, las que se regulan en el Capítulo V, una de las cuales es la contenida en el artículo 249 que dice que el que “ defraudare al Fisco, evadiendo el pago de impuestos, será sancionado con prisión de uno a tres años, si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones, y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de los cien mil colones”, es importante mencionar las sanciones penales para efectos de evitar posibles confusiones, importante es aclarar que nuestra investigación esta orientada

²⁹ Decreto Legislativo N°: 1030 del 26 de abril 1997

al estudio de las sanciones administrativas las cuales desarrollaremos en los próximos capítulos.

CAPITULO III MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL SOBRE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

3.1 CONSIDERACIONES GENERALES

3.1.1 Determinación De Los Sujetos Contribuyentes Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios (IVA)

Para iniciar el desarrollo de este capítulo debemos de brindar definiciones claras que nos ayuden a explicar el objetivo que pretendemos alcanzar con el presente capítulo, para tal efecto definiremos quienes son los contribuyentes: Según uno de los diccionarios jurídicos consultados, contribuyentes son: Las personas que abonan o satisfacen las contribuciones o impuestos del Estado, la provincia o el municipio; asimismo lo definen como quien contribuye, ayuda o coopera a cualquier finalidad; son contribuyentes, las personas naturales o jurídicas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria (Véase Sección Tercera, Capítulo III del Código Tributario³⁰). Pero no basta con hacer referencia a quienes son los contribuyentes en general de lo cual nos habla el Código Tributario en su Art. 38, ya que hay que hacer énfasis de que si hablamos de contribuyente en general no se distingue si nos estamos refiriendo a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta³¹ o a los contribuyentes que con los hechos que

³⁰ Artículo 38 del Código Tributario.- Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

³¹ Este Impuesto tiene su propia ley creada por D.L. N° 134, del 18 de diciembre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

realizan son sujetos pasivos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y además cumplen con los requisitos establecidos en la ley para ser contribuyentes de IVA (Art. 28 LIVA), siendo estos últimos los objetos de nuestro estudio.

3.1.1.1 Sujeto Activo De La Obligación Tributaria

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado como ente público acreedor del tributo, el cual a través la Administración Tributaria, realiza las siguientes funciones:

- a) El registro y control de los sujetos pasivos del impuesto;
- b) Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva;
- c) Control y designación de agentes de retención y percepción;
- d) Fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes;
- e) Liquidaciones oficiosas del impuesto;
- f) La gestión del cobro del impuesto y accesorios;
- g) La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la deuda judicial;
- h) Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

3.1.1.2 Sujeto Pasivo De La Obligación Tributaria

La ley del IVA en el Art. 20 con relación al Art. 38 del Código Tributario, especifica quienes son los sujetos pasivos. Se considera sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, es decir que pueden ser personas

naturales o jurídicas (Sociedades anónimas o de capital variable, sociedades en comandita simple o por acciones, asociaciones cooperativas de R.L., sucesiones, fideicomisos, los conjuntos artísticos con o sin personalidad jurídica, las instituciones, organismos y empresas del gobierno y las instituciones públicas descentralizadas o autónomas³²). Asume calidad de sujeto pasivo quien actúa a su propio nombre sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero, cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante, mientras que por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores, representantes legales o voluntarios.

Después de haber definido a quienes se les puede considerar contribuyentes, es importante aclarar que como lo ampliaremos más adelante al hablar de los hechos generadores del Impuesto llamado IVA, el contribuyente es por regla general un comerciante y por excepción una persona que realizara el acto generador de impuesto de una forma aislada y única, es por eso que consideramos que tenemos la obligación de brindar una definición de comerciante: Es aquella persona natural o jurídica, nacional o extranjera que, teniendo capacidad legal para contratar, ejerce por cuenta propia, o por medio de personas que la ejecutan a su cuenta, actos de comercio, haciendo de ellos profesión habitual. Según nuestro Código de Comercio en su Art. 2, los comerciantes se clasifican en: I.- Las personas naturales titulares de una empresa mercantil, que se llaman comerciantes individuales; y II.- Las sociedades, que se llaman comerciantes sociales.

³² Estas instituciones también adquieren la calidad de sujetos pasivos cuando importan o compran localmente bienes muebles o servicios (IVA) aunque las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o impuesto, salvo que realicen actividades bursátiles.

Pasando a otro punto, es absolutamente indispensable responder a la interrogante ¿Quiénes son considerados pequeños contribuyentes según nuestro ordenamiento jurídico?

Después de tener claro quien es un contribuyente del impuesto que estamos estudiando, plantearemos lo siguiente: En el Código Tributario ni en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios nos define o nos da una categoría para determinar a quien se le puede considerar pequeño, mediano o gran contribuyente, es por ello que para no dejar duda alguna en el tema que hemos planteado, realizaremos una analogía respecto a lo que plantea el Código de Comercio respecto a los pequeños comerciantes en su Art. 6.- “Solamente pueden ejercer el pequeño comercio y la pequeña industria los salvadoreños por nacimiento y los centroamericanos naturales, quienes tendrán derecho a la protección y asistencia técnica del Estado, en las condiciones que establezca una ley especial.

Los que contravengan lo dispuesto en el inciso anterior quedarán sujetos a las sanciones que la ley especial indique y en su caso, sus establecimientos serán cerrados siguiendo el procedimiento establecido en la misma.

La ley especial fijará el límite por bajo del cual se considerará a una empresa como pequeño comercio o pequeña industria”.

Ahora bien, antes de comentar el artículo anteriormente transcrito, justificaremos el uso de esta analogía diciendo lo siguiente: La cuantía de lo que un contribuyente pagará en total del monto de sus impuestos es lo que debería determinar el calificativo que le corresponde como contribuyente, si en nuestra legislación tributaria se hubiese plasmado las categorías de los contribuyentes podría tenerse una división y con esta un mejor control de quienes pagan con puntualidad sus impuestos, quienes pagan más y quienes son los más multados por no pagar, etc. Pero como aún no tenemos esa

clasificación hemos considerado a bien realizarla para tener un mejor enfoque de la muestra de la población de contribuyentes que analizaremos, por tanto retomaremos el punto de quienes son considerados pequeños comerciantes para establecer quienes son los pequeños contribuyentes, debido a que la operación lógica es totalmente sencilla, es decir si tengo menos capital invertido en mi negocio, tendré menos producto que vender y si vendo menos pagaré menos impuestos que los grandes comerciantes que tienen un gran capital y por lo tanto sus ventas son mayores y los impuestos a pagar también lo serán. Después de lo que hemos comentado nos vemos obligados a decir que según la Ley del IVA, no hay mucha relación entre lo que es un comerciante en si y lo que es el sujeto contribuyente además según el Art. 28 de la LIVA nos aporta parámetros para clasificar a los contribuyentes por el monto de las ventas anuales, asimismo que el activo fijo sea menor a veinte mil colones, y lo que determina que se convierta en sujeto pasivo son los siguientes aspectos:

- a) Que la actividad que realiza tenga habitualidad;
- b) Que haya transferencia de dominio;
- c) Que el acto sea oneroso.

Cabe aclarar que aunque los agricultores y artesanos no son considerados comerciantes si no poseen almacén o tienda (Art. 14 ley IVA.- Los agricultores y artesanos que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos, no son comerciantes), la Ley IVA los considera como sujetos pasivos, lo mismo sucede con lo que establece en su Art. 17 literal n) de la Ley IVA, ya que se consideran sujetos pasivos las personas que realizan servicios en el ejercicio liberal de profesiones universitarias y de contaduría pública o servicios independientes no subordinados, prestados por quienes ejercen personalmente profesiones u oficios que requieren o no título o licencia para su ejercicio, ya se trate de personas naturales o jurídicas constituidas por aquellos (se considera profesión liberal la función del

notariado). Postura con la que no estamos de acuerdo debido a que si la transferencia de bienes de forma onerosa (compraventa) se hace de forma repetitiva efectivamente se está en presencia de alguien que ejerce el comercio, claro está que no descartamos las excepciones a esta regla general ya que una persona que no es comerciante puede realizar el hecho generador de impuesto tal y como comentábamos anteriormente.

Para retomar nuestro objetivo de darle respuesta a la interrogante planteada, consideramos que es conveniente retornar al concepto de comerciante, debido a que este juega un papel fundamental, ya que será el quien reciba el impacto de la problemática existente respecto al cumplimiento de la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Según Cabanellas en su diccionario jurídico define al Comerciante de la siguiente manera: “Quien hace del comercio ejercicio y profesión habitual; el que se lucra vendiendo lo que se compra o enajenando lo que para ello se le confía³³”. Es decir que para este autor, el comerciante necesita comprar, ejercer el comercio y además hacer una habitualidad realizándolo profesionalmente, refiriéndose esto “al genero de trabajo al cual se dedica una persona de manera principal” y además sea su forma de vida, agregándole también el elemento de que tiene que lucrarse de lo que compra y luego vende. Esta definición es criticada por creer ser deficiente ya que no limita todo los componentes que deben de tenerse en cuenta para definir al comerciante, asimismo se le hace la observación que pone al comerciante como intermediario entre el productor y el consumidor. Otro definición de la que cual haremos mención es la de Manuel Osorio en su diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, este autor define al comerciante de la siguiente manera: “Individuo que teniendo la capacidad legal para contratar

³³ Guillermo Cabanellas De Las Cuevas, Diccionario Jurídico, Pág. 210

ejerce por cuenta propia o por medio de personas que lo ejecutan por su cuenta, actos de comercio, convirtiéndolos en su profesión habitual, en otras palabras comerciante es toda aquella persona que hace profesión de la compra y venta de mercancías”. Con esta definición se logra un aporte importante debido a que nos menciona que para poder ser Comerciante se necesita, primeramente tener capacidad legal, esto quiere decir que es capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, esto toma importancia debido a que con la capacidad legal, puede responderle a terceros o cualquier persona de los actos que realiza por ejemplo: Un enajenado mental no puede ser considerado comerciante ya que carece de la capacidad mental para poder obligarse con otros. La crítica que se le ha hecho a esta definición es que se limita al campo de acción del Comerciante al mismo tiempo que lo define porque sigue diciendo en su definición que son Comerciantes aquellos que ejecutan actos de comercio y por tanto no es tan clara sino más bien redundante. Para cerrar este apartado en donde hemos definido el concepto de comerciante, aportaremos una definición formulada tomando como base algunos trabajos bibliográficos y que a nuestro criterio es la más completa, “comerciante es aquella persona que posee la capacidad legal para ejercer el comercio y que hace de ello su profesión habitual, realizando actos de comercio, en masa y por empresa, persiguiendo siempre el lucro”.

Pasando a lo referente al Art. 6 del Código de Comercio, consideramos que en su inciso tercero no especifica quienes son los pequeños comerciantes, y como dijimos anteriormente que creemos que es efectivo hacer un símil diciendo que es igual un pequeño comerciante a un pequeño contribuyente de conformidad al principio de capacidad contributiva es decir que de ahí surge una interrogante muy importante que debemos responder: ¿a quienes se les considera pequeños comerciantes? Anteriormente decíamos que todo contribuyente de IVA, en la mayoría de ocasiones será un comerciante por tanto determinaremos las características que se utilizan para clasificar a la

pequeña empresa del sector comercio. Debemos hacer mención de que cuando nos referimos a pequeña empresa, esto comprende a pequeños comerciantes informales y pequeños comerciantes formales, para efectos de nuestra investigación nos referiremos a los pequeños comerciantes formales ya que son ellos los que sí están registrados como contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Existen dos criterios de clasificación uno de orden cuantitativo y otro de orden cualitativo, para determinar el tamaño de una empresa, ya sea micro, pequeña mediana o grande³⁴, estos dos criterios son los siguientes:

a) Criterio de Orden Cuantitativo o Técnico de la Pequeña Empresa³⁵:

- 1- Del personal empleado: menor a 20;
- 2- De mercado: Los que abastecen una pequeña parte del mercado nacional;
- 3- De capital: Menor a \$11, 428.57

Cabe mencionar que en nuestro país aun no se tiene una definición única de lo que es la micro, pequeña y mediana empresa. Es así que hay muchas instituciones que utilizan su propia clasificación para designar a las empresas. Dentro de los criterios más utilizados se encuentra el número de empleos que genera la empresa; aunque se ha señalado que al utilizar solo este criterio se corre el riesgo de enmarcar erróneamente a una empresa dentro de sus extractos.

b) Criterio de Orden Cualitativo:

³⁴ Rodríguez, Eduardo Emilio. Propuesta de Mejoras al Control Interno Respecto al Cumplimiento de Obligaciones Tributarias en la Mediana Empresa del Sector Comercio. Octubre 2003. Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la UCA.

³⁵ Hay que aclarar que estos datos son ilustrativos y se han tomado de una sola fuente en concreto (FUSADES).

Este criterio sirve para identificar el trato personal con los empleados, sus funciones, decisiones, estrategias de mercado, evaluación de rendimiento de producción o ventas y de la solución de problemas de trabajo o personales. Se ha llegado a pensar que por ser pocos los empleados que trabajan en una pequeña empresa, se tiene mayor control de la calidad de trabajo que se presta además se tiene un mejor control de los ingresos y egresos que ésta genera.

Para las Declaraciones Internacionales de Practicas de Auditoria (DIPA 1005) una entidad pequeña es cualquier entidad en la que se cumplen las siguientes características:

- 1) Habrá una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (la mayoría de veces en un individuo), ordinariamente tienen pocos dueños, a veces un solo propietario. El dueño puede emplear al gerente para dirigir la entidad pero en la mayoría de los casos está implicado directamente en el manejo de la empresa de una forma diaria;
- 2) Pocas fuentes de ingresos: A menudo tienen una gama limitada de productos o servicios y operan desde una sucursal única o de un número limitado de sucursales;
- 3) Sistemas de registros no sofisticados, a veces incompletos o inexistentes: La ley les exige llevar registros contables como requisito para que funcione una empresa, la mayoría de pequeñas empresas tienen a pocas personas (si es que tienen alguna) que estén encargadas únicamente de llevar registros. Consecuentemente la teneduría de libros y de registros contables a menudo no son sofisticadas y a veces deficientes;
- 4) Controles internos limitados: Las consideraciones de tamaño y económicas en las pequeñas empresas significan que los controles internos sofisticados a veces no sean necesarios ni deseables, ya que hay pocos empleados, los controles de supervisión ejercidos diariamente

por el propietario administrador pueden también tener un importante efecto beneficioso en cuanto a que el propietario- administrador tiene un interés personal en cuidar los activos de la empresa, así como el desempeño y las actividades de la misma. El ejercicio de este control que hace el propietario puede compensar de algún modo los débiles procedimientos de control interno, evitando así cualquier tipo de fraude o error de los empleados.

Hay que aclarar que estas características no son taxativas, ni exclusivas de todas las pequeñas empresas.

Después de haber hecho algunos comentarios sobre las pequeñas empresas, consideramos que es importante hacer mención de que el comerciante posee obligaciones comerciales (asimismo estudiaremos las obligaciones tributarias de estos), las cuales abordaremos de forma breve. Regresando al punto del inciso tercero del Art. 6 del Código de Comercio³⁶, para lo cual lo transcribimos a continuación: “La ley especial fijará el límite por bajo del cual se considerará a una empresa como pequeño comercio o pequeña industria”. Como podemos apreciar estamos frente a una ley que nos remite a otra ley, la cual es llamada Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria³⁷. Es en el reglamento de la ley antes mencionada que establece cuales son los parámetros a seguir para determinar a la pequeña empresa, por lo que transcribiremos las disposiciones aplicables a los pequeños comerciantes.

En primer lugar para el Reglamento de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria³⁸, define lo que es empresa en su Art. 2 literal f): “Empresas, es el conjunto coordinado de trabajo y de elementos materiales e inmateriales para producir o vender, con propósito de lucro y de manera

³⁶ Ver Art. 15 del Código de Comercio

³⁷ Emitida por Decreto Legislativo Número 279, el cuatro de marzo de 1969, publicado en el Diario Oficial Número 60, Tomo N° 222, del 27 del mismo mes y año.

³⁸ D.E. N° 9, del 27 de enero de 1970, publicado en el D.O. N° 23, Tomo 226, del 4 de febrero de 1970

sistemática, bienes y servicios”, y nos dice ese mismo artículo en el literal a) dice que se considera “Comercio en pequeño, el ejercicio por empresas individuales cuyo capital líquido sea menor a CIEN MIL COLONES (\$11428.57) Art. 28 LIVA.

Una vez definido quienes son los comerciantes, hablaremos de las siguientes obligaciones comerciales reguladas en el Art. 411 del Código de Comercio:

Art. 411.- Son obligaciones del comerciante individual y social:

I. Matricular su empresa mercantil y sus respectivos establecimientos: 1) Matricula de comercio³⁹: Esta es permanente y se lleva en libros especiales exigidos por el Registro de Comercio y comprende:

1) Matricula de establecimiento:

a) Matricula personal y obligatoria para todos aquellos comerciantes, cuyo activo sea mayor de \$11428.57 y cuyo balance de inscripción será de \$11.42 en concepto de derechos de registro (Art. 15, 411, 422 del Código de Comercio y 63 literal a) de la Ley del Registro de Comercio);

b) Matricula de comerciantes sociales: este tipo es para las personas jurídicas y cuyo valor será igual al literal anterior (Art. 411, 422 del Código de comercio y 63 literal b) de la Ley del Registro de Comercio);

c) Los comerciantes Extranjeros (personas naturales o jurídicas) sus agencias o sucursales que tengan de toda acción fuera del país (Art. 411 y 415 ordinal VI del Código de Comercio);

d) Los agentes representantes del Comercio (Art. 422 Código de comercio.

No están obligados a obtener matrícula personal los socios de las sociedades aún aquellos que son administradores, gerentes, directores o representantes legales por el hecho de que no son comerciantes, así mismo

³⁹ Inscripción que se hace en el Registro Público de Comercio de las personas que desean obtener la presunción de ser comerciantes y disfrutar de los beneficios que la ley les asigne.

no lo necesitan los factores, agentes dependientes y los agentes de intermediación.

2) Matricula de empresa.

II. Llevar la contabilidad y la correspondencia en la forma prescrita por este Código. El comerciante de conformidad al Art.435 inciso 1º del Código de Comercio, está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoria y con leyes generalmente captadas por autoridades por la oficina encargada de la vigilancia del Estado (Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles). El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesario por exigencias contables o por Ley. De conformidad con el Art. 437.- Los comerciantes con activo inferior a los cien mil colones llevarán la contabilidad por si mismos o por personas de su nombramiento.

III. Inscribir anualmente en el Registro de Comercio el balance de su empresa, debidamente certificado por Contador Público autorizado en el país, así como los demás documentos relativos al giro de ésta, que estén sujetos a dicha formalidad; y cumplir con los demás requisitos de publicidad mercantil que la ley establece. De conformidad al Art. 415.- El comerciante individual deberá matricular su empresa mercantil mediante solicitud que presentará al Registro de Comercio, con la información y demás requisitos que señale el respectivo reglamento.

La empresa mercantil de todo comerciante social se matriculará, al quedar inscrita su escritura de constitución en el Registro de Comercio, para lo cual deberá presentar a dicho Registro la solicitud correspondiente de conformidad a lo señalado en el inciso anterior”;

IV. Realizar su actividad dentro de los límites de la libre competencia establecidos en la Ley, los usos mercantiles y las buenas costumbres, absteniéndose de toda competencia desleal. Según el artículo Art. 491.- Se considera competencia desleal la realización de actos encaminados a atraerse clientela indebidamente. En especial los siguientes:

I.- Engaño al Público en general, o a personas determinadas, mediante:

- a) El soborno de los empleados del cliente para inducirlo a error sobre los servicios o productos suministrados.
- b) Utilización de falsas indicaciones acerca del origen o calidad de los productos o servicios, o acerca de premios y distinciones obtenidos por los mismos.
- c) Empleo de envases, inscripciones o cualesquiera otros medios que atribuyan apariencia de genuinos a productos falsificados o adulterados.
- d) Propagar, acerca de las causas que tiene el vendedor para ofrecer condiciones especiales, noticias falsas que sean capaces de influir en el propósito del comprador, como anunciar ventas procedentes de liquidaciones, quiebras o suspensiones sin que existan realmente. Las mercancías compradas en una quiebra, suspensión o liquidación no podrán ser revendidas con anuncio de aquella circunstancia. Sólo pueden anunciarse como ventas de liquidación las que resulten de la extinción de la empresa, del cierre de un establecimiento o sucursal o de la terminación de actividades en uno de sus ramos.
- e) Efectuar realizaciones en las que los artículos puestos a la venta no lo sean a precios que impliquen una rebaja efectiva respecto a los precios anteriores.

II.- Perjudicar directamente a otro comerciante, sin infringir obligaciones contractuales para con el mismo, por medio de:

- a) Uso indebido de nombres comerciales, emblemas, muestras, avisos, marcas, patentes y otros elementos de una empresa o de sus establecimientos.
- b) Propagación de noticias capaces de desacreditar los productos o servicios de otra empresa.
- c) Soborno de los empleados de otro comerciante para que le retiren la clientela.
- d) Obstaculización del acceso de la clientela al establecimiento de otro comerciante.
- e) Comparación directa y pública de la calidad y los precios de las propias mercancías o servicios, con los de otros empresarios señalados nominativamente o en forma que haga notoria su identidad.

III.- Perjudicar directamente a otro comerciante faltando a los compromisos contraídos en un pacto de limitación de competencia.

IV.- Aprovechar los servicios de quien ha roto sus contratos de trabajo a invitación del comerciante que le dé nuevo empleo. A este efecto, salvo prueba en contrario, la invitación se presume hecha por quien utiliza los servicios de la persona que se halla en este caso.

V.- Cualesquiera otros actos similares encaminados directa o indirectamente a desviar la clientela de otro comerciante.

3.1.2 Hecho Generador Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios

El Hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado a todos sus efectos cuando:

- 1) La ley tributaria respectiva contempla preferentemente sus aspectos fácticos o económicos desde el momento que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas;
- 2) La ley tributaria respectiva atiende preferentemente sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos.

Es totalmente relevante hacer la aclaración que el hecho generador de este impuesto no es uno solo sino más bien cuatro situaciones que son importantes estudiar una a una para lograr así una mejor comprensión de los actos que se gravan con este impuesto, es por ello que los analizaremos a continuación: El primero de ellos se encuentra en el Art. 4 de la Ley del IVA, según el cual: “Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales”, es por ello que es necesario descomponer el concepto que nos brinda ese artículo, en primer lugar hablaremos de lo que son los bienes, según el Art. 560 de nuestro Código Civil: “Se llaman bienes todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación, y se dividen en inmuebles y muebles”, ahora bien en nuestra investigación nos interesa hablar de los bienes muebles, por lo que citaremos

el Artículo 5 de la Ley del IVA, el cual nos dice lo siguiente: “En el concepto de bienes muebles corporales⁴⁰ se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa”, asimismo haremos referencia a lo que se entiende por transferencia la que según el Artículo 6 de la ley antes citada expresa lo siguiente “Para los efectos de esta ley se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero” ; según el Artículo 7 Ley IVA, en el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto se entienden comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos que se refieran a bienes muebles corporales provenientes de:

a) Transferencias efectuadas en pública subasta, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto; b) Permutas⁴¹; c) Daciones en pago⁴²; d) Cesión de títulos de dominio de bienes muebles corporales; e) Mutuos o préstamos de consumo en que una parte entrega a la otra, cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo género y calidad; f) Aportes de bienes muebles corporales

⁴⁰ Para esta regla existe la excepción de que los títulos valores y otros instrumentos financieros se consideran bienes muebles pero incorpóreos.

⁴¹ Art. 1598 del Código Civil “Cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero; y venta cuando el dinero sea igual o mayor que el valor de la cosa”.

⁴² Significa la entrega de una cosa en pago de otra que era debida o de una prestación pendiente

propios del giro a sociedades u otras personas jurídicas, sociedades y en general a entidades o colectividades sin personalidad jurídica; g) Transferencias de bienes muebles corporales propias del giro con ocasión de la modificación, ampliación, transformación, fusión u otras formas de reorganización de sociedades; h) Adjudicaciones y transferencias de bienes muebles corporales propias del giro efectuadas como consecuencia de disoluciones y liquidaciones o reducciones de capital de sociedades u otras personas jurídicas, y entes colectivos con o sin personalidad jurídica; i) Transferencias de establecimientos o empresas mercantiles, respecto únicamente de los bienes muebles corporales del activo realizable incluidos en la operación; j) Constitución o transferencia onerosa del derecho de usufructo, uso o del derecho de explotar o de apropiarse de productos o bienes muebles por anticipación, extraídos de canteras, minas, lagos, bosques, plantaciones, almácigos y otros semejantes; k) Promesa de venta seguida de la transferencia de la posesión; y l) En general, toda forma de entrega onerosa de bienes que da a quien los recibe la libre facultad de disponer económicamente de ellos, como si fuere propietario. Pasando a otro punto, nos enfocaremos en el Artículo 8 Ley IVA, el cual nos dice que “en las transferencias de dominio como hecho generador se entiende causado el impuesto cuando se emite el documento que da constancia de la operación⁴³”.

Si se pagare el precio o se entregaren real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos, o si por la naturaleza del acto o por otra causa, no correspondiere dicha emisión, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando tales hechos tengan lugar.

En las entregas de bienes en consignación el impuesto se causará cuando el consignatario realice alguno de los hechos indicados en el inciso anterior.

⁴³ En nuestro medio el documento más común que se extiende son las facturas de consumidor final.

El impuesto se causa aún cuando haya omisión o mora en el pago del precio o que éste no haya sido fijado en forma definitiva por las partes”, si por algún motivo existe un cambio o devolución de los bienes muebles motivo de la generación de este impuesto se deberá proceder de conformidad con el Art. 9 de la Ley del IVA, el cual nos dice: “El cambio o devolución de bienes, productos o mercaderías por encontrarse en mal estado, con el plazo para su consumo vencido, averiadas, por no corresponder a las realmente adquiridas u otras causas semejantes, no constituirá una nueva transferencia...”; asimismo es importante de la situación territorial que enuncia este primer hecho generador, el cual en su Artículo 10 de la ley antes mencionada, dice lo siguiente: “ Las transferencias de dominio constituirán hecho generador del presente impuesto, cuando los respectivos bienes muebles corporales se encuentren situados, matriculados o registrados en el país, no obstante que pudieren encontrarse colocados transitoriamente en él ó en el extranjero y aún cuando los actos, convenciones o contratos respectivos se hayan celebrado en el exterior.

Se consideran situados en el territorio nacional, para los efectos de esta ley, los bienes que se encuentren embarcados desde el país de su procedencia, al ser transferidos a adquirentes no contribuyentes del impuesto”. El segundo hecho generador se encuentra enunciado en el Artículo 11: “Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los

inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio.

No se entienden como retirados de la empresa ni gravados como tales aquellos bienes que sean trasladados desde el activo realizable al activo fijo, siempre que sean necesarios para el giro del negocio; al igual que los bienes donados por el contribuyente a las entidades a que se refiere el Art. 6 literal c) inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, calificadas previamente según lo dispone dicho artículo, y cumplan además los requisitos que establezca la Dirección General”, en cuanto al momento en que es causado el impuesto, puede decirse que en el caso de retiro de bienes de la empresa, se entiende causado el impuesto en la fecha del retiro, respecto a la situación territorial de los bienes el retiro de estos de la empresa constituye hecho generador del impuesto respecto de aquellos que se encuentren situados, matriculados, registrados o colocados permanente o transitoriamente en el país, no obstante que pudieren encontrarse transitoriamente fuera de él. El tercer hecho generador lo encontramos plasmado en el Artículo 14.- “Constituye hecho generador del impuesto la importación⁴⁴ e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.

Las subastas o remates realizados en las Aduanas constituyen actos de importación o internación.

Existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas

⁴⁴ En la importación de servicios a que se refiere la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios como hecho generador gravado con dicho impuesto, la utilización del servicio debe ocurrir de manera exclusiva en el territorio de la República de El Salvador

de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales”, La importación e internación definitiva de bienes muebles corporales se entenderá ocurrida y causado el impuesto en el momento que tenga lugar su importación o internación. La importación e internación de servicios se entenderá ocurrida y causado el impuesto, según cualquiera de las circunstancias que se mencionan a continuación: a) Cuando se emita el documento que dé constancia de la operación por parte del prestador del servicio; b) Cuando se realice el pago; o c) Cuando se dé término a la prestación. Respecto de los bienes que se importen o internen acogidos a regímenes aduaneros especiales, el impuesto se devenga en su totalidad o por la diferencia, según fuere el caso, al quedar los bienes entregados a la libre disponibilidad de los importadores por haberse convertido la importación o internación en definitiva. El cuarto hecho generador y el último ya no refiere a la transferencia de bienes sino a la prestación de servicios, regulado en el Artículo 16 Ley IVA “Constituye hecho generador del Impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos⁴⁵ y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración. También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente, destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a terceros.

No se incluyen en el concepto anterior los pagos por indemnizaciones de perjuicios o siniestros.

No constituye hecho generador las donaciones de servicios de carácter gratuito e irrevocables producidos por el contribuyente, realizadas a las

⁴⁵ Para efectos de lo dispuesto en la Ley del IVA los mutuos dinerarios, créditos en dinero o cualquier forma de financiamiento se considera prestación de servicios.

entidades a que se refiere el Art. 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que hayan sido previamente calificadas por la Dirección General de Impuestos Internos, y que no beneficien al contribuyente según lo establecido en el Art. 32 Num. 4) Inc. 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta”, para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, señalándose entre ellas las siguientes: a) Prestaciones de toda clase de servicios sean permanentes, regulares, continuos o periódicos; b) Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos; c) Arrendamientos de bienes muebles corporales con o sin promesa de venta u opción de compra, subarrendamientos, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de bienes muebles corporales; d) Arrendamiento, subarrendamiento de inmuebles destinados a actividades comerciales, industriales, de servicios o de cualquier otra actividad, con o sin promesa de venta u opción de compra, usufructo, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de todo tipo de inmuebles, establecimientos y empresas mercantiles; e) Arrendamiento de servicios en general; f) Confeccionar o ejecutar por sí o bajo su dirección una obra material mueble, con materias primas aportadas por quien encarga la obra; g) Ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se emplean materiales o medios suministrados por quien encarga la obra; h) Instalación, confección de obras, de especialidades o de movimientos de tierra pactados por administración o mandato, por precio alzado o unitario o en otra forma; i) Reparaciones, transformaciones, ampliaciones que no significan una confección o construcción de una obra inmueble nueva, y los trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles e inmuebles; j) Contratos generales de construcción o edificación de inmuebles nuevos por administración o mandato, en que el ejecutor o constructor aporta solamente su trabajo personal y el que encarga la obra o construcción suministra los

materiales; k) La construcción o edificación de inmuebles nuevos, convenidos por un precio alzado en los cuales los materiales principales son suministrados íntegra o mayoritariamente por el contratista; l) Comisión, mandato, consignación, de ventas en remate o celebrados con instituciones de subasta, ferias o bolsas; m) Transporte o flete de carga, terrestre, aéreo y marítimo y de pasajeros, aéreo y marítimo; y n) Los prestados en el ejercicio liberal de profesiones universitarias y de contaduría pública o servicios independientes no subordinados, prestados por quienes ejercen personalmente profesiones u oficios que requieren o no título o licencia para su ejercicio, ya se trate de personas naturales o jurídicas constituidas por aquellos. Para los efectos de esta ley, se considera profesión liberal la función del notariado; y o) El arrendamiento, subarrendamiento, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones de servicios similares. Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, según cuál circunstancia de las señaladas a continuación: a) Cuando se emita alguno de los documentos señalados en los artículos 97 y 100 de la ley de IVA⁴⁶ ; b) Cuando se dé término a la prestación; c) Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce; d) Cuando se entregue o ponga a disposición el bien o la obra, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de una obra; y e) Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido, o por cada pago parcial del mismo, según sea el caso; se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de los servicios, ya sea en forma total o

⁴⁶ Cabe mencionar que ambos artículos se encuentran derogados y que hacían referencia el primero a la emisión de comprobantes de crédito fiscal y otros documentos, y el segundo al reemplazo de comprobantes de crédito fiscal, notas de debito y crédito. D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000. (las disposiciones derogadas están contenidas en el código tributario)

parcial, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos. En la prestación de servicios permanentes, regulares, continuos o en los suministros de servicios periódicos, el impuesto se causa al momento de emitirse cualquiera de los documentos señalados en el Art. 97⁴⁷ de la ley IVA o al término de cada período establecido para el pago, según cual hecho acontezca primero, independientemente de la fecha de pago del servicio, las prestaciones de servicios constituirán hechos generadores del impuesto cuando ellos se presten directamente en el país, no obstante que los respectivos actos, convenciones o contratos se hayan perfeccionado fuera de él, y cualquiera que sea el lugar en que se pague o se perciba la remuneración. Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país. Si los servicios se prestan parcialmente en el país, sólo se causará el impuesto que corresponda a la parte de los servicios prestados en él. Pero se causará el total del impuesto cuando los servicios son prestados en el país, aunque no sean exclusivamente utilizados en él, como por ejemplo cuando ellos se relacionan con bienes, transportes o cargas en tránsito.

Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios están obligados a emitir y entregar por cada operación a otros contribuyentes un documento (Art.107Código tributario) los cuales se denominan "Comprobantes de Crédito Fiscal", que podrá ser emitido en forma manual, mecánica o computarizada, tanto por las transferencias de dominio de bienes muebles corporales como por las prestaciones de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas o exentas, salvo en los casos previstos en los artículos 65 y 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

⁴⁷ Como lo mencionamos en la nota anterior, este artículo se encuentra derogado, pasando a regularse en el Código Tributario en su Art. 107.

Servicios, en los que deberán emitir y entregar Factura. Cuando se trate de operaciones realizadas con consumidores finales, deberán emitir y entregar, por cada operación, un documento que se denominará "Factura", la que podrá ser sustituida por otros documentos o comprobantes equivalentes, autorizados por la Administración Tributaria. Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en ningún caso deberán tener en sus establecimientos para documentar las transferencias de bienes o prestaciones de servicios que realicen, Facturas Comerciales u otro documento distinto a los previstos en este Código. Se faculta a la Administración Tributaria para proceder al decomiso y destrucción de los mismos. Asimismo, en el caso de las operaciones de exportación deberán emitir y entregar Factura, la cual en ningún caso podrán ser sustituidas por los documentos equivalentes. Las personas naturales inscritas como contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuyas transferencias de bienes o prestaciones de servicios en el año anterior sean iguales o inferiores a cincuenta mil dólares deberán emitir y entregar en operaciones que realice con consumidores finales Factura de venta simplificada, únicamente respecto de las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas o exentas, cuyo monto total de la operación sea menor o igual a doce dólares, dicha Factura deberá cumplir con los requisitos estipulados en el artículo 114 del Código Tributario. Los contribuyentes a que se refiere este artículo que inicien actividades, podrán utilizar el primer año de operaciones la referida Factura de venta simplificada.

Lo anterior no es aplicable a los contribuyentes que se encuentren o sean autorizados por la Administración Tributaria para el uso de máquinas registradoras o sistemas computarizados, para la emisión de tiquetes en sustitución de Facturas, ni para los contribuyentes que posean autorización o sean autorizados para emitir formulario único o documentos electrónicos.

Importante es mencionar que aunque se tenga la calidad de contribuyente de este impuesto, este no se gravará si el contribuyente realiza actividades que no constituyen hecho generador.

3.2 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

A partir de la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA⁴⁸, a los comerciantes se les imponen obligaciones con el objeto de percibir el respectivo impuesto, las cuales más adelante detallaremos.

3.2.1 Definición De Obligación Tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

3.2.2 Clasificación De Las Obligaciones Tributarias

1) Obligación Formal

Son aquellas obligaciones que se encuentran estipuladas en la legislación tributaria pero que no implican un desembolso de dinero, sino más bien están orientadas a la forma de presentar la información.

⁴⁸ D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992.

Son obligados formalmente los contribuyentes o responsables que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto. Es el deber de los contribuyentes de cumplir con la presentación de las comunicaciones, declaraciones Juradas llevar libros de contabilidad y otras complementarias.

La que da derecho para exigir el cumplimiento de los requisitos formalmente establecidos (Título III, Capítulo I del Código Tributario).

2) Obligación Sustancial o Material

Son aquellas que están contempladas en la legislación tributaria y que implican desembolso de dinero. Es el deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo. Las obligaciones de pago tipificadas en el Código Tributario en el Título III, Capítulo II son:

- 1) Autoliquidación (Título III, Capítulo II, Sección I);
- 2) Anticipo a cuenta del impuesto (Título III, Capítulo II, Sección II);
- 3) Retenciones de impuesto sobre la renta (Título III, Capítulo II, Sección III);
- 4) Retenciones y percepciones de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (Título III, Capítulo II, Sección IV);

La obligación tributaria sustantiva se extingue de los siguientes modos:

- 1) Pago;
- 2) Compensación;
- 3) Confusión;
- 4) Prescripción.

3.2.3 Determinación De La Obligación Tributaria

Mediante el acto de determinación de la deuda tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

3.2.3.1 Bases Para Determinar La Obligación Tributaria

La Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando lo siguiente:

1) Base Imponible

Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota (tasa) del tributo. Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. Es la cantidad que ha de ser objeto de gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas. Es la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente, en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de imposición. Expresión cifrada y numérica del hecho imponible, magnitud definida en la Ley, Medición del hecho imponible, Criterio para medir el hecho generador real o concreto.

Cuando se incumple la obligación tributaria se terminara de la siguiente manera:

1) Base Presunta

Son los hechos y circunstancias que por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten a la Administración Tributaria establecer la existencia y cuantía de la obligación.

2) Base Cierta

Son los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

3) Base del tributo

Es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley, al que se aplica la tasa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida.

3.2.4 Obligaciones Establecidas En El Código Tributario

El Código Tributario vigente en sus preceptos contiene una serie de obligaciones ya sean formales como sustantivas y materiales, de las cuales haremos mención brevemente citando lo más relevante de cada una.

Obligaciones Formales:

- 1) Obligación de inscribirse en el Registro de contribuyentes;
- 2) Declaraciones tributarias;
- 3) Emisión de documentos;
- 4) Obligación de informar y permitir control;
- 5) Dictamen e informe fiscal;

- 6) Obligación de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación: Esta es la obligación a la que haremos mayor énfasis por ser la obligación que debemos desarrollar por ser nuestro tema de investigación, para lo cual comenzaremos citando la base legal correspondiente;
- 7) Otros deberes formales;
- 8) Emitir y entregar documentos requeridos.

Obligaciones Sustantivas o Materiales:

Respecto a las obligaciones sustantivas, nuestro Código Tributario hace referencia solo a la de las retenciones de Renta, la cual mencionaremos para efectos ilustrativos. Dicha Obligación está regulada en los Arts. 154 al 160, la cual consiste:

- 1) Retener o percibir y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo;
- 2) Retener o percibir y enterar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal;
- 3) No retener o no percibir el impuesto existiendo obligación legal para ello;

3.2.5 Obligaciones Tributarias De La Ley De Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios (IVA)

Esta ley establece una serie de obligaciones la cuales daremos a conocer de forma breve, de la siguiente forma:

- 1) Es obligación emitir el documento en la transferencia de bienes muebles, en la fecha del retiro de bienes muebles corporales, en el momento de importación o internación (se le llama internación a aquella actividad de importar bienes provenientes de Centro América) o se cumplan los

requisitos para la utilización de los servicios, cuando se emita alguno de documentos, se dé por terminada la prestación (Arts. 8, 12,15, 18, y 20 de la ley);

- 2) Las facturas o documentos que emitan los sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes, deberán consignar el precio de la operación, sin recargo alguno a título del impuesto (actualmente es el 13% adición al precio de lo que se esta transfiriendo);
- 3) Estarán exentos del impuesto conforme a lo establecido en la ley, las importaciones e internaciones y prestaciones de servicios;
- 4) Se deberá de adicionar al precio remuneración cuando no las incluyeran, aquellas cantidades o valores que integran la contraprestación y se cargue o cobren adicionalmente en la operación conforme a lo establecido, si ya constan en los comprobantes de crédito fiscal y notas de débito y crédito, las reducciones de precios, bonificaciones, descuentos normales del comercio;
- 5) Se deberá trasladar el débito fiscal a los adquirentes de bienes y a los prestatarios de servicios la cantidad del débito fiscal generado en la operación; y
- 6) Los ajustes respectivos del débito y crédito fiscal, deberán de efectuarse conforme a lo establecido en el Arts. 62 y 63 de la ley;
- 7) El impuesto a pagar será la diferencia de deducir del débito fiscal el crédito fiscal en el mismo período tributario, de conformidad con el Art. 64;
- 8) La deducción del crédito fiscal procede siempre que se cumpla con los requisitos establecidos por la ley, según el Art. 65;
- 9) Cuando el crédito fiscal fuera superior al débito fiscal del período tributario, el excedente se sumará al crédito fiscal del periodo tributario siguiente (Art.67 de la ley);

- 10) Aquellas transferencia de dominio que se efectúen antes de los dos años de estar afectados a dicho activo constituyen hecho generador del impuesto (Art. 71 de la ley);
- 11) El crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal por la adquisición de bienes muebles corporales de capital destinados al activo fijo, es deducible del débito fiscal originado por las operaciones gravadas realizadas en el mismo período, o en los posteriores si restare un remanente de aquél, hasta su total deducción (Art. 72); y
- 12) Deberá de presentarse en cualquiera de los lugares autorizados por el Ministerio de Hacienda, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario conforme a los requisitos establecidos (Art. 94 de la ley).

Con lo anterior concluimos el capítulo basado en datos puramente teóricos y jurídicos a los cuales hemos hechos breves comentarios.

CAPITULO IV PROCEDIMIENTO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Las Obligaciones se examinan predominantemente desde el punto de vista de la relación jurídica entre dos o más personas en virtud de la cual una o varias de ellas tienen derecho a exigir de otra u otras y a veces exigirse recíprocamente una presentación práctica o negativa. En este sentido se tiene:

4.1 OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE

La obligación de inscribirse es para los sujetos pasivos que resultan obligados al pago del impuesto de IVA dirigidos por la Administración Tributaria

-Impuesto IVA

Los sujetos obligados según la Ley de IVA son:

Los sujetos pasivos que realicen transferencia onerosa del dominio de bienes muebles corporales nuevos o usados, o prestaciones de servicios en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones y cuando el total de su activo sea menor a veinte mil colones. Según lo establece el art. 28 de la Ley de IVA y las personas que se dedican a la importación e internación definitiva de bienes muebles y a la prestación de servicios en forma habitual.

-Para la inscripción en el Registro de Contribuyente

Las personas Natural o jurídica están en la obligación de inscribirse a la administración tributaria si cumple al menos con uno de los dos requisitos que establece el art. 28 de la Ley de IVA mediante formulario F210, inmediatamente después de iniciada las operaciones así como todo cambio que ocurra en los datos básicos proporcionados en el registro de contribuyentes a través de formulario 211 tales como:

- 1.- Nombre o Denominación Social del contribuyente
- 2.- Nombre comercial del establecimiento
- 3.- Número de Identificación Tributaria y Número de registro de contribuyente
- 4.- Actividad económica.
- 5.- Dirección para recibir Notificaciones.
- 6.- Nombre del representante legal.
- 7.- Dirección de Casa matriz

4.2 DOCUMENTACIÓN A ENTREGAR Y EMITIR POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE**4.2.1 Emisión De Comprobante De Crédito Fiscal**

Es un documento que sirve cuando se efectúa transferencia de dominio o de servicios y debe ser emitido y otorgado por un contribuyente a otros contribuyentes cuando se presente alguna de las siguientes situaciones:

- 1.- Transferencia de dominio de bienes muebles corporales y prestación de servicios ya sean en operaciones exentas o gravadas.
- 2.- Cuando se pague total o parcialmente el precio del bien o servicio.

3.- Cuando actúe como comisionista consignatario o subastador, vendiendo transfiriendo subastando bienes o prestando servicios por cuenta de terceros.

4.- Cuando se facture un monto que corresponda a las comisiones o remuneraciones pagadas por la prestación de servicios como tercero o mandante y

5.- Posterior a la emisión o entrega de notas de remisión siempre que exista transferencia de dominio.

Todo lo anterior según lo establecido en el Art.107 del Código Tributario.

Así también debe tomarse en consideración que según lo establece el Art.110 del Código Tributario Cuando con posteridad a la emisión de comprobantes de Crédito Fiscal ocurran ajustes o diferencias en los precios descuentos o intereses devengados bonificaciones u otras modificaciones en la operación o cuando se produjeran devoluciones de dinero o se anulen o rescindan operaciones efectuadas se deberán expedir nuevos comprobantes de crédito fiscal o notas de débito o crédito según corresponda que modifique los documentos emitidos anteriormente.

Es importante mencionar que respecto de los comprobantes de crédito fiscal notas de crédito y notas de débito que se reciban con retraso el impuesto que de ellas resultare podrá utilizarse para aumentar o reducir el crédito fiscal según corresponda hasta los dos periodos tributarios que siguen al de la emisión de dichos documentos, según lo establece el Art. 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

4.2.2 Emisión De Facturas De Consumidor Final

Consumidor Final Es la persona natural o jurídica que adquiere un bien o servicio y que no es contribuyente del impuesto. Y se emite y entrega por cada operación como las siguientes:

- 1.- Cuando realice operaciones con consumidores finales.
 - 2.- Cuando estos actúen como comisionistas consignatarios o subastadores y vendan, transfieran subasten bienes o presten servicios por cuenta de terceros y
 - 3.- Posteriormente a la anulación de una factura emitida
 - 4.- En el caso que los contribuyentes sean autorizados por la administración tributaria para el uso de maquinas registradoras o sistemas computarizados, para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas de consumidor final. Todo lo anterior según lo establecido en el Art.107 del Código Tributario.
- Por otro lado Cuando con posteridad a la emisión de facturas o documentos equivalente autorizados por la administración tributaria, ocurran ajustes que disminuyan, anulen o rescindan operaciones quienes transfieran bienes y presten servicios deberán anular dichos documentos y emitir nuevas facturas que modifiquen los documentos expedidos inicialmente, consignando en ellas el monto de la operación dejando constancia al reverso del original del documento anulado de la identificación del cliente, nombre completo y firma, número de identificación Tributaria y número de documento único de Identidad debiendo agregar el documento anulado y la copia correspondiente. Según lo establecido el art.111 del Código Tributario.

4.2.3 Emisión De Notas De Remisión

Este documento se emite cuando se envíe mercadería es decir en el momento en que efectúe envíos de bienes muebles y mercadería en consignación o traslado que no constituyan transferencia, también cuando se presente alguna de las siguientes situaciones:

1.- Cuando el comprobante de Crédito Fiscal no se elabore en el momento que se efectúe la entrega real o simbólica de los bienes o se remitan estos al adquirente de los mismos.

2.- Cuando se efectúa envíos de bienes muebles y mercaderías en consignación a las personas naturales o jurídicas que actúen como consignatario y

3.- En aquellos casos en que se realicen traslados o remisión de bienes hacia otro lugar, aunque no haya transferencia de dominio.

Todo lo anterior lo establece el Art. 109 del Código Tributario.

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

Estas notas deben cumplir con los requisitos señalados en la letra c) del Artículo 114 de este Código.

4.2.4 Emisión De Factura De Venta Simplificada

Es un documento que tiene la misma función de la factura de venta de consumidor final su diferencia es que solamente la pueden emitir las personas naturales inscritas como contribuyentes del impuesto a la transferencia de Bienes muebles y a la prestación de servicios cuyas transferencia de bienes o prestación de servicios en el año anterior sean iguales o inferiores a cincuenta mil dólares y deberán emitir y entregar en operaciones que realicen con consumidores finales únicamente respecto de las transferencia de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas o exentas, cuyo monto total de la operación sea menor o igual a doce dólares, según lo establecido en el Art. 107 del Código Tributario,

además cumplir con los requisitos establecidos en el art. 114 del mismo Código.

4.2.5 Emisión De Agentes De Retención De IVA Por Designación De La Administración Tributaria

En relación a lo estipulado en los Art. 47,154 y 162 del código Tributario y conforme a lo que establece el Art.106 del Reglamento de Aplicación del código en mención cuando un contribuyente haya sido designado por la administración tributaria como agente de retención del impuesto IVA, esta obligado a emitir un comprobante por las retenciones que hubiere efectuado a otros contribuyentes del mismo impuesto.

En este caso se adquiere la calidad de Agente de Retención por designación de la Administración tributaria.

4.2.6 Emisión De Comprobantes De Retención

Agente de Retención por disposición de Ley (Art.161 C.T)

El adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. Para este efecto deberá efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la administración tributaria.

4.2.7 Emisión De Tiquetes En Sustitución De Facturas

El tiquete de máquina registradora es un documento que sustituye a la factura de consumidor final según lo establecido en el Art. 115 del código Tributario con el Art. 45 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario y se da cuando la emisión de facturas resultare impractica o de difícil aplicación por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, la administración tributaria podrá autorizar mediante resolución la utilización de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas.

4.3 OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA ELABORACION Y PRESENTACION DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS

4.3.1 Obligación De Elaborar Y Presentar Declaraciones Tributarias

Según los artículos 91 al 94 del código tributario están obligados a presentar las declaraciones tributarias los sujetos pasivos, sea en calidad de contribuyentes o de responsables ante la administración tributaria aún cuando no exista pago de impuesto.

Debido a lo anterior y de acuerdo con lo establecido en los Art. 91 del código tributario y los artículos 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios los contribuyentes o en su caso los responsables del impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas en el período tributario en la cual dejarán constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo período, así como los remanentes de períodos anteriores.

La presentación de la declaración jurada deberá realizarse durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente.

Esta obligación subsiste aún en los casos donde no se dé lugar al pago del impuesto.

4.3.2 Obligaciones Relacionadas Con Los Registros Contables

4.3.2.1 Obligación De Llevar Contabilidad Formal

Según lo establece el Código Tributario en el Art. 139 y 209 en relación con el Art. 73, 74,78 y 80 del Reglamento de Aplicación del mismo Código, se entiende por contabilidad formal, la que ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable, apropiada para el negocio de que se trate es llevada en libros autorizados en forma legal.

Asimismo, establece que deberán llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad con el código de comercio están obligados a ellos.

Para efectos del Código de Comercio establece:

1-Que están obligados a llevar contabilidad formal los comerciantes cuyo activo en giro exceda de cien mil colones, por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración de tenedores de libros, con títulos reconocidos por el Estado o por medio de empresas legalmente autorizadas, según lo establece el Art.437 del mismo.

2-Los comerciantes con activo inferior a cien mil colones o su equivalente en dólares llevarán por si mismo o por personas de su nombramiento, un libro encuadernado para asentar separadamente los gastos, compras, ventas al

contado y al crédito. En dicho libro asentarán al final de cada año un balance general de todas las operaciones de su giro con especificaciones de los valores que forman el activo y pasivo.

- 3- El comerciante debe seleccionar un sistema o método generalmente aceptado en materia de contabilidad el que además se adecue a las operaciones o actividades que realiza.
- 4- Debe diseñar un sistema contable, con su descripción catálogo de cuentas y su manual de aplicación, basado en el método seleccionado y el sistema contable debe ser aprobado por un contador autorizado o certificado de acuerdo con el Art. 435 del Código de Comercio y el Art.17 de la Ley Reguladora del ejercicio de la contaduría.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de conformidad a los arts. 139 Inciso segundo y art. 209 del código tributario en relación con el art. 437 del código de comercio deberán contratar los servicios de contadores tenedores de libros bachilleres de comercio y administración opción contador o bachiller técnico vocacional opción contaduría con títulos reconocidos por el Estado por medio del Ministerio de Educación, comprobado ante la administración Tributaria cuando esta lo requiera, su calidad como contadores que les permite llevar contabilidades.

Los bachilleres en comercio y administración, opción contador o técnico vocacional comercial opción contaduría, comprobará su calidad mediante el número de acreditación inserto en los mismos.

Las personas antes mencionadas no pueden realizar funciones reservadas exclusivamente al contador público.

4.3.3 Obligación De Llevar Registros Para El Control Del IVA

De acuerdo con lo establecido en el Art. 141 del Código de Tributario en relación con los Art. 73, 74, 82 al 86 y 88 del Reglamento de Aplicación del

mismo Código los contribuyentes inscritos del impuesto de IVA están obligados a llevar libros o registros de compras y de ventas relativos al control del referido impuesto, los cuales se requieren por parte de la administración tributaria para comprobar el cumplimiento del referido impuesto.

Según lo establece el literal d) del Art. 141 del Código Tributario y 88 de su Reglamento de Aplicación los libros o registros del impuesto de bienes muebles y a la prestación de servicios deben llevarse en libros empastados y foliados legalizados por un contador público autorizado por el consejo de vigilancia de la contaduría pública y auditoría, los libros deben llevarse sea en forma manual o computarizada, debiendo totalizar sus operaciones por un período de un mes y servir de base para la elaboración de la declaración.

De la misma forma se establece que en la hoja que conste el total de las operaciones deberá firmar el contador del contribuyente que lleve el registro de las operaciones e incluir la información exigida en los Art. Del 83 al 86 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

Los Libros para el registro y control del impuesto IVA se elaborarán y operarán en observaciones de los requisitos formales siguiente:

- **Libros o Registros de Compras:** De acuerdo a lo que establece el Art. 141 del Código Tributario en relación al Art.86 del Reglamento de aplicación del mismo código en este libro se anotarán las operaciones de compras importaciones e internaciones y compras a sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de IVA amparadas con comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y debito, comprobantes de retención, documentos recibos de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de IVA declaraciones de mercancías y mandamientos de ingresos que se reciban en forma separada o individual.

La escritura del libro de compras debe incluir e identificar el mes a que corresponde las operaciones y un encabezado con el nombre del

contribuyente, denominación de “libro de compras” Número de Registro de Contribuyente y detallar además en las columnas las especificaciones que identifiquen a cada uno de los documentos registrados.

➤ **Libro o registro de operaciones de ventas a contribuyentes**

En atención a lo dispuesto en el Art. 141 del Código Tributario, en relación al Art. 85 del Reglamento de Aplicación del mismo, los contribuyentes del referido impuesto llevarán un libro o registro de ventas a contribuyentes en el que consignarán exclusivamente las operaciones de bienes muebles y prestación de servicios consignadas en los comprobantes de Crédito Fiscal, notas de Débito y comprobantes de liquidación.

Se debe consignar en el libro al mes a que corresponde las operaciones y un encabezado con el nombre, título del libro “libro de Ventas a contribuyentes” y número de registro de contribuyentes.

➤ **Libro o Registro de Operaciones a Consumidores**

Según lo establece el Art. 141 del código Tributario, en relación al Art. 83 del Reglamento de Aplicación del mismo Código en este libro se anotarán la transferencia de bienes muebles y/o prestaciones de servicios amparadas con facturas por ventas locales y de exportación.

En este libro de deberá identificar el mes a que corresponden las operaciones realizadas, así como un encabezado con el nombre del contribuyente título del libro “libro de ventas a consumidor final”.

Las anotaciones deben efectuarse en forma correlativa, si existiere más de un establecimiento negocio centro de facturación o máquina registradora autorizada deben identificarse los establecimientos, negocios, centros de facturación máquinas registradoras autorizadas a que corresponden los mismos.

Detalle de exportaciones anexo al libro de ventas a consumidores, el Art. 84 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario en relación a lo

establecido en el literal b) del Art. 141 Código, establece que los contribuyentes que realicen operaciones de exportación anexo al libro de operaciones de ventas a consumidores que contengan la información relativa a las exportaciones realizadas.

4.3.4 No Saben Como Registrar Las Operaciones En Los Respectivos Libros

Otro de los aspectos que tienen que ver con el incumplimiento de las Obligaciones por parte de los comerciantes es el hecho de que no saben como registrar las operaciones en los libros respectivos, no obstante estar establecidos en la normativa tributaria

Para el caso del Libro o Registro de Compras el artículo 86 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario plantea que en dicho libro o registro los contribuyentes del IVA, identificarán el mes a que corresponde las operaciones y pondrán un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, número de Registro de Contribuyente y deberán detallar en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncia:

- a) Número correlativo de la Operación Registrada.
- b) Fecha de emisión del Comprobante de Crédito Fiscal, Comprobante de Retención, Nota de Crédito o de Débito, Declaración de Mercancías o Formulario Aduanero y Documentos de sujetos excluidos del impuesto según corresponda.
- c) Número del Comprobante de Crédito Fiscal, Comprobante de Retención Nota de Crédito o Débito, Declaración de Mercancías o Formulario aduanero o Documentos de Sujetos excluidos del impuesto según corresponda.
- d) Número de Registro del Contribuyentes del Proveedor local.

- e) Número de Identificación Tributaria, Documento único de identidad del Sujeto excluido del impuesto.
- f) Nombre del proveedor.
- g) Compras exentas, separando las locales de las importaciones e internaciones.
- h) Compras Gravadas separando las locales de las importaciones e internaciones
- i) Crédito Fiscal generado por las compras gravadas, locales importaciones e internaciones.
- j) Total Compras locales, importaciones e internaciones.
- k) Retención a terceros
- i) Compras a Sujetos Excluidos del impuesto.

Al Finalizar cada período tributario se totalizarán las operaciones cumpliendo los requisitos establecidos en el código Tributario.

En el caso del libro o Registro de Operaciones de Ventas a Contribuyentes el artículo 85 del Reglamento del Código Tributario establece que los contribuyentes identificación el mes a que corresponda las operaciones y pondrán el encabezado el nombre del contribuyente, título del libro NRC y deberán detallar en columnas las siguientes especificaciones:

- a) Número correlativo de la operación registrada.
- b) Fecha de emisión del documento legal, número preimpreso del comprobante de crédito fiscal, comprobante de liquidación, Nota de crédito de débito o número del control interno por documento generado por el sistema de formulario único autorizado por la administración según corresponda:
- c) número preimpresos del formulario único en caso de estar autorizado para su uso por la administración.
- d) Nombre del cliente, mandatario, o mandante según el caso.

- e) Número del registro de contribuyente del cliente del mandatario o mandante según el caso.
- f) Valor ventas exentas del documento.
- g) valor ventas gravadas por documento.
- h) Débito fiscal que generan las ventas gravadas por el documento.
- i) Valor total de ventas por transferencia de bienes o prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros en caso que se realicen este tipo de operaciones.
- j) Débito fiscal que generen las ventas gravadas realizadas por cuenta de terceros en caso que se realicen este tipo de operaciones.
- k) impuesto percibido.
- i) Total de ventas por documento.

Al finalizar cada período tributario se totalizaran las operaciones cumpliendo los requisitos establecidos en el código tributario además se consignará un resumen detallando las ventas exentas y gravadas a contribuyentes y a consumidores finales, separadas de las realizadas a cuenta de terceros si hubieren y el cálculo del Débito Fiscal respectivo por las operaciones documentadas propias y por las realizadas por cuenta de terceros.

En el libro o Registro de ventas a consumidores Finales a parte de los requisitos generales deberán contener estas especificaciones en el orden que a continuación se enuncian:

- a) Fecha que corresponden las operaciones:
- b) Los números de la primera y última de las facturas o documentos equivalentes emitidos por día especificando del No ____ al No ____.

En caso de que el contribuyente disponga de facturas prenumeradas por correlativo único por series en forma correlativa e independiente por establecimiento debe especificar a que establecimiento corresponde cada

serie y numeración de igual manera para el caso de las facturas de exportación.

- c) El número respectivo de la máquina registradora o sistema computarizado en el caso de que el contribuyente posea autorización para emitir documentos equivalentes en sustitución de facturas por medio de equipos referidos
- d) Valor de ventas exentas.
- e) Valor de ventas gravadas por operaciones locales.
- f) Valor de exportaciones
- g) Total de ventas diarias.
- h) Valor de ventas por transferencia de bienes o prestación de servicios realizadas por cuenta de terceros en caso que se realicen este tipo de operaciones.

Al finalizar cada período tributario deberán totalizarse las anotaciones del mes cumpliendo con los requisitos establecidos en el Código Tributario. Además consignar en resumen del cálculo del débito fiscal por las operaciones documentadas con facturas o documentos equivalentes durante el mes el cual se trasladará al libro de ventas a contribuyentes a efecto de establecer las ventas totales y el débito fiscal correspondiente. Art. 83 inciso final del Reglamento del Código Tributario.

Para el caso del detalle de las exportaciones anexo al libro de las operaciones de ventas a consumidores finales el art.84 del reglamento establece que: Los contribuyentes que realicen operaciones de exportación para dar cumplimiento a lo establecido en el literal b) del art. 141 del código Tributario además de cumplir con lo establecido en literal c) del art.83 del reglamento deberán generar un detalle de exportaciones anexo al libro de operaciones de ventas a consumidores que contengan la siguiente información:

- a) Número correlativo de la operación registrada.
- b) Fecha de emisión de la factura.
- c) Número preimpreso de la factura.
- d) Nombre del cliente del exterior
- e) Número de declaración de mercancías o Formulario Aduanero según corresponda
- f) Valor de las exportaciones.

Al finalizar el período tributario se totalizarán las operaciones mensuales.

4.3.5 Obligación Relacionada Con Los Registros Contables E Inventarios

La obligación de llevar contabilidad Formal según lo establece el código tributario en el Art. 139 y 209 en relación con el Art. 73, 74, 78 y 80 del reglamento de aplicación del mismo Código se entiende por contabilidad formal, la que ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiada para el negocio de que se trate es llevada en libros autorizados en forma legal.

Asimismo, establece que deberán llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad con el código de comercio están obligados a ellos.

Para efectos del código de comercio establece:

- Que están obligados a llevar contabilidad formal los comerciantes cuyo activo en giro exceda de cien mil colones por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración de tenedores de libros, con títulos reconocidos por el estado o por medio de empresas legalmente autorizadas según lo establece el art. 437 del mismo.

- Los comerciantes con activo inferior a cien mil colones o su equivalente en dólares, llevarán por si mismo o por personas de su nombramiento un libro encuadernado para asentar separadamente los gastos compras, ventas al contado y al crédito. En dicho libro asentarán al final de cada año un balance general de todas las operaciones de su giro con especificaciones de los valores que forman el activo y pasivo.
- El comerciante debe seleccionar un sistema o método generalmente aceptado en materia de contabilidad el que más se adecue a las operaciones o actividades que realiza.
- Debe diseñar un sistema contable, con su descripción, catálogo de cuentas y su manual de aplicación basado en el método seleccionado y el sistema contable debe ser aprobado por un contador autorizado o certificado de acuerdo con el Art. 435 del Código de Comercio y el Art. 17 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Los contribuyentes Obligados a llevar contabilidad de conformidad a los art. 139 inciso segundo y Art. 209 del Código tributario en relación con el art. 437 del Código de Comercio deberán contratar los servicios de contadores, tenedores de libros bachilleres de comercio y administración opción contador con títulos reconocidos por el Estado por medio del Ministerio de Educación comprobado ante la administración Tributaria como esta lo requiera su calidad como contadores que les permite llevar contabilidades.

Los bachilleres en comercio y administración opción contador o técnico vocacional comercial opción contaduría comprobará su calidad mediante el número de acreditación inserto en los mismos.

Las personas antes mencionadas no pueden realizar funciones reservadas exclusivamente al contador público.

4.3.6 Obligación De Apertura De Cuentas Contables Específicas Para El Control Del Impuesto IVA

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

Según establece el art. 141, inciso primero y segundo del Código Tributario en relación a los libros o registros para el control del impuesto IVA, los contribuyente de este impuesto deberán aperturar las cuentas contables especiales requeridos para el control del cumplimiento de este impuesto.

Las cuentas contables que se deben aperturar son las siguientes:

- Cuenta Debito Fiscal
- Cuenta de Crédito Fiscal
- Obligación de llevar control y Registros de Inventarios
- Obligación de efectuar levantamiento físico de inventario

4.3.7 Obligación De Proporcionar Información De Proveedores Clientes Acreedores Y Deudores

Según lo establecido en el Art. 125 del código Tributario, las personas naturales y jurídicas que en el año calendario anterior hayan realizado transferencia de bienes derecho y prestación de servicios deberán proporcionar a la administración tributaria según lo requiera la información siguiente:

- a) Identificación de los proveedores de bienes y servicios por operaciones realizadas indicando el concepto, valor acumulado mensual por proveedor y crédito fiscal IVA de la operación si fuera el caso.

- b) Identificación de las personas o entidades de quienes haya transferido bienes derechos o presado servicios por operaciones realizadas indicando el concepto, valor acumulado y débito fiscal generado si fuere el caso.
- c) Identificación de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos a cuenta de terceros sin representación concepto o cuantía de dichos ingresos, al igual que la correspondiente identificación de tales terceros.
- d) Identificación de los acreedores a cualquier título y condición con indicación del monto de las obligaciones.

4.3.8 Obligación De Presentar O Exhibir La Información Y Permitir El Control

De conformidad a lo estipulado en el Art. 126 del Código Tributario, en relación con el Art. 118 y 120 de su Reglamento de Aplicación, los sujetos pasivos deberán exhibir y permitir el control, en relación a las siguientes obligaciones;

- A presentar y exhibir a la administración Tributaria las declaraciones toda documentación contable y demás informes relacionados con hechos generadores de impuesto.
- A permitirle a la administración Tributaria que examine la contabilidad registros y documentos a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones establecidas por el código Tributario y en leyes tributarias respectivas

- A facilitar a los auditores fiscales y peritos de la administración tributaria la realización de su trabajo en el caso de ser objeto de fiscalización, inspección y verificaciones de cualquier lugar.
- De forma general a presentar todas las declaraciones y documentos contables requeridos por la administración tributaria en el plazo estipulado para tal efecto.

CAPITULO V: LA FALTA DE REGISTROS CONTABLES LAS CAUSAS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y EFECTOS PATRIMONIALES QUE ENFRENTAN LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

5.1 REGISTROS CONTABLES

Los registros contables forman parte del sistema contable que deben de llevar los contribuyentes.

5.1.1 Concepto De Sistema Contable

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones en una entidad, así como mantener la contabilización del activo y pasivo que le son relativos. Dicho de otra manera, el sistema contable básicamente se refiere al método de registro, y consiste en todos los procedimientos diseñados para la recolección de la información y registro de las operaciones financieras de una empresa determinada.

5.1.2 Importancia

Uno de los propósitos fundamentales del sistema contable es constituir una herramienta de carácter práctico para la dirección en la administración efectiva de las empresas, pues en él están contenidos en forma ordenada y lógica los procedimientos de control, registro e información que es necesario adoptar ante las diferentes eventualidades que suceden en la práctica.

Mediante la estructura de un sistema contable, se espera llevar a cabo la apropiada captación de todas las operaciones en los registros, de los cuales se emanan los estados financieros. También se logra salvaguardar los activos, valorar la eficiencia en las operaciones, la productividad y el desarrollo.

5.1.3 Elementos Que Conforman El Sistema Contable

Los elementos que conforman el sistema contable se detallan de la siguiente manera:

Elementos Técnicos

1) Datos generales de la Empresa:

- a) Dirección exacta de la empresa y teléfono;
- b) Activo fijo:
- c) Nombre y número de registro del Auditor Externo designado por la Junta General de Accionistas o el Pacto Social (este requisito será exigible, tratándose de un comerciante social);
- d) Especificación de la actividad económica principal (determinarla con exactitud).

2) Datos generales del sistema contable:

- a) Indicar si la contabilidad se lleva o llevará en Libros empastados y foliados, en hojas separadas o en tarjetas.
- b) Indicar si la forma de operar es manual, por proceso mecanizado o computarizado.
- c) Hacer una lista clara, completa y específica de los libros, tarjetas y hojas separadas que legalizará o tiene legalizadas, incluyendo los que señala la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;
- c) Explicar en que forma asentará sus operaciones en los registros contables legalizados.

3) Documentos fundamentales:

Aquí se detallan todos aquellos documentos contables que intervienen en el manejo de cada uno de ellos, como: Partidas de diario, notas de cargo y notas de abono, conciliaciones bancarias, etc.

4) Plan de Cuentas:

Aquí se detallan todas aquellas cuentas y sub cuentas que se necesitarán para el registro de las operaciones contables.

5) Manual de Aplicación de Cuentas:

Aquí se dan todas las explicaciones de cuando se cargará y abonará cada cuenta y que saldo posee cada una de ellas. Existe un manual de cuentas que es el que Se considera como el instructivo que describe la aplicación de cada cuenta del Catálogo, a fin de conocer con exactitud las operaciones que deben ser registradas en cada una de ellas. Un Manual de cuentas esta compuesto por el instructivo para el uso de las diversas cuentas. En su preparación debe tenerse en cuenta la clase de empresa, naturaleza jurídica,

su complejidad, el tipo de informe a preparar, la clase de análisis financiero a realizarse y los medios de registro.

Elementos Legales

- 1) Presentar solicitud anexa al sistema contable completo y los parciales que pide se autoricen en original y copia, con firma del representante legal y el propietario, en caso de Comerciante Individual;
- 2) No presentar trabajos en papel membretado de despachos de Auditoria, ni de otra empresa que no sea la solicitante, las copias deberán presentarlas en papel blanco;
- 3) Para ser atendido con mayor prontitud se ruega indicar el número de ficha extendida para el Contribuyente solicitado, y sí se tratare de un asunto técnico contable que sea por el Contador en el Dpto. indicado. Art. 9y 10 de la Ley de Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles;
- 4) instructivo para legalización de Sistemas Contables o sus modificaciones emitido por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles.

5.1.4 Sistemas De Elaboración De Registros Contables

Existen dos sistemas para elaborar los registros contables que sirven de soporte para el control de todas las operaciones de la empresa las cuales son:

1. Sistema Contable Manual:

Consiste en realizar el registro de todas las operaciones en libros foliados debidamente autorizados, los cuales se llevan a cabo manualmente por la persona encargada de la contabilidad.

2. Sistema Contable Computarizado:

Consiste en la instalación de computadoras que contengan programas contables práctico y que hacen más fácil y eficaz llevar la contabilidad.

Hay que aclarar que la obligación del llevar registros contables en materia tributaria, no es la misma que tiene el comerciante en materia mercantil, la primera es básicamente para poder llevar un control del impuesto IVA, mientras que la segunda es un requisito que la ley exige a todo comerciante y que está plenamente relacionada al funcionamiento y buen desempeño de un negocio.

Ahora bien, es importante hacer referencia a los Art. 435 y siguientes del Código de Comercio, donde encontraremos lo referente a la contabilidad que el comerciante debe de llevar.

Para aclarar una posible confusión respecto a lo establecido en el Código de comercio respecto a la contabilidad, es necesario decir que dichas disposiciones se refieren a libros de contabilidad que el comerciante debe de llevar, es decir que es un requisito exigible por la actividad comercial y no son los mismos que los libros de Registros Contables a los que se refiere el Código Tributario, para tal efecto comentaremos tanto lo regulado por el Código de Comercio como lo regulado en el Código Tributario.

El Art. 435 del Código de comercio establece que el comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad, anteriormente mencionamos que para llevar la contabilidad se puede hacer a través de un sistema manual o un sistema computarizado, este debe de ser aprobado por quienes ejercen la función pública de Auditoría⁴⁹.

El comerciante debe llevar los siguientes registros contables:

⁴⁹ Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública en el artículo 17, establece lo siguiente: “Los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los siguientes casos:

a) Autorizar las Descripciones de los Sistemas Contables, los Catálogos de Cuentas y Manuales de Instrucciones que deben llevar los comerciantes, a los que la Ley exige llevar contabilidad y a quienes deseen un sistema contable”.

1) Estados Financieros:

Son cuadros que presentan en forma sistemática y ordenada diversos aspectos de la situación financiera y económica de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, regulados en el Art. 442.- “El registro de Estados Financieros contendrá:

I.- Los balances generales ordinarios (todo balance general debe expresarse con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad. Dicho balance comprenderá un resumen y estimación de todos los bienes de la empresa, así como de sus obligaciones. El balance se elaborará conforme los principios contables autorizados por el mencionado Consejo, y a la naturaleza del negocio de que se trate).

II.- Los balances generales extraordinarios, ya sea que se practiquen por liquidación anticipada del negocio, suspensión de pagos o quiebra, por disposición de la ley o por voluntad del comerciante.

III.-Resumen de los inventarios relativos a cada balance.

IV.- Resumen de las cuentas que se agrupen para formar los renglones del propio balance.

V.- El estado de pérdidas y ganancias relativo a cada balance.

VI.- El estado de la composición del patrimonio.

VII.-Cualquier otro estado que sea necesario para mostrar la situación económica y financiera del comerciante.

VIII.-La forma en que se haya verificado la distribución de las ganancias o la aplicación de las pérdidas netas”;

2) Libro Diario:

Consiste en el registro cronológico de las operaciones contables que muestra los nombres de las cuentas, los cargos y abonos que en ellas se realizan, así como cualquier información complementaria que se considere útil para apoyar la correcta aplicación contable de las operaciones realizadas. En el Libro Diario se asentará, como primera partida, el balance que muestre la situación económica y financiera del comerciante al principiar sus operaciones, anotando las cuentas del activo, pasivo y capital. Se asentarán inmediatamente después en orden cronológico, las partidas correspondientes a las operaciones que haga el comerciante, por cuenta propia o ajena⁵⁰;

3) Libro Mayor: El libro más importante en cualquier contabilidad, en el que se registran cuentas individuales o colectivas de los bienes materiales, derechos y créditos que integran el activo; las deudas y obligaciones que forman el pasivo; el capital y superávit de los gastos y productos; las ganancias y pérdidas y en general todas las operaciones de una empresa. En dicho libro se registran todas las transacciones anotadas en el diario principal o en los diarios especiales cuando los haya, ya sea particularmente o bien en totales. Y los demás que sean necesarios por exigencias contables o por Ley.

Los comerciantes podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el Libro Diario en forma resumida y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables. Todo lo anterior lo hará del conocimiento de la Oficina que ejerce la vigilancia del Estado. Los comerciantes cuyo

⁵⁰ Art.446 del Código de Comercio.

activo en giro sea inferior a los cien mil colones, llevarán un libro encuadernado para asentar separadamente los gastos, compras y ventas, el contado y al crédito. En dicho libro harán, al final de cada año, un balance general de todas las operaciones de su giro, con especificación de los valores que forman el activo y el pasivo.

Las cartas, telegramas y facturas que reciban y las copias de las que expidan los comerciantes, que sirvan de comprobantes para los aspectos contables, se considerarán anexas a la contabilidad. Los comerciantes podrán hacer uso de microfilm, de discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información, con el objeto de guardar de una manera más eficiente los registros, documentos e informes que le correspondan, una vez transcurridos por lo menos veinticuatro meses desde la fecha de su emisión. Las copias o reproducciones que deriven de microfilm, disco óptico o de cualquier otro medio, tendrán el mismo valor probatorio que los originales siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por Notario, previa confrontación con los originales. De conformidad con el Art. 436 del Código de Comercio, los registros deben llevarse en idioma castellano. Las cuentas se asentarán en Colones o en Dólares de los Estados Unidos de América. Toda contabilidad deberá llevarse en el país, aún la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. La contravención será sancionada por la oficina que ejerce la vigilancia del Estado de conformidad a su Ley, obligando a toda autoridad que tenga conocimiento de la infracción, está obligada a dar aviso inmediato a la oficina antes mencionada. Los comerciantes con activo inferior a los cien mil colones llevarán la contabilidad por si mismos o por personas de su nombramiento. Este caso es aplicado para los pequeños comerciantes, ya que según el Reglamento de la Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio en su Art. 2, dice que se considera pequeños comerciantes a aquellas empresas individuales cuyo capital líquido sea menor a cien mil colones, pero si el

comerciante no la llevare por si mismo, se presumirá otorgado el nombramiento por quien la lleve, salvo prueba en contrario. Sin embargo, los comerciantes cuyo activo en giro exceda de cien mil colones, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración o tenedores de libros, con títulos reconocidos por el Estado, o por medio de empresas legalmente autorizadas. Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, todas las cuales estarán foliadas, y serán autorizadas por el Contador Público autorizado que hubiere nombrado el comerciante. Tratándose de comerciantes sociales, será el Auditor Externo quien autorizará los libros o registros, debiendo el administrador designado en los estatutos, avalar dicha autorización. Las hojas de cada libro deberán ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado, debiendo poner en la primera de ellas una razón firmada y sellada, en la que se exprese el nombre del comerciante que las utilizará, el objeto a que se destinan, el número de hojas que se autorizan y el lugar y fecha de la entrega al interesado.

Los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar su contabilidad con claridad, en orden cronológico, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras, y sin presentar señales de alteración. Se salvarán a continuación, inmediatamente de advertidos, los errores u omisiones en que se incurriere al escribir en los registros, explicando con claridad en qué consisten, y extendiendo el concepto tal como debiera haberse escrito. Inmediatamente después de haberse descubierto el yerro o reconocida la omisión en que se incurrió, se hará el oportuno asiento de rectificación. Si no se cumple con lo anterior se puede sancionar al comerciante que omitió o produjo el error.

El comerciante deberá establecer, al cierre de cada ejercicio fiscal, la situación económica de su empresa, la cual mostrará a través del balance general y el estado de pérdidas y ganancias .El balance general y el estado

de pérdidas y ganancias de empresas deberán estar certificados por Contador Público autorizado; el Balance se inscribirá en el Registro de Comercio para que surta efectos frente a terceros. Sin su inscripción, no hará fe.

Según el Código Tributario en el Art.141, establece que los contribuyentes de IVA deberán de llevar los siguientes libros o registros:

- 1) Libro de Compras: En el libro o registro de compras los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, identificarán el mes a que corresponden las operaciones y un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y detallar en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncia:
 - a) Número correlativo de la operación registrada;
 - b) Fecha de emisión del comprobante de crédito fiscal, Comprobante de Retención, Nota de Crédito o Nota de Débito, Declaración de Mercancías o Formulario aduanero, o documento de sujetos excluidos del impuesto, según corresponda;
 - c) Número del Comprobante de Crédito Fiscal, Comprobante de Retención, Nota de Crédito o Nota de Débito, Declaración de Mercancía o Formulario Aduanero, o documento de sujetos excluidos del impuesto, según corresponda;
 - d) Número de registro de contribuyente del proveedor local;
 - e) Número de Identificación Tributaria, Cédula de Identidad Personal o Documento Único de Identidad del sujeto excluido del impuesto;
 - f) Nombre del proveedor;

- g) Compras exentas, separando las locales de las importaciones, e internaciones;
 - h) Compras gravadas, separando las locales de las importaciones e internaciones;
 - i) Crédito fiscal generado por las compras gravadas, locales, importaciones e internaciones;
 - j) Total compras locales, importaciones e internaciones;
 - k) Retención a terceros; y,
 - l) Compras a sujetos excluidos del impuesto
- 2) Libro de Registros de Operaciones de Ventas a Contribuyentes: Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el libro o registro de operaciones a contribuyentes identificarán el mes a que corresponden las operaciones, y un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y detallar en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncia:
- a) Número correlativo de la operación registrada;
 - b) Fecha de emisión del documento legal; número preimpreso del Comprobante de Crédito Fiscal, Comprobante de Liquidación, Nota de Débito o Nota de Crédito, o número de control interno por documento generado por el sistema de formulario único autorizado por la Administración, según corresponda;
 - c) Número preimpreso del formulario único, en caso de estar autorizado para su uso por la Administración;
 - d) Nombre del cliente, mandatario o mandante, según el caso;

- e) Número de registro de contribuyente del cliente, del mandatario o mandante, según el caso;
 - f) Valor ventas exentas por documento;
 - g) Valor ventas gravadas por documento;
 - h) Débito fiscal que generan las ventas gravadas por documento;
 - i) Valor total de ventas por transferencias de bienes o prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, en caso que se realicen este tipo de operaciones;
 - j) Débito fiscal que generen las ventas gravadas realizadas por cuenta de terceros, en caso que se realicen este tipo de operaciones;
 - k) Impuesto percibido; y,
 - l) Total de ventas por documento.
- 3) Libro de Registros de Operaciones de Ventas a Consumidores: Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el libro o registro de operaciones de ventas con consumidores finales identificarán el mes a que corresponden las operaciones realizadas, así como un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y contener en columnas las siguientes especificaciones en el orden que a continuación se enuncian:
- a) Fecha a que corresponden las operaciones;
 - b) Los números de la primera y última de las facturas o documentos equivalentes emitidos por día especificando “ del No__al No_____ “. En caso que el contribuyente disponga de facturas prenumeradas por correlativo único por series en forma correlativa e independiente por establecimiento, debe

especificar a que establecimiento corresponde cada serie y numeración. De igual manera para el caso de las facturas de exportación;

- c) El número respectivo de la máquina registradora o sistema computarizado, en el caso de que el contribuyente posea autorización para emitir documentos equivalentes en sustitución de facturas por medio de los equipos referidos;
- d) Valor de ventas exentas;
- e) Valor de ventas gravadas por operaciones locales;
- f) Valor de exportaciones;
- g) Total de ventas diarias
- h) Valor de ventas por transferencias de bienes o prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, en caso que se realicen este tipo de operaciones.

Los registros pueden llevarse en libros empastados y foliados autorizados por un contador público con licencia para ejercer la profesión otorgada por el Consejo de Vigilancia de Profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, sus anotaciones deben totalizarse por período tributario y servir de base para la elaboración de la declaración de IVA.

Los libros y registros deberán de mantenerse en el negocio u oficina, establecimiento o en el lugar informado a la Administración Tributaria.

5.2 PRINCIPALES CAUSAS DE INCUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

De acuerdo a personeros del Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, en el foro denominado “Deficiencia e incumplimientos más frecuentes en la

Auditoría Fiscal”, llevado a cabo el 15 de mayo del año 2004, las deficiencias o incumplimientos más frecuentes en la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios o Ley del IVA, éstas fueron las mayormente encontradas por los auditores independientes:

- Falta de retención IVA a sujetos no domiciliados.
- Autoconsumo o retiro de bienes y servicios tales como rifas, sorteos, promociones, etc., sin emisión de factura.
- Falta de facturación de diferencias de inventarios o faltantes de inventarios.
- Deducción de créditos fiscales no relacionados con la fuente de ingresos.
- Deducción de créditos fiscales por compras que se incorporan a bienes muebles.
- Comprobante de crédito fiscal por compras utilizados fuera del período fiscal permitido.
- Error en aplicación de la proporcionalidad y método directo.

Dentro de las medianas empresas los incumplimientos formales son frecuentes, entre los cuales se enfatizan el registro de todas las compras y no registro de todas las venta; lo que lleva a un creciente remanente de crédito fiscal, así como la omisión de la presentación de declaraciones tributarias.

En la determinación de los incumplimientos sustitativos existe una limitante, en lo que respecta al establecimiento del impuesto no pagado, pues no se llega a comprobar el incumplimiento, ya que no existe un buen control interno del contribuyente para establecer procedimientos de comprobación de evasión.

Debido a que el Estado de Derecho es bastante garantista, se tiene un régimen probatorio que de conformidad al Código Tributario es riguroso en términos de defensa del contribuyente, ya que debe de probarse fehacientemente la deficiencia encontrada y el impuesto determinado.

En los grandes contribuyentes se observa frecuentemente las omisiones en las declaraciones del IVA y pago a cuenta e impuesto retenido, así como la presentación de crecientes remantes de IVA.

Es importante resaltar que los grandes contribuyentes hacen mayor uso de la elusión fiscal que el resto de los contribuyentes como por ejemplo la subdeclaración de ingresos, y hechos generadores declarados indebidamente.

Hasta el momento no se cuenta con el personal necesario para realizar las fiscalizaciones, existen 350 auditores, hasta junio 2004 el Ministerio de Hacienda contaba con 1,884 casos a fiscalizar, y se estima que cada auditor existente necesitaba 8,440 horas anualmente por auditoría, pero únicamente existen 1,600 horas reales por auditor, esto significa que solamente se audita aproximadamente el 20% de la cartera⁵¹

5.2.1 La Falta De Educación Tributaria Como Causa Del Incumplimiento De Las Obligaciones

5.2.1.1 Conceptos Y Fines De La Educación Tributaria

En términos generales, la educación consiste en: “lograr desenvolver el educando, que habitualmente es un niño o un joven, en forma armónica e integral sus aptitudes físicas, intelectuales y morales”.

⁵¹ Alvarado Hernández, Emely Marisela, Principales Causas de los Incumplimientos a las Obligaciones Tributarias Formales y Sustantivas... Tesis UCA, 2004. p. 45.

La educación tributaria es por tanto el instrumento más poderoso y efectivo de la lucha contra la defraudación, evasión y contrabando fiscal, ya que un contribuyente educado no debería de incurrir en conductas delictivas o infractoras de las leyes impositivas.

5.2.1.2 Obligaciones De La Administración Tributaria Relacionadas Con La Educación Tributaria

Para alcanzar los objetivos de la educación tributaria es necesario que las autoridades fiscales contribuyan al logro de dichos objetivos mediante:

- a) La información frecuente y comprensible para la generalidad de los contribuyentes y el destino dado a los ingresos recibidos de éstos.
- b) Dar a conocer los logros obtenidos mediante la aplicación de las contribuciones recaudadas cada trimestre, a través de la prensa escrita, radio, televisión, y boletines en las oficinas recaudadoras de los tributos y,
- c) Dar a conocer los estímulos fiscales que las leyes establezcan y la conveniencia de acogerse a los beneficios derivados de las mismas.

De esta forma se estará generando mayor conciencia de la importancia que tiene el cumplimiento voluntario para la Administración Tributaria. Sin embargo, también es importante en relación con las obligaciones de la Administración Tributaria:

- .Aplicación de la ley fiscal con toda ponderación y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes
- .Escuchar al contribuyente y conocer sus problemas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias

- Darle la razón al contribuyente cuando le asiste y no esperar a que un tribunal se la otorgue
- No beneficiarse o aprovecharse de los errores del contribuyente
- Evitar que la actuación ante el contribuyente sea vejatoria y ofensiva
- Resolver las consultas con prontitud e inclusive realizar la labor de asesoramiento
- Superación permanente y actualización en el desempeño de sus funciones.

Por lo tanto; no basta con la formación de la conciencia fiscal del contribuyente, lograda con las enseñanzas impartidas en las Universidades o en las Asociaciones Profesionales, sí no que es necesario que permanentemente las autoridades fiscales estén en campaña y principalmente en los medios de comunicación, para lograr el puntual y voluntario cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales

5.2.2 La Falta De Voluntad En El Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias

5.2.2.1 Definición De Cumplimiento Tributario Voluntario

Se define como cumplimiento tributario a la declaración correcta de la obligación tributaria en el momento apropiado y de acuerdo a las regulaciones tributarias.

El carácter "voluntario" o "involuntario" del incumplimiento estaría delimitado por la participación de la Administración Tributaria. Sólo si el cumplimiento se da sin mediar su participación, se diría que es "voluntario". En estricto, puede interpretarse que es voluntario cuando el contribuyente cumple

correctamente con sus obligaciones por propia decisión, sin mediar el accionar de la administración, aún cuando éste se dé fuera del plazo señalado

En la práctica es muy difícil establecer qué parte del incumplimiento es intencional o qué parte no lo es, por lo que la Administración Tributaria utiliza estrategias diferentes para combatirlos. El énfasis en la educación, la difusión y la orientación al contribuyente está dirigido a minimizar esa parte del incumplimiento de carácter no intencional. Mientras que el uso de la fiscalización está más bien dirigido a combatir el incumplimiento intencional

5.2.2.2 Factores Que Influyen En El Cumplimiento Tributario Voluntario

Son varios los factores que contribuyen en la mejora del cumplimiento tributario voluntario. Sin duda, entre los factores con mayor influencia están:

- a) Ampliación de las facilidades administrativas y tecnológicas que favorezcan el cumplimiento
- b) La capacidad de la Administración Tributaria para detectar y sancionar el incumplimiento y la evasión fiscal
- c) La capacidad de recaudación y cobranza de los impuestos por la Administración Tributaria
- d) La generación efectiva de instrumentos de controles preventivos y posteriores
- e) Énfasis en la educación, difusión y orientación al contribuyente

Adicionalmente, existen otros factores como la situación económica del país y el sistema legal tributario, que constituyen el marco dentro del cual se desenvuelve la Administración Tributaria y por tanto, tienen también influencia en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

a) Marco Económico

La situación económica de un país es el punto de partida y el marco dentro del cual se desarrolla la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria. La literatura existente sobre incumplimiento tributario ha afirmado la existencia de una relación directa entre el nivel de ingresos de una economía y el cumplimiento tributario.

Aún cuando exista todavía una discusión sobre la validez de esta proposición, lo cierto es que la experiencia empírica muestra que los esfuerzos que debe realizar la Administración Tributaria para fomentar el cumplimiento tributario voluntario son mayores en un contexto de recesión que en uno de bonanza.

Adicionalmente, la situación de la distribución del ingreso de un país también tiene influencia en el cumplimiento tributario voluntario. La relación entre el ingreso y los impuestos no declarados tiene la forma de una "U", lo cual significa que el incumplimiento es más alto en las clases con mayores y menores recursos que en la clase media. Esto sugeriría que una distribución del ingreso más equitativa influiría positivamente en el cumplimiento tributario voluntario.

b) Sistema Tributario Eficaz

Los contribuyentes evalúan su decisión de cumplir con sus obligaciones tributarias en función a sus términos de intercambio con el Estado y en función de su posición relativa respecto a otros contribuyentes. En ese sentido, si los contribuyentes perciben una desigualdad entre el intercambio de su poder de compra en el mercado versus los servicios que reciben por parte del Estado, o si perciben un trato desigual y perjudicial respecto a otros contribuyentes, estarán más inclinados a evadir.

El cumplimiento voluntario sería más efectivo y eficiente, en el sentido de tener menores costos administrativos y de cumplimiento, si la Administración

Tributaria pusiera mayor énfasis en la asistencia a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones.

El acceso a la información así como la posibilidad de recibir orientación y educación tienen una gran influencia en el cumplimiento tributaria en tanto disminuyen los costos administrativos y de cumplimiento, fomentan el pago voluntario y desarrollan conciencia tributaria.

5.3 CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y LOS EFECTOS PATRIMONIALES QUE ENFRENTAN LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

5.3.1 Consideraciones Generales Sobre El Incumplimiento De Las Obligaciones Tributarias

Toda causa producirá una consecuencia sobretodo si se ha omitido dar o hacer una condición determinada impuesta por la ley y por tanto las personas que incumplan estas condiciones serán acreedoras de una sanción jurídica, siendo esta una consecuencia. Por lo tanto definiremos como consecuencia jurídica, el resultado que proviene de aquella acción u omisión a la ley, en este caso a la ley tributaria. La consecuencia jurídica posteriormente se va a materializar ya sea en una sanción de obligar al contribuyente a realizar la acción a la que ha faltado o a dar un pago económico el cual se entenderá como un efecto patrimonial de la sanción jurídica impuesta.

El incumplimiento tributario se puede definir como aquella acción u omisión que impide la actuación correcta del fisco en su función controladora de

impuestos, es decir que al hablar de incumplimiento se está frente a una infracción por parte del contribuyente.

Hay que recordar que para hablar de incumplimiento se debe de hablar de voluntad, y es precisamente ese carácter voluntario o involuntario del contribuyente lo que determinará si el cumplimiento de las obligaciones ha sido de forma voluntaria u obligatoria. Puede interpretarse que ha sido de carácter voluntario cuando el contribuyente cumple correctamente con sus obligaciones por propia decisión, sin la intervención de la Administración tributaria, aun cuando este cumplimiento de sus obligaciones sea extemporáneo.

Realmente es difícil establecer si el cumplimiento fue o no voluntario, por lo que la Administración Tributaria tiene a bien utilizar estrategias diferentes para combatir este problema, tales como el énfasis en la educación, la difusión y la orientación al contribuyente, además cuenta con la modalidad de fiscalización para evitar así el posible dolo del contribuyente.

5.3.2 Infracciones Tributarias

Hablando de forma general, el concepto de infracción hace referencia a una conducta contraria a una norma, en este caso de carácter jurídico. Si hablamos de infracción tributaria podemos decir lo siguiente:

Infracción tributaria es toda violación al ordenamiento jurídico tributario. Es el incumplimiento deliberado o no de cualquier obligación tributaria. Anteriormente la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA, en su Art. 109, decía lo siguiente: “Constituyen infracciones los incumplimientos por acción u omisión de las obligaciones sustantivas o formales establecidas en esta ley y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas en la misma. Las infracciones no son causales de nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan, sin perjuicio de lo que se dispone en

esta ley sobre la ineficacia legal de los documentos en que se ha cometido una infracción”. Pero debido a la reforma número once por Decreto Legislativo N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000, la cual nos dice que todas las disposiciones referentes a las infracciones con sus respectivas sanciones, se encuentran reguladas en el Código Tributario, motivo por el cual haremos referencia al mismo, estudiando las disposiciones legales respectivas.

5.3.3 Sanciones Jurídicas Y Sus Efectos Patrimoniales

En el presente capítulo solo hablaremos de la clasificación en cuanto a las sanciones jurídicas aplicables y los efectos patrimoniales que conllevan las mismas.

Primeramente es importante brindar una definición de lo que es una sanción, según Manuel Osorio, sanción es “la pena o castigo que la ley provee para su aplicación a quienes incurrir o hayan incurrido en una infracción. Las sanciones tributarias se pueden definir como la condena impuesta como una consecuencia de las infracciones tributarias. Las sanciones tributarias constituyen medidas semejantes a las penales aunque sean pronunciadas por una autoridad no jurisdiccional.

5.3.3.1 Clases De Sanciones Tributarias

Anteriormente las sanciones se encontraban reguladas en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA, actualmente se encuentran reguladas en el Código Tributario. Para tal efecto podemos decir que las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias son las siguientes:

1) Multas: Son todas las que se imponen por el incumplimiento de una obligación determinada, y estas al mismo tiempo pueden ser:

a) Porcentuales: Estas se determinan con base a un porcentaje determinado al monto de la obligación;

b) Fijas: Cuando se impone una multa fija por una infracción, por ejemplo lo establecido en el Art. 119 del Código Tributario;

c) Genérica: Son aquellas que tienen límites máximos y mínimos, facultando a la administración de impuestos internos determinar el monto de la sanción, por ejemplo el Art. 137 del Código Tributario.

2) Tasaciones: Es la cuota complementaria que es determinada porque el contribuyente no presente su declaración o al verificar sus registros omitió o añadió operaciones que no le correspondían.

Es importante mencionar que todo lo regulado a sanciones tributarias están reguladas en un solo cuerpo normativo el cual es el Código Tributario.

Para efectos de ilustrar al respecto de las obligaciones presentamos la siguiente matriz. Asimismo existen sanciones de carácter penal reguladas a partir del Artículo 249 del Código Penal.

OBLIGACIONES FORMALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO			
OBLIGACIÓN	BASE LEGAL	INCUMPLIMIENTO	SANCIÓN
Obligación de inscribirse en el Registro de contribuyentes	La base legal es el Art. 86 del Código Tributario	Se incumple cuando se omite hacer dicha inscripción en el Registro de Contribuyentes (Art. 235 literal a) del Código Tributario)	La sanción será una multa de tres salarios mínimos mensuales
		Cuando no se comunica dentro del plazo establecido el cambio de datos básicos del contribuyente (Art. 235 literal c) CT)	La sanción será la de dos salarios mínimos mensuales
Declaraciones tributarias	Reguladas en el Art. 91 y 106 del Código Tributario	El incumplimiento se debe a no presentar las declaraciones que la ley exige (Art. 235 literal a) del Código Tributario)	Será sancionado con el 40% sobre el impuesto que se determine el cual no puede ser inferior a un salario mínimo mensual
		No presentar la declaración en el plazo señalado (Art. 238 literal b) del Código Tributario)	La sanción será multa del 5 al 20% sobre el impuesto que se determine y dependerá de los días de retraso
		Presentar la declaración de forma incorrecta (Art. 238 literal c) del Código Tributario)	La sanción será el 20% del impuesto no pagado en el plazo legal el cual no podrá ser menor a un salario mínimo mensual

		presentar la declaración con error aritmético (Art. 238 literal d) del Código Tributario)	Sancionado con el 10% sobre la diferencia entre el valor a paga y el valor establecido por la administración tributaria.
Emisión de documentos	Regulado en los Art. 107 al 119 del Código Tributario	Se incumple cuando se omite la emisión o entrega de los documentos correspondientes (Art. 239 literal a) del CT)	Sancionado con el 50% del monto de la operación por cada documento que no puede ser inferior a \$56
		Emitir documentos sin cumplir alguno de los requisitos establecidos (Art. 239 literal b) del Código Tributario)	Será sancionado con el 30% del monto de la operación por cada documento el cual no podrá ser inferior a \$56
Obligación de informar y permitir control	Regulado en los Arts. 120 al 128 del Código Tributario	Se incumple cuando no se remite o se remite extemporáneamente sin cumplir con las disposiciones establecidas el informe de retenciones de renta del ejercicio anterior (Art. 241 literal e) del Código Tributario)	Lo anterior será multado con cuatro salarios mínimos
		No remitir o remitir extemporáneamente o sin cumplir con las disposiciones establecidas para el informe sobre la distribución de utilidades (Art. 241 literal h) del Código Tributario)	La multa será de cuatro salarios mínimos.
Dictamen e informe fiscal	Establecido en el Artículo 129 al 138 del Código Tributario	El incumplimiento de esta obligación se da cuando no se nombra auditor para emitir	Será sancionado con el 0.5% sobre el patrimonio que figure en el balance

		dictamen e informe fiscal (Art. 249 del Código Tributario)	general menos el exceso por revalúo de activo no realizado, el cual no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos.
Obligación de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación	Esta obligación está regulada en los Arts. Del 139 al 143 del Código Tributario	Su incumplimiento consiste en no informar a la administración tributaria en el plazo establecido el lugar donde se mantendrán los archivos y registros (Art. 241 literal i) del Código Tributario)	La sanción será de cuatro salarios mínimos
Obligación de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación	Esta obligación está regulada en los Arts. Del 139 al 143 del Código Tributario	Omitir o llevar en forma indebida los libros y los registros contables del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA (Art. 242 literal a) del Código Tributario)	La sanción será de cuatro salarios mínimos
		Omitir registrar las operaciones y hacer o asentar anotaciones o datos falsos inexactos o incompletos (Art. 242 literal b) del Código Tributario)	La multa será de nueve salarios mínimos
		Atraso en efectuar las anotaciones para renta mayor a dos meses (Art. 242 literal c) numeral 1) del Código Tributario)	La multa será de \$ 568 con incremento de \$8 por cada día que transcurra hasta el ejercicio, el cual no podrá ser superior a veinte salarios mínimos
		Atraso en efectuar las anotaciones para IVA superior a quince días calendario a partir del momento en que deban emitirse o recibirse los	La multa será de \$568 con incremento de \$56 por cada día que transcurra hasta el ejercicio, que no pueda ser superior a

		documentos (Art. 242 literal c) numeral 2) del Código Tributario)	nueve salarios mínimos
		Utilizar Constancias de Crédito Fiscal, facturas o documentos falsos, simulados o alterados para respaldar las anotaciones en los registros contables y especiales de la ley del IVA (Art.242 literal c), numeral 3) del Código Tributario)	La sanción será del 30% de la operación consignada en los documentos que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos
		Omitir llevar los registros estando obligados hacerlo (Art. 243 literal a) del Código Tributario)	La multa será del 0.5% sobre el patrimonio, menos el excedente por revalúo de activo no realizado que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos
		No llevar los registros de control de inventarios en forma prescrita (Art. 243 literal b) del Código de Tributario)	La multa será del 0.5% sobre el patrimonio, menos el superávit por revalúo de activo no realizado que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos
		Utilizar un método diferente de valuación de inventarios del permitido (Art. 243 literal c) del Código Tributario)	La multa será del 0.5% sobre el patrimonio menos el superávit por revalúo de activo no realizado que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos.
Otros deberes formales	De conformidad con los Arts. Del 144 al 149 del Código Tributario, existen otras obligaciones	No informar el extravío de los documentos legales relativos al IVA en el plazo señalado (Art. 244 literal c) del Código Tributario)	La multa será de \$8 por cada documentos que no podrá ser mayor a nueve salarios mínimos
		No reconstruir la contabilidad en el plazo otorgado en	El cual será sancionado con multa de \$568 con

		caso de inutilización o pérdida (Art. 244 literal d) del Código Tributario)	un incremento de \$56 por cada mes o fracción que no podrá exceder de dieciséis salarios mínimos
Emitir y entregar documentos requeridos	Obligación regulada en el artículo 239 del Código Tributario	El cual consiste en la reincidencia de las infracciones tipificadas en el Art. 239 del Código Tributario (Art.257 del mismo cuerpo normativo)	Será sancionado con el cierre temporal del establecimiento por un plazo mínimo de cinco a diez días.
Sanción genérica	Establecida en el art. 258 del Código Tributario	La cual se aplica en el caso de incumplir una de las obligaciones que no tengan sanción específica señalada (Art. 258 del Código Tributario)	La multa será de \$112 a \$568.

CAPITULO VI ANALISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO

6.1 COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Antes de realizar la presente investigación, se elaboró una hipótesis general referente a las consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del Municipio de San Salvador por no llevar Registros Contables según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cual dice de la siguiente manera: “La falta de conocimiento y del funcionamiento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es lo que produce el incumplimiento de la obligación formal de llevar registros contables legalizados por parte de los pequeños contribuyentes, lo que trae consigo consecuencias jurídicas y efectos patrimoniales”.

La hipótesis antes mencionada, se logró comprobar al realizar la investigación de campo y entrevistar a pequeños comerciantes del área metropolitana de San Salvador, obteniendo distintas respuestas, y dando como resultado que en efecto la falta de conocimiento de la ley del IVA es la principal causa de que los pequeños contribuyentes sean sancionados trayendo consigo consecuencias jurídicas y estas a su vez repercuten en el patrimonio del contribuyente cuando se le imponen multas.

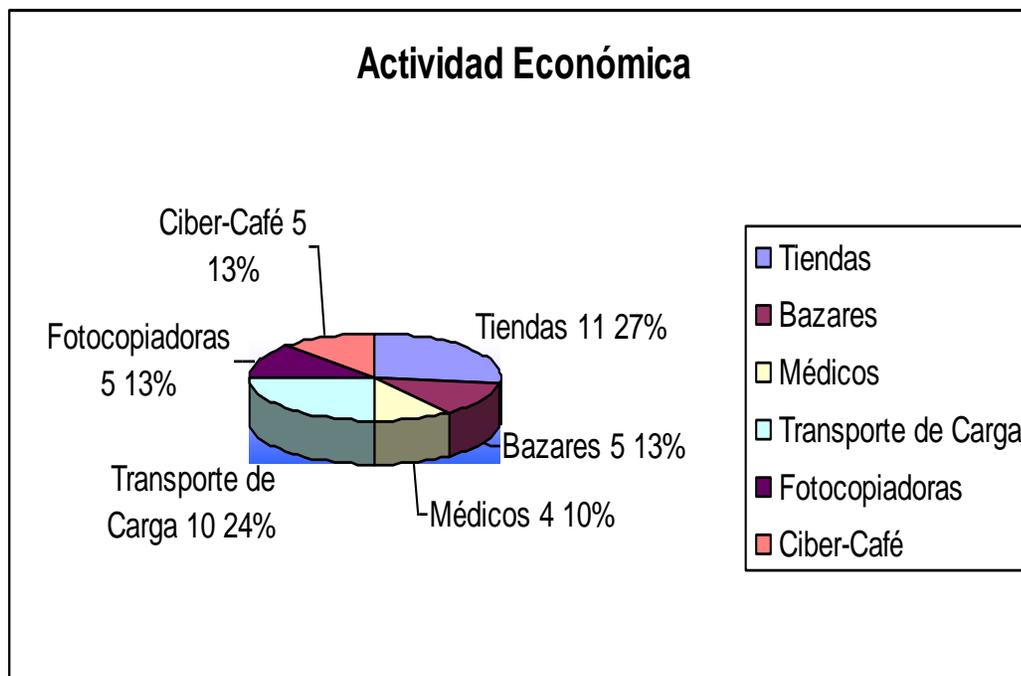
Una vez comprobados las causas que llevan a las consecuencias jurídicas que afectan a los comerciantes, se procederá a representar los datos que comprobaron nuestra hipótesis.

6.2 TABULACIÓN DE ENCUESTA REALIZADA A PEQUEÑOS COMERCIANTES DEL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR

La interpretación o análisis de los datos obtenidos se presenta en forma gráfica interpretando las relaciones entre las variables identificadas en el proceso de entrevistas y cuestionarios, combinándose entre sí con la información primaria y secundaria en donde cada uno de los indicadores obtenidos sirvieron de base para el diseño de la metodología asimismo se utilizan gráficos para representar en forma esquemática el análisis de los mismos, por lo expuesto anteriormente y según una muestra de 40 pequeños contribuyentes encuestados se obtuvieron los siguiente datos:

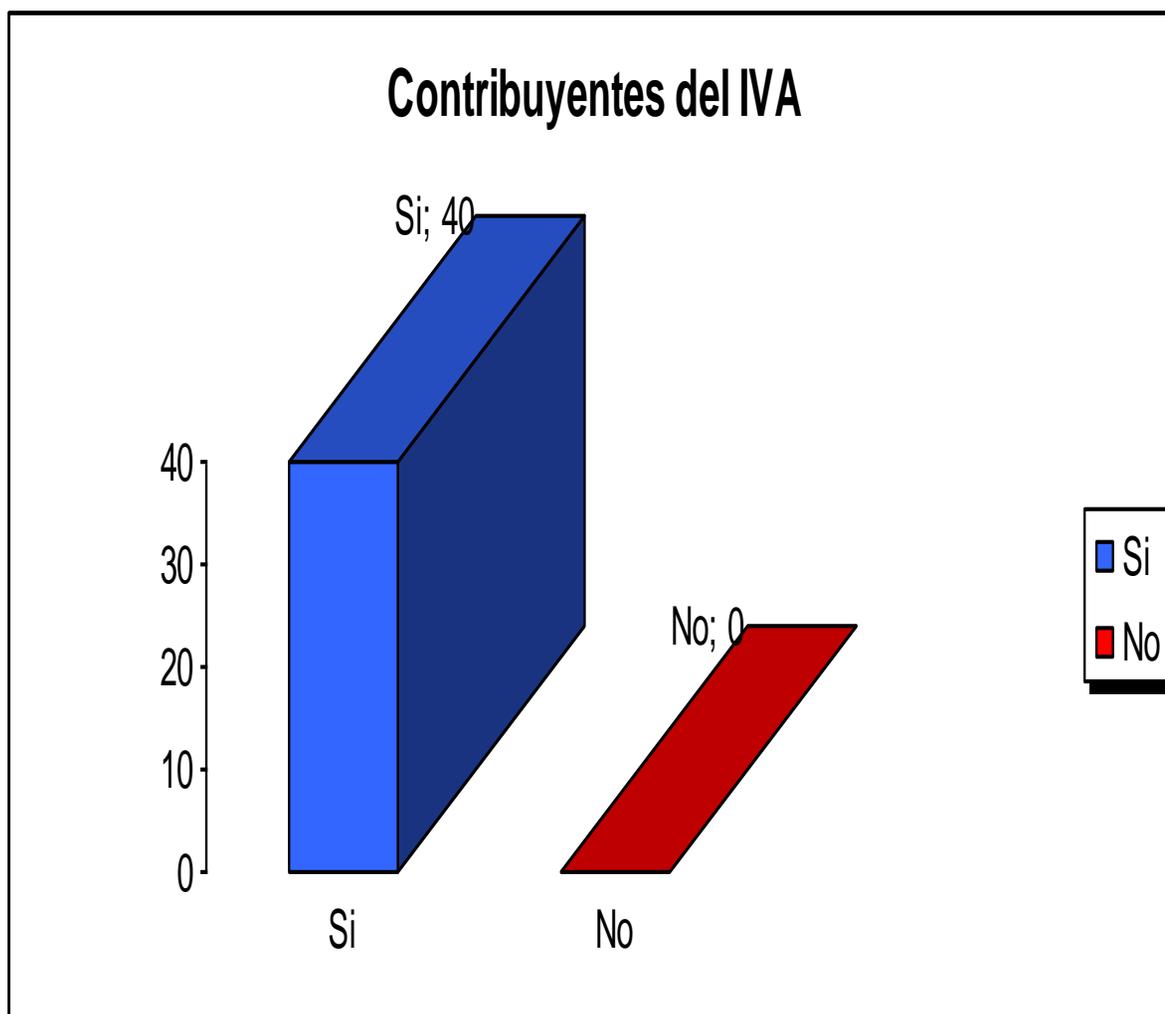
1.- Actividad Económica

De los 40 contribuyentes encuestados, las actividades económicas fueron las siguientes:



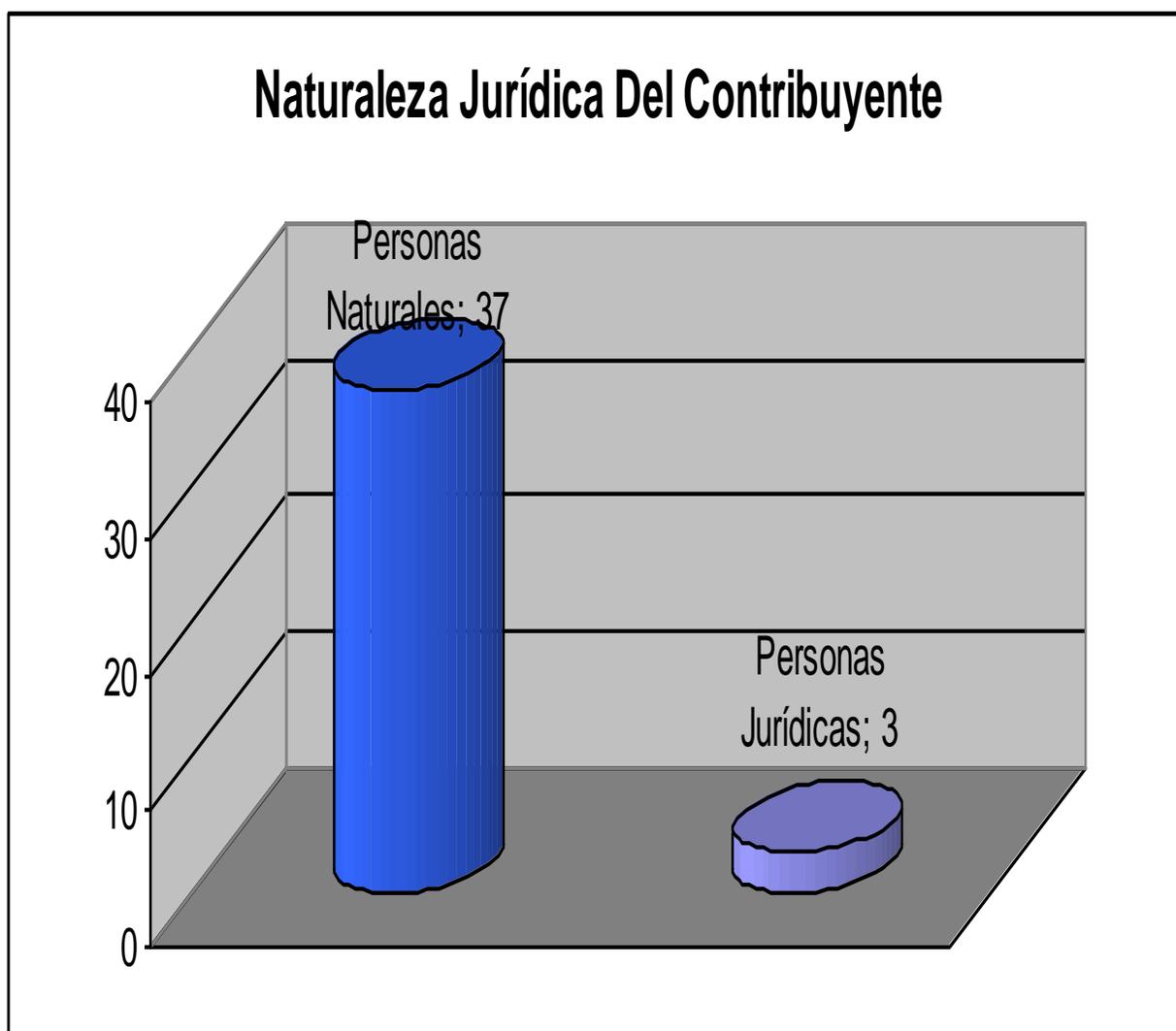
2.- Contribuyente de IVA

Todas las personas encuestadas están inscritas como contribuyentes de impuesto IVA.



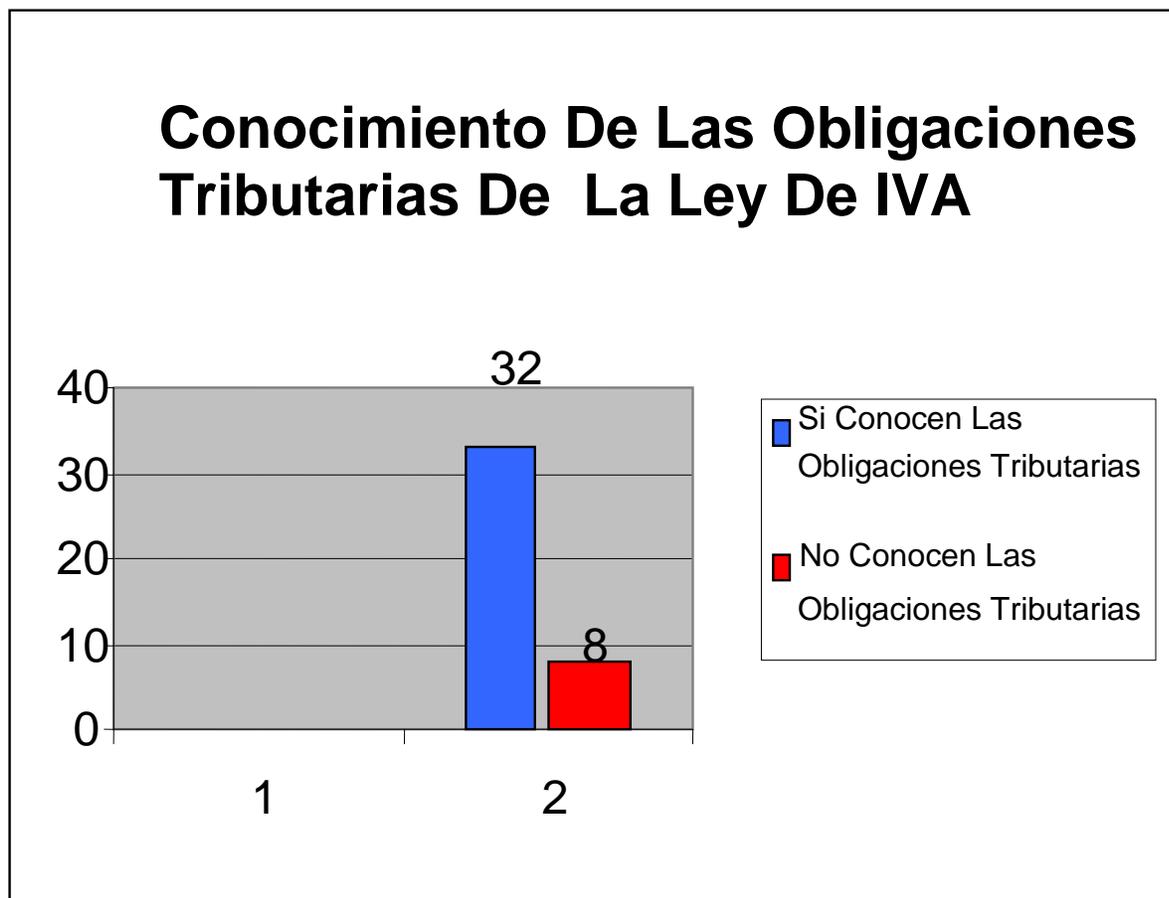
3.- Naturaleza Jurídica Del Contribuyente

De la muestra encuestada 37 fueron personas naturales y 3 personas jurídicas



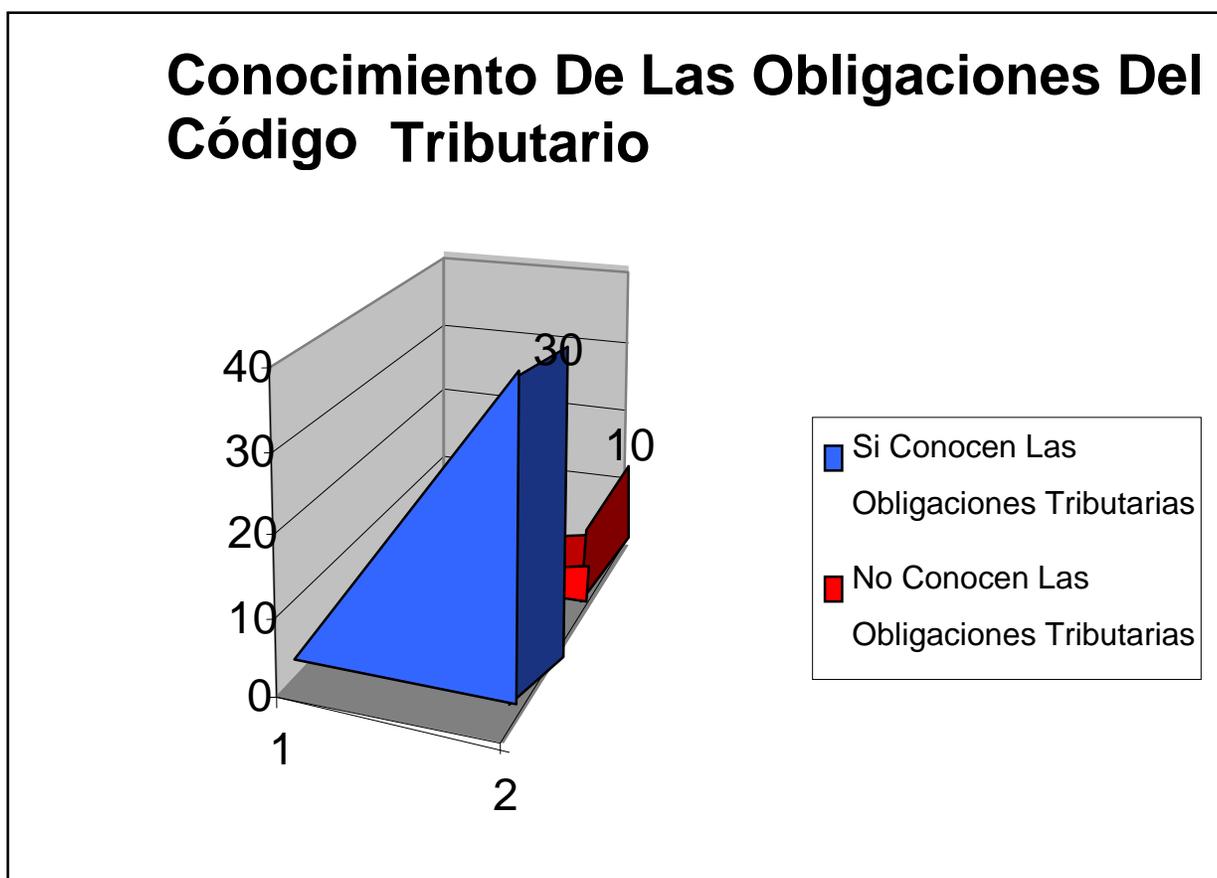
4.- Conocimiento de las Obligaciones Tributarias De La Ley Del IVA

De los contribuyentes encuestados el 80% (32 personas manifestaron que no conocían las obligaciones tributarias de la Ley de IVA) y el 20% (8 personas manifestaron que si las conocían). Algunas opiniones del por que no las conocían fueron por que no había leído la Ley de IVA y ni tenía a la mano para consultarla y además que no entendían y necesitaban de asesoría tributaria.



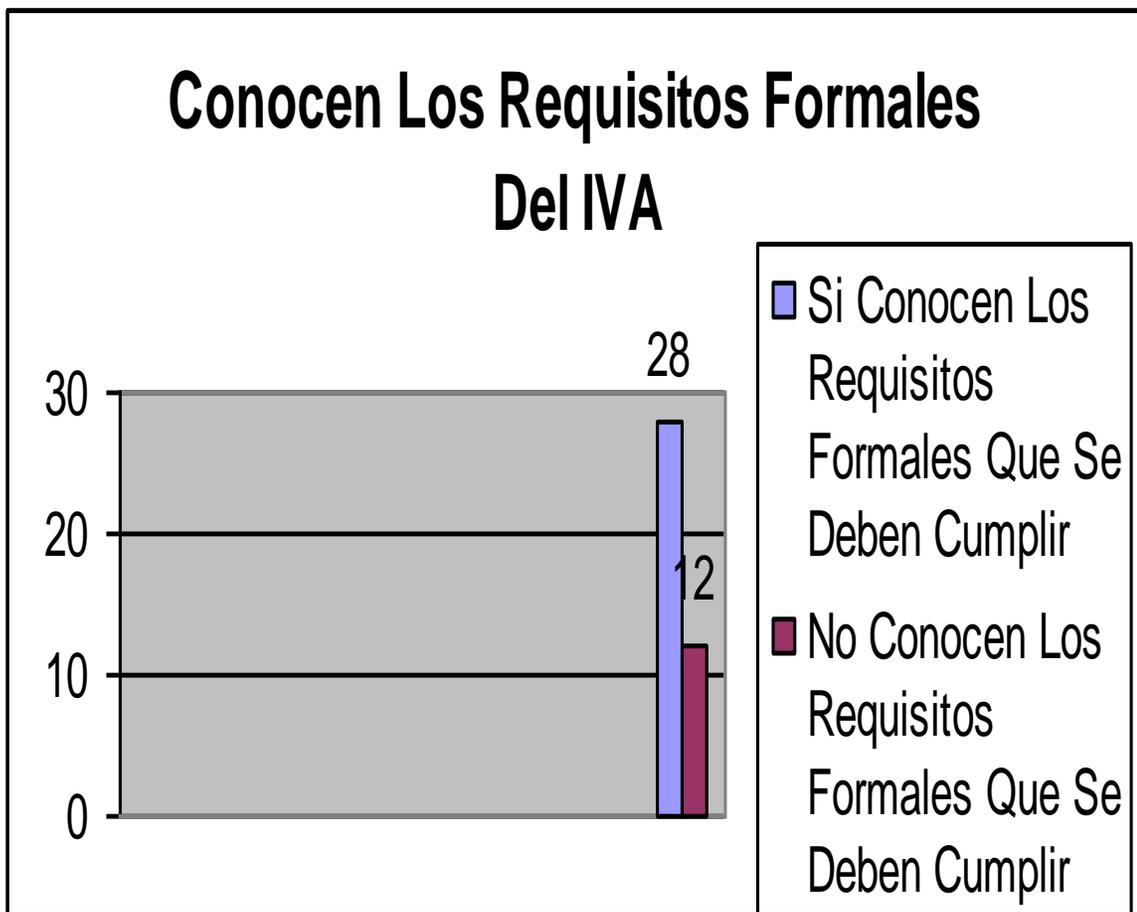
5.- Conocimiento de las Obligaciones Tributarias del Código Tributario.

El 75% manifestaron no conocer las obligaciones tributarias del Código (30 contribuyentes) y el 25% que si (10 contribuyentes), algunas respuestas del por que no conocía eran porque no estaban informado de estas obligaciones y por no haber leído el código tributario.



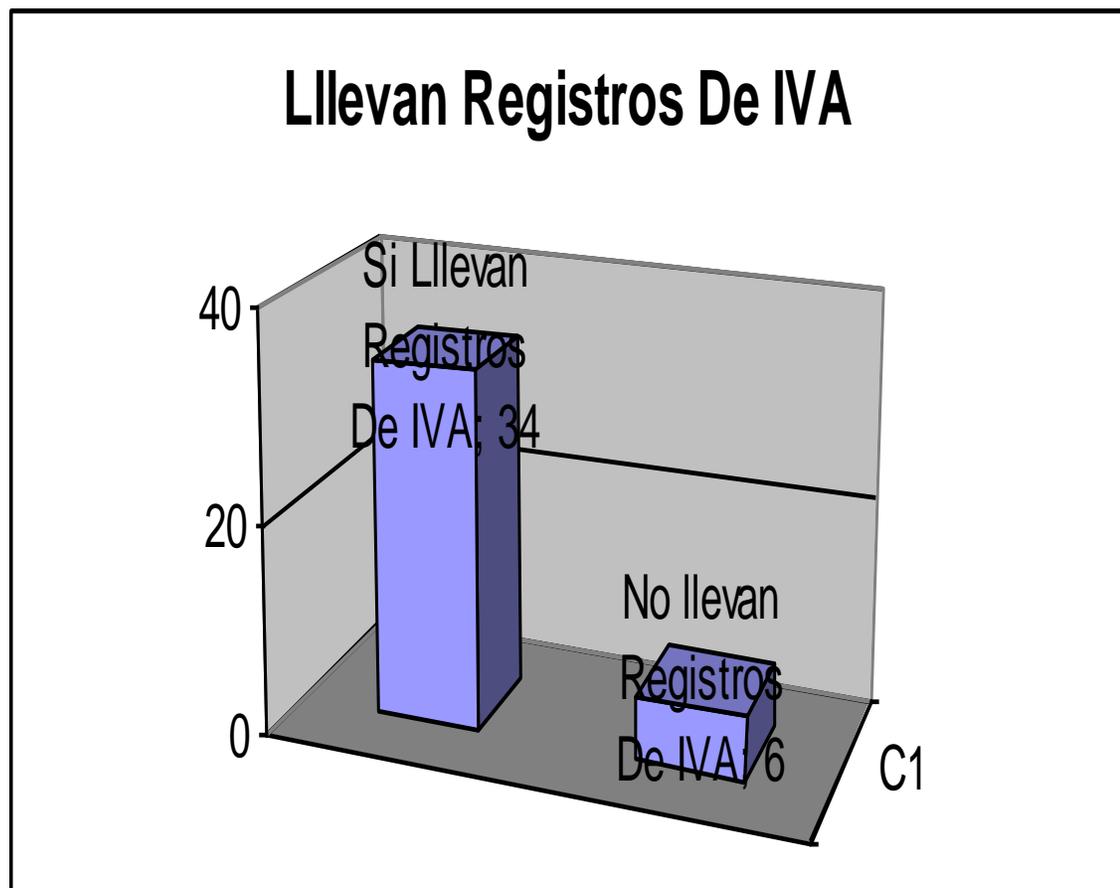
6.- Conocimiento de los Requisitos formales que debe cumplir al ser contribuyentes de IVA

El 70% (28 contribuyentes) de los encuestado manifestaron que si pero solamente que debían declarar mensualmente el IVA y algunas veces les tocaría pagar y otros que no; el 30% (12 contribuyentes) que no las conocían por que nadie les había brindado asesoría.



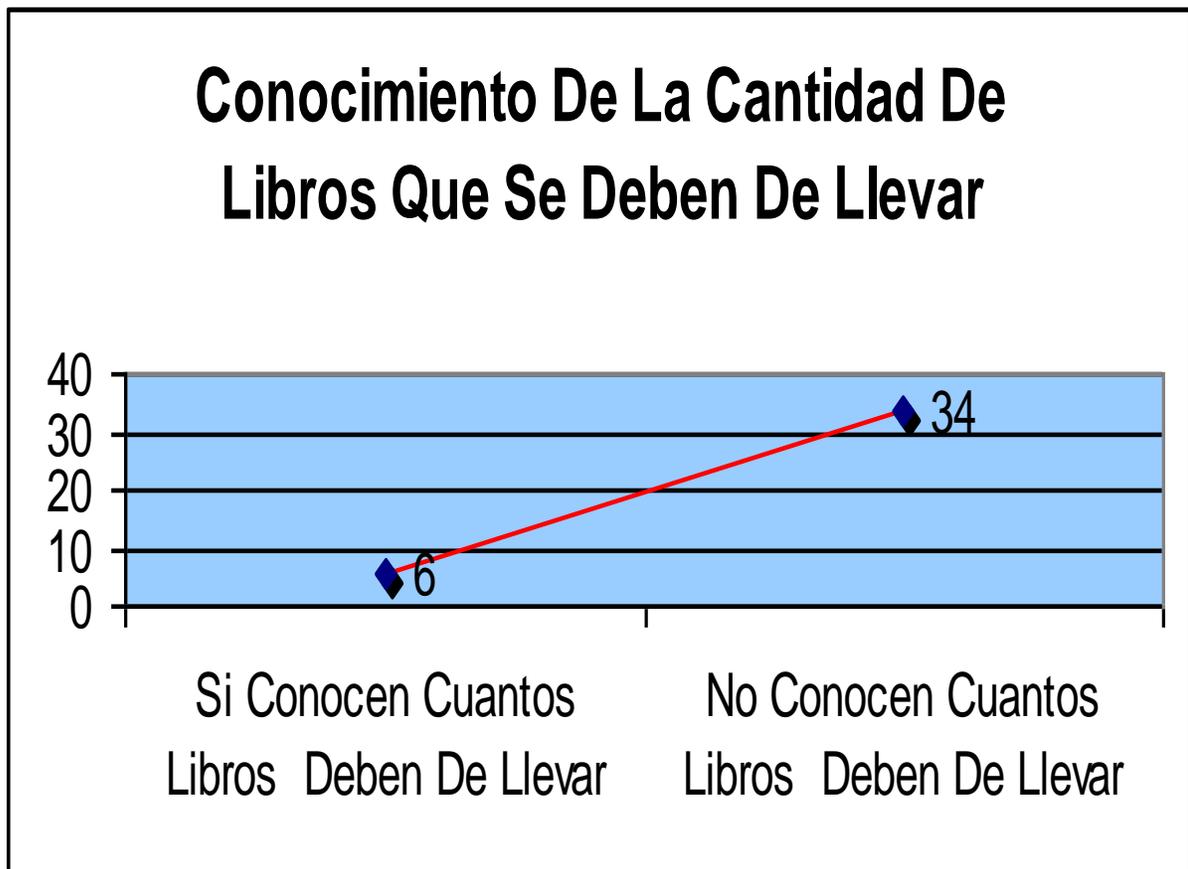
7.- Llevar registros de IVA

Del total de los encuestados el 85% (34 contribuyentes) manifestó que si los llevaba y que los llevaba el contador y el 15% (6 contribuyentes) que no y que no los había comprado.



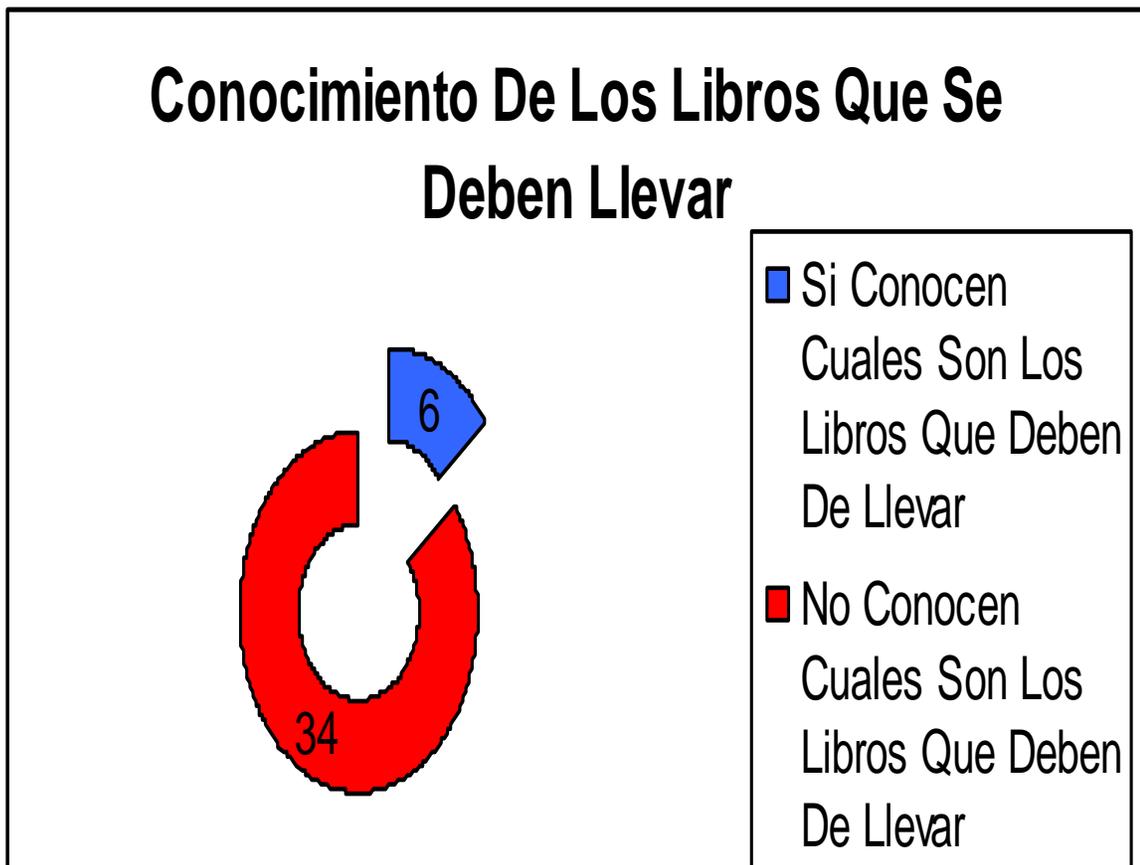
8.- Conocimiento de cuantos libros debe llevar

El 75% (30 contribuyentes) manifestó que no sabían cuantos libros debe de llevar y el 25% (10 contribuyentes) que saben que son 2 o 3 libros.



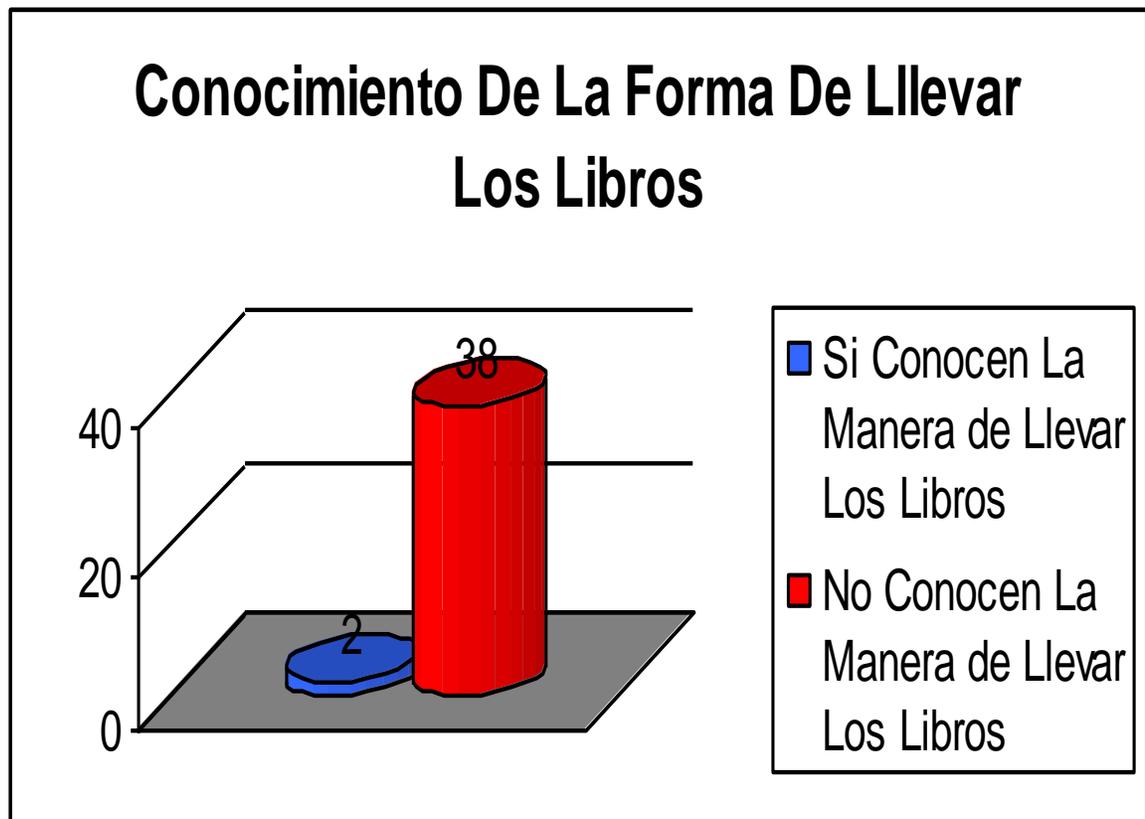
9.- Conocimiento de cuales son los libros que debe llevar

Del total de los contribuyentes encuestados el 85% (34 contribuyentes) manifestaron no saber cuales son los libros que se llevan para el control del IVA y el 15% (6 contribuyentes) que si.



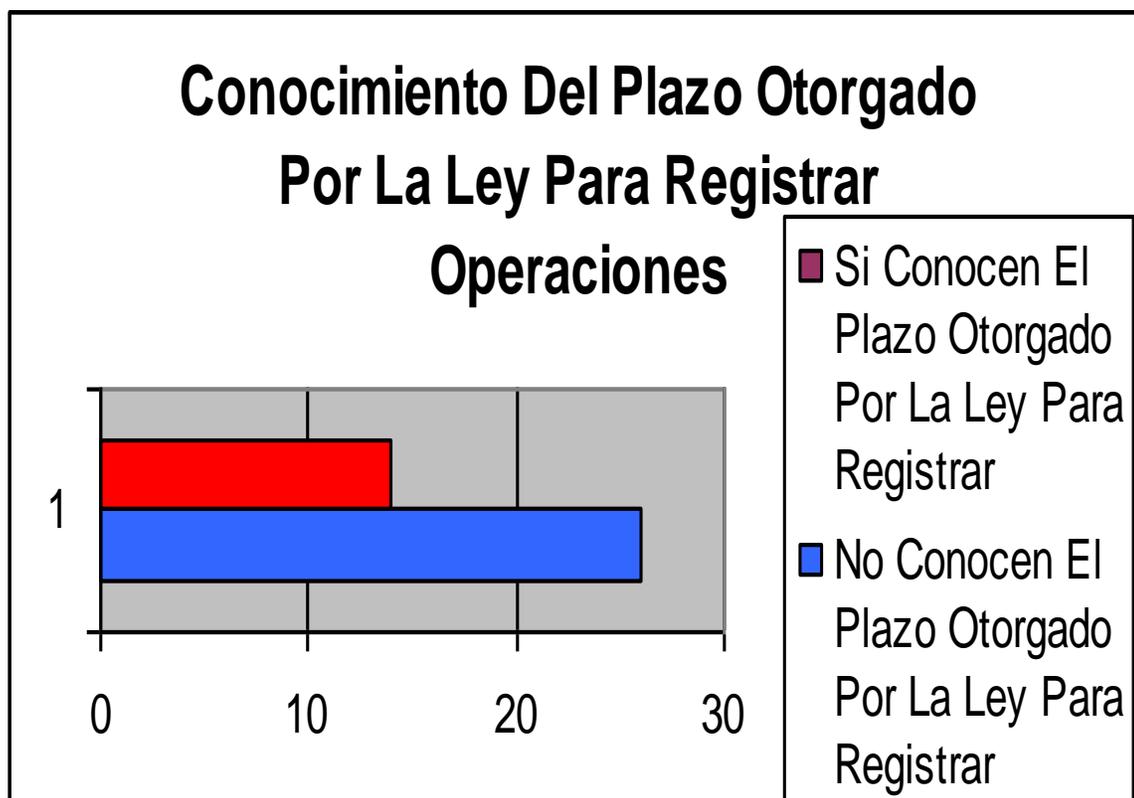
10.-De que manera debe llevar los registros de IVA

El 95% (38 contribuyentes) manifestaron que no conocían la manera de llevar los libros y el 5% (2 contribuyentes) que si y algunas razones por las cuales no conocían la forma de cómo llevar los libros fue por que ellos pagaban a los contadores para que le realizaran este trabajo y elaboraran las declaraciones.



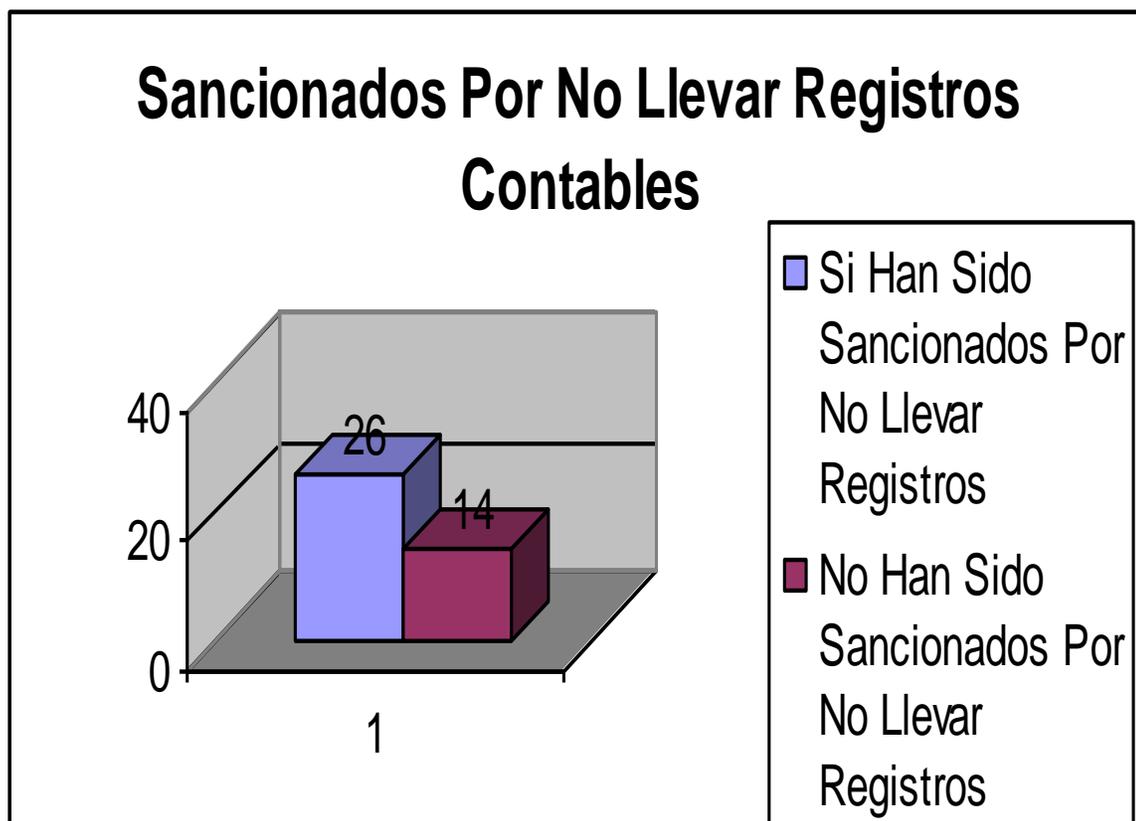
12.-Plazo que da la Ley de IVA para registrar las operaciones en los registros

El 65% (26 contribuyentes) manifestaron que no conoce el plazo para registrar las operaciones y que los documentos emitidos se los llevan al contador al mes para que le elabore las declaraciones. El restante 35%(14 contribuyentes) que si conocía el plazo.



13.- Sanción por no llevar registros contables legalizados

El 65% (26 contribuyentes) manifestaron que más de alguna vez han tenido que pagar multa y el 35% (14 contribuyentes) que no han sido sancionados por no llevar registro legalizados.



Como lo mencionamos al principio de este Capítulo, hemos comprobado la hipótesis formulada a lo largo de la investigación, la cual estaba basada en una causa principal para el incumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo esta la falta de Educación Tributaria, la que a través de las encuestas realizadas determinamos que los contribuyentes si dedican a instruirse en la forma de hacer mejoras materiales a los negocios de los que son titulares y no se interesan en tener un conocimiento en materia tributaria, no obstante prefieren contratar los servicios de un contador para que se encargue de todo lo que tiene que ver con el pago de impuestos.

Llevar registros contables, es una obligación muy importante que se tiene que cumplir al pie de la letra, ya que estos constituyen un medio de comprobación que el contribuyente puede utilizar como mecanismo de defensa si en algún momento dado el Fisco no está convencido de que el contribuyente a cumplido con la obligación sustantiva del impuesto. Podría decirse que lo que tiene de importante esta obligación también lo tiene de complejo ya que aunque se conozca la normativa tributaria, la construcción de Registros Contables no es nada sencilla, más bien deben de tenerse sólidos conocimientos técnicos contables para la formulación del mismo.

La comprobación de una hipótesis no es tarea sencilla, ya que deben de tomarse en cuenta muchos aspectos, entre ellos llevar la idea de que posiblemente el planteamiento que se hace puede estar erróneo. En nuestro caso al pasar las encuestas descubrimos que muy pocos contribuyentes tienen conocimiento de sus obligaciones tributarias y eso provoca que incumplan con las mismas, aunque hay que tener en cuenta que la ley tributaria es amplia y muy técnica, nadie puede alegar ignorancia de la ley y por tanto todos los inscritos como contribuyentes deben de buscar la manera de conocerla y además el mismo Ministerio de Hacienda debe de generar las condiciones precisas para erradicar este problema.

Por lo expuesto anteriormente podemos decir que los pequeños contribuyentes incumplen con las obligación formal de no llevar registros contables legales establecida en la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, por el desconocimiento de cómo funciona el impuesto de IVA, la falta de educación, cultura y conciencia tributaria, así como un desinterés en tener dicho conocimiento. Además se estableció que los principales factores que causan los incumplimiento a las Obligaciones Formales son: la dificultad en la interpretación de la norma tributaria, la falta de asesoría adecuada por parte de la administración tributaria, así como la poca importancia al aspecto fiscal, ya que la gran mayoría de los encuestados consideran que el Estado no administra adecuadamente y eficientemente los impuestos, no obstante lo anterior por no cumplir con esta obligación formal trae como consecuencias jurídicas la imposición de una sanción la cual afecta directamente a su patrimonio.

CAPITULO VII CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En este capítulo se desarrollan las principales conclusiones y recomendaciones las cuales se presentan de acuerdo a nuestra investigación de campo que realizamos.

7.1 CONCLUSIONES

- Los pequeños contribuyentes incumplen con las obligaciones formales de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios por el desconocimiento de cómo funciona el impuesto de IVA, la falta de educación, cultura y conciencia tributaria, así como un desinterés en tener dicho conocimiento.
- Se estableció que los principales factores que causan los incumplimiento a las obligaciones a las Obligaciones Formales son: la dificultad en la interpretación de la norma tributaria, la falta de asesoría adecuada por parte de la administración tributaria, así como la poca importancia al aspecto fiscal, ya que la gran mayoría de los encuestados consideran que el Estado no administra adecuadamente y eficientemente los impuestos.

- La mayor parte de la población encuestada respondió que la normativa tributaria es compleja y que la administración tributaria no brinda una asesoría tributaria suficiente en el momento oportuno para los pequeños contribuyentes.
- De acuerdo a los resultados de la investigación de campo la mayoría de los contribuyentes encuestados manifestó que no existen canales de comunicación adecuados o poca información por parte de la administración tributaria por lo que hace falta mayor divulgación y orientación por parte de esta, en lo referente a las obligaciones formales de los contribuyentes así como los beneficios de actuar dentro del marco legal tributario.
- De los resultados obtenidos de nuestra investigación de campo se elaboró un cuadro sinóptico donde se detallan los principales incumplimiento a las obligaciones formales, la base legal incumplida y sus respectivas sanciones ya que los contribuyentes encuestados manifestaron que desconocen el marco legal existente y las sanciones jurídicas de carácter administrativo y penal por el incumplimiento de dichas obligaciones.
- Se determinó también que los pequeños contribuyentes incumplen con la obligación formal de no llevar registros contables legales para el impuesto del IVA debido a que desconocen la forma de cómo registrar

las operaciones, así como el desinterés mostrado en tener un conocimiento adecuado de la norma jurídica tributaria.

7.2 RECOMENDACIONES

- Las recomendaciones que se hacen están basadas en los resultados de la investigación y en las muestras tomadas con los cuestionarios y el contenido desarrollado, además por las experiencias recolectadas y observadas en forma personal de la aplicación práctica que impone la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- La administración tributaria debe verificar los incumplimientos de las obligaciones formales de los pequeños contribuyentes de forma constante a fin de que se tomen acciones que disminuyan el riesgo y el impacto de incumplir con dichas obligaciones.
- Elaborar campañas constantes de divulgación por parte de la administración tributaria con el fin de dar a conocer a los pequeños contribuyentes los beneficios que se obtienen al ser contribuyente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- Incentivar a los pequeños contribuyentes a que registren sus operaciones en lo libros respectivos respaldando dichas operaciones

con sus documentos respectivos ya que de esta manera contribuye a que se garantice el cumplimiento de la obligación formal de llevar registros contables legalizados.

- La administración tributaria debe contribuir a la educación que permita la construcción de una cultura tributaria que genere el cumplimiento tributario voluntario por parte de los pequeños contribuyentes.
- Es necesario que la administración tributaria eduque al contribuyente a través de una formación que fomente una conciencia fiscal a través de la realización de foros, charlas, talleres etc. Orientados a reducir los incumplimientos formales y sustantivos por parte de los contribuyentes.
- El Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos debería de mantener presencia en los institutos, colegios, cámara de comercio e industria y otras agrupaciones similares mediante conferencia, boletines informativos, medios de comunicación con la finalidad de fomentar una cultura tributaria en el sentido de mantener actualizados a los contribuyentes y que sus conductas sean la correctas en el campo tributario.

BIBLIOGRAFÍA

TESIS

ALVARADO HERNÁNDEZ, EMELY MARISELA, **“Principales Causas De Los Incumplimientos A Las Obligaciones Tributarias”**. Tesis Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. El Salvador 2004.

AQUINO GARCÍA, IRMA ONELIA, **“Guía Para El Cumplimiento De Las Obligaciones De Naturaleza Formal En Materia Tributaria”**, Tesis Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. El Salvador 2001.

ARTERO CABEZA, ANA MERCEDES, **“Elaboración Y Desarrollo De Un Programa Para La Auditoria Tributaria”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1999.

ARTIGA SANTOS, OSCAR ORLANDO, **“Tratamiento Contable De Las Obligaciones Fiscales Referente Al Impuesto”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 2004.

BARAHONA ARGUETA, JORGE ALBERTO, **“Propuesta De Mejoras Al Control Interno Respecto Al Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias”**. Tesis Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. El Salvador 2003.

CASTRO HERNÁNDEZ, JEANNETTE, **“Cuaderno de Cátedra de Contabilidad de Impuestos”**. Tesis Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. El Salvador 1999.

CRUZ ROMERO, ALFREDO, **“Causas y Efectos De La Evasión Del Impuesto De Transferencia De Bienes Muebles y A La Prestación De Servicios”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1997.

DUBÓN VENTURA, ALMA LETICIA, **“Lineamientos Básicos Para El Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias”**. Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 2006.

GÓMEZ GONZÁLEZ, SANDRA ESTHER, **“Exposición y Desarrollo de Casos Prácticos Relacionados Con Las Leyes Tributarias”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador, 2000.

GUERRA CASTRO, RAYMUNDO ADOLFO, **“El Incumplimiento De Las Obligaciones Formales y Sustantivas Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles y A La Prestación De Servicios”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 2006.

GUTIÉRREZ LÓPEZ, SALVADOR, **“Breves Comentarios A La Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles y A La Prestación De Servicios”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1995.

LÓPEZ SIERRA, ELSA EVELIN, **“Guía Para Administradores De Empresas Sobre Las Obligaciones Tributarias Materiales Y Formales”**, Tesis Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. El Salvador 2004.

MORÁN SOTO, YANCI CRISTALINA, **“Propuesta De Procedimientos Para La Recuperación Inmediata Del Impuesto”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1999.

ORELLANA MARTÍNEZ, MARIO, **“Consideraciones sobre La Ley Del Impuesto Sobre La Transferencia De Bienes Muebles y La Prestación De Servicios”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1994.

PÉREZ GRANADOS, CARLOS ALBERTO, **“Guía Teórica-Práctica De Aplicación De La Ley De Impuesto A la Transferencia De Bienes Muebles y A La Prestación De Servicios”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1997.

PORTILLO HERNÁNDEZ, EVELYN HILDAURA, **“Propuesta De Procedimientos Tributarios Que Orienten A La Pequeña Y Mediana Empresa”**. Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 2004.

RAMIREZ, JORGE ALBERTO, **“Efectos Económicos En El Salvador Por La Implementación Del Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles y A La Prestación De Servicios”**, Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1993.

SALAZAR GONZALEZ, CELINA ISABEL, **“Consecuencias Jurídicas Que Genera El Incumplimiento De Las Formalidades Para Presentar La Declaración De IVA”**. Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 2006.

TEVEZ CASTILLO, EUGENIO, **“Problemas Jurídicos Los Comerciantes Para El Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias Formales y Sustantivas”**. Tesis Universidad de El Salvador. El Salvador 1998.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República;

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;
Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;
Código Tributario;
Reglamento del Código Tributario;
Código Civil;
Código de Comercio;
Reglamento del Órgano Ejecutivo;
Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos;
Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco;
Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria;
Reglamento de la Ley reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria.

ANEXO

1

MODELO FORMULARIO F-210

REGISTRO UNICO DE CONTRIBUYENTES (RUC)															F- 210 v2	
<small>REPUBLICA DE EL SALVADOR MINISTERIO DE HACIENDA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS</small>															NUMERO DE FOLIO 10 86164 5	
01 NIT 0405-271265-101-33												02 NRC				
SECCION A MODIFICAR																
REGISTRO	INSCRIPCION	REPOSICION	MODIFICACION	TERMINO	RESTITUCION	A	B	D	E	F	G	H	I			
NIT	03	6 05	1 07	4 09	8	13	14	15	16	17	18	19	20			
NRC	04	0 06	7 08	2 11	3 12	4										
A. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE																
22 PRIMER APELLIDO O RAZON SOCIAL Guerra							7 IMPORTADOR		SEXO							
23 SEGUNDO APELLIDO O DE CASADA Castro							8 SI NO		5 25 M F							
24 NOMBRES Raymundo Adolfo							5		6 26							
27 NOMBRE COMERCIAL DEL NEGOCIO O ESTABLECIMIENTO PRINCIPAL Repuestos Guerra Castro							2 CLASE DE PERSONA		28 NATURAL JURIDICO							
29 PROFESION U OFICIO SI ES PERSONA NATURAL O CLASIFICACION DE SOCIEDAD O ENTIDAD SI ES PERSONA JURIDICA Estudiante de Ciencias juridicas							4 CODIGO DGI		TIPO DE PERSONA							
							96		0 30							
B. DATOS SEGUN DOCUMENTO DE IDENTIDAD																
51 FECHA NACIMIENTO 27 12 65				6 32 N° DOCUMENTO DE IDENTIDAD/CONSTITUCION 00069700-3				4 33 CAPITAL O PATRIMONIO 10.000				2 DOMICILIADA <input checked="" type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO				
35 TIPO DE DOCUMENTO DE IDENTIFICACION/CONSTITUCION Documento Unico de Identidad																
37 DEPARTAMENTO San Salv. MUNICIPIO Apopa PAIS DE NAC. CONSTITUC. El Salvador																
C. DIRECCION PARA RECIBIR NOTIFICACION																
41 CALLE/AVENIDA 29 calle ote.				4 42 NUMERO 100				0 54 APTO./LOCAL				9 44 COMPLEMENTO				
45 COLONIA / BARRIO				8 46 CORREO ELECTRONICO (E-MAIL)				1 CODIGO DGI				9				
47 DEPARTAMENTO San Salv.				2 48 MUNICIPIO San Salvador				9 49 TELEFONO 2309095				7 50 FAX				
53 CALLE/AVENIDA 29 calle ote.				4 53 NUMERO 100				0 54 APTO./LOCAL				9 55 COMPLEMENTO				
56 COLONIA / BARRIO				2 57 CORREO ELECTRONICO (E-MAIL)				1 CODIGO DGI				9				
58 DEPARTAMENTO San Salv.				5 59 MUNICIPIO San Salvador				7 60 TELEFONO 2309095				3 61 FAX				
D. DIRECCION DE CASA MATRIZ																
53 CALLE/AVENIDA 29 calle ote.				4 53 NUMERO 100				0 54 APTO./LOCAL				9 55 COMPLEMENTO				
56 COLONIA / BARRIO				2 57 CORREO ELECTRONICO (E-MAIL)				1 CODIGO DGI				9				
58 DEPARTAMENTO San Salv.				5 59 MUNICIPIO San Salvador				7 60 TELEFONO 2309095				3 61 FAX				
E. ACTIVIDAD ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE																
63 PRIMARIA Compraventa de Repuestos para Vehiculos												4 64 CODIGO DGI				
65 SECUNDARIA												9 66 DOCUMENTO				
67 TERCIARIA												3 68 DOCUMENTO				
F. IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO																
69 CALIDAD EN QUE ACTUA <input checked="" type="checkbox"/> REPRESENTANTE LEGAL <input type="checkbox"/> APODERADO <input type="checkbox"/> 2 70 NIT																
71 APELLIDO(S) Y NOMBRE(S)																
72 N° DOCUMENTO QUE LO ACREDITA																
73 N° DOCUMENTO DE IDENTIDAD																
74 TIPO DE DOCUMENTO DE IDENTIFICACION																
9 CODIGO DGI 75 DOCUMENTO																
G. IDENTIFICACION DEL APODERADO PROCESAL																
76 NIT																
77 APELLIDO(S) Y NOMBRE(S)																
78 N° DOCUMENTO QUE LO ACREDITA																
79 N° DOCUMENTO DE IDENTIDAD																
80 TIPO DE DOCUMENTO DE IDENTIFICACION																
8 CODIGO DGI 81 DOCUMENTO																
DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN EL PRESENTE INFORME SON EXPRESION FIEL DE LA VERDAD, POR LO QUE ASUMO LAS RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES																
82 NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO Raymundo Adolfo Guerra Castro										OFICINA RECEPTORA 82 CODIGO DGI 2						
83 NOMBRE Y SELLO DEL RECEPTOR AUTORIZADO										FECHA DE RECEPCION 83 DIA MES AÑO 4						

La dirección para recibir notificaciones para efectos tributarios será el indicado en este formulario conforme al Art. 90 del Código Tributario.



DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS

F07 V5



REPUBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
REGION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

SEÑOR CONTRIBUYENTE
ELABORAR A MAQUINA CON LETRA DE MOLDE MAYUSCULA
Y UTILIZAR TINTA COLOR NEGRO

NUMERO DE DECLARACION
10 50790050 8

PERIODO TRIBUTARIO
MES ANO
5

COMPLETE ESTE RECUADRO SOLO SI HAY MODIFICACION DE DECLARACION
Numero de Declaracion que modifica 55 1

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

04 NIT 3
13 NRC 6
22 Apellido(s) Nombre(s) / Razon Social o Denominacion 7
14 Actividad Economica Principal 0
09 Nombre Comercial 7 16 TELEFONO 7

DETALLE DE IMPRENTA QUE LE ELABORO DOCUMENTOS LEGALES EN EL MES

Nombre de Propietario, Razon Social o Denominacion
Nombre Comercial
NIT 490
No de Autorizacion de Imprenta 270 3

OPERACIONES DEL MES ELABORAR EXCLUSIVAMENTE EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US\$

Table with columns for Compras Internas, Exentas o No Sujetas, and various categories like 65, 70, 75, 76, 80, 81, 100.

Table with columns for Ventas Internas, Exentas, and various categories like 85, 86, 88, 90, 91, 93, 95, 96, 97, 105, 108.

Table with columns for Creditos and various categories like 110, 115, 125, 126, 127, 128, 130, 131, 132, 133, 134, 145.

Table with columns for Debitos and various categories like 135, 140, 141, 142, 143, 150, 155.

Vertical sidebar with labels: MODIF., CODIGO DGII, DEPTO. / MUNICIPIO, SOCIAL, etc.

ANEXO

2



MODELO DE LIBRO DE COMPRAS

LIBRO O REGISTRO DE COMPRAS (ART. 111 C.T. ART. 46 R.C.T.)

Mes: Noviembre Año: 2006 Nombre del Contribuyente: Raymundo Odelfo Guerra Castro. N.I.C. 9494-7.

NUMERO CORRELATIVO	FECHA DE EMISION	NUMERO DE DOCUMENTO	N.A.C.	NOMBRE DEL PROVEEDOR	COMPRAS EXCENTAS		COMPRAS GRAVADAS		PERCEPCION	TOTAL COMPRAS	COMPRAS Y SUJETOS EXCLUIDOS	
					INTERIAS LOCALES	IMPORTACIONES	INTERNAS LOCALES	IMPORTACIONES Y FISCALES				
01	28/11/06	1563		Dralco s. de cv.			\$ 120.00	\$ 15.60	1.20	136.80		
02	28/11/06	2356		Impreso Republica			600.00	78.00	6.00	684.00		
03	28/11/06	3525		Europa Detegant			60.00	7.80		67.80		
04	28/11/06	2356		D. Metal			120.00	15.60		135.60		
05	08/11/06	3325		Lideria Campes.			15.99	2.08		18.07		
06	08/11/06	1575		Despacho 9494.			3.450	4.49		38.99		
										\$ 950.49		
										\$ 123.37	7.20	\$ 1,081.26

[Signature] Raymundo Odelfo Guerra Castro.



LIBRO O REGISTRO DE VENTAS A CONTRIBUYENTES (ART. 141 C.I. ART. 86 R.C.T.)

Mes: Noviembre Año: 2006 Nombre del Contribuyente: Raymundo Adolfo Guerra Castro N.R.C.: 9494-7

NUMERO CONSECUTIVO DE EMISION	FECHA	HORA DE EMISION	N.º CONTROL FISCAL	NOMBRE DEL CLIENTE, MANTENIMIENTO O MANO DE OBRA	N.R.C.	OPORTUNIDADES DE VENTAS			IMPUESTO PERCIBIDO	VENTAS TOTALES
						EXENTAS	PROPIAS INTERAS GRAVADAS	DEBITO FISCAL		
01	09/11/06	00001		Argon S.A de C.V.			\$ 35.40	\$ 4.60		\$ 40.00
02	14/11/06	00002		Lg. Merc S. de C.V.			180.00	23.40		203.40
03	17/11/06	00003		Flores y CIA			17.70	2.30		20.00
04	21/11/06	00004		Mudanzas S. de C.V.			35.40	4.60		40.00
05	24/11/06	00005		K9 S.A de C.V.			90.00	11.70		101.70
06	28/11/06	00006		Martin Diales			17.70	2.30		20.00
							\$ 336.20	\$ 48.90		\$ 385.10

Raymundo D. Guerra C.

ANEXO

3

MODELO DE FORMULARIO F-940



SOLICITUD DE ASIGNACION Y AUTORIZACION DE CORRELATIVO PARA LA EMISION DE DOCUMENTOS LEGALES

POR IMPRENTA

F940 V1

NUMERO DE SOLICITUD

10 107112 3

A. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

05	N T	0405-271265-101-37	06	ES CONTRIBUYENTE I V A	<input checked="" type="checkbox"/>	07	N R C	94947	5
08	APELLIDO(S) Y NOMBRE(S); RAZON O DENOMINACION SOCIAL Querra Castro Raymundo Adolfo								

B. DIRECCION CASA MATRIZ O SUCURSAL DONDE SE EMITIRAN LOS DOCUMENTOS

09	CALLE / AVENIDA	29 calle oriente	10	NUMERO	3100	11	APTO / LOCAL	7	
12	COLONIA O BARRIO		13	COMPLEMENTO		4			
14	DEPARTAMENTO	San Salvador	15	MUNICIPIO	San Salvador	0			
16	TELEFONO	2909045	17	FAX		18	CORREO ELECTRONICO (E-mail)	3	
19	NOMBRE DE CASA MATRIZ O SUCURSAL DONDE SE EMITIRAN LOS DOCUMENTOS Repuestos Querra Castro								

C. IDENTIFICACION IMPRENTA

95	N T	0614-080255-113-07	90	N R C	73025-0	3
71	APELLIDO(S) Y NOMBRE(S); RAZON O DENOMINACION SOCIAL Garcia Jose Manuel					
72	NUMERO DE AUTORIZACION	322	73	FECHA DE AUTORIZACION	22-07-1992	8
74	NOMBRE COMERCIAL IMPRENTA Imprenta la fuente					

D. DIRECCION IMPRENTA

75	CALLE / AVENIDA	25 Av. Norte	76	NUMERO	325	77	APTO / LOCAL	5
78	COLONIA O BARRIO		79	COMPLEMENTO		9		
80	DEPARTAMENTO	San Salvador	81	MUNICIPIO	San Salvador	3		
82	TELEFONO	22350640	83	FAX		84	CORREO ELECTRONICO (E-MAIL)	0

E. DETALLE DE DOCUMENTOS Y CANTIDADES A SOLICITAR

17	TIPO DE DOCUMENTOS	RANGO CORRELATIVO ANTERIOR AUTORIZADO		ULTIMO NUMERO EMITIDO AL CIERRE PERIODO ANTERIOR	CANTIDAD SOLICITADA
		DEL	AL		
19	Facturas	2 29	3 40	2 51	1500
20	Comprobantes de Credito Fiscal	1 00	9 41	7 52	1500
21	Nota de Remision	8 31	5 42	9 53	
22	Nota de Credito	3 32	8 43	8 54	100
23	Nota de Debito	5 33	6 44	5 55	100
24	Comprobante de Retencion	7 34	4 45	3 56	
25	Factura Exportacion	3 35	2 46	9 57	
26	Factura de Venta Simplificada	1 36	0 47	5 58	
27	Comprobante de Liquidacion	0 37	3 48	4 59	
28	Docto Contable de Liquidacion	2 38	5 49	9 60	
29	Comprobante de Donacion	4 39	7 50	0 61	

DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN LA PRESENTE SOLICITUD SON EXPRESION DEL DE LA VERDAD, POR LO QUE ASUMO LA RESPONSABILIDAD CORRESPONDIENTE.

USO EXCLUSIVO:
OFICINA RECEPTORA
FECHA DE RECEPCION

DIA	MES	ANO
44		2

Raymundo Adolfo Querra Castro
NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO

FIRMA Y SELLO DE RECEPTOR AUTORIZADO

ANEXO

4

TARJETA N.R.C. (IVA)

	MINISTERIO DE HACIENDA	No. 949213
	DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	
No. DE REGISTRO	NIT	
9494-7	0405-271265-101-3	
NOMBRE/RAZON O DENOMINACION SOCIAL		
GUERRA CASTRO, RAYMUNDO ADOLFO		
DIRECCION		
29 CALLE ORIENTE # 3100, SAN SALVADOR		
GIRO O ACTIVIDAD ECONOMICA		
ACTIVIDADES DE COMPRA Y VENTA DE REPUESTOS PARA VEHICULOS		
07/11/2006		

ESTA TARJETA ACREDITA LA INSCRIPCION EN EL
REGISTRO DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO A
LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA
PRESTACION DE SERVICIOS.



FIRMA FUNCIONARIO AUTORIZADO

RICARDO ANTONIO AGUIRRE MACHADO
DEPTO. ASISTENCIA TRIBUTARIA