

Estado actual de la Tributación Internacional en El Salvador

ÁREA DE
MACROECONOMÍA

funde
Fundación Nacional
para el Desarrollo

336.29

P438e Pérez Trejo, Carlos Armando, 1971-

Estado actual de la tributación internacional en El Salvador [recurso electrónico] / Carlos Armando Pérez Trejo ; coordinación y edición Rommel Rodríguez -- 1ª. ed. -- San Salvador, El Salv. : FUNDE, 2019.
1 recurso electrónico (30 p. : 28 cm.).

Datos electrónicos (1 archivo : pdf, 1.00 mb.). --
<http://www.repo.funde.org/>

ISBN 978-99961-49-56-6 (E-Book)

1. Política tributaria-El Salvador. 2. Política fiscal. 3. Finanzas públicas.
I. Título

BINA/jmh

Créditos

FUNDACIÓN NACIONAL PARA EL DESARROLLO, FUNDE

Una publicación del Área Macroeconomía y Desarrollo

Investigación:

Carlos Pérez Trejo

Coordinación y edición:

Rommel Rodríguez

Diseño editorial, diagramación e impresión:

Estudio Inverso

© FUNDE, 2019. Derechos Reservados.

Se autoriza la reproducción total o parcial de esta publicación para fines no comerciales, siempre y cuando se cite a FUNDE.

Los contenidos de este documento son responsabilidad exclusiva de FUNDE y en ningún caso debe considerarse que reflejan la postura de Irish Aid.

Con el apoyo financiero de:



Estado actual de la Tributación Internacional en El Salvador

ÁREA DE
MACROECONOMÍA

funde

Fundación Nacional
para el Desarrollo

5

Introducción

7

1. Jurisdicción de los sistemas impositivos

11

2. Caracterización del sistema impositivo de El Salvador

13

3. Estado de la tributación internacional en El Salvador

26

Conclusiones y recomendaciones

29

Referencias

30

Anexo

Introducción

- » La economía mundial es cada vez más dinámica, las empresas crean cada día más formas de hacer negocios, los flujos de capital van de país en país buscando mayores rendimientos. Es la globalización y los sistemas impositivos deben adaptarse a dicho dinamismo, de lo contrario, muchas transacciones se quedan fuera del alcance la normativa tributaria.

Uno de los problemas más relevantes en la globalización es la posibilidad de que las empresas multinacionales realicen prácticas de planeación fiscal, con el objetivo de minimizar el pago de impuestos. En muchos casos, estas prácticas no son ilegales, pero cuando se realizan entre partes relacionadas, la probabilidad de que se haya seguido una determinación objetiva de los precios es baja. Ante ello, los países deben adaptar sus sistemas impositivos a las más nuevas formas de hacer negocios en el ámbito internacional.

De manera general, el concepto de tributación internacional incluye la definición de los principios jurisdiccionales para la imputación de la renta, el control de los precios de transferencia entre partes relacionadas, la gestión de tratados para evitar la doble tributación, el intercambio de información, la asistencia mutua para realizar fiscalizaciones de empresas multinacionales, entre otros temas.

Para atender con eficiencia y eficazmente las múltiples tareas relacionadas con la tributación internacional, los países deben crear una institucionalidad eficiente que responda al objetivo fundamental: evitar la erosión de la base tributaria y resguardar la seguridad jurídica en el país.

En dicha lógica, este informe explora la evolución y el estado actual de la tributación internacional en El Salvador, con el propósito de analizar en qué medida la administración tributaria salvadoreña y el sistema impositivo en general, están acorde a los estándares internacionales, de manera que pueda prevenir o contrarrestar las prácticas que erosionan la base fiscal, afectando la recaudación tributaria.

En primer lugar se hace una revisión de los antecedentes que dan paso al aumento en el grado de importancia y la necesidad de la tributación internacional, y la teoría de los principios jurisdiccionales para la imputación de la renta. En segundo lugar, se presenta una breve caracterización del sistema tributario salvadoreño, destacando los principales tributos y su evolución reciente. Luego se presenta el apartado central del informe: el estado actual de la tributación internacional en El Salvador; en el se analiza y evalúa el desempeño de cada pilar de la tributación: precios de transferencia, doble tributación, etc. Finalmente se incluyen la síntesis de los hallazgos y algunas conclusiones, así como la presentación de algunas recomendaciones básicas para volver más eficiente el control de la tributación internacional.

1 Jurisdicción de los sistemas impositivos

1.1 Dinámica de la economía global y la tributación

- La economía mundial ha experimentado un crecimiento exponencial en los últimos 150 años. En dicho lapso, las economías han pasado de estar compuestas por empresas dedicadas a los mercados domésticos, a constituirse en un mercado global, con empresas que operan, tienen centros de producción, distribución y comercialización en todo el mundo.

La expansión y globalización de las empresas ha dado paso también a un aumento sustancial de los flujos de capital, los que, apoyados por los avances tecnológicos, se mueven de mercado en mercado en tiempos cada vez más cortos. Dichos movimientos se ven motivados por la búsqueda de rentas: van donde se puedan generar mayores retornos, donde haya más seguridad de recuperar la inversión —aunque siempre existe un conjunto de inversionistas amantes del riesgo, por lo que orientan su capital a los mercados más riesgosos—.

Con el dinamismo de la economía, los marcos normativos que regulan las actividades económicas deben adaptarse para abarcar todas las dimensiones y las nuevas formas de hacer negocios; sin embargo, la velocidad de esta adaptación es sustancialmente menor al ritmo de la evolución de la economía, por lo que se genera una brecha temporal muy importante. Esta brecha es mayor en países subdesarrollados, donde la realización de reformas legales toma mucho más tiempo del requerido. En cambio, en los países desarrollados, conociendo la importancia de regular el mercado global, mantienen un monitoreo permanente de los cambios en los mercados, promoviendo luego las reformas o nuevas normativas necesarias para no quedarse rezagados.

Una de las ramas del marco normativo más importantes es la tributaria, pues ante las cada vez más abundantes y creativas formas de hacer negocios, los sistemas impositivos nacionales, si no amplían su alcance para cubrir toda la actividad económica, corren el riesgo de erosionadas sus bases tributarias, con la consecuente pérdida de recaudación.

Es un hecho que la mundialización de las empresas afecta la recaudación tributaria de un país, especialmente si éste es un importador de capital. Esta afectación puede darse por dos vías, mismas que no son excluyentes, por el contrario, en la práctica se complementan:

- Por la natural expansión de la actividad económica, en la que una empresa multinacional distribuye su actividad productiva y empresarial en distintos países, por lo que las ventas, las utilidades y los dividendos, se esparcen en dos o más jurisdicciones.
- Por prácticas de planeación fiscal, o bien, de elusión y evasión tributaria. En la mayoría de los casos, muchas empresas multinacionales trasladan sus utilidades a jurisdicciones de baja o nula tributación; mientras que en otros casos se diseñan complejos entramados de sociedades residentes de diversos países o se crean figuras jurídicas novedosas, todo para diluir las ganancias y con ello eludir el pago de impuestos.

Entonces, además de ajustar la legislación nacional a la evolución natural de la actividad empresarial de carácter internacional, los países deben crear instrumentos jurídicos para prevenir, corregir y sancionar las malas prácticas en materia de tributación internacional. Algunas prácticas son: precios de transferencia, simulación de transacciones, propiedad difusa, sociedades espejo, entre otras.

Además del marco normativo, una gestión adecuada de la tributación internacional implica que las administraciones tributarias cuenten con una infraestructura institucional dedicada exclusivamente a dicha tarea. Así pues, administraciones tributarias avanzadas disponen de un área especializada en tributación internacional. Esta área tiene como responsabilidades: la administración de tratados para evitar la doble tributación y/o de intercambio de información, gestionar la información relacionada con el control de precios de transparencia, fiscalización de empresas multinacionales, entre otros.

En tal contexto, un país será respetado por los contribuyentes, en la medida que tenga un marco legal actualizado, que cubra todo tipo de transacciones internas y externas, que cuente con una institucionalidad suficiente y que sea eficiente; que tenga la autoridad y la fuerza coercitiva suficiente para hacer cumplir la ley, que las sanciones sean fuertes, aleccionadoras y que se apliquen bajo principios de legalidad y justicia.

1.2 Principios jurisdiccionales para la imposición de la renta

- Un sistema impositivo se compone de dos tipos de impuestos: directos e indirectos. Los primeros afectan el ingreso y la riqueza; mientras que los segundos afectan el gasto o consumo de bienes y servicios.

Los impuestos indirectos responden al principio de “tributación en el destino”, es decir, que se aplican en la jurisdicción donde se consumen efectivamente los bienes o servicios. En esta lógica, los tributos indirectos internos no ofrecen dificultad para asignar la jurisdicción. Por su parte, los bienes exportados no se gravan en el país de origen, si no en la entrada o internación al país de destino. Por ende, los bienes y servicios importados se gravan cuando se internan al país.

En el ámbito de la imposición directa, los sujetos y objetos se gravan con base a criterios de vinculación, los que se definen como aquellos que determinan o dan origen a la relación jurídico-tributaria que nace entre el Estado (sujeto activo) y los sujetos pasivos. Estos criterios indican donde deben tributar los sujetos. La teoría distingue dos criterios:

- **Objetivos:** se relacionan con la ocurrencia de hechos imponibles, operaciones, actividades, transacciones, actos, en un territorio determinado.
- **Subjetivos:** se refiere a la vinculación con base a criterios personales, como la nacionalidad, el domicilio y la residencia.

Con base a tales criterios se reconocen dos principios jurisdiccionales:

- **Principio territorial (fuente):** grava los ingresos generados dentro del territorio nacional y los considerados de fuente nacional, según la legislación tributaria de un país. Este sistema da un igual trato a nacionales como extranjeros, toda vez que la renta haya sido generada en el territorio.
- **Principio de renta mundial (residencia):** se basa en criterios subjetivos, es decir, grava todos los ingresos de un sujeto “residente” en el país, sin distinguir donde han sido generados.

Dado el dinamismo del flujo de capitales, el sistema de renta mundial es aplicado en muchos países, especialmente si son exportadores de capital, pero su aplicación es compleja, pues gravar la renta obtenida por un residente en distintos países implica contar con una administración tributaria avanzada, con una red de convenios para evitar la doble tributación, convenios de intercambio de información, etc. Esto debido a que las administraciones tributarias se enfrentan a un sinnúmero de prácticas de planeación fiscal por parte de empresas multinacionales, que buscan minimizar el pago de impuestos a través de la elusión y la evasión fiscal.

En la actualidad, en el mundo desarrollado, todos los países tienen un sistema de renta mundial; por su parte, en América Latina, el 50% de los países gravan la renta con base al principio de la fuente, lo que se explica, precisamente, por ser importadores de capital y por la carencias de capacidades en las administraciones tributarias para fiscalizar transacciones a escala global.

2 Caracterización del sistema impositivo de El Salvador

- » El Salvador tiene un sistema impositivo típico, con impuestos directos e impuestos indirectos. El sistema descansa en dos grandes pilares: el Impuesto sobre la renta (ISR) y el IVA. Ambos concentran el 85% de la recaudación tributaria total y los complementan 15 impuestos pequeños, principalmente indirectos.¹

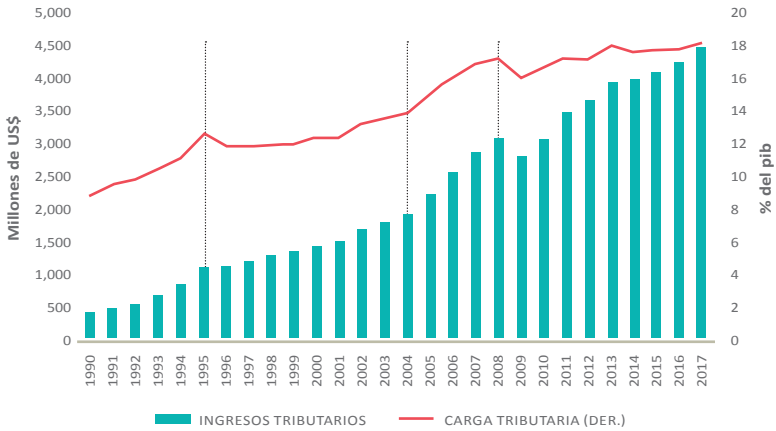
El sistema impositivo salvadoreño ha pasado por tres etapas en los últimos 40 años: a) antes de los 90, un sistema complejo, caracterizado por un gran número de tributos, en su mayoría indirectos, los que gravaban toda clase de consumo de productos, prestación de servicios y cualquier actividad económica; b) De 1991 a 2002, caracterizado por su simplicidad. Las reformas económicas estructurales de los primeros años de los 90 sustituyeron los diversos tributos al consumo por un solo impuesto general: el IVA, por lo que el sistema se redujo a siete impuestos, siendo muy fácil su operatividad, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria; y c) De 2003 a la fecha, nuevamente un sistema complejo. En los últimos 15 años, se han aprobado 12 nuevos impuestos y a pesar de que cuatro fueron declarados inconstitucionales (Impuesto a las llamadas internacionales entrantes, FONAT, el Impuesto mínimo a la renta –en dos oportunidades– y el impuesto a las operaciones financieras –a partir de enero de 2019), el sistema actual es tan complejo como el existente antes de los 90.

Con todo ello, la recaudación tributaria, si bien se ha duplicado (de 8.9% del PIB en 1990 a 18.1% en 2017), las mayores variaciones no se han dado cuando se crearon nuevos impuestos, sino que se explican por las fases de auge del crecimiento económico (1990-1995, 2005-2008), a lo que se suma el efecto del cambio de base de las cuentas nacionales² (Gráfico 1).

1. En el Anexo 1 se presenta la estructura completa del sistema tributario salvadoreño.

2. La actualización de las cuentas nacionales realizada en 2018, con la que se estableció 2005 como base del PIB, tuvo un efecto asimétrico en la carga tributaria: en los años anteriores a 2005, el nuevo PIB es mayor al anterior, lo que produjo una disminución del ratio Ingresos tributarios/PIB; mientras que de 2005 a 2017, el nuevo PIB es menor al anterior, lo que condujo a un aumento en el ratio acotado. Así, al comparar 2017 con 1990, el incremento se amplifica.

Gráfico 1 Evolución de la carga tributaria bruta 1990-2017



Fuente; elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

La complejidad agregada al sistema en los últimos 15 años –tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes–, no ha contribuido, entonces, a un aumento sustancial de la carga tributaria en términos relativos. Además, se comprueba que más impuestos no necesariamente significa mayor recaudación.

En cuanto a los criterios de vinculación de la renta, El Salvador aplica el principio de renta territorial (fuente), es decir, grava las rentas generadas en el territorio nacional, sin considerar aspectos subjetivos relacionados con la residencia del sujeto pasivo; aunque, a partir de 2005 se gravan algunas rentas obtenidas en el exterior: rentas provenientes de títulos valores, de depósitos y de financiamientos.

3 Estado de la tributación internacional en El Salvador

3.1 Aspectos generales

» Como ha sido expuesto, en la imposición a la renta –y en general en los tributos directos–, El Salvador aplica el principio de la fuente.

Sin embargo, a efectos de capturar algunas rentas generadas en el extranjero por parte de sujetos domiciliados en El Salvador, se han registrado sendas reformas a la ley del ISR, para incorporar como renta gravada:

- a Las que provengan de títulos valores y demás instrumentos financieros en el exterior (Art. 14A, inciso 6°, LISR³);
- b Las rentas no gravables, exentas o no sujetas que se obtengan en otro país, estado o territorio, por créditos o financiamientos otorgados a entidades del exterior (Art. 16, inciso último, LISR).

En el caso del literal a), la reforma a la LISR efectuada en 2009 admite desde el ejercicio 2010, la deducción del impuesto pagado en el exterior (crédito impositivo) y, si el impuesto pagado en el extranjero es menor a la tasa vigente en El Salvador, se paga la diferencia. La tasa nominal aplicable es la establecida para las rentas de capital: 10%.

En estricto rigor, no obstante los casos acotados, no se puede afirmar de manera categórica que El Salvador tiene un sistema de renta mundial, pues para ello tiene que gravar todo tipo de rentas obtenidas por sus residentes en todo el mundo. Obviamente aplicando las disposiciones vinculadas a la residencia y establecimientos permanentes.

3. LISR: Ley de Impuesto sobre la Renta.

3.2 Rentas de no residentes

➔ El Salvador, siguiendo su principio jurisdiccional, grava las rentas obtenidas en el territorio nacional.

En principio, de acuerdo al Art. 158 del Código Tributario, las rentas obtenidas por no residentes están sujetas a un régimen de retención en la fuente. Las tasas son diferenciadas, dependiendo de la actividad económica realizada (Tabla 1).

La retención efectuada a los no residentes es liberatoria, es decir, se consideran pago definitivo, por lo que los sujetos no están obligados a presentar la liquidación anual del impuesto. Sin embargo, en los casos en que no haya sido efectuada la retención, ya sea por incumplimiento del agente o por no existir obligación de retener, los sujetos beneficiarios de las rentas deben presentar la declaración del ISR en los plazos correspondientes y de acuerdo a las disposiciones aplicables para los contribuyentes domiciliados.

Tabla 1 Tasas de retención a rentas de no residentes

Actividad	Tasa
Rendimientos de títulos valores transados en el mercado de valores salvadoreño.	3%
Transporte internacional.	5%
Seguros, reaseguros, fianzas, corredores y similares	5%
Transferencia de bienes intangibles, uso o cesación de uso de intangibles relacionados con: cine, televisión, cable, satélite, radio, videos y similares.	5%
Pagos a instituciones financieras extranjeras, por financiamiento a sujetos domiciliados en el país.	10%
Pagos a entidades relacionadas, filiales, sucursales, matrices, excepto pagos por adquisición de bienes muebles corporales o utilidades ya tributadas.	20%
Tasa general para otras rentas o pagos.	20%
Pagos a sujetos constituidos, domiciliados o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.	25%

Fuente; Código Tributario

En este último caso, es de hacer notar que se vuelve difícil para la administración tributaria recuperar el impuesto adeudado, pues en muchos casos, el sujeto que percibe las rentas no regresa al país y no es localizable en el extranjero. Ante ello, se deben adoptar medidas que faciliten dicha acción, como la restricción de deducción de gastos para el contribuyente domiciliado que ha efectuado el pago⁴ o bien, utilizar una amplia red de convenios de intercambio de información o de asistencia mutua con otras administraciones tributarias.

Un detalle importante es que la legislación nacional exime de las retenciones detalladas a los valores que paguen las entidades que se encuentren gozando de la exención del ISR que establece la Ley de Zonas Francas (LZF) y la Ley de Servicios Internacionales (LSI). En este caso, el Estado está ampliando de manera irrestricta el beneficio fiscal a otros sujetos,⁵ incluso no relacionados con la empresa amparada a las leyes acotadas, lo que se convierte en una erosión adicional a la recaudación tributaria.

Respecto a los paraísos fiscales, la retención del 25% no se aplica en cuatro casos puntuales:

- a** Pagos por adquisición o transferencia de bienes tangibles
- b** Pagos a sujetos domiciliados en países de Centroamérica que hayan suscrito y ratificado el Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica
- c** Los pagos a sujetos domiciliados en países que hayan suscrito y ratificado y cumplan efectivamente convenios de intercambio de información o convenios para evitar la doble tributación del ISR con El Salvador
- d** Pagos a sujetos por rentas beneficiadas con las tasas de retención reducidas detalladas en la Tabla 1.

La tasa de 25% aplicable a las rentas pagadas a entidades de paraísos fiscales es una medida encaminada a atenuar los flujos de capital a estas jurisdicciones y evitar la elusión o evasión tributaria. De la misma forma,

4. Esta medida opera en El Salvador. El Art. 29-A, literal 12) establece que no son deducibles los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención, cuando se haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.

5. A pesar que la ley no es totalmente explícita si la exención es aplicable a las rentas o solo se trata de la no sujeción a la retención, en cuyo caso el receptor del pago debería presentar la liquidación anual del impuesto, tal como se mencionó antes, se vuelve difícil para la administración tributaria recuperar el impuesto adeudado.

el uso de instrumentos jurídicos, como los detallados en los literales b) y c) anteriores, tiene el objetivo de que la administración tributaria cuente con herramientas eficientes para localizar y dar seguimiento a las operaciones que puedan realizar sujetos pasivos nacionales o residentes en el país con otros de dichas jurisdicciones, de tal manera que se pueda contrarrestar las prácticas fraudulentas acotadas.

3.3 Tratamiento de los precios de transferencia

» En 2004, con la aprobación de un conjunto de reformas a la legislación tributaria (D.L. 497 del 24 de octubre de 2004), se incluyó en el Código Tributario (Art. 99-A y 199-B), la primera regulación, aunque de manera leve, sobre el uso de precios de transferencia para trasladar utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

En dicha ocasión, únicamente se dio facultad de la administración tributaria para que reestimara la base imponible del IVA e ISR, si por cualquier razón el precio de una transacción no fuere fidedigno o resultare inferior o superior al corriente de mercado. Para dicha reestimación se utilizaría el precio de mercado. Sin embargo, tal disposición estaba aislada, es decir, no disponía de todos los elementos para controlar los precios de transferencia y no tuvo mayor aplicación.

Entre 2006 y 2009, en el contexto de un grupo de trabajo de política tributaria a nivel de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, se elaboró un modelo de ley de control de precios de transferencia, que integraba las mejores prácticas en el manejo de la materia. El Ministerio de Hacienda de El Salvador tuvo acceso a dicho modelo, pero no se logró el apoyo institucional necesario para impulsarlo y aprobarlo como ley de la república.

En la reforma al Código Tributario aprobada en diciembre de 2009 (D.L. 233), se agregaron otros elementos básicos de la norma para controlar los precios de transferencia: a) la definición de sujetos relacionados, estableciendo tres tipos de relación: de dirección, control o capital (Art. 199-C); b) se establecieron los criterios de comparabilidad para determinar el precio de mercado y para la eliminación de diferencias; c) la disposición que obliga a que las operaciones entre sujetos relacionados sean con base a

precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes (principio de arm's length). Dicha obligación también se aplica a las transacciones con sujetos de domiciliados, constituidos o ubicados en territorios de baja o nula tributación y paraísos fiscales (Art. 62-A). En este caso, el Art. 199-D establece que las operaciones con sujetos de dichos territorios, no constituyen operaciones entre partes independientes.

Respecto de los paraísos fiscales, el Art. 62-A los define como aquellas jurisdicciones en donde las rentas no estén gravadas o exentas del ISR o estén gravadas a una tasa inferior al 80% del ISR que se causa en El Salvador. Además, se consideran paraísos fiscales los países así clasificados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

En la reforma también se incorporó la obligación de presentar un informe y la documentación de las operaciones con sujetos relacionados y sujetos domiciliados en paraísos fiscales (si el monto de las operaciones supera los US\$571,429.0) –Art. 124-A y Art. 147, e)–, así como la obligación de conservar los documentos por 10 años. Como consecuencia lógica, se agregó una infracción relacionada con la no presentación de dicho informe. La sanción establecida es de 0.5% del patrimonio o capital contable (Art. 244, l) C.T.).

En julio de 2014, se aprobó una nueva reforma al Art. 62-A del Código Tributario, en la que el país adoptaba los lineamientos sobre precios de transferencia de la OCDE. Esto para la determinación de los precios de mercado, métodos, criterios de comparabilidad, etc. Con ello, El Salvador estaba dando un salto de calidad en torno a las normas sobre la “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)”. Sin embargo, dicha reforma fue declarada inconstitucional, por vicios de forma, en fallo del 28 de mayo de 2018. Ante ello y al no haberse registrado nuevas reformas, volverán a estar vigentes las disposiciones anteriores y que fueron modificadas por última vez en 2009.

Es de mencionar que, en el fallo acotado, la Sala de lo Constitucional difirió la entrada en vigor de la inconstitucionalidad hasta el 01 de enero de 2019, dándole al gobierno, de manera expresa, la oportunidad para que volviera a introducir el proyecto de ley a la Asamblea Legislativa y aprobar el decreto nuevamente corrigiendo los vicios del primer decreto; sin embargo, hasta el final de octubre de 2018, no se había hecho esta nueva acción, por lo que es bastante probable que la inconstitucionalidad entre en vigencia.

Antes de la declaratoria de inconstitucionalidad, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió la “Guía de precios de transferencia –

DG-001/2018”, que contiene las instrucciones para cumplir con las disposiciones legales y la directiva de la OCDE. Sin embargo, si no se aprueba nuevamente la reforma al Código Tributario, como se ha acotado, dicha guía no tendrá una aplicación plena, pues parte de su contenido no tendrá sustento legal.

En resumen, si no se vuelve a aprobar un nuevo decreto como se expuso, las normas vigentes sobre el control de precios de transferencia presentan las siguientes características, a las que se agregan observaciones importantes respecto de cada elemento.

- » Alcance: operaciones entre sujetos relacionados y operaciones entre nacionales y sujetos domiciliados en paraísos fiscales.
 - » Esta disposición no incluye las operaciones domésticas entre empresas del territorio aduanero nacional y empresas acogidas a regímenes de incentivos fiscales: zonas francas, servicios internacionales, etc.
- » Métodos de determinación: la legislación vigente solo hace referencia al precio de mercado entre sujetos independientes, que se asimila al método del “precio libre comparable (método 1)” de las normas internacionales de precios de transferencia.
 - » Este método es aplicable cuando existen comparables internos o externos, pero no se aplica a una gran diversidad de transacciones en el mercado internacional. Las mejores prácticas incluyen por los menos cinco métodos más: a) el precio de reventa, b) el costo incrementado (costo adicionado), c) beneficio de la operación (partición de utilidades), d) margen neto de la operación y, e) el sexto método (para exportación de commodities). Estos métodos están incluidos en las directivas de la OCDE, pero, debido a la inconstitucionalidad acotada, éstas dejarán de aplicarse a partir de enero de 2019.
- » Requisitos de información: la legislación salvadoreña obliga a los sujetos pasivos a presentar un informe y la documentación de las operaciones con sujetos relacionados (Estudio de precios de transferencia), pero también faculta a la administración tributaria a reestimar la base imponible cuando el precio de las operaciones no se asemeje al de mercado. Con ello, se está acorde con las prácticas internacionales.
- » Análisis de comparabilidad: el Código Tributario dispone de una serie de factores para determinar las condiciones de las operaciones: las características de las operaciones, el análisis de las funciones desempeñadas, los términos contractuales, las circunstancias económicas, las estrategias

de negocios. Asimismo, se incluyen elementos para eliminar las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad.

- » En este caso, la norma salvadoreña también es congruente con las mejores prácticas internacionales.

Finalmente, la legislación salvadoreña no contiene otros elementos clave en el control de los precios de transferencia: los refugios seguros (safe harbors), los acuerdos sobre precios por anticipado (APA), entre otros.

3.4 Intercambio de información

- » La dinámica de la economía global y la diversidad de figuras jurídicas y transacciones económicas y financieras que se dan a diario en la actualidad exigen que la gestión de la tributación internacional sea una tarea compleja para las administraciones tributarias.

Un instrumento clave para la buena gestión lo constituye el uso de convenios de intercambio de información con otras administraciones tributarias. De esa forma, un país puede monitorear las actividades económicas y las transacciones que los sujetos pasivos realizan y así someterlo a imposición en la jurisdicción que corresponda de acuerdo a los principios vigentes.

En El Salvador, desde aproximadamente 2005 se viene trabajando en la suscripción de convenios de intercambio de información tributaria y aduanera, siendo el primer instrumento el “Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica”. Dicho convenio fue suscrito en abril de 2006, pero por diversos motivos, especialmente por prioridades o preferencias de política, fue ratificado hasta en julio de 2012.⁶ A través del acuerdo, las administraciones de la región pueden solicitar al resto de Estados parte, datos generales de los sujetos pasivos, transacciones y cualquiera otra información tendiente a asegurar la correcta imposición y recaudación de tributos. Asimismo, las administraciones pueden solicitar la realización de actividades de control e investigación a las otras entidades.

6. D.L. 67 del 19 de julio de 2012.

Respecto de este convenio, la administración tributaria salvadoreña ha hecho un escaso uso, pues la mayoría de fiscalizaciones no tiene un alcance regional, salvo algunos casos, en los que se ha solicitado información a otros países de la región. En el ámbito aduanero es más frecuente la invocación del convenio, pues las entidades nacionales están conectadas a través del sistema de comercio intrarregional; sin embargo, la Dirección de Aduanas realiza pocas fiscalizaciones, por lo que no se trata de un intercambio masivo de información.

Más tarde, en junio de 2015, El Salvador se adhirió al “Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal”, instrumento promovido por la OCDE y al que actualmente están adheridos 125 países. El convenio contiene distintas formas de asistencia entre administraciones tributarias, como solicitudes de información, intercambio automático, fiscalizaciones simultáneas, fiscalización en el extranjero, información sobre conflictos, etc.

Es de destacar que el instrumento no ha sido ratificado por la Asamblea Legislativa, por lo que a más de tres años de la adhesión, aún no ha entrado en vigor, por lo que el país no puede utilizarlo como herramienta para fortalecer el control de la tributación internacional.

3.5 Doble tributación

» El Salvador tiene un solo tratado para evitar la doble tributación: el “Convenio entre la República de El Salvador y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.

El convenio se suscribió en julio de 2008 y fue ratificado en septiembre del mismo año.⁷ El convenio define y atribuye la jurisdicción para la imposición de la base tributaria de cada impuesto comprendido (ISR e impuestos al patrimonio), dependiendo de la naturaleza de cada concepto. En particular, se asigna jurisdicción en las rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte marítimo y aéreo, empresas asociadas, rentas de capital, rentas del trabajo, rentas de estudiantes y profesores. El convenio establece las formas de eliminar la doble imposición, los procedimientos para resolver controversias e instituye el intercambio de información y la asistencia mutua.

7. D.L. 708 del 05 de septiembre de 2008.

Desde su ratificación, la tarea de la administración tributaria salvadoreña ha sido, en gran parte, atender requerimientos de certificados de residencia fiscal en El Salvador. Esta tarea es en efecto una de las funciones fundamentales de un convenio para evitar la doble tributación: asignar la jurisdicción donde un sujeto debe tributar.

Un aspecto de análisis en este tópico es que, en un contexto globalizado, un país debe tener una red de tratados para evitar la doble tributación, pues de esa manera puede monitorear y capturar las transacciones que una entidad realice en el ámbito internacional y, garantizar que sea sujeta de imposición en la jurisdicción que le corresponda.

En el caso de El Salvador, como se acotó, al contar únicamente con el convenio suscrito con España, se le vuelve difícil a la administración tributaria cumplir con tales tareas y de ese modo velar porque su base tributaria no se erosione debido a prácticas de planeación fiscal por parte de empresas transnacionales, incluyendo entidades salvadoreñas que tienen inversiones en el extranjero.

3.6 Coordinación tributaria regional

» La integración centroamericana fue formulada en varios componentes, uno de los más importantes es la integración económica, donde la unión aduanera representa uno de los objetivos más relevantes, junto con la libre circulación de capitales y del trabajo.

La unión aduanera lleva implícita la necesidad de coordinar la política y administración tributaria de los estados parte. No obstante, el proceso no se ha completado debido a diversos factores.⁸ Han sido diversos esfuerzos hechos por toda la región, por dos o tres países, etc. sin llegar a concretar el libre tránsito de mercancías.

8. Desde la firma y ratificación del Tratado general de integración (diciembre de 1960) hasta 2017, se han suscrito varios protocolos que pretendían agilizar la unión aduanera. En el último año, Guatemala y Honduras han avanzado a la libre circulación de personas y eliminación de aduanas, pero aún se está en los primeros meses del binomio. Recientemente, El Salvador se ha sumado al esfuerzo de Guatemala y Honduras, por lo que debería comenzar a aplicar las reglas de la unión aduanera de manera a la brevedad. Pero, en el pasado los muchos protocolos firmados se quedaron sin ser implementados, Es de esperar que no se abandone el plan que ya está en marcha.

En particular, la coordinación tributaria regional tuvo un importante impulso en los años 2005-2010 con la integración del Grupo de Trabajo de Política Tributaria (GTPT),⁹ entidad autónoma, pero coordinada y acompañada por el FMI y compuesta por funcionarios del nivel decisorio de los ministerios de finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana. Este grupo realizó diversos trabajos encaminados a coordinar la imposición a la renta, principios jurisdiccionales, otorgamiento de incentivos fiscales a la inversión, suscripción de tratados para evitar la doble tributación internacional, regulación y control de los precios de transferencia, entre otros temas.

El funcionamiento del GTPT dio lugar a la constitución del Consejo de Secretarios de Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana (COSEFIN), integrado por los ministros. La metodología diseñada era que el GTPT preparaba los trabajos y propuestas de política, las que luego eran sometidas a la aprobación del COSEFIN. Quedaba bajo la responsabilidad de cada ministro la implementación de las propuestas en los respectivos países.

Algunas de las propuestas fueron incluidas en reformas formuladas y aprobadas en los distintos países. En El Salvador, se incluyó en la LISR la regulación de la subcapitalización y se adoptó el modelo de tratado para evitar la doble tributación para Centroamérica. Éste fue presentado como modelo salvadoreño en la negociación con el Reino de España, en 2007.

El GTPT también participó en la aprobación del Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica. Dicho convenio fue incluso presentado a la OCDE como prueba de que los países centroamericanos estaban en la ruta de cumplir con las mejores prácticas en materia de transparencia.

Para sus actividades, el GTPT trabajaba en coordinación con otras entidades de la integración, como la Secretaría de Integración Económica de Centroamérica (SIECA), la Secretaría General del Sistema de Integración Centroamericana (SG-SICA), administraciones tributarias y aduaneras de todos los países, así como con los organismos financieros internacionales: FMI, Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Banco Mundial (BM), etc.

Siguiendo la referencia del GTPT, en 2009 se constituyó el Grupo Aduanero Tributario (GAT), formado por funcionarios del nivel medio de las administraciones tributarias, aduaneras y de los ministerios de finanzas de Centroamérica.¹⁰ El objetivo de este grupo era trabajar en los instrumentos que

9. El autor formó parte del primer GTPT y participó en la creación del COSEFIN.

10. En el GAT solo participaron los países que participan en el tratado de libre comercio de Centroamérica (Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica).

hicieran posible la unión aduanera y la coordinación tributaria en la región. En dicho afán, se llevaron a cabo tareas de compatibilización de sistemas informáticos, discrepancias de comercio, convenio de recaudación de tributos, procedimientos de aduanas periféricas e internas, entre otros.

El trabajo realizado por el GTPT y el GAT fue muy valioso, pero luego de varios años, especialmente en el GTPT, los ministros de algunos países comenzaron a designar como delegados a técnicos y no más funcionarios con poder de decisión. Al mismo tiempo, se le retiró la autonomía y pasó a depender de la Secretaría Ejecutiva del COSEFIN (SE-COSEFIN). Por su parte, el FMI, dejó de participar en el acompañamiento del grupo. Luego de un tiempo, el trabajo de ambos grupos cesó. En la actualidad, la SE-COSEFIN se dedica a realizar actividades de formación en temas tributarios y financieros a personal de los ministerios.

A pesar de lo anterior, hay algunos proyectos de cooperación internacional que incluyen el apoyo a la reactivación de las tareas de coordinación regional, por lo que se espera que en el futuro próximo se den avances en dicha materia.

3.7 Gestión y fiscalización

- » Las mejores prácticas a nivel mundial indican que en los países debe operar una Unidad de Tributación Internacional (UTI).

Esta unidad debe estar ubicada en el Ministerio de Hacienda, ya que sus funciones incluyen la definición y gestión de la política de tributación internacional del país, pero debe interactuar permanentemente con la administración tributaria.

Las funciones fundamentales de las UTI deben ser: la negociación y gestión de tratados para evitar la doble tributación (implica definir un modelo de tratado propio), diseño de una estrategia negociadora del país, interpretación de tratados, gestión de información relacionada con las operaciones internacionales de los sujetos pasivos, participación y seguimiento de foros internacionales donde se aborden temas relacionados a la tributación internacional, estudiar y proponer la suscripción de convenios de intercambio de información, gestión de tales convenios, administrar el sistema de control de precios de transferencia, entre otros.

De igual forma, la UTI debe trabajar en conjunto con otras áreas de la administración tributaria: con registro de contribuyentes, planificación, fiscalización, con el área jurídica, entre otras. También debe tener interacción con la administración aduanera.

En el ámbito del control de precios de transferencia, la UTI, en coordinación con la administración tributaria, debe gestionar los informes recibidos de parte de los contribuyentes, analizar las metodologías empleadas, validar los procesos de comparabilidad, manejar la suscripción de APAS y safe harbors, realizar fiscalizaciones conjuntas con la administración tributaria y con aduanas, entre otras.

En El Salvador, al mismo tiempo que se avanzó en la coordinación tributaria regional, en el seno del GTPT se abordó la necesidad de contar con una UTI, para lo cual el Ministerio de Hacienda contó con el apoyo del BID y las agencias de cooperación que han mantenido programas de asistencia técnica en el país. En ese afán, en 2009 se comenzó el proceso de establecimiento de dicha unidad, pero así como sucedió con el proyecto de ley de precios de transferencia, no se tuvo el apoyo institucional suficiente para concretar el proyecto, aun habiendo ya capacitado al personal.

Como alternativa, se optó por asignar algunas tareas relacionadas con la gestión de precios de transferencia a una coordinación en el área de fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes (SGC). Más adelante se le aumentó la categoría, nombrándolo “Departamento de precios de transferencia (DPT)”, dependiente directamente de la máxima autoridad de la SGC.

Entre las principales funciones del DPT están: hacer verificaciones de precios de mercado, definir metodologías de fiscalización, administrar las bases de datos de precios de mercado, hacer fiscalizaciones de precios de transferencia, divulgar las prácticas de precios de transferencia, apoyar a otras unidades de fiscalización en los análisis de precios, entre otras.

De acuerdo a información divulgada por el DPT, en los años que tiene de funcionar la unidad, los principales hallazgos de las verificaciones y fiscalizaciones son: informes de operaciones con relacionados sin cumplir los requisitos, diferencias entre los informes de las empresas y los dictámenes fiscales, falta de documentación de operaciones con partes relacionadas, no determinación de precios con base al principio de libre competencia, aplicación incorrecta de la metodología de la OCDE, etc.

Como se observa, el DPT cumple con su objetivo estratégico, sin embargo, su alcance es limitado al control de precios de transferencia, sin entrar a gestionar las otras áreas de acción de la tributación internacional, como

la celebración y gestión de tratados para evitar la doble tributación y de intercambio de información. De hecho, las tareas relacionadas con estos instrumentos son responsabilidad del Departamento de convenios e intercambio de información de la DGII.

3.8 Recursos

- Al estar integrada a una división de la DGII, el DPT no tiene un presupuesto propio, por lo que su financiamiento depende de los fondos asignados a la DGII.

Al tratarse de una estructura vertical y centralizada, las divisiones no tienen potestad para el uso de los recursos, por lo que las decisiones de gasto pasan por la autorización de la dirección general y necesitan el aval del ministro de hacienda.

Como referencia, el presupuesto de la DGII, en 2018, asciende a US\$19.7 millones (0.41% de los ingresos tributarios brutos y 20% del presupuesto de funcionamiento del Ministerio de Hacienda). En términos relativos, dicha asignación ha venido a la baja en los últimos 10 años, pues en 2008 ascendió a US\$15.2 millones (0.5% de los ingresos tributarios brutos y 29% del presupuesto de Hacienda).

El personal del DPT es un pequeño grupo de técnicos (jefe del departamento, supervisor de precios de transferencia y auditores). Todos tienen la capacidad suficiente para desarrollar sus funciones de manera eficiente, pero la unidad no cuenta con profesionales en el área jurídica expertos en tributación internacional, lo que puede derivar en fallas o decisiones erradas en casos complejos.

Conclusiones y recomendaciones

- » El Salvador es un país integrado a la economía global. Así como hay empresas extranjeras que tienen inversiones en el país, hay salvadoreños tienen inversiones en el extranjero.

En ambos casos se da una multiplicidad de transacciones comerciales, financieras, económicas, que tienen alguna incidencia tributación del país, por lo que el sistema impositivo debe adaptarse rápidamente para capturar las rentas que se producen en la economía internacional y que generan deuda tributaria (pago de impuestos).

En la investigación se encontró que la normativa tributaria salvadoreña está acorde a las buenas prácticas internacionales, en algunos casos, y en otros se tienen normas que abordan la tributación internacional de manera parcial, lo que deja al país lejos de los sistemas impositivos y administraciones tributarias más avanzadas

En la tributación de no residentes, el país somete a imposición las rentas obtenidas de fuente salvadoreña, a través de un sistema de retención en la fuente, retenciones liberatorias y con tasas diferenciadas por actividad económica. Esta es la práctica internacional. Incluso, se aplican mayores tasas de retención a los pagos que se hacen a sujetos ubicados en paraísos fiscales.

Uno de los conceptos de mayor protagonismo en la tributación internacional es el control de los precios de transferencias. En este campo, El Salvador ha dado pasos sustanciales al incluir en la normativa tributaria normas acorde a las mejores prácticas internacionales. En particular, la adopción de la directiva de precios de transferencia de la OCDE, es una acción en el camino correcto para gravar las rentas internacionales. Sin embargo, por vicios de forma, el decreto que autoriza el uso de dicha directiva, fue declarado inconstitucional y a partir de enero de 2019 dejará de aplicarse, pues, a pesar de que la Sala de lo Constitucional le dio la oportunidad al Órgano Ejecutivo y a la Asamblea Legislativa de que volvieran a aprobar, en debida forma, el contenido de la ley, aún no se ha hecho. Tal acción es un retroceso importante en la prevención de prácticas de elusión y evasión fiscal internacional, debido a que las disposiciones del Código Tributario

no contemplan todo el espectro en que se mueven las empresas multinacionales, como lo hace la directiva de la OCDE, lo que vuelve vulnerable nuestro sistema regulatorio y la administración tributaria no tiene asidero legal para realizar fiscalizaciones completas a la actividad de tales sujetos pasivos, corriendo el riesgo de perder importantes recursos en concepto de recaudación eludida.

El Salvador es signatario de un tratado para evitar la doble tributación, con España, pero desde la firma de éste, en 2007, no se ha vuelto a suscribir otro. La consecuencia es el surgimiento de problemas para la asignación de jurisdicción impositiva de las rentas obtenidas por empresas multinacionales.

En cambio, el país se ha adherido al “Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal”, instrumento promovido por la OCDE y que agrupa a 125 países. Además, a nivel de Centroamérica un instrumento similar, del cual también El Salvador es parte. Estas acciones van en la dirección de contribuir a una mayor trazabilidad de la información de las operaciones que hacen los sujetos pasivos, con lo que se coadyuva, en conjunto con el resto de países, a que todas las rentas generadas tributen correctamente.

En el marco de la integración económica centroamericana surgió la necesidad de una coordinación tributaria en los países de la región, pero, a pesar de muchos esfuerzos de parte de grupos de trabajo regionales y el apoyo de organismos internacionales, luego de más 10 años no se ha logrado concretar. Lo mismo sucede con la armonización aduanera.

Un último aspecto relevante es la institucionalidad vigente para manejar la tributación internacional. Como se expuso, la normativa está acorde a las prácticas internacionales, pero no se han creado las entidades necesarias o no se les ha dotado de las capacidades suficientes para hacer un trabajo eficiente.

Para que El Salvador avance de manera sustancial hacia la efectiva tributación de las transacciones de la economía internacional debe concretar una serie de medidas que, o se han dejado a medias o no se han implementado. A saber:

- » Consolidar la Unidad de Tributación Internacional (UTI), como una dependencia directa del Ministerio de Hacienda y situada al más alto nivel, pero con una estrecha interacción con la administración tributaria. La unidad debe concentrar el trabajo en todas las aristas de la tributación internacional: control de precios de transferencia (incluyendo firma de APAS y safe harbors), gestión de tratados para evitar la doble tributación, gestión de convenios de intercambio de información, relaciones internacionales y coordinación de la asistencia mutua.

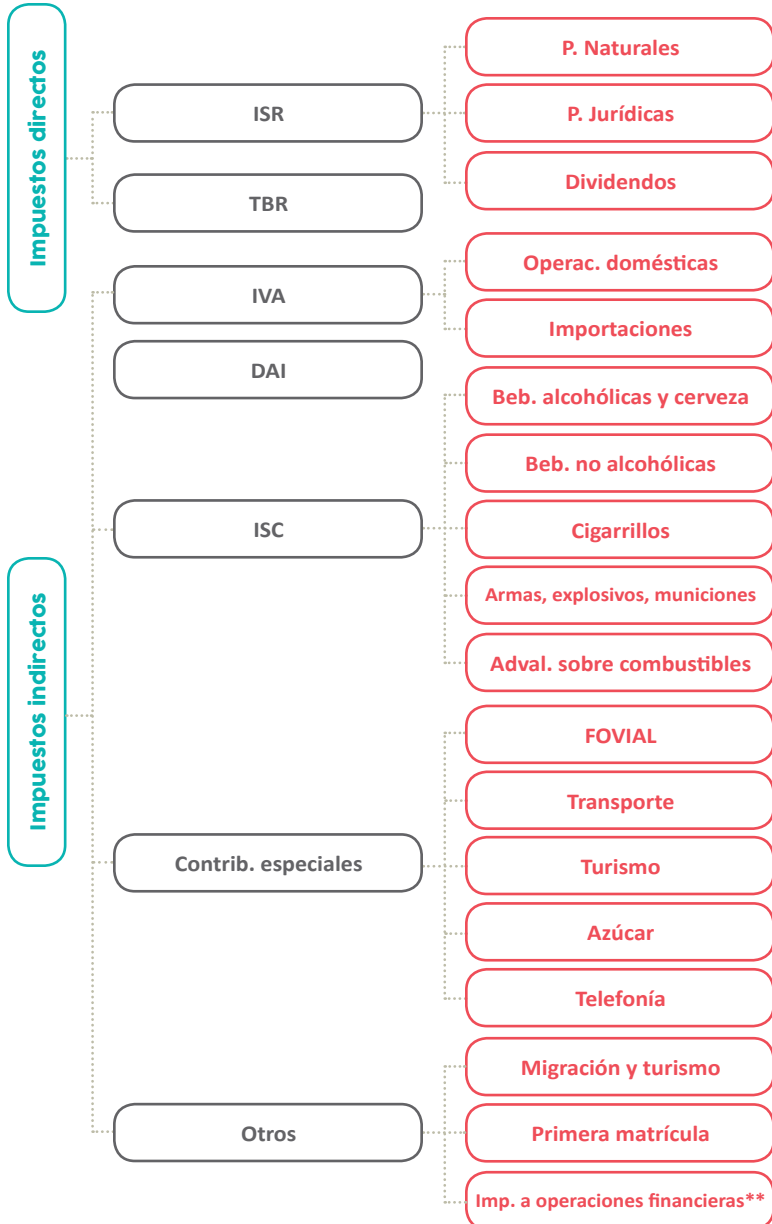
- » Aprobar una nueva reforma al Código Tributario para incluir nuevamente la aplicabilidad de las directivas de la OCDE en materia de precios de transferencia. Dicha directiva fue deshabilitada por la Sala de lo Constitucional por vicios de forma.
- » Fortalecer el marco jurídico nacional para expandir, con seguridad, el control y fiscalización de las operaciones de sujetos pasivos en el ámbito internacional.
- » Dotar de los recursos necesarios a la UTI para hacer una efectiva gestión de la tributación internacional: personal, equipamiento, tecnología, recursos financieros, facultades de negociación en el ámbito internacional.
- » Concretar los esfuerzos de coordinación tributaria en Centroamérica. Esto puede lograrse a través del COSEFIN y con el apoyo de los programas de asistencia técnica que ejecutan las agencias de cooperación.

Referencias

- » DGII (2014); *“Precios de transferencia. Su aplicabilidad en El Salvador”*; Presentación hecha por el Departamento de precios de transferencia, Dirección General de Impuestos Internos (DGII); San Salvador, El Salvador.
- » DGII (2017); *“Manual de organización consolidado de la DGII”*; Dirección General de Impuestos Internos (DGII); San Salvador, El Salvador.
- » DGII (2018); *“Guía de precios de transferencia”*; DG-001/2018; Dirección General de Impuestos Internos (DGII); San Salvador, El Salvador.
- » MH (2006); *“Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica”*; Ministerio de Hacienda, San Salvador, El Salvador.
- » MH (2009); *“Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”*; Ministerio de Hacienda, San Salvador, El Salvador.
- » OCDE; *“Convention on mutual administrative assistance in tax matters”*; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); Paris, Francia.
- » Trapé M. (2006); *“Consultoría para la elaboración de una propuesta de legislación sobre precios de transferencia en Centroamérica, Panamá y República Dominicana”*; Trabajo realizado para el Grupo de Trabajo de Política Tributaria (GTPT); San Salvador, El Salvador.

Anexo

Estructura del sistema impositivo de El Salvador a septiembre de 2018



Fuente;elaboración propia

** Declarado inconstitucional a partir del 01 de enero de 2019.

funde

Fundación Nacional
para el Desarrollo

Calle Arturo Ambrogi #411, entre 103 y 105 Av. Norte,
Colonia Escalón, San Salvador, El Salvador.
P.O. BOX 1774, Centro de Gobierno
PBX: (503) 2209-5300
Fax: (503) 2263-0454
E-mail: funde@funde.org
comunicaciones@funde.org
Página web: www.funde.org

Con el apoyo de:

christian
aid



Irish Aid

Department of Foreign Affairs
An Roinn Gnóthaí Eachtracha



9 789996 149566