



## Reformas Fiscales en El Salvador

Segunda Parte

*En el boletín anterior se analizaron las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en el presente boletín se analizarán las reformas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley del IVA), las reformas al Código Tributario, y se abordarán aspectos relevantes como lo es el de la transparencia como elemento fundamental en materia tributaria.*

En seguimiento a nuestro Boletín de Estudios Legales número 107, del mes de noviembre de 2009, relativo a las Reformas Tributarias en El Salvador, en el presente Boletín se está concluyendo el análisis de los aspectos más relevantes de las reformas que se discutieron y se aprobaron en la Asamblea Legislativa luego de dos intensas sesiones del Pleno.

La primera parte del paquete de reformas tributarias fue aprobada en la sesión Plenaria número 30 realizada los días 11 y 12 de diciembre de 2009, en la que se acordaron las reformas a las siguientes leyes: Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley Especial para la Constitución del Fondo Solidario para la Salud, FOSALUD, Ley del Impuesto Especial sobre Combustible, y Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco.

La segunda parte de las reformas fue aprobada en la sesión Plenaria número 31 del 16 y 17 de diciembre de 2009,

en la que se acordaron las reformas a las siguientes leyes: Código Tributario, Ley Especial a la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional, Ley de Impuesto sobre Productos de Tabaco, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificadas, Jugos, Néctares y Preparaciones Concertadas o en Polvo para Bebidas, y Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.<sup>1</sup>

En el boletín anterior se analizaron las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en el presente boletín se analizarán las reformas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley del IVA), las reformas al Código Tributario, y se abordarán aspectos relevantes como lo es el de la transparencia como elemento fundamental en materia tributaria.

1. [www.observatoriolegislativo.org.sv](http://www.observatoriolegislativo.org.sv)

*En la reforma aprobada, se ha excluido de este concepto los reintegros o reembolsos de gastos efectuados dentro del marco de una relación laboral y aquellos gastos que se hacen por razón de contrato de mandato (reembolsos por gastos en concepto de seguros, alimentación y viáticos que reciban los trabajadores); esta modificación reafirma la regla que están estableciendo en el sentido antes apuntado: los reembolsos de gastos son asimilados a una remuneración por prestación de servicios.*

## **Comentarios a la propuesta de reforma de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.**

*Reformas que alteran la concepción esencial del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.*

Las reformas consistentes en la adición de un inciso final al artículo 17, la modificación del artículo 71 de la ley de la materia, así como la adición del artículo 162-B del Código Tributario, constituyen alteraciones conceptuales para este tipo de impuesto.

De conformidad a lo establecido en el artículo 1 de la ley, el impuesto en cuestión, tal como su nombre lo indica, se aplica sobre transferencia, importación, internación, exportación a título oneroso y consumo de bienes muebles corporales así como de servicios. Siendo un impuesto al comercio de bienes y servicios, presupone un elemento adicional para configurar su definición, el cual es el de la habitualidad, el cual se encuentra recogido en el artículo 25 de la misma ley, inclusive estableciendo en la disposición últimamente citada la facultad para la autoridad fiscal para determinar la existencia o no de habitualidad para fines de determinación de la calidad de contribuyente.

Como todo impuesto a los consumos o al tráfico comercial, el llamado IVA recae sobre los precios a los que dichos bienes o servicios cuando son transferidos o prestados hasta llegar al público. En el caso de las prestaciones de servicios, sobre todo de servicios personales o profesionales, el reembolso de los gastos generalmente no forma parte de la base imponible y son infor-

mados por separado del precio de la transacción propiamente dicho.

No obstante lo anterior, en la adición de un inciso final al artículo 17, se establece una asimilación de los reintegros o reembolsos de gastos a una prestación de servicios y, en consecuencia, se encontrarán gravados con el impuesto. Esta asimilación no tiene justificación alguna, sobre todo si dichos reembolsos o reintegros están (como generalmente ocurre), respaldados a su vez con su documentación correspondiente. Esta asimilación no solo produce el aumento de la base tributaria de IVA sino, para todos los efectos legales, asimilaría dichos reembolsos de gastos como un ingreso gravable con el impuesto sobre la renta para el contribuyente que lo recibe, lo cual no es apegado a la realidad económica de la transacción, que es, al final de cuentas, lo que debe consultar el intérprete de la ley fiscal de conformidad a lo establecido en el artículo 61. En la reforma aprobada, se ha excluido de este concepto los reintegros o reembolsos de gastos efectuados dentro del marco de una relación laboral y aquellos gastos que se hacen por razón de contrato de mandato (reembolsos por gastos en concepto de seguros, alimentación y viáticos que reciban los trabajadores); esta modificación reafirma la regla que están estableciendo en el sentido antes apuntado: los reembolsos de gastos son asimilados a una remuneración por prestación de servicios.

Un caso similar al anterior, que se contempló en algunas de las versiones de los anteproyectos de reforma y que no fue aprobado, lo constituye el gravamen a las propinas que se incorporaba en la parte final de la reforma al artículo 49 de la ley, la cual establecía que las propinas que consten en los documen-

*La finalidad fiscalista alcanza su máxima expresión en la reforma consistente en la adición de un 62-B al Código Tributario. Dicha disposición establece que en todos los tribunales de la República en que se conozca de juicios ejecutivos, en sentencia definitiva se deberá ordenar al pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos, que una vez efectuada la liquidación correspondiente sobre el monto de los intereses a pagar al acreedor, siempre que este sea una persona natural, contribuyente o no, se retenga el 13% en calidad de IVA.*

tos legales emitidos, constituyen prestación de servicios del contribuyente y forman parte de la base imponible del impuesto. La costumbre de incorporar en las facturas de restaurantes y establecimientos similares un determinado porcentaje en concepto de propina sirve únicamente para favorecer a los empleados de dicho establecimiento en el sentido de asegurarles de alguna forma una remuneración adicional, la cual no queda así supeditada a la eventual liberalidad de los consumidores de los servicios prestados en el establecimiento. La reforma que se proponía asimilaba el cobro de dicha propina a una prestación de servicios e imputaba esa remuneración directamente al contribuyente. En otras palabras, esa cantidad debía reputarse como ingreso gravable para todos los efectos del Impuesto sobre la renta, que provocaría una distorsión formal a la realidad económica de la transacción.

La reforma del artículo 71 de la ley, al gravar en todo caso la transferencia de los bienes del activo fijo del contribuyente, inclusive cuando no formen parte del giro o actividad o carecen de habitualidad, desconoce uno de los aspectos fundamentales y un elemento de la definición misma de este tipo de imposiciones al tráfico mercantil. Este tipo de reformas denuncian un afán de aplicar el gravamen a toda costa y a toda clase de transferencias de bienes muebles aún cuando no se enmarquen dentro de los supuestos teóricos (y legales) del mismo. Esta disposición fue aprobada ampliando el plazo de 2 a 4 años para efectos de poder transferir bienes del activo fijo, lo cual consideramos fue favorable.

La finalidad fiscalista alcanza su máxima expresión en la reforma consistente en la adición de un 162-B al Código

Tributario. Dicha disposición establece que en todos los tribunales de la República en que se conozca de juicios ejecutivos, en sentencia definitiva se deberá ordenar al pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos, que una vez efectuada la liquidación correspondiente sobre el monto de los intereses a pagar al acreedor, siempre que este sea una persona natural, contribuyente o no, se retenga el 13% en calidad de IVA. No existe ninguna consideración respecto a la habitualidad con que esta persona natural acreedora se dedique a la prestación de servicios de financiamiento.

En adición a lo apuntado en el apartado anterior, que a nuestro criterio constituye el cambio más grave de las reformas propuestas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, desde un punto de vista de coherencia conceptual, es de mencionar que asimismo, existen otra serie de reformas a la misma ley que consideramos perjudiciales y que comentamos a continuación:

- a) Se pretendía derogar el literal h) del artículo 45, que establece la exención de IVA para la maquinaria destinada al activo fijo de los contribuyentes para ser utilizada directamente en la producción de bienes y servicios no exentos del impuesto. No se entendía qué lógica económica podía subyacer en un gravamen a los instrumentos de producción, aparte de encarecer el producto final a ser ofrecido al público. No obstante lo anterior, en la versión aprobada esta derogatoria se suprimió y se estableció un artículo transitorio en el que se define que la exención desaparecerá media vez se definan las políticas sectoriales de fomento.

*Se incorpora un literal k) al artículo 46, estableciendo exención para las cotizaciones aportadas por el patrono a las Administradoras de fondos de pensiones en lo que respecta a la comisión de administración de las cuentas de los trabajadores.*

- b) Inicialmente se propuso adicionar un inciso segundo al literal e) del artículo 46. El literal referido establece una exención del impuesto para los servicios educacionales y de enseñanza prestados por colegios, universidades, institutos, academias u otras instituciones similares. La adición limitaba esta exención a los valores pagados en concepto de matrícula, reserva de matrícula, cuotas de escolaridad y gastos de graduación. Todo otro pago (bonos, compra de útiles y libros, uniformes, etc.) pagados a dichas instituciones se encontrarían, en consecuencia, gravados con el impuesto. Suponiendo que la disposición comentada tuviera por finalidad poner coto a los abusos de ciertas instituciones de enseñanza en el cobro de estos conceptos, esta finalidad no se lograba pues lo único que harían las instituciones es trasladar el IVA a los consumidores del servicio de educación, encareciendo aún más el mismo. En la versión aprobada no se dejó esta reforma sino que se acordó un lenguaje en el que el beneficio del que habla el artículo comprendería únicamente los valores que como contraprestación se paguen a instituciones educativas públicas o privadas autorizadas por el Ministerio de Educación.
- c) Se incorpora un literal k) al artículo 46, estableciendo exención para las cotizaciones aportadas por el patrono a las Administradoras de fondos de pensiones en lo que respecta a la comisión de administración de las cuentas de los trabajadores. Por extraño que pueda parecer, la reforma que se comenta viene a legalizar una situación de facto que perdura desde la implantación del actual

Sistema de Ahorro para Pensiones, pues las sociedades administradoras de fondos de pensiones jamás han cobrado IVA alguno sobre los montos cobrados como comisión por la administración de las cuentas de los trabajadores. Esta situación es de hecho, puesto que en el artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no existe mención alguna de que dicha prestación de servicios se encuentra exenta del impuesto.

De esta forma concluimos los comentarios generales que hemos hecho a la Ley del IVA y vale aclarar que a nivel mundial este es el impuesto por excelencia más fácil de administrar y con mayor eficiencia en la recaudación.

#### **Comentarios al anteproyecto de reformas al Código Tributario**

El Código Tributario fue gestado por la necesidad de establecer un marco jurídico unificado que regulase adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes. Este cuerpo legal ha venido de alguna forma a establecer los principios generales que rigen al sistema tributario y a unificar aspectos adjetivos, aunque aún debe de cumplir con las aspiraciones de simplificación y racionalización a las que toda codificación debe tender.

Nuestro Código Tributario actual, viene a aparecer dentro del sistema tributario salvadoreño como una ley básicamente procedimental, de administración tributaria, que agrupa en forma general todas las obligaciones formales de los sujetos pasivos cuyas obligaciones sustantivas se encuentran establecidas en los diferentes cuerpos legales que se mantuvieron vigentes. Esta confor-

*Dichas reformas, amplían la facultad de la administración tributaria y pueden resumirse en el hecho que con las reformas se están incrementan las obligaciones formales y que hacen descansar gran parte del trabajo administrativo de control y verificación en cabeza de los mismos contribuyentes*

mación de una serie de leyes tributarias sustantivas, tales como la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y otras leyes de impuestos específicos al consumo, todas ellas despojadas de su parte adjetiva y regidas por un solo Código Tributario, el cual compila las disposiciones de procedimiento aplicable a todas esas leyes sustantivas, esta conformación, decíamos, no es ideal y además hace muy difícil la tarea de comentar cualquier propuesta de reformas al referido código sin hacer remisión a las demás leyes de impuestos.

Por la razón antes especificada, algunos aspectos contenidos en el anteproyecto de reforma al Código Tributario, al estar relacionados con aspectos sustantivos contenidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, han sido ya abordados en forma anticipada al hacer los comentarios a las reformas de los dos cuerpos legales últimamente citados. Por lo mismo, los comentarios a las reformas propuestas al Código abordarán en forma eminente los aspectos formales del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, así como otros relacionados con los requisitos y exigencias de información, de documentación, de actuaciones de los sujetos pasivos frente a la administración tributaria y de las facultades y atribuciones de ésta.

#### *Reformas que dotan de facultades excesivas a la administración tributaria*

La finalidad eminentemente fiscalista de las reformas en general, el cual ya abordamos al comentar los cambios

que se proponen a los impuestos de renta y de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, se traduce en el proyecto que se comenta, en una serie de disposiciones que incrementan las facultades y atribuciones de la administración tributaria. Dichas reformas, amplían la facultad de la administración tributaria y pueden resumirse en el hecho que con las reformas se están incrementan las obligaciones formales y que hacen descansar gran parte del trabajo administrativo de control y verificación en cabeza de los mismos contribuyentes; dentro de este tipo de reformas merecen especial mención aquellas relativas a facultades de exigencia de información a los administrados sobre sus propias actuaciones o condiciones económicas y las de terceros con los que tienen relación.

La mayor parte de las reformas propuestas al Código Tributario pueden agruparse dentro del concepto general establecido en el párrafo que antecede ya que dichas propuestas se enmarcan de una u otra forma en el afán de fortalecer controles y la obtención de información.

#### *Obligaciones formales y de información*

Bien es cierto que dentro del primer grupo de reformas, se proponen algunas que parecen razonables y que aclaran el contenido o alcances de disposiciones legales actualmente existentes. No obstante, comentaremos las que a nuestro juicio resultan una carga para el contribuyente y una atribución desmedida para la administración tributaria.

Se propone la adición de cuatro incisos al artículo 91, uno de los cuales establece la obligación para el contribu-

*Es importante enfatizar en este punto que la información que se recabe por este medio, debe de permanecer reservada del conocimiento público, bajo una debida custodia.*

yente, sea persona natural o jurídica, de elaborar y presentar junto con la declaración del Impuesto sobre la Renta, una declaración de estado patrimonial. Dicha declaración deberá contener las cuentas de activo, pasivo y patrimonio del ejercicio correspondiente a la declaración de impuesto sobre la renta a la que acompaña. En la versión aprobada de las reformas, se está estableciendo un techo de trescientos sesenta y dos salarios mínimos mensuales de ingresos para que las personas tengan obligación de presentar tal declaración, lo cual es un elemento marginal que no altera conceptualmente la disposición que se comenta.

La disposición es muy explícita al establecer el objeto de la mencionada declaración; de hecho, uno de los incisos que se añade a la disposición comentada estatuye que la declaración será utilizada por la administración tributaria para el ejercicio de sus facultades legales de establecer la existencia de rentas no declaradas utilizando el régimen de presunciones establecido en el mismo Código Tributario por medio de los incrementos patrimoniales no justificados. En realidad, no existe ninguna razón técnica o jurídica para oponerse a la presentación de una declaración de estado patrimonial como anexo a una declaración de impuesto sobre la renta. En efecto, la información sobre el patrimonio de un sujeto pasivo es un elemento primordial para controlar y fiscalizar las rentas que el mismo sujeto declara. El problema no es pues la obligación de presentar dicho estado patrimonial per se, sino que consideramos evidente que dicha declaración patrimonial, junto con la reforma propuesta al numeral 5 del artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que obliga a tributar sobre los intereses producidos por cuentas de ahorro de

las personas naturales, servirá a la administración tributaria para la generación de una base de datos para establecer una eventual imposición sobre el patrimonio. Es importante enfatizar en este punto que la información que se recabe por este medio, debe de permanecer reservada del conocimiento público, bajo una debida custodia.

Las reformas a los artículos 120, 121, 122, la adición de un artículo 122-A y de un inciso al artículo 124; la adición de un artículo 124-A, la reforma del artículo 125 y del 147, establecen una serie de exigencias de información a cargo y por cuenta de los administrados. Virtualmente no existe ninguna autoridad ni administrativa ni judicial que tenga tantas facultades de requerir información referente a operaciones y actividades económicas, ni facultad de exigir el cumplimiento de tales obligaciones, como tendrá, merced a las reformas que se comentan, la Dirección General de Impuestos Internos. Ni siquiera la Fiscalía General de la República o los tribunales tienen facultades tan absolutas y, en todo caso, se encuentran limitadas por los derechos reconocidos a los administrados por la vía constitucional frente a las autoridades estatales.

El Código Tributario, previo a las reformas, ya contaba con un régimen de solicitud de información bastante completo, dentro de los límites de la razonabilidad, como instrumento indispensable para que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de verificación, investigación, fiscalización y control. Dicho régimen sufre, con las reformas que se comentan, una alteración esencial. En la reforma al artículo 120, se eliminan dos limitantes actualmente existentes que permiten no brindar información por motivos



*Independientemente de la efectividad que puedan tener o no las reformas que se comentan o de su viabilidad jurídica, las mismas son ilustrativas de nuestro comentario inicial, ya que hacen evidente la intención de la Administración Tributaria, de obtener toda la información que soliciten.*

de secretividad o reserva y por haber operado la caducidad de la acción fiscalizadora.

Lo anterior es evidentemente antijurídico. No tiene ningún sentido que el administrado no pueda oponer como legítima justificación para no brindar la información el hecho de haber operado la caducidad de las facultades de fiscalización de la administración tributaria, cuando la caducidad de dichas facultades es, precisamente, para eso. Esta disposición es atentatoria contra la seguridad jurídica de los administrados, ya que vuelve nugatoria la institución de la caducidad, la cual es un castigo para la administración que le impide, legalmente, períodos tributarios para los cuales ésta ya haya corrido.

La misma disposición que se comenta establece que los notarios se encuentran obligados a exhibir a la administración tributaria el protocolo en vigencia cuando ésta lo requiera en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, no siendo oponible lo dispuesto en la Ley de Notariado. En todo caso, este requerimiento únicamente tendrá un valor indicial para la administración tributaria, desde luego que el protocolo del notario no hace fe en ninguna diligencia o procedimiento, tal como se establece en el artículo 28 inciso primero de la Ley de Notariado.

En relación con lo dicho en los párrafos anteriores, la reforma al artículo 147 del Código obliga a todos los contribuyentes a conservar en buen orden y estado por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, toda clase de documentación comprobatoria, estados de cuentas bancarias, de tarjetas de crédito o débito, papeles de trabajo que se utilizaron para la elaboración de informes fiscales,

etc. Esto no tiene sentido pues la prescripción de la obligación tributaria opera a los cinco años (y, por esa misma razón, la disposición actual exige la conservación de documentos por un período de cinco años, es decir, el de la prescripción).

Independientemente de la efectividad que puedan tener o no las reformas que se comentan o de su viabilidad jurídica, las mismas son ilustrativas de nuestro comentario inicial, ya que hacen evidente la intención de la Administración Tributaria, de obtener toda la información que soliciten.

Por su parte, el artículo 122 exige a los notarios un informe relativo al otorgamiento de instrumentos de compraventa, permuta, constitución de garantías, mutuos, donaciones, cesiones de derechos o cualquier acto o contrato con pacto de retroventa. Esta información debe enviarse al término de cada ejercicio fiscal. Esta disposición adolece del mismo defecto respecto a la licitud de dar esta información que ya se ha comentado en el artículo que antecede, que, a nuestro criterio, no puede superarse con una reforma al Código Tributario.

En lo que respecta a la reforma del artículo 124, actualmente las personas jurídicas que distribuyen dividendos, excedentes o utilidades deben informar anualmente a la autoridad (dentro del mes de enero), de todas las utilidades distribuidas en el año inmediatamente anterior. Con la reforma, se adiciona la obligación de enviar informes sobre las personas que hayan perdido la calidad de socios, accionistas o cooperados.

La reforma al artículo 125, por otra parte, es evidentemente excesiva. Ac-



*Es evidente que un adecuado régimen sancionatorio es imprescindible para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de una ley tributaria. No obstante, las sanciones por incumplimiento de normas se encuentran sujetos a una serie de limitaciones, tanto en cuanto el procedimiento que debe seguir la autoridad para imponerlas, como en cuanto a la proporcionalidad que deben guardar respecto del hecho sancionado, su gravedad, sus alcances y el daño causado.*

tualmente, la disposición citada establece una obligación para las personas naturales o jurídicas que hayan realizado transferencias de bienes o prestación de servicios durante un ejercicio fiscal, enviar información a requerimiento de la administración tributaria, acerca de la identificación de proveedores, de adquirentes de bienes o servicios, identificación de acreedores y deudores. En la reforma que se propone, se modifica el inciso primero de la disposición y se intercalan dos incisos más, reforma merced a la cual, la información a la que alude la disposición no se presentará ya únicamente cuando la administración lo requiera, sino, para el caso de los grandes y medianos contribuyentes en forma fija (semestralmente); además de eso, la información debe comprender una serie de requisitos, incluyendo el número de pasaporte o carné de residencia de los proveedores extranjeros, cuando son personas naturales, y en caso de personas jurídicas, el número de identificación tributaria o el pasaporte o carné de residente del representante legal.

#### *Medidas sancionatorias administrativas y penales*

Es evidente que un adecuado régimen sancionatorio es imprescindible para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de una ley tributaria. No obstante, las sanciones por incumplimiento de normas se encuentran sujetos a una serie de limitaciones, tanto en cuanto el procedimiento que debe seguir la autoridad para imponerlas, como en cuanto a la proporcionalidad que deben guardar respecto del hecho sancionado, su gravedad, sus alcances y el daño causado. En la reforma que se propone, no solamente se ha procurado complicar más las

obligaciones formales de los contribuyentes, sino que se busca establecer sanciones más drásticas para el incumplimiento de las nuevas medidas. Así se reforman los artículos 228 y siguientes del Código Tributario, estableciendo multas que llegan incluso a calcularse como porcentajes sobre el patrimonio del sujeto pasivo.

Uno de los aspectos más delicados que veíamos en el paquete de reforma fiscal que se presentó a la Asamblea Legislativa era lo que se estaba proponiendo relativo al régimen sancionatorio tributario al que se ve enfrentado el contribuyente, empero, no en cuanto a las sanciones administrativas, sino a la forma en que los supuestos casos de delitos de defraudación fiscal serían tramitados.

Los delitos defraudación al fisco no son ninguna novedad. Sin embargo, en la actualidad, de conformidad a lo establecido en los artículos 249-A, 250-A y 251-A del Código Penal, para la mayoría de las conductas culpables se encuentra como una condición habilitante para proceder a la persecución penal, el haber agotado la vía administrativa, es decir, que exista un pronunciamiento previo de la administración tributaria sobre dos aspectos fundamentales: a) la existencia de la deuda tributaria, sea esta originaria o complementaria y, b) que el elemento generador de esa deuda tributaria originaria o complementaria, sea ilícito, es decir, alguno de los casos de defraudación fiscal establecidos en la misma ley. Sí existen actualmente conductas en las cuales el agotamiento de la vía administrativa no es requisito o condición previa para la persecución penal, pero estas conductas son aquellas de naturaleza tal que prácticamente no puede existir duda alguna sobre la comisión



*...consideramos acertada la decisión de los señores diputados de no haber aprobado la reforma en el ámbito penal que acompañó el paquete de modificación a la legislación tributaria.*

de un hecho punible (por ejemplo: que el contribuyente no lleve registros contables, estando obligado a llevarlos, o que lleve doble o múltiple contabilidad, utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, etc.).

Con la reforma que se proponía, tanto al artículo 23 del Código Tributario como a los artículos 249 y siguientes del Código Penal (específicamente, el artículo 251-A de dicho cuerpo legal), ya no iba a ser requisito previo el pronunciamiento antes aludido para ninguna de las conductas establecidas como ilícitos punibles. Es más, el proceso penal podía iniciarse inmediatamente si durante un procedimiento de fiscalización o cualquier proceso tributario seguido en ejercicio de las facultades de verificación y control de la administración tributaria el auditor o inspector fiscal tenía conocimiento de conductas que podrían constituir delito tributario, se suspendía la fiscalización y se hace remisión a la Fiscalía General de la República para el inicio de la acción penal correspondiente. Según la reforma propuesta, era el Juez el que debía efectuar el pronunciamiento sobre la deuda tributaria y sobre la ilicitud penal del acto o actividad que había dado origen a tal deuda.

Era obvio que la reforma respondía a la circunstancia de que, dada la lentitud de los trámites, tanto a nivel de Dirección General de Impuestos Internos como de Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, inclusive algunos casos de juicios contencioso-administrativos, una cosa juzgada administrativa en relación a deuda tributaria suele tardar años. No obstante, este argumento era, precisamente circunstancial y no de fondo. A nuestro criterio, el pronunciamiento previo de la administración tributaria no sola-

mente es un paso lógico y un requisito indispensable para el inicio de una acción penal, sino que es una garantía para el contribuyente, que, con la reforma que se proponía podría verse sometido a una investigación de carácter criminal sin mayor base o criterio; a esto debe añadirse que las penas prescritas para cualquier tipo de defraudación fiscal en el Código Penal (Arts. 249 y siguientes) no son de las que admiten excarcelación o medidas sustitutivas de la detención.

Visto desde esta perspectiva, la reforma propuesta solo podía haber tenido por objeto provocar la aceptación de los extremos pretendidos por la administración tributaria únicamente con objeto de evitar una persecución penal, lo cual riñe con el sentido de justicia que toda ley debe llevar implícito. Por lo cual consideramos acertada la decisión de los señores diputados de no haber aprobado la reforma en el ámbito penal que acompañó el paquete de modificación a la legislación tributaria.

#### *Otras reformas*

Especial mención merece la inclusión en el Código Tributario del concepto de *Sujetos relacionados*, mediante la adición de un artículo 199-C. Los supuestos establecidos por la disposición que se comenta para considerar a dos sujetos relacionados son extremos: a) cuando uno de esos sujetos posea al menos el 25% del capital accionario del otro, b) cuando cinco personas o menos dirijan o controlen a ambos sujetos o posean en su conjunto el 25% de sus participaciones; c) cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión. Otros supuestos son incluso insostenibles: un agente o distribuidor exclusivo con su principal, una persona domiciliada en el país y



*Indiscutiblemente que al conceder mayores atribuciones de fiscalización se puede dar mayores riesgos de corrupción, por ello creemos que una Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, contribuiría a prevenirla*

un proveedor del exterior al que le efectúe más del cincuenta por ciento de sus compras.

Para efectos de apreciar en su justa dimensión el exceso de los supuestos contenidos en la reforma que se comenta, debemos recordar que en la Ley de Bancos, que es el único referente legal en El Salvador para conceptos de sociedades relacionadas y conglomerados, establece en su artículo 115 que se presume la existencia de un conglomerado, cuando uno o más accionistas comunes, directamente o a través de personas jurídicas representen más del cincuenta por ciento del capital pagado de un banco. La misma disposición citada presume la existencia de control común de una sociedad cuando una persona o un conjunto de personas actuando conjuntamente, directa o indirectamente pueden asegurar la mayoría de votos en juntas generales o elegir a la mayoría de administradores o controlan al menos el diez por ciento del capital con derecho a voto de la sociedad.

Aún cuando parece razonable que se incluya en el Código Tributario el concepto de las sociedades relacionadas, sobre todo para efectos de los precios de transferencia y las operaciones con países de nula o baja tributación, sí nos parece que no es sostenible el alcance que se le pretende dar a dicho concepto. A nuestro criterio, establecer como porcentaje accionario el 25% para presumir cualquier tipo de control en un ente societario está más apegado a la realidad que haber dejado un 3%, sin embargo hubiera sido más recomendable optar por parámetros más realistas como los contenidos en el Art. 115 de la Ley de Bancos, lo mismo que presumir la existencia de personas relacionadas

entre un principal y su distribuidor, aunque sea exclusivo.

### **Transparencia en materia tributaria**

FUSADES ha venido trabajando en el fortalecimiento de las instituciones democráticas, pues la legitimidad de las mismas proviene del cumplimiento de las expectativas vinculadas con sus funciones; y ha reiterado insistentemente, que la transparencia es un elemento fundamental en una democracia y Estado de derecho, por lo que, siendo nuestra democracia joven aún, se requiere tomar las medidas necesarias para que la misma se vea fortalecida.

En este sentido, mientras se hacía el análisis de las reformas tributarias en el seno de la Asamblea Legislativa, Fusades se expresó sobre la importancia de que las reformas fueran ampliamente discutidas con sectores claves de la sociedad y que el nivel de discusión pasara a un plano más amplio del que se estaba llevando a cabo, en el cual solo se consultaba con un grupo reducido de personas.

Asimismo se retomó el tema de la importancia de contar con una Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, que garantice que una vez estas reformas entren en vigor, las instituciones encargadas rindan cuentas de su gestión de fiscalización, permitiendo a la ciudadanía tener un rol vigilante de la gestión gubernamental en materia tributaria.

Indiscutiblemente que al conceder mayores atribuciones de fiscalización se puede dar mayores riesgos de corrupción, por ello creemos que una Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, contribuiría a prevenirla.

*En general, la reforma tributaria propuesta por el Órgano Ejecutivo, tiene una finalidad eminentemente fiscalista en el sentido exclusivamente recaudatorio, ya que no persigue ni aborda en forma alguna el verdadero problema de la estructura impositiva en El Salvador: la necesidad de expansión de la base de tributación.*

Otros de los puntos fundamentales a señalar es que con las reformas aprobadas, la administración tributaria contará con mayor acceso a información de los contribuyentes que en muchos casos cae dentro de la clasificación de información confidencial. En este sentido, reiteramos la importancia que, tal como se señala en el Anteproyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, este tipo de información debe permanecer reservada del conocimiento público, bajo una debida custodia. Toda la información que se va empezar a recabar, que tanto personas naturales como jurídicas en el país, relativas a aspectos patrimoniales y tributarios van a entregar, deberá mantenerse con carácter confidencial por parte de la administración tributaria. A la fecha se desconocen los procedimientos internos que el Ministerio de Hacienda implementará con el fin de resguardar esta información, así como los protocolos de manejo de esta información; lo cual debe darse a conocer a la brevedad, puesto que parte de las resistencias que hubo, era que ante la ola de criminalidad, si esta información llega a caer en manos equivocadas, podría ser utilizada de manera peligrosa para los contribuyentes.

Por otra parte, el Anteproyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, clasifica como infracción muy grave, la entrega de información confidencial, para lo cual el anteproyecto señala como sanción para el infractor una multa de 100 a 200 salarios mínimos mensuales. Asimismo, esta infracción se puede aparejar a costa del sancionado, de una publicación de la resolución en que se le castiga en periódicos de circulación nacional, sin perjuicio de las acciones penales pertinentes.

## Conclusiones

En general, la reforma tributaria propuesta por el Órgano Ejecutivo, tiene una finalidad eminentemente fiscalista en el sentido exclusivamente recaudatorio, ya que no persigue ni aborda en forma alguna el verdadero problema de la estructura impositiva en El Salvador: la necesidad de expansión de la base de tributación.

No es perceptible preocupación alguna por preservar la integridad doctrinaria y conceptual del sistema impositivo o la clase de política tributaria a la que se pretende arribar. Sobre este punto es de particular relevancia el hecho de que una propuesta de esta magnitud haya sido presentada sin una exposición de motivos que explicara el espíritu y fin que perseguía la reforma.

Por lo que se concluye señalando que la reforma:

- a) No expande la base tributaria.
- b) Conlleva una complicación procedimental en la administración del tributo a cargo de los contribuyentes.
- c) Existen facultades excesivas a la administración tributaria en ciertos casos.
- d) Hay una desfiguración conceptual de los dos impuestos del sistema tributario: Renta e IVA.
- e) Algunas sanciones no se apegan al principio de proporcionalidad.
- f) La exposición de motivos hubiera sido muy importante con el fin de establecer y aclarar en qué tipo de

*El Ministerio de Hacienda tendrá información de los particulares que deberá resguardarse y custodiarse de forma especializada y a la fecha el Ministerio de Hacienda no ha dado a conocer cuáles serán los protocolos de manejo de la información confidencial.*

modelo de política tributaria se basa la reforma y cuáles son los principios que rigen la misma.

- g) Las reformas no incluyen elementos necesarios en materia de transparencia y acceso a la información:
  - i. A mayor fiscalización, incrementan los riesgos de corrupción. La reforma no incluyó dis-

posiciones de mayor rendición de cuentas.

- ii. El Ministerio de Hacienda tendrá información de los particulares que deberá resguardarse y custodiarse de forma especializada y a la fecha el Ministerio de Hacienda no ha dado a conocer cuáles serán los protocolos de manejo de la información confidencial.

A partir del Boletín de Estudios Legales del mes de enero 2010, será distribuido únicamente vía electrónica. Si usted desea tener el Boletín de manera impresa deben solicitarlo a [e.legal@fusades.org](mailto:e.legal@fusades.org) y retirarlo en las oficinas de FUSADES.



Fundación Salvadoreña  
para el Desarrollo  
Económico y Social

## Departamento de Estudios Legales

### Presidenta

María Eugenia Brizuela de Ávila

### Presidente alterno

Pedro Luis Apóstolo

### Directora

Claudia Beatriz Umaña

### Analistas

Javier Castro De León

Roberto Vidales Gregg

Marjorie de Chávez

Laura Rivera

Carmina Castro C.

Oscar Pineda

Edificio FUSADES, Bulevar y Urbanización Santa Elena,  
Antiguo Cuscatlán, La Libertad, El Salvador  
Tel.: (503) 2248-5600, 2278-3366



Sistema de Información Económico y Legal - SIEL -  
correo electrónico: [comercializacion@fusades.org](mailto:comercializacion@fusades.org)

[www.fusades.org](http://www.fusades.org)  
[www.instituciones-fusades.org](http://www.instituciones-fusades.org)