



CONSTRUYENDO CULTURA POLITICA DEMOCRATICA

INFORME DE ANÁLISIS SOBRE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL EN EL SALVADOR



San Salvador, noviembre de 2016



El presente estudio es publicado con el apoyo de la Friedrich Ebert Stiftung (FES). La Friedrich Ebert Stiftung no comparte necesariamente las opiniones vertidas por los autores y las autoras, ni éstas comprometen a las instituciones en las que prestan sus servicios. Queda terminantemente prohibido el uso comercial de todos los materiales editados y publicados por la Friedrich Ebert Stiftung (FES) sin previa autorización escrita de la misma.



“Este documento ha sido elaborado con el apoyo financiero de Christian AID. Los contenidos de éste documento son responsabilidad exclusiva de la Iniciativa Social para la Democracia ISD y en ningún caso debe considerarse que reflejan la postura de Christian AID”

INFORME DE ANÁLISIS SOBRE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL EN EL SALVADOR.

Institución encargada:

Iniciativa Social para la Democracia, ISD

Teléfono: (503) 2274-6182

www.isd.org.sv

Coordinación General:

Lic. Ramón Villalta

Director Ejecutivo ISD

Responsables:

Lic. Óscar Oswaldo Campos Molina

Coordinador del Área de Transparencia y
Anticorrupción ISD

Lic. Ismael Adolfo Turcios Rosales

Investigador de Transparencia y
Anticorrupción

Licda. Abigail Ramírez Rivas

Investigadora de Transparencia y
Anticorrupción

Br. Diandra Alicia García Herrera

Pasante en Transparencia y Anticorrupción

Con el apoyo de:

Friedrich Ebert Stiftung

Christian AID

Impreso por:

UKN Producciones

somos@uknproducciones.com

San Salvador, El Salvador

Noviembre, 2016



PRESENTACIÓN

El Observatorio Ciudadano de Transparencia (OCT) de la Iniciativa Social para la Democracia (ISD) es un programa de investigación e incidencia pública, de carácter permanente y de observación crítica y analítica sobre el estado de avance o retroceso de las políticas de transparencia y anticorrupción que impulsan las instituciones del Estado salvadoreño.

A través de esta herramienta de trabajo, ISD ha llevado a cabo durante siete años consecutivos los informes de monitoreo de transparencia a la gestión del Órgano Ejecutivo, abarcando a la fecha el quinquenio de gestión del expresidente Carlos Mauricio Funes Cartagena y los primeros años de gestión del Presidente Salvador Sánchez Cerén. Estos informes han permitido sintetizar comparativamente el comportamiento de las instituciones del Ejecutivo en los aspectos de acceso a la información pública, participación ciudadana, rendición de cuentas y valores éticos y probidad.

Dos de las líneas más recientes de trabajo del OCT está referida a los campos de acción de la política social y la política fiscal del Estado salvadoreño. Así, el “Monitoreo de Implementación de la Ley de Desarrollo y Protección Social y Análisis de la Política Fiscal de Financiamiento de los Programas Sociales y el Apoyo de la Cooperación Internacional” desarrolló un análisis fiscal sobre el marco de políticas públicas en el cual se ejecutan los programas de la política social de El Salvador, así como las fuentes de financiamiento de estos y la sostenibilidad fiscal de dichos programas.

En esta ocasión, con el apoyo de la Fundación Friedrich Ebert en El Salvador y Christian AID, ISD presenta éste “Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador”, en el cual se ofrece una lectura a dos problemas del ingreso público que se ponen de manifiesto bajo el foco de la transparencia fiscal: los fenómenos de la evasión y la elusión fiscal, y la relación que estos tienen con la otra cara de la política fiscal: el gasto público, particularmente con el financiamiento de las políticas públicas de orden social.

Por su objeto de estudio, este informe está dirigido a un amplio público, en tanto la transparencia fiscal es una necesidad real de los sistemas político y económico salvadoreños. Ello se ha puesto de manifiesto en los últimos años junto a la necesidad de un pacto fiscal y una reforma fiscal integral, que garantice la sostenibilidad de la política fiscal salvadoreña, donde no hay cabida para conductas defraudadoras del Fisco, que minan los ingresos del Estado, y por ende, afectan al Estado mismo y al resto de la sociedad.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	9
MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	10
EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR: CONTEXTO Y MARCO NORMATIVO-INSTITUCIONAL	12
1.1 LOS IMPUESTOS Y LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL SALVADOR	12
1.2 RESPONSABILIDAD FISCAL Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	14
1.3 LA EVASIÓN FISCAL	18
1.4 EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR: ¿QUÉ TANTO CONOCIMIENTO EXISTE?	23
1.5 MARCO LEGAL SANCIONATORIO DE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS	27
1.6 PRINCIPALES REFORMAS FISCALES Y LEGALES	43
1.7 EVASIÓN O ELUSIÓN A TRAVÉS DE PARAÍDOS FISCALES	52
1.8 INICIATIVAS DE REFORMAS FISCALES EN 2016	62
1.9 PROPUESTAS DE REFORMAS DE ISD PARA LA ACTUALIDAD	66
LA ELUSIÓN FISCAL EN EL SALVADOR	71
2.1 APROXIMACIÓN AL FENÓMENO: DICOTOMÍA CONCEPTUAL EVASIÓN Y ELUSIÓN	71
2.2 RELACIÓN INDISOLUBLE ENTRE INCENTIVOS FISCALES Y ELUSIÓN	71
2.3 PARADOJA DE LA ELUSIÓN FISCAL: MAL NECESARIO PARA EL DESARROLLO	72
2.4 MONTOS DE ELUSIÓN EN EL SALVADOR	74
2.5 MARCO NORMATIVO Y ADMINISTRATIVO DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL SALVADOR	76
2.6 PROPUESTAS DE REFORMAS DE ISD PARA LA ACTUALIDAD	105
CONTROLES ESTATALES DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL	108
3.1 INSTITUCIONALIDAD Y ESTRATEGIAS PARA CONTROL DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL	108
3.2 PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DEL ÓRGANO EJECUTIVO	109
3.3 PROCESOS JURISDICCIONALES E INVESTIGACIÓN PENAL	119
IMPACTOS DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL	124
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	132
BIBLIOGRAFIA	144



ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1.	Impuestos reportados por la DGII	13
TABLA 2.	Impuestos con mayor participación en la recaudación tributaria	14
TABLA 3.	Mora tributaria de personas naturales y jurídicas a abril de 2015	16
TABLA 4.	Mora tributaria según clasificación de contribuyentes a abril de 2015	16
TABLA 5.	Deudores tributarios según rangos de deuda a abril de 2015	16
TABLA 6.	Estimación de evasión de IVA e ISR en 2013	24
TABLA 7.	Medios de evasión de impuestos en los ámbitos tributario y penal	38
TABLA 8.	Diferencias del contenido del delito de Evasión de Impuestos antes y después de reformas 2004	45
TABLA 9.	Procesos de reformas legales y administrativas en materia fiscal 2004-2015	48
TABLA 10.	Casos de los Panama Papers publicados por el Periódico Digital El Faro	54
TABLA 11.	Cuadro resumen del análisis de tipicidad (calificación jurídica) de las posibles conductas constitutivas de Evasión de Impuestos en los casos salvadoreños de los Panama Papers	58
TABLA 12.	Listado de zonas francas en funciones al 2015	79
TABLA 13.	Exención del Impuesto sobre la Renta a empresas usuarias de zonas francas y DPA y sus socios y accionistas	81
TABLA 14.	Exención de impuestos municipales a los usuarios de zonas francas y DPA	82
TABLA 15.	Actividades incentivadas por la Ley de Servicios Internacionales	85
TABLA 16.	Listado de Proyectos de Interés Turístico Nacional a agosto 2016	88
TABLA 17.	Cuadro comparativo de motivos y controles de las actividades incentivadas	93
TABLA 18.	Regímenes sancionatorios de Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales	98
TABLA 19.	Regímenes sancionatorios de incumplimiento de obligaciones laborales	100
TABLA 20.	Personas naturales y jurídicas amparadas en la LEZOFIC y LSI a las que el MINEC ha revocado beneficios entre 1999 y 2016	110
TABLA 21.	Procedimientos de fiscalización por evasión tributaria de la DGII 2002-2016	115
TABLA 22.	Apelaciones ante el TAIIA contra multas por evasión tributaria	116
TABLA 23.	Delitos fiscales remitidos por el Ministerio de Hacienda a la FGR 2005-2016	118
TABLA 24.	Procesos contencioso-administrativos contra multas por evasión 2014-2015	122
TABLA 25.	Objetivos de la política fiscal de El Salvador (PQD 2014-2019)	128
TABLA 26.	Medidas para la consolidación de un sistema tributario integral (PQD 2014-2019)	128

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.	Monto total evadido 2013	24
Gráfico 2.	Estimación de la Evasión del IVA de la DGII, 2000-2010	25
Gráfico 3.	Estimación de la evasión del IVA del ICEFI, 2001-2015	26
Gráfico 4.	Medidas de reformas fiscales en los Gobiernos de El Salvador desde 2004	48
Gráfico 5.	Evasión y Elusión en El Salvador en 2013	74

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1.	Tipos de evasión	30
Ilustración 2.	Uso de entidades offshore en paraísos fiscales para la comisión de ilícitos desde el marco legal salvadoreño	57

INTRODUCCIÓN

El concepto de transparencia se relaciona comúnmente solo con el ámbito de lo público. Es por su propia naturaleza política, pues ésta es considerada, sobre todo contemporáneamente, una característica necesaria de los regímenes políticos democráticos. A ella se encuentran vinculados intrínsecamente los conceptos de rendición de cuentas, acceso a la información, participación ciudadana, entre otros; todos estos como presupuestos para materializarla.

En torno a estos conceptos han surgido, en los últimos años, legislaciones que reconocen los derechos ciudadanos y las obligaciones estatales en tales materias, instrumentos jurídicos y políticos que regulan o establecen obligaciones respecto a la satisfacción del derecho de acceso a la información pública, a la participación ciudadana y a la rendición de cuentas.

La transparencia fiscal, en específico, se entiende como el régimen jurídico de los sistemas fiscales para garantizar el acceso a información fiscal, la participación ciudadana en el ciclo de vida de la política fiscal y, finalmente, en el monitoreo y seguimiento de la ejecución del gasto público o de la ejecución de los presupuestos públicos. Sin embargo, poco se habla de la transparencia en el *ingreso público*.

En este punto se pone de manifiesto que la transparencia, pese a ser obligación de la Administración Tributaria, también es requisito primordial en las relaciones de los particulares con la cosa pública; después de todo, los tributos no son solo obligaciones de los administrados, puesto que, en tanto derechos pecuniarios del Fisco, el goce de los mismos a través de las prestaciones estatales corresponde a la sociedad en general.

Por un lado, entonces, existe la obligación del Estado de permitir el acceso a la información pública, la rendición de cuentas y la participación ciudadana en la política de ingresos, en aras de brindar seguridad jurídica sobre la correcta aplicación de las leyes tributarias y penales; y, por otro lado, la obligación de los contribuyentes de cumplir con la legislación tributaria, especialmente en el pago de las deudas correspondientes al Fisco.

La evasión y la elusión fiscal son manifestaciones de la ausencia de transparencia en el cumplimiento de dichas obligaciones particulares; por lo que las dimensiones de estos fenómenos en El Salvador hablan mucho de la cultura fiscal que impera en la sociedad. Por ello, es necesario abordar el contexto y el tratamiento estatal de estos problemas, extendiendo la transparencia fiscal al ámbito del ingreso público.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

Hacienda Pública

Es el conjunto de bienes del Estado con su consiguiente administración, la cual se aplica tanto al Estado como al Municipio¹, y es conformada por los fondos y valores líquidos, los créditos activos, bienes muebles y raíces, los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los de cualquier otro título que le corresponden.

Administración financiera del estado

Es el conjunto de objetivos, políticas, organismos, principios, funciones, procedimientos, registros e información que interactúan a través de un vínculo común, que es el Presupuesto Público, con la finalidad de obtener y aplicar recursos financieros o fondos en la consecución de los fines del Estado, mediante la dirección general del Gobierno².

Administración pública

La constituyen todos los departamentos, oficinas, organizaciones y otros organismos que son órganos o instrumentos de las autoridades públicas centrales; sean éstas estatales y locales, siempre que se financien con fondos del presupuesto ordinario o extraordinario o con fondos extrapresupuestarios del Estado.

Administración tributaria

En relación a la administración tributaria, ésta hace referencia al Ministerio de Hacienda (MH) del Órgano Ejecutivo, institución que a través de las diferentes Direcciones y unidades, es la responsable de la administración y recaudación de impuestos y tributos que conforman la hacienda pública. público o funcionario que no es probo, que no es honrado y recto en el ejercicio de sus actividades inherentes al funcionamiento de una institución pública.

Evasión fiscal

Es aquella “Elusión” total o parcial de los impuestos, normalmente cuando ya se ha producido el hecho generador, que se simula u oculta.

La Evasión Fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

¹ MINISTERIO DE HACIENDA, Gobierno de El Salvador. “Glosario” publicado en el Portal de Transparencia fiscal, El Salvador 2016. puede ser consultado en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=A

² REGLAMENTO DE LA LEY ORGÁNICA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO, Decreto Ejecutivo N° 29, de fecha 23 de febrero de 1999, publicado en el Diario Oficial N° 55, Tomo N° 342, del 19 de marzo de 1999.

Evasión intencional

Se entiende por evasión intencional aquella que sucede cuando el contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare, cualquier tipo de condición para la evasión total o parcial de impuestos, ya sean que estas condiciones se den por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho según lo establece el art. 254 del Código Tributario vigente en El Salvador.

Evasión no intencional

Es toda aquella evasión que no se configura como intencional, y en la que comúnmente se incurre al cuando el contribuyente o el sujeto obligado no presenta sus declaraciones o porque las mismas se efectúan de forma incorrecta según lo regulado en el art. 253 Código Tributario.

Elusión fiscal

Según el Ministerio de Hacienda de El Salvador (MH), la elusión fiscal constituye un acto de defraudación fiscal cuyo propósito esencial es el de reducir el pago de las contribuciones o tributos que por ley le corresponden a un contribuyente en el ejercicio fiscal.

CAPÍTULO I

EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR: CONTEXTO Y MARCO NORMATIVO-INSTITUCIONAL

I.1 LOS IMPUESTOS Y LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL SALVADOR

Los tributos representan la mayor fuente de ingresos fiscales para el Estado, de acuerdo con su función, que es el sostenimiento del funcionamiento estatal. De acuerdo con ello, el Código Tributario define a los tributos como “las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de su fines” (Art. 11 CT).

El Código Tributario también clasifica a los tributos en **impuestos**, tasas y contribuciones especiales, siendo los impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o que económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Art. 13 CT); **las tasas**, por otro lado, son tributos cuyo hecho generador es la prestación efectiva o potencial de un servicio público a favor del contribuyente (Art. 14 CT); **y la contribución especial**, finalmente, es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales (Art. 15 CT).

Es necesario enfatizar que en la definición que el legislador formuló para los impuestos se evidencia que éste es el tributo más desigual, por su propia naturaleza, ya que no se impone con base a una contraprestación, sino de forma generalizada, sin garantizar certeza ni indicadores objetivos que midan el aprovechamiento real de cada monto aportado por el contribuyente. El fundamento de los tributos es entonces de carácter eminentemente político: la capacidad o potestad tributaria del Estado, otorgada por el soberano (el pueblo) mediante la delegación de funciones materializadas en los órganos de poder para regir la vida en comunidad, para lo cual se necesita financiamiento para lograr el cumplimiento de las actividades estatales. De ahí que sea congruente el hecho de que los ingresos tributarios sean los principales ingresos fiscales del Estado, sumando en 2015 el monto de **USD 4,118.1 millones** de los **USD 4,276.8 millones de ingresos corrientes y contribuciones** (el 96 % de los mismos)³.

Por otra parte, la definición legal del impuesto evidencia una evidente contradicción: en teoría la acción o el hecho generador pone de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, lo cual sería válido solo si todos los impuestos fuesen directos; es decir que en el caso de los impuestos indirectos, el Estado presume que al realizar el

³ MINISTERIO DE HACIENDA, Ingresos recaudados al 31 de Diciembre 2015-2014, Portal de Transparencia Fiscal, 2016. Disponible en: http://www.transparenciafiscal.gob.sv/ptf/es/Ingresos/#_vTab1301

hecho generador, el contribuyente tiene capacidad de pago, aunque ello no sea así en la realidad. Por ejemplo, el IVA es pagado por casi todas las personas diariamente, pero ello no tiene correspondencia objetiva con la capacidad de pago de todas las personas, quienes deben consumir en muchas ocasiones por mera necesidad.

Los **impuestos directos** son los que mejor representan los principios de los que debe estar revestida la facultad tributaria de la administración pública, porque estos se gravan sobre las rentas o el patrimonio del sujeto pasivo del impuesto (el contribuyente), adecuándose de tal forma a su capacidad de pago. El mejor ejemplo de esta clase de impuestos es el Impuesto sobre la Renta (ISR), el cual grava los ingresos de personas naturales y jurídicas provenientes de actividades lucrativas.

Los **impuestos indirectos**, por lo contrario, se aplican sobre acciones concretas, generalmente transacciones económicas, consumo de bienes y servicios, transmisiones patrimoniales, entre otros, es decir actividades necesarias que no pueden eludir los particulares, siendo el mejor ejemplo de ello el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que recae sobre la mayoría de productos o servicios que las personas adquieren para su consumo, siendo por tanto un impuesto que no se guía por la capacidad contributiva, marcando desigualdad tributaria en su imposición.

El Salvador cuenta con una gran cantidad de impuestos vigentes en la actualidad. Los principales impuestos competencia de la Dirección General de Impuestos Internos, son los siguientes:

Tabla 1. Impuestos reportados por la DGII

IMPUESTOS REPORTADOS POR LA DGII
1) Impuesto sobre la renta
2) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
3) Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces
4) Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas
5) Impuestos sobre productos de Tabaco
6) Impuesto Especial a la Primera Matriculación de bienes en el Territorio Nacional

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos

Pese a que los impuestos contenidos en la anterior tabla no son los únicos vigentes en El Salvador, son los que componen en gran medida la estructura tributaria nacional. De ellos, solo el ISR es de naturaleza directa; por ende, la estructura tributaria del país está conformada principalmente por impuestos indirectos. Esa es la principal señal de que la desigualdad tributaria es una de las características del sistema tributario, pues depende en gran medida no en proporción a la capacidad de pago de los contribuyentes sino a la necesidad de realizar actividades cotidianas en su vida, tales como el consumo de bienes y servicios.

Lo anteriormente visto se refleja en la recaudación tributaria, dentro de las cuales predomina el impuesto al valor agregado, que es un impuesto indirecto, tal como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 2. Impuestos con mayor participación en la recaudación tributaria

IMPUESTOS VIGENTES	% EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
Impuesto al Valor Agregado	47.0 %
Impuesto sobre la Renta	38.2 %
Derechos Arancelarios a la Importación	4.7 %
Otros	10.1 %
TOTAL	100 %

Fuente: ICEFI⁴

Si bien los impuestos indirectos forman el grueso de la estructura tributaria, es el IVA el que representa casi el 50 % de los ingresos tributarios del país. Esta situación parecería aún más grave si la Administración Tributaria tuviera la capacidad de recaudación de toda la productividad estimada del IVA, pues, según datos del ICEFI, El Salvador recauda poco menos de 6 de cada 10 centavos del potencial previsto para el IVA, lo cual representa el 55 % de su productividad, por lo que si el Estado pudiera recolectar el 100 % del IVA, el porcentaje de ingreso tributario a partir de dicho impuesto sería muchísimo más alto, sobrepasando por mucho la mitad de la recaudación tributaria actual⁵.

En similar sentido, el ISR no es recaudado en su totalidad, y de hecho su productividad no puede ser estimada de la misma manera que la del IVA (la cual se basa en los gastos del consumo final del país), debido a diferentes factores, tales como la enorme dimensión de la informalidad económica, la falta de controles estatales sobre toda actividad lucrativa (especialmente el ejercicio independiente de ciertas profesiones), el contrabando de mercaderías y la defraudación aduanera, entre otros. Sin embargo, aun siendo desconocido el nivel de productividad de este impuesto, su recaudación se encuentra casi 10 puntos porcentuales por debajo de la recaudación del IVA, dentro de los índices de los ingresos tributarios.

1.2 RESPONSABILIDAD FISCAL Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Mediante el ordenamiento jurídico que fundamenta la existencia del Estado Constitucional de Derecho, y que establece el régimen tributario, se origina un vínculo jurídico entre los principales sujetos de la relación tributaria: el Estado y el particular. Es decir que indistintamente del contenido del modelo tributario de

⁴ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, El Salvador: En la búsqueda de un Acuerdo Nacional de Sostenibilidad Fiscal, San Salvador, 2016, pp. 18-19.

⁵ Ibídem, pp. 73-74.

una sociedad, ese régimen estará siempre conformado por una serie de derechos y obligaciones necesarios para el sostenimiento del funcionamiento del aparato estatal, sin que ello tampoco excluya la posibilidad de revisión del contenido de las normas tributarias para determinar su apego a la norma constitucional y a los principios tributarios y evitar o proscribir así las desigualdades y violaciones a derechos fundamentales de la población.

Del fundamento de las obligaciones tributarias se deriva la noción de responsabilidad fiscal, es decir, la responsabilidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias ya sea en calidad de contribuyente (quien realiza el hecho generador del tributo y por ende es responsable directo de la prestación tributaria) o en calidad de responsable (quienes se designan como responsables de la prestación tributaria ajena en virtud de la ley).

La responsabilidad fiscal se perfila como un elemento necesario para equilibrar en alguna medida las desigualdades de los sistemas tributarios. Indistintamente si un modelo tributario es progresivo o regresivo, la responsabilidad fiscal es mayor en los medianos y grandes contribuyentes, por tener mayor capacidad tributaria, y en el último de los casos, el incumplimiento de las responsabilidades tributarias por estos es aún mucho más gravosa para la política fiscal y la sociedad, pues profundizan las desigualdades del contenido sustantivo de las normas tributarias.

En El Salvador, por ejemplo, el sistema tributario es eminentemente regresivo, pues se sustenta principalmente por impuestos indirectos y depende en menor medida de impuestos directos, como el ISR, y además, siendo de este último la mayor parte sostenida por la renta personal y la menor parte por la renta corporativa, por lo que los trabajadores asalariados aportan más en concepto de renta que la mediana y gran empresa privada. Por otra parte, esta desigualdad sistemática se profundiza a causa del mayor incumplimiento de las obligaciones tributarias por quienes tienen mayor capacidad de pago, es decir por medianos y grandes contribuyentes.

Mora tributaria a 2015

La doble desigualdad fiscal a favor de los más grandes contribuyentes se ha expresado principalmente en los índices de mora tributaria. En mayo de 2015, el Ministerio de Hacienda, en uso de la facultad establecida en los Arts. 277 y 277-A del Código Tributario, hizo pública la información relativa a deudores del Estado, según la cual **12,519 personas naturales y jurídicas debían al Fisco USD 372,639,335.03**, en conceptos de adeudos, resoluciones, sentencias y fallos, de los cuales **USD 210,554,397.07 fue el monto en deuda tributaria firme, líquida y exigible** y **USD 162,084,937.96 en concepto de monto acumulado en DGII, Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas y Corte Suprema de Justicia**⁶.

⁶ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, Cuadernillo de Publicación de Deudores del Estado, Dirección General de Impuestos Internos, mayo de 2015, p. 1. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Iniciativas_de_Ley/CUADERNILLO_MH_MAYO.pdf

De ese total, USD 344, 135,941.09 (el 92.35%) eran adeudados por personas jurídicas y solo USD 28, 503,393.94 (el 7.65 %) por personas naturales, según se refleja en la siguiente tabla.

Tabla 3. Mora tributaria de personas naturales y jurídicas a abril de 2015

CLASE	MONTO	% DE CASOS
Jurídica	USD 344,135,941.09	92.35 %
Natural	USD 28,503,393.94	7.65 %
Total	USD 372,639,335.03	100 %

Fuente: Cuadernillo de Publicación de Deudores del Estado, MH.

Visto desde el punto de vista de la capacidad tributaria de los deudores, USD 237, 707,459.98 (el 63.79 %) eran adeudados por grandes contribuyentes; USD 27, 519,972.35 (el 7.39 %) por medianos contribuyentes y USD 107, 411,902.70 (el 28.82%) por otros tipos de personas.

Tabla 4. Mora tributaria según clasificación de contribuyentes a abril de 2015

CARTERA	MONTO	% DE CASOS
Grandes	USD 237,707,459.98	63.79 %
Medianos	USD 27,519,972.35	7.39 %
Otros	USD 107,411,902.70	28.82 %
Total	USD 372,639,335.03	28.82 %

Fuente: Cuadernillo de Publicación de Deudores del Estado, MH.

Desde el punto de vista de los rangos de deuda, el 66.88 % de la mora tributaria se concentraba en deudores de 50 mil dólares hasta más del millón de dólares, representando en conjunto un monto de USD 249,221,187.27. Mientras que el 33.12 % de deudores se ubicaban en un rango de deuda debajo de los 50 mil dólares, debiendo en conjunto USD 123, 418,147.77.

Tabla 5. Deudores tributarios según rangos de deuda a abril de 2015

RANGOS	MONTOS	% DE CASOS
Deudores de más de USD 1,000.000.00	USD 39,127,130.18	10.50 %
Deudores de más de USD 500,000.00 a USD 999,999.99	USD 26,457,392.79	7.10 %
Deudores de más de USD 100,000.00 a USD 499,999.99	USD 139,553,430.97	37.45 %
Deudores de más de USD 50,000.00 a USD 99,999.99	USD 44,083,233.33	11.83 %
Deudores de más de USD 10,000.00 a USD 49,999.99	USD 40,394,103.92	10.84 %
Deudores de más de USD 1,000.00 a USD 9,999.99	USD 24,221,556.78	6.50 %
Deudores hasta USD 999.99	USD 58, 802,487.07	15.78 %
Total	USD 372,639,335.03	100 %

Fuente: Cuadernillo de Publicación de Deudores del Estado, MH.

Tal como refleja la anterior tabla, del total de USD 372,639,335.03, el 55 % de la mora tributaria se concentró en deudores que debían más de 100 mil dólares al Estado (representando más de USD 205,137,953.94), y solo el 45 % de la mora tributaria estaba conformada por deudores abajo de USD 99,999.99 (debiendo un total de USD 167,501,381.1).

Mora tributaria a 2016

El 5 de octubre de 2016, el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos, en uso de la facultad establecida en el Art. 277 CT, realizó la publicación de deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles con antigüedad de hasta 10 años y actualizadas hasta el 30 de septiembre de 2016.

Según la publicación, correspondiente al período en cuestión existían **11,111 deudores entre personas naturales y jurídicas**, sumando un total de **USD 210,389,957.48 en deudas** remitidas a la Fiscalía General de la República para hacerse efectivo su cobro vía judicial. De este total, solo **112 contribuyentes (el 1%)** con deudas mayores a 100 mil dólares representaban **USD 24,250,291.00 (el 11.5%)** de la mora⁷.

Las publicaciones correspondientes a ambos años abrieron la discusión pública sobre el tema de responsabilidad fiscal de los grandes contribuyentes, así como también generaron crítica de parte del sector empresarial sobre esta facultad legal de la Administración Tributaria, siendo la principal razón la de incluir casi 200 millones de monto en deuda que aún no se encontraba firme (USD 162,084,937.96). Como se puede verificar en los datos anteriores, la mora tributaria en 2016 (USD 210,389,957.48) refleja casi el mismo monto de la deuda tributaria firme hasta 2015 (USD 210,554,397.07), habiéndose corregido el error de publicación de aquella deuda aún con acciones legales pendientes.

No obstante, previo a este conflicto, se habían presentado en 2014 cuatro demandas de inconstitucionalidad con el fin de evitar que se diera a conocer el estado de mora de los deudores del Fisco, entre otros. Todas estas acciones se admitieron por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, y de ellas, expresamente 2 atacan la presunción de constitucionalidad de los Arts. 277 y 277-A CT:

- Inc. 136-2014, admitida en fecha 12 de diciembre de 2014, contra los Arts. 277 y 277-A CT, por la supuesta vulneración al Art. 2 inc. 1° CN, en lo referente al derecho a la autodeterminación informativa de los deudores⁸.
- Inc. 141-2014, admitida en fecha 4 de marzo de 2015, contra el Art. 277-A CT, por la supuesta vulneración al Art. 2 inc. 2° CN, en lo relativo al derecho al honor en relación con la reputación, la fama o el buen nombre de los deudores tributarios, por posibilitar la disposición impugnada la publicación de información parcial (los extractos de resoluciones) e información sobre deudas que no tienen condición de firmes, líquidas y exigibles⁹.

⁷ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, Deudas remitidas a la FGR para cobro judicial, 5 de octubre de 2016. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novedades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin.Boletin:Otros

⁸ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, Disponible en: http://www.csj.gob.sv/Comunicaciones/2015/IUN_15/comunicados/28Resoluciones%20y%20sentencias%20de%20la%20Sala%20de%20lo%20Constitucional.pdf

⁹ Idem.

Con todo y la falta de desenlace sobre este temas hasta la actualidad, las cifras oficiales reveladas reflejarían un aproximado de la desigualdad en la aportación a los ingresos tributarios del Estado, en los que, según datos del ICEFI, la clase trabajadora participa en un 66.9 % en el pago de sus obligaciones tributarias y la gran empresa privada con apenas 14.8 %¹⁰; algo que además ha sido señalado en reiteradas ocasiones por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL) y Oxfam en América Latina, según los cuales la tasa impositiva media para el 10 % más rico de la población latinoamericana y caribeña solo equivale al 5 % de su ingreso disponible¹¹.

Esto se reafirma con los datos de los referidos organismos, relativos a la acumulación de riqueza, según los cuales hasta 2014 existían 160 personas multimillonarias en El Salvador que sumaban una riqueza de aproximadamente 21 mil millones de dólares¹², un monto equivalente aproximadamente al 84 % del PIB real de El Salvador en el mismo año.

En relación intrínseca con el no pago de los tributos por los contribuyentes con mayor capacidad económica se encuentra una fase más agravada de irresponsabilidad fiscal: la evasión fiscal, la cual está relacionada tanto a aspectos legales como culturales, pues más allá de una mera violación de normas jurídicas, se trata de un fenómeno social con raíces profundas.

1.3 LA EVASIÓN FISCAL

La evasión fiscal, en términos llanos, es una acción fraudulenta, consciente y voluntaria, que busca evitar el pago de un tributo al Fisco. Dependiendo de la naturaleza de las leyes que se contravengan mediante la evasión, ésta puede ser una infracción tributaria o un delito penal.

El primer problema que se presenta con la conceptualización de la evasión fiscal es que si bien su adjetivo “fiscal” parecería englobar a toda clase de tributos (siendo por ello sinónimo a decir “evasión tributaria”), no siempre la legislación que la prevé y la sanciona está de acuerdo con su carácter “tributario”, pues, como se analiza más adelante, la legislación tributaria se refiere indistintamente a la “evasión tributaria” y a la “evasión de impuestos” (lo cual ya representa una problemática conceptual dentro de un mismo instrumento jurídico); mientras que la legislación penal sanciona solamente a la “evasión de impuestos”.

En cuanto a sus características, la evasión consiste en un engaño, una defraudación, por lo que existe plena conciencia del evasor sobre sus obligaciones tributarias y sobre la finalidad de sus acciones. Este engaño puede ser realizado por cualquier contribuyente o responsable, desde quien tenga menos capacidad tributaria hasta los más grandes contribuyentes, sin embargo, como se ha venido analizando, el fenómeno de la irresponsabilidad fiscal está más comúnmente relacionado a quien

¹⁰ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, op. cit., p. 115.

¹¹ OXFAM Y COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, *Tributación para un Crecimiento Inclusivo*, Santiago de Chile, 2016, pp. 5-6.

¹² OXFAM, “160 millonarios en El Salvador acumulan riqueza equivalente al 87% de la producción nacional”, Nota Informativa, publicada el 19 de mayo de 2015, San Salvador, p. 1.

tiene mayor capacidad tributaria, puesto que tiene mayores facultades para eludir el pago de los tributos, principalmente a través de procedimientos internos o entre personas jurídicas, cuyas operaciones son más susceptibles de sustraerse del radio de alcance de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Operaciones Fraudulentas comunes para lograr la Evasión Fiscal

Suelen establecerse legalmente los medios de acción comunes de los administrados para lograr engañar al Fisco y así evadir el pago de tributos, pero la realidad social casi siempre va varios pasos por delante del ordenamiento jurídico, por lo que existen muchas más estrategias de evasión de las que pueda contemplar cualquier legislación de forma categórica.

Podría decirse que todo tributo puede ser eludido, puesto que todo hecho generador es susceptible de ser ocultado o encubierto en todo o en parte, así como también toda obligación tributaria puede ser evadida (aunque se descubra la defraudación y se imponga una sanción jurídica). Es decir que hasta los tributos menos comunes, suelen tener al menos un mecanismo de ser eludidos.

Sin embargo, es el ámbito de las relaciones comerciales aquél en el que más medios de eludir tributos se pueden dar; y de hecho, entre más complejas son dichas relaciones, más posibilidades de eludirlos existen. Por ello no es extraño que las personas jurídicas mercantiles y las personas físicas que reportan mayores ingresos, sean los sujetos de derecho que pueden recurrir a mayor cantidad de estrategias de defraudación fiscal, algunas de las cuales se abordan a continuación.

Subdeclaración impositiva y omisión de la declaración

La declaración es una obligación tributaria del contribuyente o responsable, derivada de la realización del hecho generador del tributo, y consiste en hacer del conocimiento del Fisco ese hecho, para que éste pueda cuantificar el monto de la prestación tributaria a pagar. Según el Art. 91 CT, los contribuyentes o responsables están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, aun cuando ella no dé lugar al pago del impuesto, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias.

Es evidente la importancia de la declaración tributaria, pues de ella depende el monto a pagar al Fisco. De ahí que la legislación salvadoreña presuma que la no presentación de la declaración se hace con la intención de engañar a la Administración Tributaria y evadir el pago del impuesto respectivo (Art. 254 inc. 2° CT), aunque por supuesto es una presunción que admite prueba en contrario, siendo dicha prueba en la mayoría de los casos, el avocamiento del administrado a la presentación de la declaración y/o a la liquidación correspondiente.

Sin embargo la evasión comúnmente se constituye a través de una acción o conjunto de acciones que logran evitar que el Fisco tenga pleno conocimiento de los hechos gravados con impuestos, esto tiene como consecuencia que al momento de declarar,

el cálculo del impuesto a pagar no esté apegado a la realidad y, por ende, se fije un monto menor al que en realidad corresponde. Esto es la subdeclaración.

La subdeclaración generalmente implica la incorporación de información falsa en la declaración tributaria, sin embargo no es la única forma de ocultar la integridad del hecho o hechos generadores que generan el tributo a favor del Estado. De hecho la mera declaración de información falsa es una práctica demasiado arriesgada para el evasor, si éste no se vale de otras maniobras evasivas que permitan justificar la información falsa que declara. Por esa razón la subdeclaración comúnmente es una consecuencia o la fase final de toda una operación engañosa urdida por el infractor tributario.

Por supuesto, las operaciones evasivas pueden ser tan complejas y difíciles de descifrar que, si bien el resultado será una declaración hecha sobre la base de una conducta engañosa, el medio de evasión puede ser lo suficientemente sofisticado como para brindar al evasor la seguridad de incluir información verdadera en la declaración, aunque en algún momento se hayan ocultado en todo o en parte hechos generadores.

Es una situación compleja pero posible, siendo el mejor de los casos el uso del fraude de ley, como en los paraísos fiscales, la residencia de empresas en domicilios extranjeros o el uso de testaferros, que permiten disfrazar de legalidad la situación económica del contribuyente, y en virtud de la cual realiza su declaración conforme a los hechos generadores no ocultados o disfrazados. En ese caso, comprobar administrativa o judicialmente la subdeclaración es uno de los mayores problemas para determinar la existencia de la evasión.

Uso de prestanombres

El uso de testaferros o prestanombres consiste en valerse de otras personas físicas para ocultar la titularidad del hecho generador del impuesto. Es una maniobra que puede complicar mucho los procesos de fiscalización de la Administración Tributaria, puesto que los prestanombres suelen intervenir de forma aislada a las principales operaciones encubiertas u ocultas que generan el impuesto.

Esta técnica puede ser utilizada de diferentes maneras; por ejemplo constituyendo accionistas a sueldo en otras empresas que mantienen aparentes relaciones comerciales con la principal empresa beneficiada. En ese caso, pueden simularse contratos mercantiles y alterar estados contables, entre otras actividades que permiten el traslado de ganancias de la empresa con más capacidad de pago, lo que evidentemente generará una situación económica reflejada en la declaración de impuestos, lo cual permitirá a la empresa principal pagar montos más favorables y así beneficiarse económicamente.

Por otra parte, las empresas “menores” o “secundarias” aparentemente propiedad de los prestanombres pueden también registrar beneficios fiscales al poseer condiciones

o características (como el giro) que les permitan pagar menos impuestos, incluso siendo beneficiadas con incentivos fiscales. Parecido, e incluso más beneficioso es el caso de utilización de prestanombres para constituir otros tipos de personas jurídicas, tales como fundaciones y asociaciones sin fines de lucro “fachadas”, vinculadas a los titulares de la empresa que traslada las ganancias, en favor de las cuales pueden realizar traslado de fondos, evadiendo con ello el pago de impuestos.

También el uso de prestanombres resulta una técnica bastante eficiente cuando se establecen mediante ellos personas jurídicas en otros territorios, ya sea en paraísos fiscales o en países en los que se pagan menos impuestos, para trasladar ganancias. Ello también puede derivar en la creación de cuentas bancarias a través de los prestanombres para ocultar capitales que puedan influir en la determinación íntegra del impuesto respectivo.

Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales

Las personas jurídicas domiciliadas en el extranjero son algunas de las prácticas comunes de grandes empresas con calidad de comerciantes transnacionales o internacionales. El domicilio en el exterior puede buscarse por la menor cantidad de costos fiscales que implica para las actividades mercantiles o, incluso, por la nula fiscalización a las empresas, que es el caso de los paraísos fiscales. Estos casos pueden variar dependiendo de la naturaleza de las actividades de la persona jurídica, por ejemplo si los titulares de grandes empresas en un país determinado establecen también empresas en otros países en los que gozan de incentivos fiscales, ello les permite eludir impuestos en el país que otorga los incentivos y a la vez trasladar ganancias desde el país en el que se pagan (mayores) impuestos. También puede consistir en la utilización de otras personas jurídicas (principalmente fundaciones). En estos casos, podría ser más común la residencia en un paraíso fiscal, en los que las personas jurídicas creadas no deben hacer mayor esfuerzo para fingir que actúan legalmente, ya que al no existir mayor fiscalización estatal, fácilmente la persona jurídica puede estar en total inactividad, salvo aquella necesaria para ocultar o encubrir los capitales trasladados desde el país de residencia del evasor.

La residencia en los paraísos fiscales puede utilizarse para evadir diversos impuestos, tales como el IVA y el ISR y a la transferencia de bienes inmuebles. Por ejemplo, en ellos las empresas “fachadas” pueden ser utilizadas para comprar productos a bajo costo y luego venderlos a un precio mayor (sin retener ni declarar IVA, por supuesto) a favor de la empresa propiedad del evasor residente donde sí paga impuestos, aunque declarándolos como gastos y reduciendo así sus utilidades y la integridad del impuesto de renta que realmente corresponde.

Pero también la fijación de residencia en el extranjero puede ser utilizada para evadir el pago de impuestos en el caso de personas naturales, así por ejemplo las celebridades del mundo del deporte, el arte y el espectáculo pueden establecerse en países distintos al que ejercen sus actividades y en los que sus costos fiscales serán mínimos o nulos.

Uno de los principales problemas que presenta la utilización de paraísos fiscales para su sanción es que la falta de controles están institucionalizadas, de modo que se revisten de legalidad las acciones de los evasores de impuestos, impidiéndose a los Estados que sí pagan impuestos poder sancionar las conductas, y especialmente cuando las operaciones evasivas han sido tan complejas que no pueden rastrearse en el país donde se comete la defraudación tributaria. Es una forma de fraude de ley.

Vacíos legales y fraudes de ley

Los vacíos de ley son los principales portillos para los evasores, puesto que la maniobra engañosa consiste, esencialmente, en burlar los controles estatales establecidos en la ley. La defraudación entonces se produce, por un lado, contrariando a la normativa tributaria, pero por otro, actuando mediante acciones a las que no tiene un alcance indicado la legislación o los procedimientos administrativos establecidos en ella. Los vacíos de ley pueden ser más evidentes en algunas legislaciones tributarias que en otras, pero sin duda posibilitando en la mayoría de casos la evasión de grandes contribuyentes.

Por supuesto, los altos índices de evasión no siempre dependen de los vacíos de ley, sino de otros factores tales como leyes defectuosas o la ineficiencia de la Administración Tributaria en sus funciones fiscalizadoras, algo que no siempre está relacionado a sus facultades legales, sino también a sus límites materiales.

Por otra parte, el fraude de ley (que bien podría darse por vacíos de ley, por contradicciones de ley o por ineficiencia administrativa) es una técnica que consiste en la utilización de una normativa jurídica para justificar el engaño al Fisco y lograr así evadir el pago de impuestos. Es dar apariencia de legalidad a la defraudación basándose en normas jurídicas. Algunos de los casos más evidentes son las operaciones amparadas en las legislaciones de paraísos fiscales, acciones a las que no tiene alcance la normativa del Estado afectado, pero que son plenamente legales en el sistema fiscal permisivo.

No facturación, doble facturación, sobrefacturación y subfacturación.

La doble facturación y falta de facturación son conductas comunes en el sector del comercio formal en países como El Salvador, porque están relacionadas a aspectos de cultura fiscal, tales como las prácticas indebidas de imprentas en la emisión de facturas, las maniobras contables (para llevar múltiples libros de contabilidad en que se apoyen las empresas, por ejemplo), los comportamientos antiéticos de los auditores, la falta de exigencia de facturación de los consumidores finales (relacionado también a la baja cultura de responsabilidad fiscal del consumidor), entre otros.

La sobrefacturación y la subfacturación son prácticas más comunes en las relaciones comerciales transnacionales, en operaciones de importación y exportación. Éstas

además tienen un mayor impacto tributario negativo cuando son realizadas por empresas beneficiarias de incentivos fiscales o domiciliadas en paraísos fiscales. Todos estos fenómenos relacionados a la actividad de facturación están relacionados a otras maniobras defraudadoras del Fisco, tales como la subdeclaración para la evasión del IVA y el ISR.

1.4 EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR: ¿QUÉ TANTO CONOCIMIENTO EXISTE?

Las cifras sobre evasión y elusión fiscal en la región son escasas, esto debido en primer lugar a la naturaleza de las operaciones evasivas, las cuales, como se examinó anteriormente, implican el engaño, la privación del conocimiento estatal de los montos defraudados.

No obstante, como afirma Oxfam, se calcula que la evasión de la renta corporativa supera el 50 % de su potencial de recaudación en los países de la región¹³, mientras que la evasión del IVA es un poco menor, rondando el 20 % en países como Argentina, Chile, Colombia, Ecuador y México; pero un 40 % en Guatemala y Nicaragua¹⁴, mientras que en El Salvador se ha mantenido en los últimos años entre el 42 % y el 33.5 %¹⁵; es decir que en cierta forma los países centroamericanos son más propensos a la defraudación de este impuesto que otros de la región, lo que podría estar relacionado a mayores niveles de informalidad económica, a la falta de confianza en la institucionalidad estatal, y a la mayor desigualdad institucionalizada en sus sistemas tributarios.

En términos más generales, la CEPAL ha estimado que la evasión conjunta del IVA y el ISR le costó a los Estados latinoamericanos más de **USD 320,000 millones en 2013 (un 6,3 % del PIB regional)**, una cifra superior al gasto público de la región en ese mismo año que fue un promedio del 4,5 % del PIB regional¹⁶.

Mientras que en 2015, se estimó que **la evasión del IVA ascendió a 2,4 % y la evasión del ISR a 4.4 % del PIB regional, sumando un total de USD 340,000 millones (6.7 % del PIB regional)**; esto sin incluir los costos de evasión por manipulación de precios en el comercio internacional (sobrefacturación en las importaciones y subfacturación en exportaciones), los cuales habrían ascendido a USD 765,000 millones acumulados entre 2004 y 2013¹⁷.

En lo que respecta a El Salvador en particular, predomina la falta de datos oficiales sobre evasión, actualizados y basados en metodologías de medición, estables, confiables y verificables. Una de las fuentes oficiales más conocidas al respecto

13 OXFAM, Privilegios que niegan Derechos: Desigualdad extrema y secuestro de la democracia en América Latina y El Caribe (Resumen Ejecutivo), Reino Unido, 2015, p. 18.

14 OXFAM y COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, op. cit., p. 10.

15 INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, op. cit., pp. 74-75.

16 OXFAM y COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, op. cit., p. 10.

17 COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, Evasión fiscal en América Latina llega a 340.000 millones de dólares y representa 6,7% del PIB regional, 1 de septiembre de 2016, en: <http://www.cepal.org/es/noticias/evasion-fiscal-america-latina-llega-340000-millones-dolares-representa-67-pib-regional>

fue una publicación de la Secretaría Técnica de la Presidencia (2012)¹⁸, durante la gestión del expresidente Mauricio Funes, la cual básicamente contenía información estadística solamente sobre evasión de IVA, y basada en información de un estudio publicado por la DGII que también fuera retomado luego en otra publicación del Ministerio de Hacienda.

No obstante la falta de datos integrales sobre evasión, a partir de los datos de recaudación tributaria presentados en la publicación de la Secretaría Técnica, la Fundación de Estudios para la Aplicación del Derecho (FESPAD) estimó que la tasa de evasión tributaria era del 35 % del potencial de recaudación, es decir unos USD 1,719 millones¹⁹.

No sería hasta 2015 que el tema de evasión y elusión fiscal (y la información disponible) ocupara tanto espacio en la agenda pública, cuando viera la luz el estudio denominado “Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador. Año 2013”²⁰, elaborado como seguimiento a los resultados de un trabajo de grado de la Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” (UCA)²¹, y publicitado por el Ministerio de Hacienda en 2015.

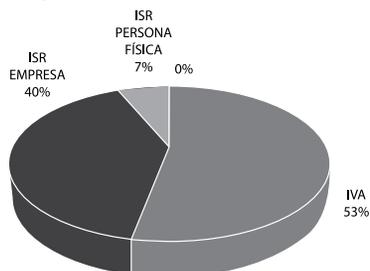
Según este estudio, la evasión del IVA y el ISR en 2013 habría ascendido a **USD 2,005.09 millones**, de la siguiente manera:

Tabla 6. Estimación de evasión de IVA e ISR en 2013

Impuestos	Evasión de IVA	Evasión de ISR (personas jurídicas)	Evasión de ISR (personas naturales con rentas diversas)	TOTAL
Montos en USD	USD 1,069.58	USD 793.2	USD 142.31	USD 2,005.09

Fuente: Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador. Año 2013²²

Gráfico 1. Monto total evadido 2013



18 SECRETARÍA TÉCNICA DE LA PRESIDENCIA, El Camino del Cambio en El Salvador: Creando las bases de una sociedad democrática, incluyente y equitativa, Gobierno de El Salvador, San Salvador, 2012, pp. 75-76.

19 FUNDACIÓN DE ESTUDIOS PARA LA APLICACIÓN DEL DERECHO, Impactos de la evasión y elusión fiscal en el derecho a la alimentación adecuada, FESPAD Ediciones, San Salvador, S/F, p. 12. Disponible en <http://www.fespad.org.sv/wp-content/uploads/2013/08/impactos-de-la-evasion-y-elusion-fiscal.pdf>

20 LAZO, Francisco, Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador: Año 2013, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2015. Disponible en: http://www.mh.gov.sv/portal/page/portal/PMH/Novedades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin,Boletin:Otros

21 BURGOS MARTÍNEZ, Brenda Sofía y Otras, Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador para el Año 2012, Trabajo de Grado, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, Antiguo Cuscatlán, 2014. Disponible en: http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/3c62a1_efectoredistributivodelapoliticafiscalesenelsalvador.pdf

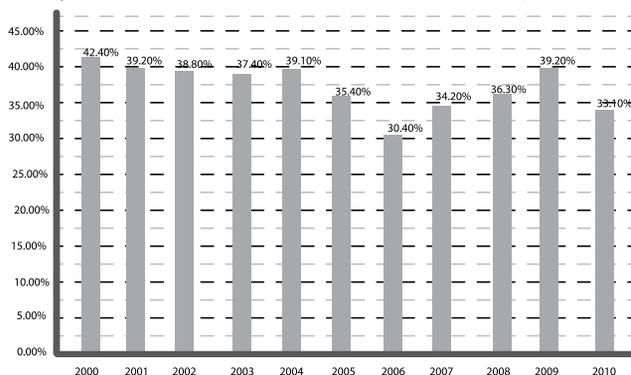
22 LAZO, Francisco, op. cit., pp. 48-52.

Sumados los montos totales de evasión estimada del ISR, resulta que en ese concepto se habrían evadido USD 935.51 millones, siendo el 85 % evadido por empresas y solo el 15 % por personas naturales. Estos datos reafirmarían una vez más que el mayor incumplimiento de las responsabilidades tributarias está a cargo de quienes mayor capacidad de pago tienen, precisamente porque son quienes tienen mayor capacidad para evadir; mientras que las personas con rentas diversas tienen menor capacidad para ello y las personas asalariadas prácticamente poca o nula capacidad de evasión.

Según distintas fuentes presentadas comparativamente en el citado informe, el promedio de evasión de renta corporativa respecto a su recaudación potencial, en el período entre 2002 y 2008, fue del 53 %.

En lo referente a la tasa de evasión del IVA, se cita el mismo estudio de la DGGII (2012)²³ cuyos índices de evasión fueron presentados en 2012 por la Secretaría Técnica. Según este informe, la tasa de evasión del IVA habría disminuido desde el 42.4 % en 2000 hasta el 33.1 % en 2010; sin embargo, los resultados de la publicación de Lazo (2015), correspondientes al año fiscal 2013, indican esa tasa habría aumentado al 36 % del potencial de recaudación en dicho año²⁴. Las variaciones generales en las tasas de evasión para el período 2000-2010, contenidas en el documento de la DGII, se presentan en el siguiente gráfico.

Gráfico 2. Estimación de la Evasión del IVA de la DGII, 2000-2010



Fuente: DGII (2012)

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), por su parte, estimó de igual manera que la evasión del IVA disminuyó, yendo del 42 % en 2001 hasta un 32.2 % en 2013 (lo que marca una diferencia de resultado de 4 puntos porcentuales con la estimación del estudio de Lazo, que fue del 36 %).

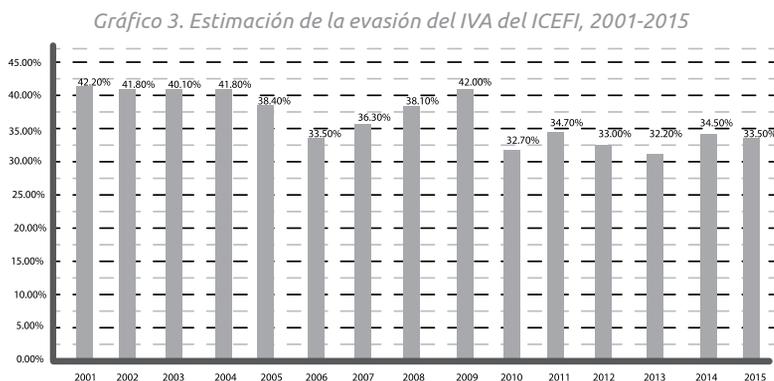
Para esta institución especialista en temas fiscales, finalmente la evasión del IVA presentaría un incremento del 32.2 % de 2013 hasta 33.5 % en 2015. Sin embargo, visto de forma panorámica, las estimaciones del ICEFI también apuntan (en igual

23 UNIDAD DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador (Preliminar), Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2012. Disponible en: http://www.transparenciafiscal.gov.sv/downloads/pdf/DC4200_ESTUDIO_DE_EVASION_A_O_2000-2010__4_.pdf

24 Ibidem, pp. 50-53.

sentido que los estudios de la DGII y de Lazo) a que la evasión habría disminuido en el período 2001-2015²⁵.

En el siguiente gráfico se muestran las estimaciones generales de evasión para el período 2001-2015 efectuadas por el ICEFI, y en las cuales también se observan mayores puntos porcentuales de tasas de evasión -en la mayoría de años- en comparación con las de la DGII para el período 2000-2010, vistas anteriormente.



Fuente: ICEFI (2016)

En cuanto a la evasión del ISR, a pesar de estimar el ICEFI que el índice ronda el 40 %²⁶, este estudio no contiene una cuantificación de su tasa tan detallada como en el caso del IVA, debido a los obstáculos propios de este impuesto que ya se han mencionado para estimar su productividad: carencia de la distribución del ingreso nacional por remuneración de los factores de producción, los altos niveles de informalidad económica, la falta de controles sobre el ejercicio independiente de ciertas profesiones y los señalamientos de contrabando y defraudación aduanera, entre otros²⁷.

Ante la falta de datos oficiales actualizados publicados de manera oficiosa, se consultó al Ministerio de Hacienda sobre los montos estimados oficiales de evasión del IVA y el ISR, y de ello la DGII respondió que:

- Respecto al IVA, se hizo remisión al documento “Estimación de la Evasión de IVA en El Salvador” de la DGII (y cuyas estimaciones del período 2000-2010 fueron presentadas anteriormente en este apartado). Se aclaró, además, que no hay datos más recientes disponibles a la fecha sobre estimación del IVA, es decir, desde los referidos al 2010.
- Respecto al ISR, se comunicó la inexistencia de información pública al respecto²⁸.

Es necesario señalar que, conforme a las respuestas de información del Ministerio de Hacienda, las cifras sobre evasión fiscal contenidas en “El camino del cambio en El Salvador” (2012) y el “Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador” (2015), son hasta la fecha las más recientes con fuentes gubernamentales.

²⁵ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, op. cit., pp. 74-75.

²⁶ Ibidem, p. 114.

²⁷ Ibidem, p. 75

²⁸ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, “Memorando 10002-MEM-0176-2016”, de fecha 1 de septiembre de 2016, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MH-2016-0214.

En términos generales, en El Salvador no existen mecanismos ni metodologías oficiales (al menos, conocidos públicamente) para fijar los índices de evasión fiscal con precisión. Por esa razón los datos conocidos dependen de distintas fuentes oficiales o extraoficiales con distintas metodologías de investigación y a veces distintos resultados. Es menester por tanto que el Gobierno de El Salvador implemente una línea de monitoreo, documentación y publicación periódicamente actualizada de las tasas de evasión de, al menos, los principales impuestos de la estructura tributaria.

1.5 MARCO LEGAL SANCIONATORIO DE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS

La evasión de impuestos tiene dos dimensiones como hecho contrario a Derecho: puede ser una mera infracción administrativa o un ilícito penal. La principal diferencia entre estas categorías es que mientras una infracción es una mera contravención a la ley, el ilícito penal o delito es una acción antijurídica que produce una lesión a un bien jurídico²⁹ protegido por el Estado, el cual para el caso de la evasión de impuestos es, como se explicita más adelante, la Hacienda Pública.

En otras palabras, la afectación que produce el delito de evasión de impuestos es más grave que la producida por la evasión regulada en el Código Tributario, la cual es una mera contravención a la obligación tributaria del contribuyente de declarar el impuestos y cancelar la cantidad correspondiente ante la Administración Tributaria. Por lo contrario, el delito de evasión de impuestos es no solo una maniobra o engaño para evitar dicho pago, sino también una afectación más lesiva a la Hacienda Pública e indirectamente para las finanzas del Estado y para la sociedad, en general.

A partir de estas primeras diferencias, conviene exponer el contenido normativo y el alcance de cada una de las formas de evasión señalada, el marco de herramientas normativas para combatirla y algunos problemas que presenta esta regulación legal y su aplicación en la realidad fiscal salvadoreña.

Evasión Fiscal como Infracción Tributaria

Es la evasión propiamente dicha, que constituye, como se ha dicho, la defraudación al Fisco mediante la cual se deja de cancelar la deuda tributaria generada por la realización del hecho generador de la obligación tributaria. Este tipo de evasión suele ser la más común por diferentes aspectos: puede ser considerada como tal indistintamente del monto que se evada; sea cual sea la cuantía de los tributos, la evasión nunca deja de ser una infracción tributaria y contraria al ordenamiento jurídico tributario.

²⁹ Sobre el bien jurídico, puede consultarse la Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. Ac. 5-2001/10-2001/24-2001/25-2001/34-2002/40-2002/3-2003/10-2003/11-2003/12-2003/14-2003/16-2003/19-2003/22-2003/7-2004, de fecha 23 de diciembre de 2010, en la cual la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia interpretó como bienes jurídicos “todas aquellas condiciones existenciales que aseguran la satisfacción de las necesidades humanas y cuyo menoscabo anula o limita las posibilidades de desarrollo personal dentro del marco social contemplado por la Constitución”. Estas condiciones deben ser identificadas por la doctrina y dogmática penal: así el Código Penal, por ejemplo está estructurado en su parte especial agrupando a los delitos de acuerdo a los bienes jurídicos que lesionan. En el caso de la evasión de impuestos, se encuentra dentro de los delitos relativos a la Hacienda Pública, conocidos comúnmente como delitos fiscales.

Tal como se había expuesto preliminarmente, subsiste un problema conceptual en el Código Tributario respecto al tratamiento indiferenciado del fenómeno en cuestión como “evasión tributaria” y como “evasión de impuestos”. Sin embargo, previo a ello, también cabe señalar otra problemática respecto a la regulación de la evasión dentro del régimen sancionatorio. Ambos aspectos se analizan a continuación.

Infracción de Defraudación y Evasión Tributaria

Es conocido que categóricamente la evasión tributaria es una forma especial de defraudación al Fisco, por lo que es común que la misma se regule de forma diferente a las demás defraudaciones, especialmente en cuanto a su finalidad (la evasión de tributos) y su consecuencia jurídica (su sanción administrativa). Ello sucede así tanto en el Código Tributario como en el Código Penal (en ambos casos se regula de forma diferenciada a otras infracciones o delitos fiscales).

El Código Tributario regula, dentro de su régimen sancionatorio, a las defraudaciones, describiéndolas como “toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y en perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido (...)” (Art. 250 CT). Y a la evasión tributaria, describiéndola como la evasión total o parcial del tributo, “ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho” (Art. 254 CT).

Como puede identificarse en ambas descripciones normativas, y partiendo de que ambas constituyen una acción engañosa en perjuicio del Fisco, se podría decir que la principal diferencia entre la evasión y otras defraudaciones, es que mientras la primera tiene como finalidad evadir el pago total o parcial de un tributo, la defraudación tiene como finalidad lograr un provecho indebido. Sin embargo, la regulación de la Infracción de Defraudación (Art. 250 CT) es suficientemente ambigua y confusa como para no dar certeza sobre la aplicación de este régimen sancionatorio: prácticamente dentro de la descripción de la Defraudación se incluye también el supuesto de la evasión tributaria, puesto que evadir el pago total o parcial de un tributo es en sí un provecho indebido.

La conducta de evasión, por tanto, puede ser sancionada por los mismos elementos fácticos, como dos infracciones aparentemente distintas, y con sanciones distintas. Esto no debe confundirse con la regla establecida en el Art. 227 CT, según la cual el incumplimiento de cada obligación tributaria constituye una infracción independiente, aunque tengan como base el mismo hecho, por lo que aplica para ello las sanciones independientes correspondientes. En ese sentido, una evasión lograda o intentada por medio de la no presentación de la declaración de impuestos correspondiente, por ejemplo, es acreedora de la sanción tanto por la no presentación de la declaración (Art. 238 CT), como de la sanción correspondiente al tipo de evasión que se configure (Art. 253 y 254 CT).

Sin embargo, según la regulación de la Defraudación, podría afirmarse que en la ambigüedad normativa señalada existe un error de técnica legislativa que puede perjudicar y entorpecer los procesos de fiscalización de la Administración Tributaria, pues no da certeza jurídica al administrado sancionado en cuanto a la interpretación de las infracciones en cuestión y a la aplicación de las sanciones correspondientes, dando pie para hacer uso de los recursos administrativos y acciones legales correspondientes, dilatando los procedimientos administrativos y el cobro de las sanciones administrativas correspondientes, sobrecargando además la carga laboral de las instancias correspondientes.

Ambigüedades y Contradicciones Conceptuales: Evasión Tributaria ≠ Evasión de Impuestos

La premisa es que toda evasión de impuestos es una evasión tributaria o evasión fiscal (porque el impuesto es un tributo), pero no toda evasión tributaria es un impuesto. El tributo es el género, y el impuesto la especie. El problema no radica en que sean categorías distintas sino en los posibles alcances interpretativos de su regulación normativa y los problemas que ello puede generar en la aplicación de las adecuaciones normativas y sanciones correspondientes.

El Código Tributario incurre en varias contradicciones respecto a la regulación de la evasión tributaria:

- a. En primer lugar, la norma básica de su regulación la describe como evasión tributaria (Art. 254 CT), es decir, pudiéndose interpretar como tal cualquier tributo (impuestos, tasas, contribuciones), mientras que en su inciso 2°, al describir los medios de la evasión, la misma disposición se refiere concretamente a una “evasión de impuestos”.
- b. En cuanto a la “evasión no intencional” (que se analiza en el siguiente apartado), se regula como evasión tributaria en todo momento, no especificando si se trata solo de los impuestos, por lo que su interpretación puede incluir a las tasas y a las contribuciones (Art. 253 CT).
- c. En la descripción de las funciones básicas de la Administración Tributaria (Art. 23 CT), describe la forma de proceder en los casos de los delitos de evasión de impuestos, sin reparar en la restricción conceptual del ámbito penal, en el que solo se puede sancionar la defraudación si el tributo es un impuesto.
- d. En la determinación de los responsables tributarios por representación (Art. 43 CT), se refiere únicamente a la evasión de impuestos.
- e. En la regulación de la Infracción de Defraudación (Art. 250 CT), además de la ambigüedad anteriormente señalada, luego de especificar que la finalidad de la defraudación es “un provecho indebido”, se refiere a que el perjuicio para el Fisco consiste en la no percepción íntegra del “impuesto establecido”. Esto genera tres contradicciones desde dos perspectivas: (1) Es decir que en este caso no solo genera una doble sanción para una infracción tributaria con la aplicación de dos sanciones (una por defraudación y otra por evasión), (2) sino que además esto solo sería posible en caso que la evasión tributaria sea solo de impuestos (no de

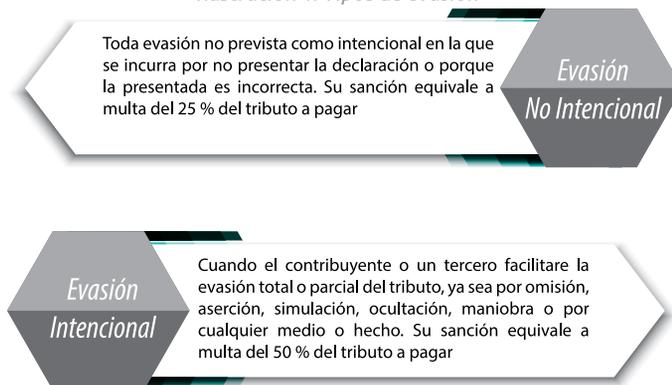
tasas o contribuciones, ya que la disposición que la regula, como se ha analizado, permite interpretar que también esos tributos son objetos de evasión). (3) Por otra parte, restringe la descripción de la Defraudación solo a los casos en los que ésta recaiga sobre impuestos (excluyéndose a los tributos y a las tasas).

Basta una sola revisión de las ambigüedades y contradicciones anteriormente presentadas para concluir que la regulación de la infracción de evasión adolece de errores legislativos, que la misma puede y debe ser mejorada para garantizar el mejor funcionamiento de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora.

Contenido Normativo de la Evasión de Tributaria

El contenido normativo de la evasión de tributaria se regula en los Arts. 253 y 254 del Código Tributario, en los que se prevé y sancionan la Evasión no Intencional y la Evasión Intencional, respectivamente.

Ilustración 1. Tipos de evasión



Fuente: Elaboración propia

Basta una sola revisión de las ambigüedades y contradicciones anteriormente presentadas para concluir que la regulación de la infracción de evasión adolece de errores legislativos, que la misma puede y debe ser mejorada para garantizar el mejor funcionamiento de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora.

La diferencia entre ambos tipos de evasiones radica en la presencia o ausencia de dolo del contribuyente. Si la finalidad de su acción es evitar el pago del impuesto, estaría recayendo en una evasión intencional, mientras que si la evasión se deriva de un error inexcusable por parte del infractor y su intencionalidad no era la defraudación, constituye una evasión no intencional.

El Art. 254 CT establece una presunción legal, según la cual en todos los casos de evasión que se regulan en la misma disposición se presume el dolo, es decir, la intencionalidad del contribuyente de evadir el pago del impuesto. La principal diferencia entre las consecuencias jurídicas de ambos tipos de evasión es la cuantía

de la multa: los casos de evasión intencional se sancionan con multa del 50 % del monto evadido, mientras que la evasión no intencional con multa del 25 % del tributo a pagar.

En términos generales, es cuestionable la existencia de la figura de evasión no intencional, pues aunque sea un ámbito administrativo, a la luz del concepto de dolo (extraído de la teoría jurídica del delito), es conocido que la evasión de impuestos no puede ser cometida por culpa o imprudencia sino solo dolosamente, pues la conducta consiste básicamente en un engaño contra la Administración Tributaria realizado conscientemente.

Los medios de evasión de impuestos previstos en el Código Tributario

El legislador presumió la evasión de impuestos en todos los casos regulados en el Art. 254 CT³⁰, que son:

- a. No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad
- b. Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;
- c. Declaraciones que contengan datos falsos;
- d. No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones existiendo obligación legal de hacerlo;
- e. Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;
- f. Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;
- g. Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;
- h. No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración cuanto ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización;
- i. Ocultación o destrucción de documentos.

Es importante tomar en cuenta que esta disposición no consiste en un *numerus clausus* (lista cerrada), es decir que no son los únicos medios por los cuales se puede realizar la evasión de impuestos, pese a ser reconocidos expresamente por la legislación. Ello se deriva de la misma redacción del Art. 254 CT: “El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho (...)”; disposición que da lugar a interpretar la realización de cualquier otro medio o

³⁰ Estos casos, como toda presunción de ley, admiten prueba contrario, la cual corre a cargo del contribuyente fiscalizado.

hecho distintos a los mencionados, siempre que tengan como consecuencia la evasión del pago de impuestos.

Por otra parte, indistintamente de la realización de algunos de los medios de evasión señalados en la disposición legal citada, la comisión de cada obligación tributaria – como se analizó anteriormente- se sanciona de forma independiente a la evasión de impuestos producida por el mismo (Art. 227 CT). Por ejemplo, ante el Incumplimiento de la Obligación de Presentar Declaración, infracción prevista en el Art. 238 CT, cuya sanción consiste generalmente en multa, proporcional al impuesto que se determine y al retardo en la presentación de la declaración, si es el caso, o según el error, cuando se trate de declaración incorrecta; en estos casos, cuando se tuviere por acreditada la evasión de impuestos, la sanción del 50 % o 25 % del impuesto evadido es independiente a la multa correspondiente por la obligación original utilizada como el medio de evasión.

Evasión de Impuestos como Delito Fiscal

Es innegable que el criterio político-criminal para considerar a la evasión de impuestos como un delito fiscal en El Salvador es de orden economicista: si la conducta evasora excede una cuantía mínima establecida en la ley pasa de ser una contravención normativa a una conducta delictiva. Visto desde un punto de vista jurídico penal: la lesión al bien jurídico de la Hacienda Pública se constituye a partir de los montos evadidos previstos en la legislación penal.

La Hacienda Pública

La Hacienda Pública, de acuerdo al Art. 223 de la Constitución de la República está conformada por:

- 1º. Sus fondos y valores líquidos;
- 2º. Sus créditos activos;
- 3º. Sus bienes muebles y raíces;
- 4º. Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

De acuerdo a lo dispuesto en el ordinal cuarto de esta disposición constitucional, la obligación tributaria del contribuyente o responsable es un derecho estatal exigible económicamente. De modo que la evasión de impuestos recae sobre un derecho del Estado y, por ende, la acción evasora sería equiparable a afirmar que se está sustrayendo dinero que por derecho corresponde a todos los ciudadanos. No obstante, en términos jurídico penales se refiere a algo más complejo.

La Evasión de Impuestos en el Código Penal

El delito en cuestión se tipifica en el Código Penal salvadoreño como “evasión de impuestos”, por lo que jurídicamente la conducta defraudadora tiene que recaer específicamente sobre impuestos establecidos como tales por la legislación tributaria³¹; por ende, cualquier maniobra que tenga como finalidad y/o consecuencia evitar el

31 A partir de la clasificación de los tributos del Art. 12 y el concepto de “impuesto” establecido en el Art. 13 CT.

pago de tasas o contribuciones especiales recae en atipicidad (falta de descripción normativa de la conducta), imposibilitando su sanción penal. El Código Penal regula la evasión de impuestos de la siguiente manera:

Evasión de Impuestos

Art. 249-A.- El que omitiere declarara hechos generadores o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

- 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
- 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa o inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
- 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
- 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Será sancionado con prisión de cuatro a seis años, cuando el impuesto evadido corresponda al impuesto sobre la renta y la suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones; y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones.

Cuando el impuesto evadido corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión.

En el caso de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que se encuentren obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta. La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos.”

Contenido del delito de Evasión de Impuestos

Sujeto activo

El sujeto activo de la evasión de impuestos solo puede ser aquella persona que se encuentra obligada frente a la Administración Tributaria, es decir un contribuyente

o un responsable solidario que, siendo titular de la obligación tributaria, realiza la conducta engañosa encaminada a producir la evasión del pago de los impuestos correspondientes, para su beneficio o el de un tercero.

Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es la persona titular del bien jurídico lesionado con el delito. En la evasión de impuestos, como se ha planteado, el bien jurídico es la Hacienda Pública, siendo su titular el Fisco. Sobre este aspecto puede plantearse una confusión conceptual, puesto que estos dos conceptos prácticamente podrían definirse de la misma manera, pues el Fisco es el conjunto de haberes, bienes y rentas del Estado (es decir, parecido a la descripción de la Hacienda Pública a la que se refiere el Art. 223 de la Constitución).

Sin embargo, el Fisco es una denominación para hacer referencia a la personalidad jurídica del Estado en cuanto a relaciones jurídicas de carácter patrimonial. Por esa razón, el Fisco se ve como un sujeto de derecho, y se refiere al Estado como titular de derechos y obligaciones de carácter pecuniario. Para ser específicos al caso de la actividad tributaria del Estado, el Fisco sería representado por la Administración Tributaria, que es, de acuerdo al Art. 21 del Código Tributario, el Ministerio de Hacienda a través de las direcciones responsables de la administración y recaudación de impuestos³².

El bien jurídico protegido

Como se ha explicado, el bien jurídico lesionado por la evasión de impuestos es la Hacienda Pública, cuya conformación la establece el Art. 223 CN, de la cual son parte los derechos cuantificables económicamente derivados de las leyes tributarias. Como la Hacienda Pública pertenece al Estado (como ente jurídico-político) y a la sociedad (como fundamento de la existencia del Estado), su afectación a través de la evasión de impuestos tiene un efecto indirecto para toda la política económica del Estado, pues repercute en el financiamiento público en general, afectando el mejor funcionamiento de las instituciones y la ejecución de políticas públicas.

Tipo Subjetivo: ¿Evasión con dolo o con culpa?

El delito de evasión de impuestos es una conducta dolosa, es decir una conducta dirigida con toda la intencionalidad de evadir el pago de los impuestos correspondientes. Ello tiene un fundamento sencillo: la evasión es un fraude, por lo tanto, para lograrlo debe mediar una conducta engañosa ante la Administración Tributaria.

Al constituir una actividad dolosa, la evasión es susceptible realizarse con dolo directo (cuando la finalidad es defraudar al Fisco) e inclusive con dolo eventual (cuando se obra de tal manera que se es consciente de la posible defraudación que se ocasionaría al Fisco).

El dolo en la evasión de impuestos es susceptible de ser cometido tanto por acción como por omisión, y en este sentido el Art. 249-A es específico cuando describe que

32 En el sentido apuntado, la legislación tributaria salvadoreña se refiere en algunas ocasiones de forma diferenciada al Fisco y a la autoridad tributaria, ej.: Art. 68 inc. 2° CT.

se incurre en evasión omitiendo la declaración de hechos generadores o declarando información falsa o inexistente, con el propósito de evadir. En ese sentido, la conducta delictiva se puede realizar de conformidad a lo establecido en el Art. 19 CP, en donde establece que las conductas punibles pueden ser realizadas por acción o por omisión.

Tomando como punto de partida estas consideraciones, cabe preguntarse si es posible la evasión por culpa, o evasión por imprudencia, ante lo dispuesto en la legislación tributaria. Como se ha explicado, el Código Tributario prevé en su Art. 253 la “Evasión no Intencional”, que no es más que la misma evasión de impuestos realizada como consecuencia de un error inexcusable cometido por el contribuyente o responsable que tenga como efecto no hacer la declaración o declarar incorrectamente, produciéndose así la evasión del pago del impuesto, la cual es sancionada con una disminución de la multa, del 50 % al 25 % del monto del tributo evadido.

En este sentido, el Código Tributario le da un tratamiento de conducta culposa a la evasión de impuestos, lo cual parece un error de técnica legislativa, ya que esta conducta tiene como base la inducción consciente a error al Fisco, pues no existe un fraude imprudente. Esto está relacionado tanto a la naturaleza de la conducta (un engaño) como a la cuantía mínima del delito de evasión, que no acepta la imprudencia como justificación para evadir más de 300 mil colones (USD 34,285.71) cuando se trate del ISR, o más de 100 mil colones (USD 11,428.57) cuando se trate de impuestos cuya declaración es mensual, pues el contribuyente o responsable tributario que tenga capacidad para evadir montos tan elevados como los referidos, no puede ignorar sus obligaciones y deberes establecidos en la legislación tributaria. En consecuencia, en una dimensión penal, la evasión de impuestos será siempre una conducta dolosa y la determinación de la responsabilidad penal no puede verse disminuida del mínimo legal (4 años de prisión) por imprudencia.

La conducta delictiva de evasión de impuestos

La conducta penal de evasión de impuestos es la misma que se ha expuesto con anterioridad, con la diferencia primordial de obedecer a una cuantía económica mínima de 300 mil colones (aproximadamente USD 34,000), cuando al ISR se refiere, y una cuantía mínima de más de 100 mil colones (USD 11,428.57) cuando se trate de impuestos cuya declaración es mensual; cuantías a partir de las cuales el legislador consideró que se ha lesionado el bien jurídico de la Hacienda Pública. Existen, no obstante, algunas particularidades propias de la evasión de impuestos, como conducta delictiva, derivadas de su propia naturaleza político-criminal.

La defraudación o el engaño

Según la Real Academia, defraudar es “privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho”³³. El engaño o la defraudación en el caso de la evasión de impuestos, se priva al Fisco de un algo que en derecho le corresponde, esto es el tributo o la prestación tributaria del contribuyente.

Si el engaño es el medio para lograr la evasión de impuestos, éste debe tener cierta capacidad para producir en realidad dicho efecto. Ello significa que podrían no adecuarse a esta conducta delictiva algunas maniobras inidóneas que probablemente no derivarán en la defraudación. Por ello, tanto el Código Penal como el Código Tributario regulan algunos supuestos (los más usuales) mediante los cuales se logra el engaño a la Administración Tributaria, los cuales se analizan con detenimiento más adelante.

Evasión de impuestos tentada

El engaño es la acción medular de esta defraudación, no pudiendo tenerse por consumada sin éste. Sin embargo, es posible la realización de alguna de las operaciones o maniobras para engañar al Fisco sin lograr evadirse el pago del impuesto. En tal caso se estaría ante una evasión de impuestos imperfecta o tentada.

La tentativa de este delito se configura solo si la cantidad a evadir excediera el mínimo de la cuantía legal establecida por el Código Penal para cada una de los tipos de evasión de impuestos, esto es 300 mil colones (USD 34,285.71), cuando al ISR se refiere, o más de 500 mil colones (USD 57,142.85) en la evasión agravada del ISR; y una cuantía de más de 100 mil colones (USD 11,428.57) cuando se trate de impuestos cuya declaración es mensual, o superior a los 300 mil colones (USD 34,285.71) cuando sea evasión agravada de este tipo de impuestos.

Cabe preguntarse si la Administración Tributaria y la Fiscalía General de la República han sentado precedentes o tienen los instrumentos y herramientas institucionales adecuadas para poder acreditar una tentativa de evasión de impuestos, o si existe un antecedente conocido por el Órgano Jurisdiccional.

Las operaciones o maniobras de Evasión de Impuestos en la legislación penal

El legislador salvadoreño reconoció en la estructura legal del delito de evasión de impuestos las operaciones o maniobras que sirven de medios para lograr la defraudación tributaria, a partir de su libertad de configuración legislativa en el momento de describir la conducta delictiva en la ley. Pese a dicha libertad, cuando se trata de conductas delictivas cuya comisión se realiza comúnmente a través de una pluralidad de actos, y en ocasiones utilizando técnicas, operaciones o conocimientos específicos, como en la evasión de impuestos, la función legislativa de prever las conductas se extiende en la medida que las necesidades de la realidad social que se pretende regular lo demandan³⁴. O al menos, así debiera ser, pues la abstracción o insuficiencia de un contenido normativo imposibilita la correcta aplicación de la ley.

Así como el Código Tributario, el Código Penal prevé varios medios de comisión de la evasión de impuestos. Sin embargo, la redacción en ambos casos es distinta, pues mientras en el ámbito tributario los medios de evasión previstos en el Art. 254 CT son un *numerus apertus* (lista abierta), aceptando la misma disposición cualquier

34 Esto no implica que debe plasmarse en la ley penal cada forma de comisión de cada conducta delictiva posible, pues si bien existe un principio jurídico que obliga al legislador a ser lo más categórico posible en la descripción de las conductas delictivas (*lex certa*), es materialmente imposible para éste regular la forma de comisión de cada una de ellas.

otro medio o hecho de comisión, el Código Penal establece un *numerus clausus* (lista cerrada) de medios de evasión, es decir que solo a través de ellos se puede cometer esta conducta delictiva.

De acuerdo con la redacción del Art. 249-A, este delito se constituye omitiendo declarar hechos generadores o declarando costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos (Art. 249-A CP), lo que puede hacerse solo a través de los siguientes medios:

- 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
- 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa o inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
- 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
- 8) Respaldao sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Es evidente que la descripción del delito adolece de deficiencias de redacción. En primer lugar, debe partirse de que la evasión se puede lograr en realidad mediante cualquier acción engañosa del Fisco, de ahí que sea cuestionable que en la descripción de la conducta evasiva sobresalgan solo las acciones de omisión de declaración o a la declaración de información falsa como resultado ineludible de la operación evasiva, dado que la falsedad de la información no puede existir solo en el acto jurídico-tributario de declarar, sino existir en otras etapas de las acciones llevadas a cabo en torno al hecho imponible, por ejemplo, cuando hay fraude de ley, como en el caso de los paraísos fiscales, en el que las operaciones mercantiles, más que falsas, el problema radica en que la falsedad se justifica por otra normativa que la vuelve legal. Si bien la omisión de declaración o la declaración de información falsa constituyen, quizás en la mayoría de casos, el último de los pasos de las maniobras evasivas, las operaciones fraudulentas pueden ser tan complejas que no permitan identificar de manera directa la falsedad en la declaración al momento de adecuar los hechos al contenido del delito.

Por otra parte, el legislador condicionó ineludiblemente la comisión del delito de evasión de impuestos a los medios establecidos en la misma disposición. Esta descripción normativa es tan restrictiva, que si no fuese porque se han judicializado muy pocos casos de evasión de impuestos desde la vigencia del actual Código Penal, se conocieran desde hace tiempo los problemas de adecuación normativa en la aplicación de esta disposición a través de la jurisprudencia. De hecho, no se descarta una posible vulneración constitucional en la tipificación de esta conducta, ya que por principio de *lex certa*, como manifestación del principio de legalidad, el legislador está obligado a ser lo más específico y claro posible en la descripción de las conductas delictivas.

Es apreciable que la regulación tributaria de la conducta es más amplia que la penal, dejando más abierta la conducta constitutiva de evasión a otros medios o hechos por los cuales puede ser cometida. Ejemplos de esta insuficiencia normativa es el de la utilización de paraísos fiscales y el de la participación de personas naturales en distintas empresas que utilizan para establecer relaciones comerciales a nivel local o transnacional, con la finalidad trasladar costos y ganancias para afectar de alguna manera la cuantificación íntegra de impuestos correspondientes, y especialmente de la renta corporativa.

Medios de evasión en los ámbitos tributario y penal

Los medios de evasión de impuestos contemplados por las legislaciones tributarias y penal, tienen ciertas similitudes, y compatibilidades entre sí, según se representa en la siguiente tabla, en la que cada medio regulado tiene un formato conforme a la compatibilidad con otros.

Tabla 7. Medios de evasión de impuestos en los ámbitos tributario y penal

Ámbito Administrativo – Art. 254 Código Tributario	Ámbito Penal – Art. 349-A Código Penal
a) No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;	1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;	2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
c) Declaraciones que contengan datos falsos;	3) Declarando información falsa o inexacta;
d) No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;	4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;	5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
f) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;	6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;	7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización;	8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.
i) Ocultación o destrucción de documentos.	

Fuente: Elaboración propia

Los medios de evasión contemplados por ambos cuerpos legales no tienen una similitud literal en todos los casos, más guardan una afinidad que permite la adecuación de diferentes circunstancias análogas. Por ejemplo, la declaración de datos falsos para efectos sancionatorios tributarios es afín a 4 circunstancias contempladas en el Código Penal.

Sin embargo, existe también cierta ambigüedad normativa dentro de la regulación de cada uno de los medios en el Código Penal; por ejemplo, la declaración de datos falsos también tiene similitud con 3 medios regulados por el Código Tributario: el suministro falso de avisos, datos, informes, etc. (letra d); la exclusión en la declaración de bienes, actividades u operaciones (letra e); y el suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios (letra f).

En cuanto al Código Penal, también se identifica la excesiva similitud entre algunos de los medios del delito de evasión de impuestos, especialmente los numerales 3, 7 y 8, en cuanto a la falsedad de la información, los hechos o los contratos respecto a los cuales se ha declarado, lo cual puede dificultar la labor de la Fiscalía General de la República en el ejercicio de la acción penal y la correcta interpretación de la ley en su judicialización.

En términos generales, es incongruente desde un punto de vista político-criminal que se regulen distintos medios del delito de evasión de impuestos que en el fondo propician la confusión en la interpretación normativa, por su falta de especificidad; así como que se regulen de forma tan restringida a través de una lista cerrada, cuando en el ámbito tributario (que es donde nace todo delito fiscal) se pueden verificar muchas otras operaciones o acciones fraudulentas susceptibles de producir la evasión.

Modo de proceder: El principio de prejudicialidad y el agotamiento previo de la vía administrativa

En los delitos fiscales prima el principio de prejudicialidad, según el cual al existir una infracción administrativa que también puede constituir un delito, corresponde en principio su conocimiento por el aparato jurisdiccional, priorizándose de tal forma la protección estatal del bien jurídico posiblemente lesionado por la conducta delictiva de evasión de impuestos. La prejudicialidad rige en los siguientes casos del Art. 249-A CP:

- 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
- 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
- 3) Declarando información falsa;
- 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
- 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
- 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Cuando la Administración Tributaria tiene conocimiento de uno de estos supuestos, debe abstenerse de seguir el procedimiento administrativo sancionatorio y dar aviso a la Fiscalía General de la República, junto a un informe de auditoría debidamente razonado, el cual debe comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización realizada, y además deberá ser avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos. Al informe debe acompañar también la documentación e información relacionada al hecho o hechos constitutivos del delito, indicando el monto de impuestos evadidos, así como la indicación de los documentos falsos utilizados para la comisión del delito, si fuera el caso³⁵.

En ese proceder, la Fiscalía General de la República debe llevar a cabo las investigaciones pertinentes, en caso de ser necesarias, o la formulación del respectivo requerimiento fiscal, si bastare la documentación remitida, para su presentación ante los juzgados competentes³⁶.

En los demás casos no rige el principio de prejudicialidad, siendo requisito para el ejercicio de la acción penal por parte de la Fiscalía General de la República el agotamiento de la vía administrativa, por lo que el Ministerio de Hacienda debe continuar con el respectivo procedimiento sancionatorio, y tras haberse establecido la comisión de la evasión por los montos establecidos en el Art. 249-A CP, cabe su remisión al Ministerio Público para el inicio de las investigaciones correspondientes. Estos casos son:

- 3) Declarando información inexacta;
- 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
- 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;

El modo de proceder en estos casos de evasión de impuestos no fue justificado por el legislador, siendo un criterio político criminal sin fundamento objetivo. Por lo contrario, el establecimiento del modo de dicha forma de proceder es contradictorio con las razones que motivaron (ratio legis) el decreto de reformas al Código Penal³⁷ que creó la actual regulación del delito de evasión de impuestos, en cuyo Considerando III establece que el agotamiento de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal vuelve inocuas las pretensiones del Estado de combatir las conductas delictivas de defraudaciones de impuestos internos.

Como consecuencia, en estos casos se obstruye el desempeño de la Fiscalía General de la República en la persecución de este delito fiscal, pues al establecerse como requisito el agotamiento de la vía previa, ello retarda y congestiona el funcionamiento de las instancias administrativas sancionadoras de la evasión, ya que el evasor puede hacer uso de los recursos competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos

³⁵ Este modo de proceder se encuentra establecido en los mismos términos tanto en el Art. 251-A CP como en el Art. 23 CT.

³⁶ Aunque la forma inmediata de proceder de la FGR ante el aviso por evasión de impuestos recibido no está prescrito por el Código Tributario, por el Código Penal ni por el Código Procesal Penal, lo cual apunta a que debe regirse por los protocolos y procedimientos de investigación que rigen dentro de la FGR. En todo caso, cabe considerar que procede el examen de la documentación remitida por la Administración Tributaria, la cual bastaría para la formulación inmediata del respectivo requerimiento fiscal, sin necesidad de mayores atrasos para el ejercicio de la acción pública ante los tribunales competentes. Es un aspecto del funcionamiento de la institucionalidad que, en todo caso, debiera ser revisado.

³⁷ D.L. N° 487, del 27 de octubre de 2004, publicado en el D.O. N° 217, Tomo 365, del 22 de noviembre de 2004.

Internos y Aduanas ante resolución desfavorable en el procedimiento sancionatorio conocido por la Dirección General de Impuestos Internos o la Dirección General de Aduanas, así como la posibilidad jurídica de solicitar la declaratoria de ilegalidad del acto administrativo de resolución de cualquiera de estas dependencias fiscalizadoras ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, una jurisdicción que en los últimos años ha sido utilizada por grandes contribuyentes para frenar el pago de obligaciones tributarias impuestas por sanciones del Ministerio de Hacienda.

La Excusa Absolutoria: Reflejo de desigualdad fiscal y político-criminal

La excusa absolutoria es una figura político-criminal mediante la cual el Estado ofrece la oportunidad a quien se le imputa un delito de excusarse o disculparse, resarcando el daño cometido mediante la conducta ilícita (o, en casos excepcionales, encontrándose justificada la acción constitutiva de delito), lo que tiene como consecuencia la renuncia estatal a imponer una sanción penal, por lo que cesa la persecución penal.

En la legislación penal salvadoreña, la excusa absolutoria ha sido prevista para los delitos relativos a las relaciones familiares de Incumplimiento de los Deberes de Asistencia Económica (Art. 201 CP) e Inducción al Abandono (Art. 203 CP)³⁸; para todos los delitos relativos a la Hacienda Pública, excepto los delitos de falsedades documentales ejecutados para lograr la defraudación (Art. 252 CP), y en los delitos relativos a la Naturaleza y al Medio Ambiente, en los que fuere posible la reparación del daño ocasionado (Art. 263 CP).

En los delitos fiscales como la evasión de impuestos, el resarcimiento del daño por parte del imputado debe ser de carácter económico, reintegrando al Fisco el monto de impuestos evadidos y sus accesorios, es decir la multa y los intereses correspondientes a la infracción cometida. De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 252 CP, el evasor de impuestos puede hacer uso de esta excusa absolutoria en cualquier estado del proceso penal, mientras no se haya dictado sentencia definitiva, y el pago de lo evadido y accesorios debe realizarse de forma íntegra, pues no se establece la posibilidad de pagos parciales.

Por otra parte, aunque la disposición citada no lo establezca, es procedente asimilar que si se incurrió en algún delito de falsedad documental, éste no sería abarcado por la excusa absolutoria, ya que la lesión del bien jurídico de la Fe Pública no puede ser cuantificada pecuniariamente.

Críticas a la Excusa Absolutoria

La figura de la excusa absolutoria se ha mantenido en el Código Penal desde la entrada en vigencia del mismo (abril, 1998), sobreviviendo las reformas de 2004. En la actualidad se mantiene cierta discusión de reformas al Código Penal, en la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa, en la que se ha cuestionado la conveniencia de esta figura legislativa.

³⁸ Según lo dispuesto en el Art. 206 CP.

En ese contexto, se vuelve imprescindibles retomar el análisis de esta figura jurídica y las siguientes críticas a la misma:

- a. Con la aplicación de la excusa absolutoria se posibilita que los evasores de impuestos sean absueltos de responsabilidad y continúen evadiéndolos, mientras los autores de las falsedades documentales necesarias para lograr la evasión, que no siempre son los mismos sujetos, sean sancionados, de modo que el legislador ha planteado que es más “excusable” el perjuicio cometido por el defraudador de la Hacienda Pública que el cometido por el defraudador de la Fe Pública, obviando que esta Fe también se ve lesionada implícitamente en todas las defraudaciones fiscales, pues todas consisten en un engaño al Fisco, incluso si el mismo no se lograra mediante un delito de falsedad.
- b. La excusa absolutoria en los delitos fiscales beneficia exclusivamente a los contribuyentes con mayor capacidad tributaria, pues en estos delitos solo pueden incurrir quienes tienen suficiente capacidad de pago para evadir más de USD 34,285.71 en concepto de ISR, o más de USD 11,428.57 en concepto de impuestos mensuales, siendo por ello una medida político-criminal que refleja y además perpetúa la desigualdad fiscal imperante en la sociedad salvadoreña.
- c. La excusa absolutoria en los delitos fiscales debilita la facultad sancionadora del Estado, pues representa una solución demasiado simple para los grandes evasores de impuestos, quienes ante la judicialización de sus casos, bastan con recurrir al pago de los impuestos adeudados y sus accesorios, y solicitar la excusa absolutoria. Ello tienen consecuencias político-criminales en el ámbito de la función preventiva general y especial de las penas, puesto que no se reafirma la coercitividad de la norma penal mediante su aplicación y, por ende, transmite el mensaje de que quien tiene suficiente capacidad tributaria para evadir altos montos de impuestos tienen también la suficiente capacidad económica para evitar el ejercicio del poder sancionador del Estado.
- d. Esta excusa absolutoria es incongruente con la realidad fiscal salvadoreña, dado los altos índices de evasión de impuestos documentados por organismos extranjeros, regionales e internacionales expertos en la materia como Oxfam, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, e incluso por el mismo Estado salvadoreño, a través del Ministerio de Hacienda.
- e. Al aplicarse la excusa absolutoria, el Estado está renunciando a la protección de un bien jurídico sobre la base de un criterio político-criminal estrictamente economicista, equiparando las defraudaciones al Fisco a meras obligaciones pecuniarias en relaciones jurídicas privadas, obviando con ello la naturaleza pública del bien jurídico lesionado (la Hacienda Pública), y olvidando que estos delitos tienen otras consecuencias derivadas de la afectación al erario.
- f. Las defraudaciones al Fisco, y la evasión de impuestos en especial, no generan un solo daño: afectan a la Hacienda Pública en un primer plano, pero indirectamente aumentan el peso de la carga tributaria para los demás contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias (en especial para los pequeños contribuyentes)³⁹ y agudizan el desfinanciamiento del gasto público y social,

³⁹ Debido a la mínima tributación de los sectores con mayor capacidad tributaria, la cual equivale solo al 5 % de su ingreso disponible, como lo ha señalado la CEPAL. Vid. OXFAM Y COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, op. cit., pp. 5-6.

afectando el funcionamiento de las instituciones y la ejecución de políticas públicas, lo que priva o limita a la sociedad de mejores servicios de salud, de educación pública, de mejores políticas de seguridad, políticas sociales, y demás políticas estatales; pero además produciendo perjuicio a todo el aparato estatal, incluyendo el funcionamiento del Órgano Judicial, del Órgano Legislativo y otras dependencias estatales, tales como la Fiscalía General de la República, la Procuraduría General de la República y la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos; todas, instituciones que tienen a su cargo funciones de tutela de derechos fundamentales e intereses estatales.

1.6 PRINCIPALES REFORMAS FISCALES Y LEGALES

En el ámbito fiscal los procesos de reformas en El Salvador han afectado a los diferentes cuerpos normativos que regulan la actividad fiscalizadora estatal frente a las conductas de los particulares, lo que implica no solo el cometimiento de los delitos contra la Hacienda Pública, sino también el marco sancionatorio administrativo de la evasión tributaria al que se ha hecho referencia. En primer lugar, conviene apreciar las reformas penales en relación a los delitos contra la Hacienda Pública, las cuales constituyen el aspecto más denso de intervención estatal en la vida de los particulares, para luego examinar panorámicamente el impacto de estas junto a las reformas tributarias realizadas en los últimos años.

Reformas al Código Penal

La regulación penal de los delitos contra la Hacienda Pública ha sufrido reformas legislativas solo en una ocasión, efectuadas en octubre de 2004⁴⁰, dejando como resultado el marco jurídico penal sobre la evasión de impuestos anteriormente analizado. Con anterioridad a ello, el Código Penal regulaba de forma muy distinta dicho delito, siendo ésta la única conducta delictiva contra la Hacienda Pública prevista desde 1998. Básicamente, su contenido era el siguiente:

“Art. 249.- El que defraudare al Fisco evadiendo el pago de impuestos, será sancionado con prisión de uno a tres años si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones, y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de cien mil colones.

Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley”.

A continuación se presentan algunos de los rasgos distintivos más notorios de la regulación penal de la evasión de impuestos hasta 2004, en sus aspectos positivos y negativos:

⁴⁰ Reformas mediante D.L. N° 487, del 27 de octubre de 2004, publicado en el D.O. N° 217, Tomo 365, del 22 de noviembre de 2004.

Principales aspectos positivos de la anterior regulación

En la regulación de la evasión de impuestos anterior a las reformas de 2004, destacaba como principal aspecto positivo que:

- a. Aun cuando no había diferenciación entre distintas formas de defraudar al Fisco, el inciso 2° del Art. 249 contenía una descripción de la defraudación al fisco (entendida como evasión de impuestos) mucho más abierta que en la actualidad, aceptando como tales cualquier simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación de impuestos. Esta descripción de la evasión de impuestos contenía un mayor alcance a distintas conductas de los contribuyentes⁴¹; contrario a la descripción de la conducta en la actualidad en la que se restringe el delito a la omisión de declarar hechos generadores o a la declaración de información falsa, y solo a través de los medios descritos en la misma disposición, lo que representa problemas de atipicidad de distintas conductas evasoras.

Principales aspectos negativos de la anterior regulación

En comparación con lo anterior, antes de la reforma de 2004, predominaban aspectos negativos en su regulación, algunos de ellos son los siguientes:

- a. El Código Penal establecía a la evasión de impuestos como única defraudación al Fisco, de modo que toda acción defraudadora lo era solo en virtud de perseguir la finalidad de evitar el pago de impuestos, lo cual limitaba la calificación jurídica de otras conductas en las que la defraudación no versaba sobre impuestos de los cuales el sujeto del delito tuviera obligación de declarar y pagar (por ejemplo, las apropiaciones indebidas de retenciones o percepciones tributarias).
- b. Se imponía como requisito necesario para el ejercicio de la acción penal en cualquier caso de evasión de impuestos el agotamiento previo de la vía administrativa, de modo que las denuncias sobre este delito eran inefectivas, para efectos procesales, mientras que la FGR tampoco podía llevar a cabo investigaciones de oficio tendientes a la judicialización de estos delitos, sino solo después de la remisión de los mismos por el Ministerio de Hacienda.
- c. El monto legal de los impuestos evadidos, para ser considerado como delito, era de 5 mil colones en adelante (USD 571.42), una cuantía sumamente baja que posibilitaba la judicialización innecesaria de casos de evasión que pueden ser sancionados por la vía administrativa, con una intervención estatal menor en las esferas jurídicas de los particulares, y especialmente de pequeños contribuyentes.
- d. Las penas para la evasión de impuestos inferior a cien mil colones (USD 11,428.57) eran de 1 a 3 años, de modo que al existir excarcelación para la evasión de estos montos, no existía suficiente coercitividad para generar responsabilidad fiscal (a ello debe sumársele que ya se encontraba vigente la excusa absolutoria, razón por la que la coercitividad de la norma penal era más débil aún). Por otra parte, la evasión de impuestos agravada (arriba de los cien mil colones - USD 11,428.57), que sería más atribuible a medianos y grandes evasores, era sancionada con

⁴¹ Además, el anterior Art. 250 CP ampliaba las modalidades de evasión de impuestos, describiendo otras conductas como tales.

pena de prisión de tres a seis años, siendo excarcelable el mínimo de la pena en tales casos (3 años), lo que propiciaba el beneficio a estos medianos y grandes contribuyentes de aplicar un sustitutivo a la pena de prisión. Mientras que en la actualidad cualquier monto de impuestos evadido no admite la imposición de penas sustitutivas a la pena de prisión.

- e. Tanto el monto del impuesto evadido como las penas se aplicaban indistintamente del impuesto que se tratara, obviando la diversidad de impuestos existentes que pueden ser evadidos. Ello además obstaculizaba el trabajo de las instituciones del sistema de justicia penal en la investigación del delito, la calificación jurídica de los concursos reales de delitos cuando existieren diferentes defraudaciones del mismo impuesto o de impuestos distintos y, por ende, la individualización judicial de la medida de la pena.

Básicamente, las reformas de 2004 significaron, por una parte, una tipificación más detallada del delito de evasión de impuestos (aunque con las limitantes y defectos señalados). Por otra parte, significaron un “endurecimiento” de las sanciones penales para las defraudaciones al Fisco, y para la evasión de impuestos en particular.

La siguiente tabla contiene un consolidado de las principales diferencias entre el contenido penal de la evasión de impuestos con anterioridad y posterioridad a las reformas.

Tabla 8. Diferencias del contenido del delito de Evasión de Impuestos antes y después de reformas 2004

ASPECTOS	ANTES DE LAS REFORMAS DE 2004	DESPUÉS DE LAS REFORMAS DE 2004
Conducta Delictiva	La evasión de impuestos era cualquier forma de defraudar al Fisco. Dicho de otra manera: toda defraudación fiscal era una evasión de impuestos (Art. 249)	La evasión de impuestos es solo una forma de defraudación fiscal - Art. 249 lit. a)
Cuantía del monto evadido	Establecía la cuantía del monto evadido válida para todos los supuestos de evasión posibles	Establece cuantías diferentes de la evasión del Impuesto sobre la Renta, los impuestos que corresponde declarar mensualmente y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuando el contribuyente se encuentre obligado a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal

Cuantía mínima y máxima del monto evadido según la modalidad de la evasión de impuestos	La cuantía mínima para considerar la evasión como un delito era de 5 mil colones y la máxima de 100 mil colones (Art. 249 inc. 1°)	La cuantía mínima para considerar la evasión del Impuesto sobre la Renta como un delito es de 300 mil colones y la máxima de 500 mil colones (Art. 249-A inc. 2°)
	La cuantía para considerar la evasión como un delito agravado era arriba de 100 mil colones (Art. 249 inc. 1°)	La cuantía mínima para considerar como delito la evasión de impuestos que corresponde declarar mensualmente es de 100 mil colones, y la máxima de 300 mil colones (Art. 249-A inc. 3°)
Sanciones	La sanción de la evasión simple era de 1 a 3 años (5 mil a 100 mil colones) – Art. 249 inc. 1°	La cuantía para considerar la evasión del Impuesto sobre la Renta como un delito agravado es arriba de 500 mil colones (Art. 249 inc. 1°)
	La sanción de la evasión agravada era de 3 a 6 años (arriba de 100 mil colones) – Art. 249 inc. 1°.	La cuantía para considerar como delito agravado la evasión de impuestos que corresponden declarar mensualmente es cuando se arriba de los 300 mil colones (Art. 249-A inc. 4°)
Sanciones de los delitos de falsedad documental cometidos para lograr la defraudación	No consideraba a los delitos de falsedad documental como medios para lograr las defraudaciones al Fisco, por lo que el cometimiento de estas conductas podían ser sancionadas solo en virtud de los elementos considerados en cada uno de sus tipos penales y en la medida de la pena impuesta para los mismos	La sanción de la evasión del Impuesto sobre la Renta es de 4 a 6 años de prisión (300 mil a 500 mil colones) – Art. 249-A inc. 2°
		La sanción de la evasión agravada de impuestos que corresponden declarar mensualmente es de 4 a 6 años de prisión (100 mil a 300 mil colones) – Art. 249-A inc. 3°
		La sanción de la evasión agravada del Impuesto sobre la Renta es de 6 a 8 años de prisión (arriba de 500 mil colones) – Art. 249-A inc. 2°
		La sanción de la evasión agravada de impuestos que corresponden declarar mensualmente es de 6 a 8 años de prisión (arriba de 300 mil colones) – Art. 249-A inc. 4°
		Considera a las falsedades documentales como modalidad de defraudaciones al Fisco, para lo cual se sancionan con mayores penas estas conductas cuando sean cometidas con dicha finalidad; aunque en este sentido, la regulación sea insuficiente, puesto que no solo los delitos de falsedades documentales pueden ser realizados para lograr las defraudaciones tributarias

<p>Agotamiento de la vía administrativa</p>	<p>Todo supuesto de evasión no podía ser perseguido penalmente si no se ha agotado la vía administrativa por el Ministerio de Hacienda</p>	<p>Se requiere el agotamiento previo de la vía administrativa solo en los casos de declaración de información inexacta (núm. 3), de exclusión u omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello (núm. 4), y de declaración de costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido (núm. 7). Art. 251-A lit. a) CP</p> <p>Los demás supuestos contemplados en el Art. 249-A se rigen por el principio de prejudicialización, es decir, que la Administración Tributaria al identificarlos debe abstenerse de conocerlos y remitirlos a la Fiscalía General de la República, junto a los informes de auditoría correspondientes, para que ejerza la acción penal. Art. 251-A en relación a los Arts. 23 y 254 CT</p>
<p>Proposición y conspiración</p>	<p>No se contemplaba la proposición y conspiración para cometer defraudaciones al Fisco como delito</p>	<p>Se contempla el delito de Proposición y Conspiración, no solo para cometer Evasión de Impuestos sino también respecto a cualquier delito de defraudación al Fisco establecido en el Código Penal (Art. 251 CP)</p>

Fuente: Elaboración propia

Pese a que la experiencia ha demostrado en reiteradas ocasiones que el endurecimiento de la legislación penal no necesariamente está vinculado a la disminución de la delincuencia (común), en el caso de los delitos de criminalidad no convencional o delitos de cuello blanco, tales como los delitos fiscales, es más probable la disminución o transformación de las conductas sancionadas, puesto que éstas son cometidas generalmente por tipos de personas concretas y en ámbitos de la vida social restringidos (es decir, no cualquier contribuyente puede o sabe cómo evadir más de 35 mil dólares).

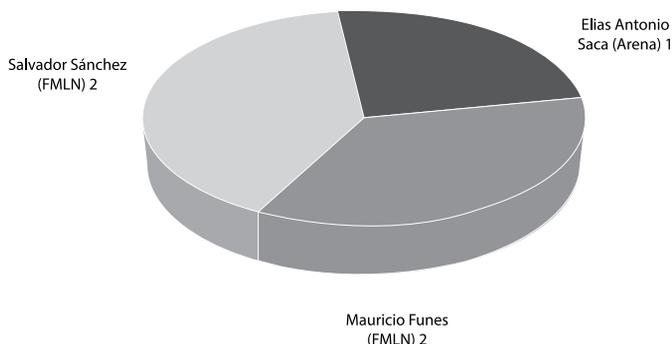
En el ámbito fiscal este presupuesto es aún mayor, puesto que básicamente las defraudaciones fiscales están vinculadas a aspectos culturales tales como la irresponsabilidad fiscal corporativa y la falta de controles estatales efectivos contra la impunidad por grandes agentes económicos de la sociedad, para quienes la defraudación tributaria es una práctica común y “aceptable”, en la medida que se protejan los intereses personales, y de ninguna manera considerada como una forma de delincuencia⁴².

⁴² Porque la formación sociopolítica del concepto de “delincuente” ha sido históricamente atribuida a conductas de sectores excluidos, generalmente violentas, que amenazan los conceptos de seguridad y convivencia; lo cual obvia que los efectos de delitos de cuello blanco como las defraudaciones fiscales también son contrarias a Derecho, irrumpen en el ámbito de protección estatal y tienen efectos lesivos para la sociedad.

Medidas de Reforma Fiscal Efectuadas y Posibles Efectos

La preponderancia de las reformas legales en el ámbito administrativo por sobre las reformas penales es visible a simple vista, por lo que se puede decir que la mayoría de estas le han apostado al reforzamiento de la capacidad fiscalizadora del Estado para hacer efectiva la recaudación tributaria y la generación de nuevas fuentes de ingresos tributarios para el financiamiento del gasto público.

Gráfico 4. Medidas de reformas fiscales en los Gobiernos de El Salvador desde 2004



Fuente: ICEFI

Las principales medidas de reformas fiscales desde 2004 han sido cinco, una durante la gestión de Elías Antonio Saca, dos durante la gestión de Mauricio Funes Cartagena, y dos durante los dos primeros años y medio de gestión del presidente Salvador Sánchez Cerén, las cuales se detallan en la siguiente tabla.

Tabla 9. Procesos de reformas legales y administrativas en materia fiscal 2004-2015

PROCESOS DE REFORMAS LEGALES Y ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL	
REFORMAS 2004	
Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR)	Normas más estrictas para el control de deducciones y nuevas disposiciones relativas a la documentación legal para comprobar costos y gastos contables.
	Se estipulan tratamientos fiscales diferenciados para las operaciones realizadas en paraísos fiscales.
	Se dispone una tasa fija del impuesto para gravar la ganancia de capital en inmuebles.
	Se elimina la depreciación acelerada y se crea un techo para la deducción de donaciones.
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)	Incorporación de intereses de financiamiento como hecho generador y establecimiento de su tratamiento para efectos del impuesto.
	Definición y regulación de la importación de servicios.
	Nuevas disposiciones con respecto a la proporcionalidad y se fija la obligación de declarar la totalidad de las operaciones (gravadas, exentas y no gravadas).

Código Tributario	Nuevas reglas para el control del domicilio de los contribuyentes no domiciliados en el país.
	Se establece el no reconocimiento del crédito fiscal por rentas o impuestos pagados en el extranjero.
	Se crean nuevas obligaciones para los sujetos pasivos (informar domicilio para recibir notificaciones, presentar estados financieros, informes de donaciones, retención y percepción de impuestos).
	Se generan nuevos requisitos para la impresión y utilización de documentos.
	Se impone a las instituciones financieras la obligación de exigir estados financieros e informar las diferencias en el proceso de concesión de créditos a contribuyentes.
	Se establecen nuevas reglas de retención y recaudación del IVA y el ISR, tanto para domiciliados como para no domiciliados en el país.
	Se crea el sistema de anticipo a cuenta del ISR para las personas naturales.
Acceso a la información bancaria	Se faculta a la Administración Tributaria para requerir información sobre depósitos y otras captaciones a las instituciones del sistema financiero, sin que se le oponga la reserva de ley.
Legislación aduanera	Establecimiento de procedimientos más expeditos de verificación y definición de los límites para considerar los delitos de defraudación aduanera.
	Se ampliaron las sanciones de infracciones aduaneras.
Código Penal y Procesal Penal	Se amplían modalidades de defraudación al Fisco y las penas por evasión de impuestos.
	Se crea la figura del agente encubierto para investigar delitos de defraudación y contrabando.
REFORMAS 2009	
ISR	Eliminación de exenciones a: renta de intereses, renta de títulos y ganancias de capital.
	Creación de nuevos sujetos afectos: unión de personas y sociedad de personas.
	Gravar disminuciones de reserva legal.
	Limitación de gastos deducibles.
	Medidas administrativas: retenciones (pago definitivo), capitalización débil, precios de transferencia, declaración patrimonial.
IVA	Aumento de base: límites a exenciones, se gravan nuevas figuras y se imponen límites al crédito fiscal.
Nuevos impuestos	Primera matrícula e impuesto especial al combustible.
Aumento de tasas	Bebidas alcohólicas, bebidas gaseosas y tabaco.
Medidas administrativas	Modificaciones al destino de Fosalud y al Código Tributario.
	Fiscalizaciones conjuntas entre la Dirección de Impuestos Internos y la Dirección de Aduanas; control de inventarios; nuevas obligaciones de informar y nuevas medidas de control y fiscalización.

REFORMAS 2011	
ISR	Aumento de tasas: en personas jurídicas se incrementan del 25 al 30 % para rentas mayores a USD 150,000; en personas naturales, la tasa máxima aumenta del 25 al 30 % y se una retención a no residentes de paraísos fiscales del 25 al 30 %.
	Aumento de base: distribución gravada de dividendos del 5 %; impuesto mínimo a la renta (1 %)⁴³; y reducción de la base del ISR para personas naturales al aumentar el tramo exento de USD 5,714.29 a USD 9,100.00
	Medidas administrativas: anticipo a cuenta aumenta del 1.50 al 1.75 %, y declaración sugerida del ISR.
REFORMAS 2014	
Impuesto a las operaciones financieras	Se implementó el impuesto a operaciones con cheques, tarjetas de débito o transferencias electrónica o por otros medios, con una tasa del 0.25 % por encima de USD 750.00
Retención de impuesto para el control de la liquidez	Se aplicó la retención por depósitos y/o retiros en efectivo en bancos o instituciones financieras, con una tasa del 0.25 % por encima de USD 5,000.00
REFORMAS 2015	
Contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia (financiamiento para el “Plan El Salvador Seguro”)	Tasa de 5 % sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo
Contribución especial a los grandes contribuyentes para el “Plan El Salvador Seguro”	5 % de las ganancias netas mayores a USD 500,000.00 en cada ejercicio impositivo

Fuente: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2016)⁴⁴

Para el ICEFI (2016), las reformas señaladas pueden relacionarse en alguna medida al incremento de la carga tributaria, que pasó del 11.5 % (2004) al 13.6 % (2007) y la reducción del déficit fiscal hasta por un 2 % (2007), luego de las reformas de 2014; o un nuevo incremento en la carga tributaria neta, que pasó del 13.5 % (2010) al 15.1 % (2013) y una mejora del peso relativo de los impuestos directos, que pasaron del 34.2 % del total recaudado en 2010, al 38 % en 2013, luego de las reformas de 2009 y 2011⁴⁵.

Es posible relacionar efectos posibles de todas las reformas, aunque no existen en realidad indicadores fijos que demuestren objetivamente la idoneidad de las mismas para la mejora de la actividad recaudatoria del Estado, el mejoramiento de la responsabilidad fiscal de la gran empresa privada y/o la disminución de las brechas de desigualdad fiscal.

⁴³ Esta reforma fue declarada inconstitucional por la Sala de lo Constitucional, estableciendo que al determinarse como base imponible del ISR las rentas brutas u obtenidas, sin posibilidad de deducción de los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, se viola la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (Art. 131 ord. 6° CN). Vid. SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 18-2012, de fecha 15 de noviembre de 2013.

⁴⁴ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, op. cit., pp. 66-70.

⁴⁵ Ibidem, pp. 67-68.

Con todo, los efectos generalmente no son estables, debido a distintos factores internos, como la preponderancia de los impuestos indirectos en la estructura tributaria, o externos, como la crisis financiera internacional (2008-2009), entre otros. Esto no significa que todas las reformas fiscales fueron atinadas y que existieron factores que frenaron sus efectos, sino solo que todas las medidas estaban encaminadas a incrementar la recaudación tributaria, y por uno u otro motivo no siempre surtieron el efecto deseado⁴⁶.

Crítica a las medidas de reformas aisladas

Naturalmente, el principal motivo para el impulso de las medidas de reformas fiscales efectuadas en los últimos años han sido los problemas de liquidez del Gobierno Central para atender el gasto público. La crisis fiscal ha sido una bomba de tiempo que ha cobrado fuerza con el paso de los años y una consecuencia de decisiones políticas encaminadas a favorecer a élites económicas a costa de la sociedad salvadoreña.

En ese sentido, es comprensible que uno de los rasgos característicos de estas medidas de reforma fiscal ha sido la falta de integralidad entre ellas, e inclusive cuando las reformas legales han sido impulsadas en “pliego”, nunca han formado parte de un conjunto de reformas sistemáticas suficientes para modificar la estructura tributaria nacional. Dicho de otra manera, cada proceso ha sido aislado de las reformas impulsadas en un momento distinto, figurando como “parches” para contener los graves vacíos y contradicciones de la legislación y el marco institucional que rige la política fiscal.

Como consecuencia, cada una de las reformas resulta y seguirá resultando insuficiente para garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y resolver sistemáticamente los problemas de liquidez del Estado. Por ende, mientras no se promueva una reforma fiscal integral, lógicamente surgirá de nuevo la necesidad de más reformas aisladas, y así sucesivamente.

Esa lógica propicia el mantenimiento indefinido de un círculo vicioso de reformas fiscales parciales e insuficientes. Por ende, las medidas implementadas son susceptibles de ser siempre regresivas, pues la carga del endeudamiento público y del desfinanciamiento del gasto público termina recayendo principalmente en los pequeños contribuyentes y beneficiando a las estructuras altas de la sociedad. La desigualdad entonces se perpetúa generando más pobreza y profundizando la existente, lo que indefectiblemente deriva en la generación de mayor exclusión económica, y esta forma de exclusión lleva a la exclusión social y, por ende, a la exclusión política. Desde este punto de vista, la política fiscal ha venido y sigue siendo opresiva.

Un posible punto de partida para interrumpir este círculo vicioso es el reconocimiento real de que todo el sistema fiscal debe ser sometido a discusión y a redefinición a partir

46 Para ejemplo, el impuesto mínimo a la renta que fuera declarado inconstitucional en 2013, fue insertado nuevamente en las reformas de 2014, pero declarado nuevamente inconstitucional en 2015, debido a que la Sala de lo Constitucional volvió a considerar que se vulneraba el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica, en cuanto el impuesto determinaba que el activo neto era la base imponible del pago mínimo del mismo, sin que existiera la posibilidad de deducción de costos y gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente. Vid. SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 98-2014, de fecha 17 de abril de 2015.

de un Acuerdo o Pacto Fiscal, en el que exista la mayor participación de los distintos actores políticos y sociales, pero que además garantice imprescindiblemente la mayor participación ciudadana posible, tanto en su formulación, ejecución y seguimiento.

1.7 EVASIÓN O ELUSIÓN A TRAVÉS DE PARAÍOS FISCALES

Los procesos financieros y los criminales están en constante transformación, complejizándose aún más a través de los procesos de globalización y los avances tecnológicos. Los paraísos fiscales juegan un rol importante dentro de este mundo de criminalidad globalizada. Desde el punto de vista jurídico salvadoreño, la falta de controles sobre las actividades de empresas que realizan operaciones mercantiles y financieras con agentes económicos que funcionan en paraísos fiscales es una de las lagunas legales para combatir los delitos contra el Fisco.

Oxfam considera que los paraísos fiscales son “el agujero negro” de las finanzas en América Latina y el Caribe. Solo en el escándalo conocido como Swissleaks, se reveló que residentes latinocaribeños acumulaban aproximadamente 52,600 millones de dólares en las cuentas del banco HSBC en Suiza entre 2006 y 2007, lo que equivaldría al 26 % del total de inversión pública en salud del conjunto en la región⁴⁷. Aún con la agresividad de estos datos, el informe citado hace énfasis en que se trata solamente de un banco, un paraíso fiscal, una única región y un único año. Es decir, las cifras reales de fuga de capitales a través de estos paraísos son de dimensiones aún desconocidas y, probablemente, mucho más elevados.

De acuerdo con el ICEFI, por otra parte, se estima que de los 231 billones de dólares de PIB mundial en 2011, un 10 % de esa cantidad (23 billones de dólares) se encuentra oculto entre más de 80 paraísos fiscales⁴⁸.

Los paraísos fiscales también son reflejo de la desigualdad fiscal imperante en los sistemas tributarios locales y el sistema financiero internacional, e instrumentos de perpetuación de la misma. En general, son los mismos grandes contribuyentes de cada país los que están vinculados al funcionamiento de personas jurídicas y uso de cuentas en estos paraísos fiscales, además de ser las personas que más riqueza concentran dentro de los territorios donde generan renta sus empresas.

De esta forma los paraísos fiscales agravan los efectos propios de la evasión de impuestos ya señalados: representan una disminución (y daño) a la Hacienda Pública o el erario, aumentan el peso de la carga tributaria para los pequeños contribuyentes (reproduciendo el ciclo de desigualdad fiscal), profundizan el desfinanciamiento de las políticas públicas necesarias para garantizar la satisfacción de derechos y necesidades fundamentales de la población; y, como si ello no bastará, debilitan la credibilidad del sistema financiero internacional, pues como resultado de su utilización se genera tráfico ilícito de capitales.

⁴⁷ OXFAM, Privilegios que niegan... op. cit., p. 19.

⁴⁸ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, op. cit., p. 127.

Es difícil establecer con exactitud cuáles son los impuestos evadidos a través de los paraísos fiscales, debido a la propia naturaleza y función de estos: ocultar o perder el rastro de los movimientos financieros realizados por grandes sectores corporativos. Sin embargo, es conocido que principalmente se eluden los impuestos sobre la renta corporativa y el IVA, partiendo de las modalidades u operaciones mercantiles y financieras que permiten el traslado de beneficios económicos de las empresas hacia estos paraísos.

Empresas Offshore: Entre la Legalidad y la Ilegalidad

El vocablo offshore u offshoring se traduce al castellano literalmente como “fuera de la costa”, “costa fuera”, o “alejado de la costa”. Es un término utilizado para referirse a aquello que está fuera del territorio, fuera de alcance, que no se puede controlar. El establecimiento y funcionamiento de entidades offshore no es ilegal per se. Sin embargo, la legalidad de sus operaciones se pone en duda cuando, como consecuencia de la falta de controles públicos, las operaciones mercantiles y financieras se vinculan a acciones ilícitas que producen un menoscabo a la Hacienda Pública o al sistema financiero de los países de origen de los propietarios o beneficiados.

De esa forma, las operaciones offshore se convierten en perfectos espacios para que se pierdan de vista, para que queden “lejos de la costa” actividades de delincuencia financiera y delincuencia organizada transnacional.

En la búsqueda de la aproximación a una realidad salvadoreña sobre el impacto de los paraísos fiscales en las finanzas públicas, existe un punto de partida cercano que puede, en alguna medida, vincular los alarmantes datos de desigualdad fiscal a las defraudaciones fiscales cometidas por grandes contribuyentes: los Panama Papers.

Los casos salvadoreños de los “Panama Papers”

El domingo 3 de abril de 2016 cientos de medios de comunicación de distintas nacionalidades dieron a conocer una investigación periodística global encabezada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ, por su siglas en inglés) sobre una masiva filtración de documentos internos (más de 11 millones de documentos) de una firma legal de nacionalidad panameña que gestionara la creación y utilización de 214 mil empresas offshore que operan en paraísos fiscales y de las cuales eran propietarios o accionistas jefes de Estado, grandes empresas transnacionales y locales, celebridades del deporte, de la música, el arte y el espectáculo y personas cercanas a estos. La filtración de documentos se denominó “Panama Papers” o “Los papeles de Panamá”.

En El Salvador, de acuerdo a publicaciones del Periódico Digital “El Faro” (el único medio nacional que formara parte de los más de 100 medios de comunicación involucrados en la investigación), se reveló que en los Panama Papers se documenta que la firma legal panameña Mossack Fonseca trabajó con al menos 33 clientes salvadoreños, creando para ellos más de 200 empresas offshore, utilizadas para

efectuar transacciones de cientos de miles de dólares, compra de inmuebles en El Salvador o para celebrar convenios con municipalidades salvadoreñas.

El medio de comunicación citado, hasta la fecha, ha hecho públicos los resultados de investigación solamente de 4 casos concretos basados en los papeles de Panamá, cuyas generales se detallan a continuación:

Tabla 10. Casos de los Panama Papers publicados por el Periódico Digital El Faro

TÍTULO DE PUBLICACIÓN PERIODÍSTICA	FECHA DE PUBLICACIÓN	FUENTE	PRINCIPALES IMPLICADOS	GENERALIDADES
“Mecafé dos offshore en Panamá y comparte prestanombre con Ada Mitchell Guzmán” ⁴⁹	6/abril/2016	Periódico Digital El Faro	José Miguel Antonio Menéndez Avelar (Mecafé)	Posibles transferencias a cuenta bancaria en el FPB Bank Inc. (Panamá), de la offshore Rayne Services Corpl., de la cual es accionista mayoritario Miguel Menéndez Avelar. Habrían sido al menos 6 transacciones internacionales con cantidades máximas de USD900,000, dos transferencias locales con cantidades máximas de USD600,000 y transferencias internas –entre sociedades- de hasta un máximo de USD50,000
“Canal 4 compró partidos de fútbol a una empresa de la familia Eserski en Islas Vírgenes” ⁵⁰	7/abril/2016	Periódico Digital El Faro	Boris Eserski, Juan Carlos Ernesto Eserski, Carlos Francisco Aguilar, Salvador Gadala Mejía	Transacciones mercantiles entre dos empresas propiedad de la familia Eserski, consistentes en la compraventa de derechos de transmisión de 62 partidos de fútbol que la offshore TCS Inc. (Islas Vírgenes) otorgó a favor de YSUTV Canal 4, perteneciente a la empresa de entretenimiento televisivo TCS, Canales 2, 4 y 6, S.A. de C.V.

49 Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201604/el_salvador/18340/Mecaf%C3%A9-tiene-dos-offshore-en-Panam%C3%A1-y-comparte-prestanombre-con-Ada-Mitchell-Guzm%C3%A1n.htm.

50 Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201604/el_salvador/18331/Canal-4-compr%C3%B3-partidos-de-f%C3%BAtbol-a-una-empresa-de-la-familia-Eserski-en-Islas-V%C3%ADrgenes.htm

<p>“Mossack Fonseca fabricó balances financieros para offshore del Grupo Prieto” ⁵¹</p>	<p>1/mayo/2016</p>	<p>Periódico Digital El Faro</p>	<p>Ernesto Muyschondt García Prieto, Francisco Enrique García Prieto Hirlemann, Federico García Prieto Daglio</p>	<p>Creación de balances contables de la offshore GP Investments Corp., solicitados por un empleado del Grupo Prieto, desde El Salvador, a Mossack Fonseca, el 15 de abril de 2010. La creación de balances contables a discreción habría tenido oportunidad en dos ocasiones, una en mayo de 2010, referidos a los años 2008 y 2009, en apariencia, y los cuales habrían sido utilizados para tramitar cuentas bancarias del Grupo Prieto en Panamá, aparentemente en la sede panameña del BanColombia. La segunda ocasión habría tenido lugar en 2014, cuando la empresa Prieto Inversiones S.A. de C.V. presentó dichos balances que incluían un apartado de cuentas por cobrar de 3 empresas offshore panameñas: Kumar Enterprises (4 mil 887 dólares), GP Investments Corp. (10 mil 669 dólares); y SLB Holding Group Corp. (261 mil 11 dólares).</p>
<p>“Adolfo Salume, sus offshore y los reclamos de Hacienda y la Cruz Roja” ⁵²</p>	<p>23/agosto/2016</p>	<p>Periódico Digital El Faro</p>	<p>Adolfo Salume</p>	<p>Molinos de El Salvador, S.A. de C.V. habría pagado en concepto de una asesoría de 2011 a la compañía offshore Murriel Trading LLC., la cantidad de USD749,083.60, monto determinado por el supuesto pago de USD40.00 a la offshore consultora por cada tonelada métrica de trigo importada gracias a su asesoría. Sin embargo, ambas empresas son propiedad del mismo empresario.</p>

Fuente: Elaboración propia

⁵¹ Disponible en: http://www.elfaro.net/es/206005/el_salvador/18460/

⁵² Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201608/el_salvador/18568/Adolfo-Salume-sus-offshore-y-los-reclamos-de-Hacienda-y-la-Cruz-Roja.htm

Los Panama Papers, en el fondo, revelaron la enorme utilización de paraísos fiscales para una desproporcionada cantidad de operaciones mercantiles y financieras, lo que no puede señalar otra cosa que el uso de tales regímenes tiene una finalidad indebida e ilícita. Básicamente, todos los casos salvadoreños revelados por los Panama Papers, conocidos hasta la fecha, tienen los mismos patrones de conductas:

- Creación de las empresas offshore “por encargo”, a través de intermediario salvadoreño, comúnmente un bufete legal o ejecutivos de las empresas de las que son titulares los empresarios para quienes se crean o adquieren las offshore. De modo que se pretendió evitar u ocultar el contacto directo entre el verdadero beneficiado y el personal del bufete Mossack Fonseca.
- La creación o adquisición de la empresa offshore a favor de los empresarios salvadoreños incluyó usualmente la especificación de las características de las empresas, tales como el nombre o el giro mercantil.
- La formalización de las empresas offshore se dio casi inmediatamente después de la solicitud de la misma por el intermediario salvadoreño.
- Las offshore estaban conformadas por juntas directivas “fachadas” o “pantallas”, comúnmente con personal que laboraba para Mossack Fonseca; aunque en algunos casos se incluyó en la junta directiva a salvadoreños a favor de los cuales se solicitó la offshore por el intermediario salvadoreño.
- Una vez formalizada o adquirida la empresa solicitada, comúnmente siguió la petición de acciones mercantiles: emisión de acciones a favor del empresario salvadoreño beneficiado (en algunos casos la totalidad de las acciones) o el otorgamiento de poderes de representación a favor de éste, apertura de cuentas en bancos ubicados en paraísos fiscales o, en todo caso, residentes en el extranjero; y, emisión de algún contrato que formalizaba alguna supuesta relación comercial entre la offshore y empresas salvadoreñas de las cuales eran titulares los mismos empresarios a favor de los cuales fueron creadas o adquiridas las offshore.

Este esquema de funcionamiento permite señalar como un posible punto de partida para identificar las operaciones encaminadas a cometer defraudaciones fiscales, las supuestas relaciones mercantiles que vinculan a las empresas salvadoreñas y las offshore, vínculo que necesariamente existe en todos los casos, pues en caso contrario no tendría sentido alguno que empresarios nacionales poseyeran empresas que no llevan a cabo ninguna actividad comercial en el extranjero.

Desde este punto de vista, a través de las operaciones que vinculaban a la offshore con las empresas salvadoreñas es posible identificar la vulneración al marco jurídico nacional (pues si la atención se centra en operaciones que se dan totalmente en el paraíso fiscal, ello no tendría ningún efecto jurídico en El Salvador) y, por ende, a los intereses tutelados jurídicamente por la legislación tributaria y la legislación penal, que en el caso de la evasión es la Hacienda Pública.

Ilustración 2. Uso de entidades offshore en paraísos fiscales para la comisión de ilícitos desde el marco legal salvadoreño



Fuente: Elaboración propia

En los casos salvadoreños de los Panama Papers, es posible identificar jurídicamente este esquema de operaciones relacionadas a posibles defraudaciones fiscales en al menos 2 de los 4 casos revelados hasta la fecha por el único medio salvadoreño de prensa escrita que tuvo contacto directo con los papeles de Panamá, cuyas generales se resumen a continuación.

Tabla 11. Cuadro resumen del análisis de tipicidad (calificación jurídica) de las posibles conductas constitutivas de Evasión de Impuestos en los casos salvadoreños de los Panama Papers

CASO	ACCIONES SUSCEPTIBLES DE SER CALIFICADAS PENALMENTE	POSIBLES DELITOS	CONTENIDO DE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS SEGÚN EL CÓDIGO PENAL	ELEMENTOS DE LA CONDUCTA DELICTIVA POSIBLEMENTE REALIZADAS
<p>Compraventa de derechos de transmisión de programas deportivos entre la offshore TCS Inc. (Islas Vírgenes) y YSUTV Canal 4/ TCS El Salvador</p>	<p>Transacciones mercantiles entre dos empresas propiedad de la familia Eserksi, consistentes en la compraventa de derechos de transmisión de 62 partidos de fútbol que la offshore TCS Inc. (Islas Vírgenes) otorgó a favor de YSUTV Canal 4, perteneciente a la empresa de entretenimiento televisivo TCS, Canales 2, 4 y 6, S.A. de C.V.</p>	<p>Evasión de Impuestos (Art. 249-A num. 8 y 3)</p>	<p>Art. 249-A CP.- El que omitiere declarar hechos generadores, o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes: 3) Declarando información falsa (o inexacta); 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.</p>	<p>Existe una simulación de contratos de compraventas, o emisión de contratos falsos, entre las empresas para la transferencia de los derechos de transmisión de partidos de fútbol, lo cual tendría como consecuencia la declaración de información falsa ante la administración tributaria, con el fin de reducir las utilidades de la empresa salvadoreña, inflando los costos, costos que en realidad no generan ninguna disminución de patrimonio para sus propietarios. Si bien el monto de las compraventas (20 mil dólares-172 mil colones) no supera el monto de evasión mínimo del delito (300 mil colones), la evasión siempre existiría como una defraudación fiscal a nivel tributario. Sin embargo, al ser ésta una práctica recurrente de estos empresarios, teniendo otras offshore como giro la compra y comercialización de cualquier producto televisivo, el monto de evasiones real podría ser superior al mínimo establecido en el Código Penal.</p>

<p>Consultorías entre Murriel Trading LLC y Molinos de El Salvador, S.A. de C.V.</p>	<p>MOLSA El Salvador habría pagado en concepto de una asesoría de 2011 a la compañía Murriel Trading LLC., la cantidad de USD749,083.60. Algo que habría sido determinado por el supuesto pago de USD40.00 a la offshore consultora por cada tonelada métrica de trigo importada gracias a su asesoría. En pocas palabras, una empresa propiedad del empresario Salume habría pagado a otra empresa (Murriel), propiedad del mismo empresario, un precio irregular por asesoría para la importación de trigo.</p> <p>Esta irregularidad ha sido reconocida por el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos, quien, al estudiar el caso y aplicar la normativa, ha determinado que se debió pagar el 25% del costo de esta prestación de servicios (la supuesta asesoría de Murriel) y en virtud de lo cual la DGII resolvió ordenar el pago del 25 % del costo de esta consultoría en concepto de impuestos, es decir la tributación de USD187,270.90, por tratarse de costos no necesarios para la producción de la renta ni para la conservación de la fuente productora de ingresos.</p>	<p>Evasión de Impuestos (Art. 249-A num. 8 y 3)</p>	<p>Art. 249-A CP.- El que omitiere declarar hechos generadores, o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes: 3) Declarando información falsa (o inexacta); 8) Respaldo sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.</p>	<p>Existió una aparente simulación del contrato de la consultoría, entre empresas propiedades del mismo empresario, lo cual tendría como consecuencia la declaración de información falsa ante la administración tributaria, con el fin de reducir las utilidades de la empresa salvadoreña, inflando los costos de los supuestos servicios de asesoría prestados, costos que en realidad no generan ninguna disminución de patrimonio para el propietario de ambas empresas.</p> <p>No se identificó información sobre si la resolución de Hacienda reconoce la infracción de evasión de impuestos prevista en el Art. 254 del Código Tributario, pero de ser así tendría que haberse remitido el caso a la FGR, junto con los informes de auditorías correspondientes, para el ejercicio de la acción penal, dadas las características de la operación realizada y la cuantía del monto no pagado (lo cual excedería por mucho a los 300 mil colones establecidos como mínimo por el Código Penal): lo evadido (USD187,270.90) equivaldría a 1 millón 638,620.37 colones (la sanción de multa por la evasión de esta cantidad, si aún no se ha impuesto, equivaldría al 50% del monto evadido).</p>
--	---	---	---	---

Fuente: Elaboración propia a partir de los reportajes publicados por el Periódico Digital "El Faro"

Es posible observar en los anteriores casos que la modalidad común de lograr el engaño tiene como base el establecimiento de supuestas relaciones jurídicas mercantiles entre dos agentes económicos que aparentemente no tienen nada que ver entre sí, tales como las compraventas de los derechos de transmisión de partidos de fútbol, en las que Telecorporación salvadoreña Inc., era el tradente de los mismos y Telecorporación Salvadoreña, Canales 2, 4 y 6, S.A. de C.V., el adquirente; o la prestación de asesorías de una empresa extranjera a Molinos de El Salvador, S.A. de C.V., teniendo titularidad de ambas entidades el mismo propietario.

En ambos casos, el beneficio de estas transacciones en El Salvador, que pueden ser variados, son sobre todo tributarios: la disminución de utilidades declarando costos y gastos alterados evidentemente traen aparejada la disminución del impuesto sobre la renta correspondiente, la compra a bajo precio de los derechos de transmisión en el paraíso fiscal permiten la elusión del IVA y la sobrefacturación en la transferencia de dichos derechos a la empresa salvadoreña, la utilización de contratos y otros documentos que hacen constar las operaciones podrían constituir alguna falsedad material, entre otros.

Sin embargo, hasta la fecha no se conoce ningún caso de evasión de impuestos que haya sido judicializado en El Salvador, en el que el modus operandi implicara el uso de un paraíso fiscal. En consecuencia, es desconocido el alcance de las facultades sancionatorias del Ministerio de Hacienda y las técnicas y procedimientos de investigación de la Fiscalía General de la República, así como la ausencia de precedentes judiciales sobre estas modalidades de evasión⁵³.

El fraude de ley en la modalidad offshore y su atipicidad como medio de defraudación fiscal

Si bien los vacíos de ley en los paraísos fiscales propician la falta de castigo de las operaciones fraudulentas que se desarrollan en los mismos, la impunidad de los mismos ante el Estado mayormente afectado (en el que se realizan las verdaderas operaciones comerciales) se logra gracias al fraude de ley, pues la defraudación tributaria se “justifica” utilizando herramientas legales, esto es: operaciones y contratos mercantiles con base legal y empresas legalmente establecidas (en los paraísos fiscales).

Existe un conflicto de jurisdicción-antijurisdicción, equiparable en cuanto a sus efectos al de una causa de justificación (como las previstas en el Art. 27 num. 1 CP), puesto que el evasor se ampara en normas jurídicas para llevar a cabo su operación fraudulenta. Es una circunstancia que no debiera tener validez jurídica, porque la causa de justificación es válida solo cuando el fin de la conducta no conlleva la voluntad dolosa de causar la lesión a un bien jurídico, pues quien actúa contrario a derecho en tales casos tiene una finalidad distinta al dolo: lo hace motivado por el interés legítimo de ejercer el derecho o una actividad (es decir, debe mediar una necesidad de llevar a cabo la conducta antijurídica), y con pleno conocimiento de que

53 El día 1 de septiembre de 2016, reconociendo esta situación, ISD presentó ante la Fiscalía General de la República, un aviso con base a lo establecido en el Art. 264 CP, con el fin de hacer del conocimiento de esta institución la posible comisión de conductas delictivas en los casos salvadoreños de los Panama Papers, incluyendo los casos analizados en este informe sobre posible evasión de impuestos. Aviso presentado disponible en: <http://www.isd.org.sv/isd/index.php/noticias/1944-aviso-en-sede-fiscal-panama-papers>

su acción es contraria a Derecho desde un punto de vista, y justificada desde otro punto de vista.

El defraudador del Fisco, sin embargo, actúa con la plena consciencia de que su conducta es contraria a Derecho y la ejecuta no por la mera permisión que de ello le hace otra norma jurídica (bien por el marco normativo del paraíso fiscal o incluso por la legislación nacional), sino porque busca un beneficio personal de carácter lucrativo, un interés que bajo ninguna perspectiva se puede considerar una justificante para ocasionar un daño a los intereses colectivos protegidos por la normativa penal y administrativa sancionatoria. Su conducta es plenamente dolosa y más que ampararse en una norma legal distinta, se esconde detrás de la misma con un evidente ánimo de lograr la impunidad (falta de castigo).

La defraudación en tal caso no solo es al Fisco, sino también al poder del Estado, por utilizar maliciosamente una norma viciada sustantivamente, pues fue diseñada para anteponer el interés privado al interés público. Esta situación se reviste de mayor agravamiento porque el fraude de ley utilizado en los casos de los paraísos fiscales no cesa nada más en la actividad ilícita que justifica legalmente, sino que se extiende además a posibles ilícitos derivados, dado que la finalidad de ocultar el destino de fondos a través de transacciones mercantiles fraudulentas constituye comúnmente blanqueo de capitales⁵⁴. Así mismo, en todos estos casos es común la existencia de algún tipo de falsedad documental (principalmente, ideológica), útil para “formalizar” la relación mercantil fraudulenta.

Sin embargo, la falta de reconocimiento estatal del fraude de ley como un engaño constitutivo de defraudación tributaria, equiparan la utilización de paraísos fiscales con la elusión fiscal, con la única diferencia de que en esta última el beneficiario recibe de forma directa incentivos fiscales específicos, mientras que los usuarios de paraísos tienen una libertad absoluta para actuar en el secretismo, fuera del marco de conocimiento de las entidades tributarias.

Así, la evasión o elusión de impuestos mediante estas modalidades es parte de todo un modus operandi de criminalidad financiera transnacional, ante lo cual no se han establecido consecuencias jurídicas por parte del Estado salvadoreño ni reformas legales a la normativa penal de los delitos fiscales que prevea la utilización del fraude de ley como medio para cometer el engaño y proscriba la utilización del mismo como justificante a la conducta defraudadora.

Iniciativa regional para combatir los paraísos fiscales

La proscripción de los paraísos fiscales no tendría como único efecto cierto grado de saneamiento de las políticas fiscales de los Estados, sino también la protección del sistema financiero y la economía internacional. De ahí que la acción contra estos “agujeros negros” internacionales no puede ser efectiva si existen voluntades aisladas de uno o pocos Estados; deben constituirse esfuerzos a niveles regionales e internacionales para tal efecto.

⁵⁴ Art. 5 de la Ley contra el Lavado de Dinero y de Activos.

Un importante precedente de iniciativa en este tema fue promovido en 2016 por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe y Oxfam Internacional, quienes en la conferencia denominada: “Afrontando el problema de paraísos fiscales: Hacia una agenda global para la justicia fiscal”, celebrada en la ciudad de Nueva York, en el marco de la Asamblea General de las Naciones Unidas (UNGA) 2016, propusieron la creación de un comité técnico dentro de la ONU para discutir la posibilidad de asumir el tema de la evasión fiscal como una violación a los derechos humanos, y se instó a buscar un acuerdo mundial contra los paraísos fiscales⁵⁵.

En dicho evento se manifestó la iniciativa del Estado del Ecuador para apoyar la propuesta de la creación del comité técnico para tal efecto. Es un esfuerzo al que El Salvador, y además los países de la región centroamericana, podrían sumarse.

1.8 INICIATIVAS DE REFORMAS FISCALES EN 2016

Hasta octubre de 2016 no se han implementado medidas de reforma fiscal en El Salvador, aunque sí se ha sostenido durante todo el año la discusión de la necesidad de reformas para disminuir la evasión y la elusión fiscal, así como para aumentar la recaudación tributaria; y a finales de año se han llevado a cabo intentos de acuerdos por parte de los principales partidos políticos del país y el Gobierno de El Salvador, para llegar a consensuar un Pacto Fiscal.

En lo concreto, se han planteado varias iniciativas de reformas que, pese a no haberse implementado, han generado debate en la agenda pública. Algunas de estas propuestas o iniciativas han sido las siguientes.

Contribución Especial del 13 % al Consumo de Energía Eléctrica

Una de las propuestas tributarias más controversiales de 2016 fue la creación de una contribución especial equivalente al 13 % por el consumo de cada megavatio-hora (MWh) de energía eléctrica. El fundamento del GOES para esta propuesta fue la necesidad de aumentar los ingresos tributarios destinados a la inversión social en materia de energía eléctrica, bajo la administración de la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL).

Esta contribución especial se creó vía Decreto Ejecutivo de reforma al Reglamento de la Ley General de Electricidad y sin el establecimiento de un fondo especial, obviando el principio de reserva de ley establecido para la creación de los tributos, el cual compete solo a la Asamblea Legislativa (Art. 131 ord. 6° CN y Art. 6 CT), razón por la que fue objeto de una acción de inconstitucionalidad ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, tribunal que admitió la respectiva demanda antes de que se hiciese efectiva por primera vez la referida contribución, ordenando además como medida cautelar la suspensión de dicho cobro⁵⁶.

⁵⁵ LÓPEZ GUÍA, Angel, “Cepal y Oxfam piden convertir el tema de la evasión fiscal en un asunto de derechos humanos”, Periódico La Prensa, Panamá, nota publicada el 21 de septiembre de 2016, disponible en: <http://linkis.com/www.prensa.com/econo/fEuF>

⁵⁶ SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Auto de Admisión del Proceso de Inconstitucionalidad Ref. 116-2016, de fecha 13 de julio de 2016.

Aun cuando el GOES no realizó otra reforma para evadir la medida cautelar referida, aproximadamente dos meses después de la imposición de la misma, en la factura de energía eléctrica, correspondiente al mes de agosto de 2016, se vio reflejada la eliminación del subsidio a la energía eléctrica por consumo de menos de 99 kilowatts de 148,343 hogares (aproximadamente el 15 % del total de beneficiarios del mismo), justificándose en la supuesta capacidad de pago de las personas excluidas según un estudio socioeconómico del MINEC.

Aumento de la Contribución Especial del FOVIAL

A finales de septiembre de 2016 trascendió en distintos medios de comunicación que el Fondo del Milenio II (FOMILENIO II) recomendó al Estado salvadoreño el aumento de la contribución especial de conservación vial, que actualmente tiene el valor de USD 0.20 recargados sobre el galón de diésel, gasolina o sus mezclas con otros carburantes⁵⁷.

Según esta entidad encargada de velar por la consecución y logro de los objetivos y compromisos establecidos en el Convenio del Reto del Milenio (firmado entre El Salvador y los Estados Unidos de América)⁵⁸, sería conveniente elevar la contribución del FOVIAL hasta los USD 0.47 centavos de dólar en la compra de cada galón, para garantizar la sostenibilidad financiera de dicho fondo⁵⁹.

Ello se sumaría al 13 % del costo del galón en concepto de IVA, USD 0.16 de contribución para el Fondo de Estabilización y Fomento Económico (FEFE) y USD 0.10 de la Contribución al Transporte (COTRANS). Hasta principios de octubre de 2016, el Gobierno de El Salvador y la Asamblea Legislativa no habían tomado postura sobre el monto del aumento de esta contribución.

Propuestas del FMI: IVA, ISR y Otros Impuestos

En el Informe del Personal Técnico sobre la Consulta del Artículo IV del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, correspondiente a 2016, este organismo financiero internacional emitió varias recomendaciones fiscales y económicas, entre las que destacaron la recomendación de aumento de la tasa del IVA hasta en un 15 %, lo que generaría –según el documento- un aumento de la recaudación del 1.2 % del PIB.

Al respecto, no se sentaron muchas posturas de funcionarios públicos, sin embargo el mismo informe detalla que los funcionarios consultados en su elaboración desalentaron la recomendación, dado que “sería políticamente difícil, por el efecto que tiene (el aumento del IVA) sobre los pobres”⁶⁰.

⁵⁷ Tributo establecido en el Art. 26 de la Ley del Fondo de Conservación Vial.

⁵⁸ Art. 1 Ley de Creación del Fondo del Milenio II.

⁵⁹ PEÑATE, Susana, “Consejo de FOVIAL pendiente de analizar Estudio con FOMILENIO II”, La Prensa Gráfica, nota publicada el 30 de septiembre de 2016, en: <http://www.laprensagrafica.com/2016/09/30/consejo-de-fovia-1-pendiente-de-analizar-estudio-con-fomilenio-ii>

⁶⁰ FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, “Informe del Personal sobre la Consulta del Artículo IV de 2016”, en el Informe del país No. 16/208, Washington, D.C., 1 de junio de 2016, pp. 10-11. Disponible en: <http://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/scr/2016/cr16208s.pdf>

Por otra parte, el mismo informe también contiene recomendaciones relativas a la creación de un impuesto predial y un impuesto al patrimonio. Otra recomendación que llamó la atención fue relativa al ISR, respecto del cual se recomendó la progresividad de la tasa del impuesto sobre la renta en las personas físicas, mientras que respecto a la renta corporativa se recomendó una disminución de su tasa actual (35 %), la cual se consideró demasiado alta, si se toma en cuenta el bajo nivel de inversión en el país y el alto nivel de informalidad económica⁶¹.

Finalmente, se anunció por altas autoridades del Ejecutivo del apoyo del FMI para implementar medidas que permitan menguar la crisis fiscal de El Salvador, previo acuerdo de las fuerzas políticas en medidas de reforma fiscal a ser implementadas con prontitud.

Iniciativas de Reformas Penales al Régimen de Delitos Fiscales

En agosto de 2016, el Ministerio de Hacienda presentó un pliego de propuestas de reformas al Código Penal y Código Procesal Penal relacionados a delitos contra la Hacienda Pública⁶². Estas propuestas fueron las siguientes:

- a. **Ampliar el tipo penal de Evasión de Impuestos a Evasión de Tributos.** La propuesta de reforma está encaminada a ampliar los alcances y límites de las conductas delictivas de defraudación a la Hacienda Pública. Esta propuesta es acorde a lo recomendado en este capítulo, en el sentido que la delimitación conceptual de evasión de impuestos imposibilita la calificación jurídica de aquellas conductas ejercidas para defraudar otras clases de tributos.
- b. **Eliminación de los 9 medios para cometer el delito de Evasión de Impuestos establecidos actualmente en el Art. 249-A CP.** Esto tendría como efecto una eliminación de la excesiva casuística en la previsión de la conducta delictiva y una clarificación de la norma penal. Esta medida es acorde a lo recomendado en este informe, en cuanto al excesivo condicionamiento de la aplicación de esta norma penal solo a los medios establecidos, así como las ambigüedades y contradicciones que los mismos generan respecto a la conducta general de evasión.
- c. **Derogatoria del actual Modo de Proceder (Art. 251-A CP), para eliminar la doble vía de procesamiento e incorporar lo relativo a la independencia de procesos.** Con esto, según el Ministerio de Hacienda, se agilizará el inicio de la investigación del delito a través de la oportuna transmisión del aviso a la Fiscalía General de la República y se logrará una independencia de entre los procesos administrativos para obtener una mayor efectividad en el combate a las conductas fraudulentas contra la Hacienda Pública. Esta reforma es conforme con lo analizado en este estudio, en el cual se han señalado las limitante que representa el agotamiento de la vía administrativa para la judicialización de casos, así como la facultad de investigación de oficio de la fiscalía en caso de delitos fiscales.
- d. **Reforma a la Excusa Absolutoria (Art. 252 CP).** La reforma consiste básicamente en limitar el plazo de oportunidad procesal para ser utilizada hasta antes de la audiencia inicial, y elevándose el monto de la multa a pagar (de un 200 % del

⁶¹ Idem.

⁶² MINISTERIO DE HACIENDA, Proyecto de Reformas al Código Penal y Procesal Penal relacionados a Delitos contra la Hacienda Pública, San Salvador, agosto de 2016. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones

tributo evadido) si es utilizada en el período comprendido entre esta audiencia y la vista pública; y, finalmente se establecería una limitante al imputado de modo que no pueda usar de nuevo la excusa absolutoria hasta que haya transcurrido 5 años de haberse utilizado anteriormente. Esta propuesta de reforma es contraria a lo que se ha planteado en esta investigación, en el sentido que esta figura político-criminal representa el tratamiento desigual para quienes tienen mayor capacidad tributaria, así como una renuncia del Estado a la protección de la Hacienda Pública, aun cuando se recuperaren los montos evadidos; además debilita la facultad sancionadora del Estado y no garantiza la no reincidencia del evasor, aunque se limite su uso, puesto que no existe garantía de que todas las defraudaciones que éste ejecutare posteriormente serán conocidas por el aparato represor del Estado.

- e. **Incorporar nuevas conductas delictivas.** Favorecimiento de Empleado Público o Funcionario⁶³, Inscripciones y Modificaciones Fraudulentas en el Registro Único de Contribuyentes⁶⁴, Obstrucción a la Autoridad Tributaria⁶⁵.
- f. **Simplificar la redacción de los delitos de Apropiación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias y de Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indevidos (Arts. 250 y 250-A CP).** Se elimina en ambos casos el quantum dinerario (monto) para la calificación jurídica de la conducta defraudadora, sobre la base de que se trata de conductas con un impacto social, contrarias por tanto al interés público. Esta reforma implica además una simplificación de la conducta típica.

Estas propuestas fueron conocidas por la Comisión de Hacienda y Especial de Presupuesto de la Asamblea Legislativa, pero no se tomaron acuerdos para su aprobación, por lo que la posibilidad de su implementación ha quedado suspendida hasta el momento.

Diálogos para la toma de un Acuerdo Fiscal

La necesidad de un Acuerdo o Pacto Fiscal ha sido señalada en reiteradas ocasiones por organismos expertos en temas fiscales, tales como el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) y Oxfam El Salvador, entre otros expertos en la materia. No obstante, la clase política, de cuya voluntad depende por el momento, la toma del referido acuerdo, no ha logrado los consensos necesarios para tal efecto.

Las manifestaciones de la crisis fiscal en El Salvador, sin embargo, se han dejado ver en 2016 como en ningún otro año, profundizada por la crisis del sistema previsional y la carga fiscal que ésta representa para el Estado, y poniendo en riesgo la capacidad de pago del Estado para la atención de necesidades básicas y derechos fundamentales,

⁶³ Propuesta de descripción de la conducta típica: "El funcionario o empleado público que de cualquier forma facilite o contribuya a que se configure cualquiera de las conductas punibles de Defraudación al Fisco". El Ministerio de Hacienda describió este delito como una forma disuasiva y preventiva para los empleados y funcionarios públicos que favorezcan el cometimiento de delitos contra la Hacienda Pública.

⁶⁴ Propuesta de descripción de la conducta típica: "Cualquier persona que inscriba fraudulentamente a un tercero como contribuyente en el Registro Único de Contribuyentes o los sistemas informáticos que a ese efecto lleva la Administración Tributaria, o modifique sus datos de inscripción, no habiendo sido solicitado su inscripción o modificación por dicha persona". De acuerdo con el Ministerio de Hacienda, este delito sería una medida preventiva para proteger la usurpación de identidad de los ciudadanos y prevenir un perjuicio eventual contra la Hacienda Pública.

⁶⁵ La propuesta de descripción de la conducta típica sería: "El que se opusiere, obstruyere o impidiera la práctica de diligencias a que hubiere lugar en virtud de orden legal o resolución administrativa emanada de la autoridad tributaria en el ejercicio de sus funciones". De acuerdo con el Ministerio de Hacienda, este delito corregiría las conductas agresivas de los contribuyentes tendientes a obstaculizar el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria.

tales como el pago de pensiones y el pago de escalafones a los sectores salud y educación.

En relación a ello, se llevaron a cabo reuniones y diálogos entre el Órgano Ejecutivo y partidos políticos representados en la Asamblea Legislativa⁶⁶, especialmente con altos dirigentes del partido Alianza Republicana Nacionalista (ARENA), para la toma de acuerdos, lográndose hasta la fecha solamente el acuerdo para la aprobación de USD 550 millones y la posibilidad de aprobación de una Ley de Responsabilidad Fiscal, solo tras el conocimiento público de un posible deterioro o disminución en los flujos de cooperación financiera del gobierno estadounidense en el marco de los fondos correspondientes a la Alianza por la Prosperidad y al FOMILENIO II, si no se lograban acuerdos mínimos⁶⁷.

Estos diálogos, por una parte, fueron defectuosos en su misma naturaleza: guiados por el secretismo, por la carencia de participación ciudadana directa o, cuando menos, de otros sectores sociales, y dependieron sobre todo de encontrar puntos de afinidad entre intereses de corte elitista; por otra parte, los acuerdos mínimos alcanzados no conllevan un reforma tributaria integral ni representan desde ningún punto de vista un “pacto fiscal”, el cual es caracterizado por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe como “un acuerdo social sobre el origen, destino y composición de los recursos necesarios para financiar al Estado”⁶⁸.

1.9 PROPUESTAS DE REFORMAS DE ISD PARA LA ACTUALIDAD

En la coyuntura de la crisis fiscal actual del Estado salvadoreño, en la que destacan la falta de acuerdos y medidas de reformas legales y administrativas concretas y realistas que garanticen el acrecentamiento de los ingresos públicos y erradiquen los fenómenos de la evasión y la corrupción financiera corporativa, se proponen las siguientes reformas y medidas que pueden ser implementadas a corto plazo:

I. Reforma a las disposiciones del Código Tributario relativas a defraudaciones fiscales y especialmente a la evasión de impuestos o evasión tributaria, a modo de armonizar la terminología utilizada que deriva en la confusión y la incorrecta inaplicabilidad de las mismas, dando pie con ello a demandas de legalidad contra las dependencias del Ministerio de Hacienda, en el sentido de tipificar en todo caso que la infracción a la que se hace referencia es a la evasión tributaria, es decir, a la defraudación de cualquier tributo vigente.

66 Vid. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, Arranca reunión entre el presidente Sánchez Cerén y Partidos políticos en búsqueda de un acuerdo fiscal, Comunicado, de fecha 3 de octubre de 2016, en: <http://www.presidencia.gob.sv/arranca-reunion-entre-el-presidente-sanchez-ceren-y-partidos-politicos-en-busqueda-de-un-acuerdo-fiscal/>

67 Vid. QUINTANILLA, Lourdes, “Congresistas de EUA condicionan ayuda financiera por falta de acuerdos”, La Prensa Gráfica, nota publicada el 13 de octubre de 2016, en: <http://www.laprensagrafica.com/2016/10/13/congresistas-de-eua-condicionan-ayuda-financiera-por-falta-de-acuerdos>

68 INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, op. cit., 253.

II. Derogación de la tipificación de la evasión no intencional contenida en el Art. 253 del Código Tributario, pues esta figura adolece de dos defectos técnicos evidentes:

- a. Sanciona como infracción “culposa” la evasión tributaria, algo que no está acorde con la naturaleza misma de las defraudaciones fiscales, que son engaños concienzudamente diseñados y ejercidos contra el Fisco para evitar el pago de impuestos; por ende, no se puede engañar mediante un error, y en todo caso, la existencia del error derivaría en una atipicidad de la conducta, algo que ya está previsto por el mismo Código Tributario en la tipificación de la evasión intencional (Art. 254 CT), en la cual reza que “salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto(..)”, es decir, que el presunto evasor tiene la posibilidad de demostrar que su intención no era lograr la evasión del pago del tributo, por lo que el error comprobado en el marco de un procedimiento sancionatorio destruye la presunción de dolo y exime de la sanción administrativa correspondiente.
- b. Al tipificar supuestos o medios de evasión contemplados también para la evasión intencional, posibilita el no pago de los impuestos, multas y demás accesorios derivados, de la evasión si el infractor se ampara en un presunto error ante su imposibilidad de demostrar que no actuó con dolo, por lo que en tal caso la sanción impuesta (multa del 25 % del monto del tributo) sería desproporcional a la sanción realmente cometida (evasión intencional).

III. Reforma al Código Tributario para la calificación del uso indebido de los incentivos fiscales otorgados a personas naturales o jurídicas como una infracción tributaria. Esto aumentaría las facultades contraloras y sancionatorias del Ministerio de Hacienda para examinar, evaluar, y erradicar conductas contra el Fisco cometidas incluso mediante regímenes de incentivos fiscales, pues estos no pueden ser absolutamente permisivos. Además, siendo obligación del Estado administrar y proteger la Hacienda Pública, lo cual es fundamento jurídico-político de su facultad sancionatoria administrativa, tendría toda la legitimidad la sanción de una infracción de este tipo, como cualquier defraudación al Fisco.

IV. Reformas al Código Tributario para la tipificación de la defraudación fiscal cometida al amparo de regímenes de paraísos fiscales. Esta medida reconocería formalmente la existencia de una voluntad dolosa en perjuicio de la Hacienda Pública de eludir el pago de impuestos respectivos mediante prácticas corporativas o individuales con sujetos naturales o jurídicos domiciliados en paraísos fiscales. Estas reformas podrían partir de la ampliación de los mecanismos de controles de operaciones de contribuyentes salvadoreños con personas domiciliadas en paraísos fiscales que ya existen en el Código Tributario, por ejemplo disminuyendo la cuantía de las operaciones a partir de la cual se configura la obligación de declararlas (actualmente es de USD 571,429.00, Art. 124-A CT) o tipificando categóricamente como posible medio de evasión el incumplimiento de la obligación de declaración

de estas operaciones en determinados casos, pues actualmente solo se sanciona este incumplimiento per se, sin evaluar si cumple la finalidad de defraudación tributaria (Art. 244 lit. 1 CT).

V. Reformas al Código Tributario encaminadas a robustecer el control de la Administración Tributaria sobre los registros de socios y accionistas de las personas jurídicas contribuyentes, así como sobre los dividendos, excedentes o utilidades de cualquier tipo o denominación que sean distribuidas a favor de estos. Estas reformas también pueden estar dirigidas a:

- a. Un mayor control de la Administración Tributaria sobre la participación de personas naturales en diferentes grupos empresariales o conglomerados corporativos, a fin de detectar el uso de prestanombres dentro de empresas o entidades sin fines de lucro para simular relaciones pecuniarias encaminadas a evadir el pago de impuestos por grandes contribuyentes.
- b. Tener un registro de personas naturales beneficiarias o titulares de empresas beneficiarias de incentivos fiscales, así como la posible participación de las mismas en otras personas jurídicas con las cuales establecen relaciones mercantiles o de otra naturaleza.
- c. Tener un registro de aquellas personas naturales que participan dentro de personas jurídicas, mercantiles o de otra naturaleza, instaladas en paraísos fiscales.

VI. Reformas al Art. 249-A, en lo referido los siguientes aspectos:

- a. Modificación de la denominación del delito. El delito debe dejar de prever solo la evasión de impuestos, cambiando la terminología a “evasión de tributos”, en el entendido que se adecúen a tal ilícito aquellas conductas que evaden el pago de contribuciones especiales y tasas.
- b. Simplificación y apertura de la conducta típica. Debe formularse una descripción típica de la conducta delictiva más abierta (pero evitando ambigüedades), pudiendo tomarse como base la descripción de la evasión intencional regulada en el Art. 254 del Código Tributario, estableciendo como único verbo rector la “evasión” del tributo (no la mera omisión de declaración o declaración de información falsa), ya sea mediante omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra o por cualquier medio o hecho.
- c. Eliminación del numerus clausus (lista cerrada) de los medios de evasión de impuestos actualmente previstos (numerales del Art. 249-A CP). El delito de evasión solo puede contener medios o supuestos fácticos formulados de forma clara, precisa, concisa y sencilla; por ende, deben eliminarse los actuales medios de evasión, los cuales no serían necesarios de prever individualmente si se cuenta con una descripción de la conducta típica simple y abierta, como la contenida en el Art. 254 del Código Tributario, que describe la evasión intencional. En todo caso, si el legislador opta por dejar los medios de evasión, deberán reformularse los existentes o eliminarse aquellos que dificulten la aplicación de la norma, y en su caso,

incluirse medios no previstos en la actualidad.

VII. Reforma al Código Penal para convertir en delito el “Uso Indevido de Incentivos o Beneficios Fiscales”, que sancione la conducta de los beneficiarios de incentivos fiscales encaminada a su utilización en actividades no beneficiadas por la ley que los otorga, o en el aprovechamiento de los mismos para beneficio propio o de un tercero. Tal como se expuso esta propuesta en el caso del Código Tributario, el Estado estaría legitimado para la sanción de esta conducta, dado que éste renuncia a la recepción de derechos provenientes de las leyes tributarias en el entendido que los beneficiarios los invertirán en el desarrollo de las actividades productivas a las que se dedican; por lo que la incorrecta utilización o el aprovechamiento indebido de los mismos sería también una defraudación al Fisco.

En el ámbito penal, la posibilidad de sanción es mayor aún, puesto que el Estado está obligado a proteger el bien jurídico de la Hacienda Pública, no solo de las conductas defraudadoras contempladas en la actualidad, sino de todas aquellas posibles en el contexto social sobre el cual tiene facultades sancionatorias. La sanción penal de una conducta de este tipo podría dar pie a la tipificación de otras conductas delictivas relacionadas a ésta, tales como el favorecimiento de la elusión fiscal por funcionarios públicos o por técnicos auditores de las empresas beneficiadas con incentivos fiscales. Un cambio total de perspectiva para enfocar la naturaleza pública de los incentivos y la protección de la Hacienda Pública frente a la elusión fiscal.

VIII. Reformas al Código Penal para incluir como delito fiscal, o como modalidad de otro delito fiscal, la defraudación al Fisco transnacional. Una figura de este tipo tendría como principales justificaciones la utilización del cambio de residencia hacia el exterior de personas naturales y jurídicas que obtengan rentas en territorio nacional, a efecto de evadir el pago de impuestos; y, por otra parte, la utilización de la residencia de personas jurídicas en paraísos fiscales con la finalidad de ampararse en las leyes del mismo para eludir el pago de impuestos cuando se obtengan rentas o se ejerzan hechos generadores en territorio salvadoreño o entre aquellas y personas naturales o jurídicas residentes en El Salvador.

IX. Reforma al Código Penal que derogue total o parcialmente el Modo de Proceder para los delitos fiscales establecido en el Art. 251-A CP, principalmente en el sentido de eliminar el requisito previo de la vía administrativa para toda forma de evasión de impuestos, así como el Aviso efectuado por el Ministerio de Hacienda a la Fiscalía General de la República como único medio de iniciar un procedimiento de investigación por el delito de evasión de impuestos, dado que ello en la actualidad obstaculiza el ejercicio autónomo de la acción penal por la Fiscalía General de la República.

X. Reforma al Código Penal para derogar el Art. 252 CP, que contiene la excusa absolutoria, dado que este beneficio procesal se sustenta sobre un tratamiento penal desigual a favor de quienes tienen mayor capacidad tributaria; debilita la facultad

sancionadora del Estado, pues el defraudador no se previene para no reincidir en la conducta, dada la facilidad que la misma legislación le da de evitar una sanción penal; además que esta figura político-criminal puede adolecer de vicio de inconstitucionalidad, pues significa una renuncia del Estado a la protección de la Hacienda Pública, bien jurídico que no pertenece solamente al aparato estatal sino a toda la colectividad, por lo que los efectos lesivos a ésta mediante las defraudaciones tributarias se extienden a todo el entramado de políticas públicas y a la posibilidad de los particulares de recibir la satisfacción de sus necesidades y derechos por parte del Estado.

XI. Reformar el régimen de prescripción de la acción penal de los delitos relativos al Fisco, dado los enormes e indeterminados impactos lesivos que estas conductas tienen sobre los derechos fundamentales de la población al significar grandes menoscabos para la Hacienda Pública. En consecuencia, los delitos fiscales deben ser entendidos como delitos que lesionan indirectamente derechos humanos y, por ende, la acción penal contra los mismos debe ser imprescriptible.

XII. Creación de una Comisión Especial en la Asamblea Legislativa para la investigación de las posibles defraudaciones al Fisco y otros delitos conexos cometidos por salvadoreños en los casos conocidos como Panama Papers. Siguiendo el ejemplo de otros países, el Estado salvadoreño reafirmaría su compromiso en la lucha contra la corrupción pública y criminalidad financiera tomando acciones institucionales en tales casos.

XIII. El Estado salvadoreño, a través de las instituciones competentes y los canales de comunicación y acción correspondientes, establecidos por la legislación marco del Sistema de Integración Centroamericana (SICA), puede proponer a los países de la región centroamericana la elaboración de un instrumento jurídico regional con efecto vinculante encaminado a la proscripción y erradicación de paraísos fiscales, que implique también la armonización de los marcos normativos nacionales para impedir los tratamientos legales débiles o permisivos en favor de las personas naturales y jurídicas que hagan uso de dichos paraísos, indistintamente de si están instalados fuera del territorio centroamericano.

Esta acción estaría fácilmente justificada en la necesidad de esfuerzos conjuntos para lograr efectivas líneas de acción contra la elusión fiscal y la afectación que producen a las economías centroamericanas los paraísos fiscales; acciones que serían ineficaces si se promueven de forma aislada. Ello también facilitaría que todos los países de la región centroamericana se unan en bloque a la iniciativa de la República de Ecuador de asumir la promoción de creación de un comité técnico especial en el marco de la Organización de las Naciones Unidas para tomar medidas regionales e internacionales conjuntas contra la evasión y la elusión transnacional, tal como lo propusieran la CEPAL y Oxfam en la reciente Asamblea General de las Naciones Unidas 2016.

CAPÍTULO II

LA ELUSIÓN FISCAL EN EL SALVADOR

2.1 APROXIMACIÓN AL FENÓMENO: DICOTOMÍA CONCEPTUAL EVASIÓN Y ELUSIÓN

Vistos conceptualmente, evadir y eludir significan esencialmente lo mismo: evitar con habilidad y astucia una dificultad, un compromiso o un peligro, dice la RAE respecto al verbo evadir; evitar una dificultad, obligación, etc., con algún artificio o estratagema, dice respecto al verbo eludir⁶⁹. Son, por tanto, sinónimos.

En el lenguaje económico también ambos conceptos son sinónimos, de modo que se puede entender que toda evasión fiscal es una elusión fiscal también. No obstante, el término de evasión tiene un uso más restringido: se refiere a un acto antijurídico, porque al evadir el pago de impuestos se vulnera una norma legal de carácter administrativo o penal, constituyendo por tanto una infracción tributaria o un delito, según sea el caso.

La elusión, sin embargo, es un término más genérico porque se refiere a la acción de eludir que los impuestos ingresen al Fisco, en beneficio personal, ya sea que esto se logre mediante la configuración de la infracción o el delito de evasión, o no. Al ser la única diferencia entre ambos fenómenos, desde el punto de vista legal, suele utilizarse el término evasión para referirse a la defraudación fiscal que tiene la finalidad evadir el pago de impuestos, y el término elusión para referirse a aquella conducta consistente en no pagar tributos a causa de que el mismo ordenamiento jurídico otorga la facultad de no pagarlos.

En la elusión fiscal, por tanto, no existe defraudación al Fisco reconocida como tal por la legislación tributaria. Existe más bien una permisión normativa excepcional que permite a ciertas personas naturales o jurídicas no pagar los tributos, previo cumplimiento de ciertos requisitos o características; y es excepcional porque se da dentro de un ámbito de actividades sociales que, por regla general, son objeto de imposiciones tributarias por el Estado. Vencida esta dicotomía conceptual entre evasión y elusión fiscal, conviene abordar un contenido más sustantivo de esta última conducta como un fenómeno económico y social.

2.2 RELACIÓN INDISOLUBLE ENTRE INCENTIVOS FISCALES Y ELUSIÓN

La elusión fiscal consiste en la reducción de la carga tributaria que enfrentan las empresas, procurando modificar su comportamiento, induciéndolas a invertir en

⁶⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, op. cit.

determinados sectores, a través del otorgamiento de incentivos fiscales⁷⁰. En virtud de ello, los incentivos fiscales generan un gasto para el Estado, quien renuncia a la percepción de los ingresos tributarios que se permiten no pagar; sin embargo este gasto no se realiza por la vía presupuestaria, dado que no hay en sí una erogación para tal efecto, sino que se materializa permitiendo el no ingreso de los tributos exonerados. Algunos de los incentivos más comunes son las exenciones tributarias, las alícuotas reducidas, los diferimientos, las deducciones, la amortización acelerada, los bonos cancelatorios y las cláusulas de estabilidad fiscal⁷¹.

Pese a que la elusión se sustenta en el marco normativo que otorga los incentivos, se reconoce como un fenómeno fiscal de carácter nocivo, pues significa la pérdida de ingresos para la Hacienda Pública. Surge, entonces, el cuestionamiento razonable de por qué si es una conducta negativa para las finanzas públicas, es permitida por el Estado.

Debe partirse de la premisa de que el objetivo de las leyes que establecen los incentivos fiscales no es, en teoría, favorecer la elusión fiscal de sectores privados, sino el logro de resultados que los beneficiados deben reportar a favor del desarrollo económico, social, o cultural (generación de empleos, alcance de índices de productividad, generación de fuentes de energías renovables, aumento de las exportaciones, etcétera). En otras palabras, el gasto tributario que representan los incentivos se compensa con los resultados que deben generar las actividades beneficiadas.

Sin embargo, que se logren los objetivos de los incentivos, o no, es irrelevante para la concreción de la elusión, realmente no existe diferenciación en términos políticos: el costo tributario es el mismo, lo que deja de manifiesto que mientras un Estado no cambie su política de incentivos fiscales, está dispuesto a soportar dicho costo a cambio del desarrollo de los sectores productivos u otras áreas (incluso no económicas), corriendo el riesgo de que no se alcancen los mismos. En ese sentido, la elusión fiscal es un fenómeno institucionalizado.

2.3 PARADOJA DE LA ELUSIÓN FISCAL: LA ILUSIÓN DE LA ELUSIÓN COMO MAL NECESARIO PARA EL DESARROLLO

Si la elusión fiscal se constituye independientemente del cumplimiento de las metas legales de los incentivos fiscales o de su aprovechamiento indebido por los beneficiados, el otorgamiento y mantenimiento de estos beneficios tiene como fundamento una mera presunción de que los beneficiados efectivamente generan, por el solo hecho de recibirlos, un impacto real, efectivo y positivo, en el área económica o social en la que se desempeñan, indistintamente de la comprobación o no de dichos impactos.

⁷⁰ BARREIX, Juan, citado por LAZO, Francisco, op. cit., p. 38

⁷¹ Ibidem, p. 39.

En ese sentido, la lógica de los incentivos encuentra justificación en cualquier tipo de discurso ideológico (desarrollista, economicista, ecologista, etcétera) que invoca metas, objetivos o logros abstractos, ya sean macroeconómicos o macropolíticos, pero sin posibilidad alguna de sopesar si los costos tributarios son compensados con los resultados.

En el caso de El Salvador, además de los constantes discursos de corte desarrollistas de diferentes sectores sociales y de los gobiernos de turno, como ejemplo de lo anterior, pueden traerse a cuenta los argumentos utilizados por el expresidente de la República, Dr. Armando Calderón Sol, en el informe remitido a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el Proceso de Inconstitucionalidad de Ref. 22-98, instruido contra disposiciones de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización (LEZOFIC)⁷², en el cual expuso en defensa de la constitucionalidad de dicha normativa, entre otras cosas, que la permisión del régimen de zonas francas “es una verdadera herramienta para contribuir a alcanzar el desarrollo económico, cuyo contenido expresa objetivos de política económica y que se convierte en un instrumento impulsor del tráfico internacional de mercancías y servicios, facilitando su producción, comercio y distribución (sic)” y que “en El Salvador desde 1974, el régimen de zonas francas ha sido un instrumento estratégico necesario e indispensable de la política económica, para propiciar el incremento de la inversión, de las exportaciones y de la creación masiva de oportunidades de empleo productivo (sic)”; algo que refirmó argumentando que “como evidencia del cumplimiento de los objetivos planteados, y con base a estadísticas del Ministerio de Economía, la aplicación de tal normativa en el país, ha permitido el establecimiento de 333 nuevas empresas acogidas al régimen de zonas francas (...). En términos de empleo, y con base a la misma fuente, el régimen especial de zonas francas ha permitido a la fecha, la creación de 232,491 empleos (...). El mismo régimen ha permitido al país, el crecimiento y diversificación de nuestras exportaciones y nuestros mercados (sic)”⁷³.

En términos generales, la justificación de los incentivos fiscales –como en el caso anterior– suele constituirse mediante falacias discursivas, invocando efectos “abstractos”, pues en realidad se carece de mecanismos establecidos para medirlos (y así justificarlos). Se apela en todo caso, a la motivación legislativa en otorgarlos (ratio legis), lo cual no basta para justificarlos, pues no es la causa (la voluntad estatal de impulsar actividades productivas) sino el efecto lo que permite analizar la validez de estos regímenes fiscales permisivos (la correcta promoción de las actividades beneficiadas y su impacto concreto en el desarrollo de los rubros a que se refieren).

Es por ello que si existe aumento en índices de productividad, de exportaciones, de generación de fuentes renovables, etcétera, fácilmente se encuentra un discurso para justificar (aparentemente) los incentivos fiscales; pero, si no se verifican siquiera mínimamente resultados de tal naturaleza, entonces lo que existe es una contradicción en la que se niega la responsabilidad estatal de los efectos nocivos de la elusión o, en el mejor de los casos, se reconocen dichos efectos pero sin cambiar el status quo.

⁷² Previo a los diferentes procesos de reformas que esta normativa ha experimentado desde 2003 hasta 2015.

⁷³ SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 22-98, de fecha 19 de marzo de 2002, pp. 7-8. Disponible en: <http://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2000-2009/2002/03/18AD.PDF>

Este estado de responsabilidad estatal no se verifica solamente por la existencia reconocida de elusión fiscal y el impacto de esta en las finanzas públicas, sino porque de hecho el Estado no tiene un control real sobre el aprovechamiento y la efectividad de los incentivos fiscales para el cumplimiento de los objetivos establecidos en las leyes que los otorgan. Es desde ese punto de vista que los incentivos fiscales pierden su razón de ser y el gasto tributario en que incurre el Estado queda desnudo, injustificado en su totalidad. El Estado entonces ha generado una paradoja en la que se atrapa a sí mismo, pues éste se vuelve promotor y titular de la desigualdad tributaria.

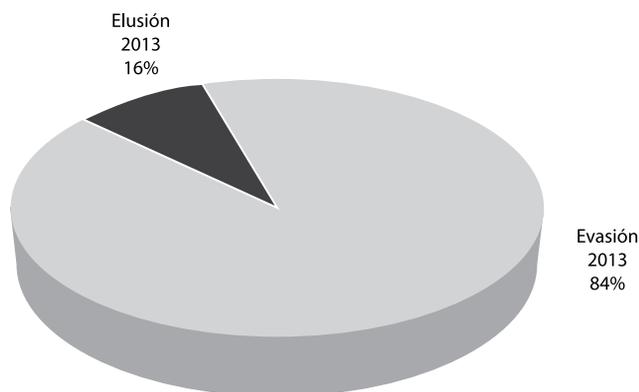
Sin embargo, el sacrificio fiscal realizado por el Estado a través del otorgamiento de incentivos no constituye afectación únicamente al aparatage estatal, sino a todo el gasto público, pues la elusión fiscal es un fenómeno endémico que afectan en general a la Hacienda Pública y, por ende, al financiamiento del gasto público y a la atención de las necesidades y los derechos fundamentales de la población. En consecuencia, el impacto de la elusión fiscal no debe verse como un problema de élites o de actores políticos sino como un problema de derechos humanos.

Entendida esta paradoja, conviene referirse a los costos tributarios de los incentivos fiscales en El Salvador en concepto de elusión fiscal, para luego analizar el marco legal y un aspecto más problemático al que ligeramente se ha hecho referencia en este apartado: cuando los incentivos fiscales ni siquiera están justificados por el marco legal y/o administrativo.

2.4 MONTOS DE ELUSIÓN EN EL SALVADOR

Una de las principales fuentes recientes sobre elusión la constituye el ya citado informe “Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador. Año 2013” (Lazo, 2015), publicado por el Ministerio de Hacienda, en el que se estima que el Estado salvadoreño perdió en 2013 aproximadamente **USD 370 millones para el sector exportador y USD 120 millones para otros sectores**, sumando un total de costo tributario de **USD 490 millones**⁷⁴.

Gráfico 5. Evasión y Elusión en El Salvador en 2013



74 LAZO, Francisco, op. cit., p. 45.

De acuerdo con esta fuente, si a los USD 490 millones en concepto de elusión se suman los USD 2,005.09 millones en concepto de evasión de IVA e ISR⁷⁵, los costos fiscales de ambos fenómenos habrían ascendido a la cantidad de **USD 2,495.09 millones** en 2013 (16 % en concepto de elusión y 84 % en concepto de evasión), equivalente aproximadamente al 10 % del PIB y al 61 % de los ingresos tributarios y corrientes en ese mismo año (USD 4,084.6 millones⁷⁶); datos que evidencian una vez más la enorme brecha fiscal que afecta el financiamiento del gasto público.

Por otra parte, según la Red Centroamericana de Justicia Fiscal (RCJF), **los incentivos fiscales en El Salvador son del 5 % del PIB**⁷⁷, esto equivaldría a **USD 1,200 millones**, monto equiparable a 60 veces la inversión pública del país en infraestructura para escuelas o 10 veces la inversión en infraestructuras sanitarias⁷⁸.

Según esta fuente, el monto de elusión sería aproximadamente 3 veces más elevado que el estimado por Lazo, e indistintamente de las diferencias en las variables de estimación de ambas, cabe recordar que el cálculo de la RCJF (2014) se ajusta a la estimación realizada por FESPAD (correspondiente a 2011) y por OXFAM (2015). Con base en este monto, validado por 3 fuentes distintas, si se sumase la estimación de evasión fiscal efectuada por FESPAD (2012), se tendría un monto estimado total de **USD 2,900 millones** anuales en concepto de evasión y elusión⁷⁹.

En relación al año más reciente, existen algunos datos dispersos tales como el costo tributario de **USD 170.7 millones** en concepto de **reintegro del IVA a los exportadores**, y el pago del mismo con Notas de Crédito del Tesoro Público (NCTP) en 2015, que ascendió a **USD 165.2 millones**⁸⁰. Por otra parte, sobre el incentivo del Draw Back, que fuera eliminado en 2010, representó en ese último año de vigencia un costo tributario de **USD 27.8 millones en concepto de devolución**, y sobre el cual se pagaron **USD 25.4 millones con NCTP**, e incluso hasta 2011 aún se devolvieron **USD 15.6 millones**, y en el mismo año se pagaron **USD 13.3 millones** a través de NCTP⁸¹; devoluciones que por supuesto genera necesidad al Gobierno de El Salvador de recurrir al endeudamiento público, especialmente a través de la emisión de LETES⁸².

Sin embargo, el Ministerio de Hacienda, al igual que en materia de evasión, afirmó no contar con estimaciones oficiales de la elusión fiscal producida anualmente por los beneficios e incentivos fiscales otorgados⁸³. Este desconocimiento del fenómeno es doblemente grave:

⁷⁵ Ibidem, pp. 49-52.

⁷⁶ MINISTERIO DE HACIENDA, Ingresos recaudados del 31 de Diciembre 2013-2012, Portal de Transparencia Fiscal, 2016. Disponible en: http://www.transparenciafiscal.gob.sv/ptf/es/Ingresos/#_vTab433

⁷⁷ OXFAM, Privilegios que niegan Derechos: Desigualdad Extrema y Secuestro de la Democracia en América Latina y El Caribe, Reino Unido, 2015, p. 126.

⁷⁸ OXFAM, 200 millones de latinoamericanos en riesgo de ser pobres otra vez: Oxfam, Nota Informativa, publicada el 30 de septiembre de 2015, San Salvador, p. 2.

⁷⁹ FUNDACIÓN DE ESTUDIOS PARA LA APLICACIÓN DEL DERECHO, op. cit., pp. 33-34.

⁸⁰ MINISTERIO DE HACIENDA, Informe de Finanzas Públicas, San Salvador, 15 de agosto de 2016, pp. 28-30. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones

⁸¹ Ibidem, pp. 28-30.

⁸² Ibidem, p. 42.

⁸³ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, "Memorando 10002-MEM-0176-2016", de fecha 1 de septiembre de 2016, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MH-2016-0214.

- En primer lugar porque refleja la paradoja de la elusión fiscal: si los incentivos fiscales son otorgados con una finalidad específica que compensaría el costo tributario en que incurre el Estado, éste asumiría que la elusión está justificada, sin embargo, por la misma falta de controles para comprobar el cumplimiento de los fines de las leyes permisivas, el Estado realmente desconoce ese costo sin asumir su responsabilidad, pero reconociendo el grave daño de la elusión a las finanzas públicas.
- En segundo lugar, porque si el Estado no tiene en realidad un control real sobre el costo tributario que representa la elusión fiscal, que es un fenómeno amparado en un marco normativo, mucho menos podrá tener un control de fenómenos contrarios al ordenamiento jurídico, tales como la evasión fiscal.

En virtud de los grandes costos que la elusión fiscal representa para la sociedad salvadoreña y la falta de conocimiento estatal sobre ellos, es necesario hacer un examen general del marco jurídico y administrativo que regula las funciones de otorgamiento de incentivos y fiscalización de los beneficiados de las entidades públicas, así como el contenido de las leyes respecto a los objetivos que justifican los mismos.

2.5 MARCO NORMATIVO Y ADMINISTRATIVO DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL SALVADOR

El otorgamiento de incentivos fiscales es una potestad exclusiva de la Asamblea Legislativa, la cual se encuentra establecida en el Art. 131 ord. 11° CN, que reza: “Decretar, de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios”. Esta facultad legislativa se extiende a la exención de impuestos municipales, la cual por disposición legal solamente pueden establecerse mediante ley, según el Art. 50 Ley Tributaria Municipal.

En relación a esta facultad legislativa, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia interpretó en el ya citado Proceso de Inconstitucionalidad Ref. 22-98⁸⁴, que el contenido de la referida disposición constitucional puede dividirse en 3 aspectos:

- a. Que la Asamblea Legislativa tiene la competencia para decretar de una manera general, beneficios e incentivos;
- b. Que dichos beneficios o incentivos pueden ser fiscales o de cualquier naturaleza; y
- c. Que los mismos deben tener por objeto la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios.

Estos elementos de la disposición constitucional citada reflejan una diversidad de actividades o áreas para cuya promoción se otorguen los incentivos y beneficios fiscales; sin embargo, al ser redactada de forma cerrada la descripción de dichas actividades, sería necesaria una interpretación constitucional para determinar si

⁸⁴ SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 22-98... op. cit., p. 20.

los incentivos fiscales podrían ir encaminados a la promoción de otras áreas no descritas en la referida disposición; aunque, dados los límites de la hermenéutica e interpretación constitucional, todo apunta a que incentivos ajenos al texto de esta disposición no serían apegados a la constitución.

En cuanto efectos político-administrativos, a la luz de esta facultad constitucional del Legislativo, la política de incentivos fiscales del Órgano Ejecutivo debe adecuarse a lo establecido en el régimen legal correspondiente, y cualquier reforma de eliminación, racionalización o creación de un nuevo incentivo, impulsada desde dicho órgano, puede ser efectiva solo con respaldo legislativo. Así como una promoción de reformas de esa clase sobre el régimen de incentivos impulsada o apoyada por el legislativo, necesariamente también debe ser parte de un consenso inter-orgánico, dado que en el proceso de formación de la ley intervienen ambas dependencias del Estado.

Leyes que otorgan Incentivos Fiscales

Según distintas fuentes, existe un informe de la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa que señala que hay 26 leyes que otorgan beneficios e incentivos fiscales, y en el cual se documenta que un sector empresarial ganó USD 9,035 millones entre 2001 y 2009 al gozar de exenciones, deducciones e incentivos fiscales del ISR e IVA⁸⁵.

Una de las características del régimen de incentivos fiscales en El Salvador es que estos se encuentran diseminados en diferentes instrumentos legales, y pese a que en los últimos tiempos se hace constante referencia a casi 30 leyes, no existe conocimiento público puntual sobre cuáles son éstas. El Ministerio de Hacienda, por su parte, en el procedimiento de acceso a la información pública ref. MH-2016-0214⁸⁶, afirmó que las leyes tributarias y programas que promueven los incentivos fiscales vigentes a la fecha son:

1. Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización
2. Ley de Servicios Internacionales
3. Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad
4. Ley de Turismo
5. Ley Reguladora de la Prestación Económica por Renuncia Voluntaria
6. Ley de Incentivo para la Creación del Primer Empleo de las Personas Jóvenes en el Sector Privado

Para efectos de optimización del análisis, se han tomado como muestra las leyes y los regímenes de incentivos de: Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, Ley de Servicios Internacionales, Ley de Turismo y Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad. Respecto a estos cuerpos legales, se presentan a continuación las generales de los regímenes de incentivos que regulan, el análisis de la motivación y de controles fiscales de su cumplimiento y, finalmente, las vulneraciones jurídicas a los intereses públicos que propician algunas disposiciones.

⁸⁵ V. gr., FUNDACIÓN DE ESTUDIOS PARA LA APLICACIÓN DEL DERECHO, op. cit., pp. 33-34.

⁸⁶ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, "Memorando 10002-MEM-0176-2016", de fecha 1 de septiembre de 2016, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MH-2016-0214.

Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización (LEZOFIC)

La LEZOFIC define a la zona franca como el área del territorio nacional en la que se permite ingresar mercancías que se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero nacional, con respecto a los tributos de importación y de exportación, para ser destinadas según su naturaleza, a las operaciones o procesos permitidos por dicha ley (Art. 2 lit. r LEZOFIC).

La LEZOFIC regula y ofrece incentivos fiscales para las empresas nacionales o extranjeras que se dedican a la exportación, siempre y cuando se ubiquen dentro de las zonas francas y cumplan los requisitos legales establecidos. Pero además, para las empresas que por razones técnicas no puedan ubicarse en zonas francas, esta ley establece la posibilidad a su favor de ser declaradas como depósito para perfeccionamiento activo (DPA), el cual es considerado el área del territorio nacional sujeta a un tratamiento aduanero especial, en el cual las mercancías pueden ingresar con suspensión de los tributos a la importación, para ser sometidas a un proceso de transformación, elaboración, reparación u otro legalmente autorizado, para su posterior reexportación y en el cual los bienes de capital pueden permanecer indefinidamente; y cuyo titular ha sido autorizado por el Ministerio de Economía para operar en la misma y dedicarse a cualquiera de las actividades requeridas para las empresas de zonas francas, reguladas en el Art. 3 LEZOFIC⁸⁷.

En otras palabras, la diferencia sustancial entre un DPA y una zona franca, es que las empresas declaradas como el primero de estos no está ubicada dentro de estas últimas, sin embargo para obtener la declaratoria es necesario que desarrollen algunas de las actividades de las que incentiva el régimen de zonas francas, para así recibir los beneficios fiscales que establece la ley.

Actividades incentivadas

De acuerdo a lo establecido en esta ley, las empresas que deseen ubicarse en el régimen de zonas francas o ser declaradas como DPA, y gozar de los beneficios fiscales legales, deben dedicarse a algunas de las siguientes actividades:

1. La producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de bienes industriales, comprendidos en el Capítulo 3 y en los Capítulos del 25 en adelante del Sistema Armonizado
2. Pesca de especies marítimas para ser sometidas a transformación industrial, tales como preparaciones, conservas, derivados o subproductos; así como su respectivo procesamiento y comercialización.
3. Cultivo, procesamiento y comercialización de especies de flora producida bajo estructuras protegidas en invernaderos y laboratorios.
4. Crianza y comercialización de especies de anfibios y reptiles en cautiverio.
5. Deshidratación de alcohol etílico.
6. La producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de productos compensadores que utilicen como materia prima o insumo, alcoholes, siempre que el producto final no sea licor o bebidas que contenga alcohol (excepto si son de uso farmacéutico).

⁸⁷ Art. 2 lit. h LEZOFIC.

Zonas francas y empresas beneficiadas

De acuerdo con el Organismo Promotor de Exportaciones e Inversiones de El Salvador (PROESA) y el Ministerio de Economía⁸⁸, en El Salvador existen 17 zonas francas, 5 de las cuales también funcionan como parques de servicios, destacando entre sus características el estar cerca de la capital y otras ciudades importantes, próximas a vías terrestres, aeropuertos y a puestos de alto nivel⁸⁹.

Tabla 12. Listado de zonas francas en funciones al 2015

N°	PROYECTOS ZONAS FRANCAS	INICIO DE OPERACIONES
1	Zonza Franca San Bartolo Ministerio de Economía	1974
2	Zona Franca Export Salva Free Zone Zona Franca Export Salva Free Zone, S.A. de C.V.	1994
3	Zona Franca El Pedregal Zona Franca de Exportación El Pedregal, S.A. de C.V.	1993
4	Zona Franca American Industrial Park American Industrial Park, S.A. de C.V.	1996
5	Zona Franca San Marcos Títulos, Bienes y Valores, S.A. de C.V.	1992
6	Zona Franca Internacional El Salvador Guerrero Ingenieros Asociados, S.A. de C.V.	1999
7	Zona Franca 10 Zona Franca Duma, S.A. de C.V.	2001
8	Zona Franca Miramar Zona Franca Miramar, S.A. de C.V.	2001
9	Parque Industrial Concordia Costa Inversiones, S.A. de C.V.	2001
10	Zona Franca Santa Ana Aldicasa, S.A. de C.V.	2001
11	Zona Franca Santa Tecla Zona Franca Santa Tecla, S.A. de C.V.	2001
12	Zona Franca Santo Tomás Zona Franca Santo Tomás, S.A. de C.V.	2002
13	Zona Franca Pipil Pipil, S.A. de C.V.	2003
14	Zona Franca Calvo Conservas Luis Calvo Sanz El Salvador, S.A. de C.V.	2003
15	Zona Franca Las Mercedes Parque Industrial Santa Ana, S.A. de C.V.	2009
16	Zona Franca San José Administradora San José, S.A. de C.V.	2009
17	Zona Franca Sam - Li Parque Industrial Sam Li, S.A. de C.V.	2007

Fuente: Ministerio de Economía

⁸⁸ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, "Memorando 10002-MEM-0176-2016", de fecha 1 de septiembre de 2016, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MH-2016-0214.

⁸⁹ ORGANISMO PROMOTOR DE EXPORTACIONES E INVERSIONES DE EL SALVADOR, Zonas francas y parques de servicios, en: <http://www.proesa.gob.sv/inversiones/por-que-invertir-en-el-salvador/infraestructura-competitiva/item/303>

En relación con el anterior listado, apegadas a los regímenes de zonas francas y depósitos de perfeccionamiento activo (DPA) operan actualmente en El Salvador un total de 224 empresas, las cuales se benefician con los incentivos fiscales otorgados por la LEZOFIC⁹⁰.

Régimen de incentivos fiscales

La LEZOFIC otorga el incentivo fiscal de exención del pago de impuestos a los desarrollistas (propietarios de las zonas francas), a los administradores de las zonas francas, a los usuarios (empresas establecidas dentro de las zonas francas) y a las empresas declaradas como DPA. Los impuestos exentos, básicamente, son los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) y otros impuestos de importación, los impuestos municipales y el Impuesto sobre la Renta.

Exención total de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI)

A favor de los titulares de las empresas usuarias de zonas francas y de los DPA, durante el período en el que realicen sus operaciones bajo este régimen, la LEZOFIC otorga:

- a. Exención de derechos arancelarios y demás impuestos a la importación de maquinaria y equipo necesario⁹¹ para la producción exportable durante el período en que realicen sus operaciones (Art. 17 lit. a y 19 lit. a LEZOFIC).
- b. Exención de derechos arancelarios y demás impuestos a la importación de materias primas y demás enseres necesarios para la ejecución de la actividad incentivada⁹² durante el período en que realicen sus operaciones (Art. 17 lit. b y 19 lit. b LEZOFIC).
- c. Exención de derechos arancelarios y demás impuestos de lubricantes, catalizadores, reactivos, combustibles y otras sustancias o materiales necesarios para la actividad productiva durante el período en que realicen sus operaciones (Art. 17 lit. c y 19 lit. c LEZOFIC).

Exención del Impuesto sobre la Renta

La exención del Impuesto sobre la Renta es el incentivo otorgado por la LEZOFIC que más impacto puede tener para efectos de elusión fiscal, por un aspecto básico: en la rentabilidad empresarial se concentra la posibilidad de mayores ingresos tributarios para el Estado, y el ISR corporativo representa, con los datos más recientes, los mayores niveles de evasión de este impuesto directo (40 % en 2013). Por ello es razonable considerar que dentro los índices de elusión señalados en este informe⁹³ pueda representar un alto porcentaje, debido a los altos niveles de enriquecimiento que permite la exención de este impuesto en el caso de zonas francas y DPA, tal como se detalla a continuación.

90 DIRECCIÓN DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA, "Listado Empresas LZf y LSI junio 2016 OIR", en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MINEC-2016-0334.

91 Herramientas, repuestos y accesorios, utensilios y demás enseres que sean necesarios para la ejecución de la actividad beneficiada.

92 Partes, piezas, componentes o elementos, productos semielaborados, productos intermedios, envases, etiquetas, empaques, muestras y patrones, necesarios para la ejecución de la actividad autorizada. Adicionalmente, esta exención se extiende al ingreso de maquinarias, aparatos y equipos y cualquier otro bien que tenga que destinarse a reparación por parte de los beneficiarios, incluso productos exportados que se reimporten en calidad de devolución.

93 USD 490 millones (Lazo, 2013) o USD 1,200 millones (Red Centroamericana de Justicia Fiscal, 2015).

Para los desarrollistas de zonas francas, la exención del ISR se otorga por el período de 10 años contados desde el inicio de operaciones de la actividad dedicada a zonas francas, si se ubica dentro del AMSS; y por 15 años, contados desde el inicio de operaciones, si se ubica fuera del AMSS (Art. 11 lit. a LEZOFIC).

Para las empresas usuarias de zonas francas y DPA, la exención del ISR es aún más beneficiosa, y se otorga según lo descrito en la siguiente tabla.

Tabla 13. Exención del Impuesto sobre la Renta a empresas usuarias de zonas francas y DPA y sus socios y accionistas

Exención del ISR de Empresas en Zonas Francas y en DPA y a sus socios y accionistas			
Ubicación	Porcentaje de Exención	Período de Exención para Empresas en Zona Franca	Período de Exención para Empresas en DPA
Área Metropolitana de San Salvador	100%	Durante 15 años	Durante 10 años
	60%	Durante los siguientes 10 años	Durante los siguientes 5 años
	40%	Durante los siguientes 10 años	Durante los siguientes 10 años
Fuera del Área Metropolitana de San Salvador	100%	Durante 20 años	Durante 15 años
	60%	Durante los siguientes 15 años	Durante los siguientes 10 años
	40%	Durante los siguientes 10 años	Durante los siguientes 10 años

Fuente: PROESA

Cabe mencionar que la exención al ISR es un doble beneficio, pues tanto para los desarrollistas y usuarios de zonas francas, como para los DPA, se aplica a las actividades incentivadas y además a las utilidades o dividendos distribuidos provenientes de la actividad favorecida, durante 12 años, contados a partir de la publicación en el Diario Oficial del acuerdo de calificación emitido por el Ministerio de Economía, beneficiando a la sociedad titular como individualmente a los socios o accionistas de las mismas (Arts. 11 lit. a, 17 lit. d y 19 lit. d LEZOFIC).

No obstante estos plazos establecidos, los desarrollistas y usuarios de zonas francas pueden gozar de plazos de exención adicionales para este impuesto de hasta 5 años si se cumplen ciertos requisitos de ley, y en el caso de ciertas empresas usuarias calificadas como estratégicas hasta de 10 años. Ello significaría que además de los 35 años para los usuarios dentro del AMSS y de los 45 años para los usuarios fuera del AMSS, los usuarios pueden gozar 5 años más de exención del ISR para la sociedad titular, sumando 40 años para las ubicadas dentro del AMSS y 50 años para las ubicadas fuera del AMSS.

Exención de Impuestos Municipales

Como se expuso anteriormente, la facultad legislativa de otorgamiento de incentivos fiscales se extiende a los impuestos en el ámbito municipal. Los incentivos que otorga la LEZOFIC son tanto para los desarrollistas y usuarios de zonas francas, como para los DPA.

Para los desarrollistas, la exención total de impuestos municipales es por un período de 10 años, desde el inicio de sus operaciones, si se ubica dentro del AMSS; y por 15 años, desde el inicio de sus operaciones, si se ubica fuera del AMSS (Art. 11 lit. b LEZOFIC).

En el caso de los usuarios de las zonas francas y DPA, las exenciones a impuestos municipales son más amables y complejas, puesto que son, por decirlo de alguna manera, el motor de funcionamiento de estos regímenes. Estos incentivos (Art. 17 lit. e LEZOFIC) se representan en la siguiente tabla.

Tabla 14. Exención de impuestos municipales a los usuarios de zonas francas y DPA

Exención de Impuestos Municipales para Empresas en Zonas Francas y DPA			
Ubicación	Porcentaje de Exención	Período de Exención para Empresas en Zona Franca	Período de Exención para Empresas en DPA
Área Metropolitana de San Salvador	100%	Durante 15 años	Durante 10 años
	90%	Durante los siguientes 10 años	Durante los siguientes 5 años
	75%	En adelante	En adelante
Fuera del Área Metropolitana de San Salvador	100%	Durante 20 años	Durante 15 años
	90%	Durante los siguientes 15 años	Durante los siguientes 10 años
	75%	En adelante	En adelante

Fuente: PROESA

Nótese que la exención de impuestos municipales tiene plazos establecidos solo para efectos de validez del porcentaje de exención otorgado, sin embargo, es una exención ilimitada en el tiempo, puesto que, después de los primeros 25 años de exenciones del 100 % y 90 %, la exención del 75 % es indefinida, por lo que solo se puede entender que cesara solo en casos de retiro de los usuarios del régimen de zonas francas y DPA, de la cancelación de los beneficios fiscales por incumplimiento de la ley o, en fin –pero menos probable-, por la extinción de los regímenes fiscales establecidos en esta ley.

Adicionalmente, la LEZOFIC establece que los Concejos Municipales, dentro de sus facultades legales puedan otorgar beneficios adicionales a los otorgados en esa ley, con el objeto de promover el desarrollo de sus respectivos municipios; esa disposición aplica tanto para el caso de los desarrollistas y usuarios de zonas francas, como para los DPA (Arts. 11 lit. b, 17 lit. e num. 2 y 19 lit. e num. 2 LEZOFIC). Aunque la ley no lo especifica, tales incentivos no pueden ser fiscales, dado que estos se pueden otorgar solo en virtud de ley, según el Art. 50 de la Ley Tributaria Municipal.

Exención total del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces.

La exención de este impuesto aplica para la adquisición de aquellos bienes raíces a ser utilizados en la actividad beneficiada. Este beneficio no tiene señalado plazo alguno, por lo que se puede interpretar que aplica para toda propiedad adquirida con la finalidad descrita, y aplica tanto para los desarrollistas como para los usuarios de zonas francas y para los DPA (Arts. 11 lit. c, 17 lit. f y 19 lit. f LEZOFIC, respectivamente).

Plazos adicionales de exenciones

Además de todos los beneficios y los plazos anteriormente descritos, la LEZOFIC otorga algunos plazos adicionales para todos los sujetos beneficiados con la ley (desarrollistas, usuarios y DPA).

- a. Para los desarrollistas de zonas francas, se otorga un plazo adicional de 5 años de exención del ISR e impuestos (a favor de la sociedad titular) y de impuestos municipales, si durante los plazos totales de la exención (es decir, los 10 o 15 años otorgados para ambos impuestos), invirtieron en una ampliación de la zona franca que cumpla con las características establecidas en la ley (Art. 11 lit. c LEZOFIC). En cuanto a los desarrollistas y administradores que se encontraban operando a febrero de 2013 (penúltima reforma a la LEZOFIC), la ley les otorga un plazo de exención de los referidos impuestos sobre la renta y municipales de 10 años: 5 años establecidos como adicionales, y al vencimiento de estos, otros 5 años, también establecidos como adicionales, contados a partir del vencimiento del plazo de exenciones del que gozaban a la fecha referida.
- b. Para los usuarios de zonas francas, se otorga un plazo adicional de 5 años de exención del ISR (a favor de la sociedad titular) e impuestos municipales, si se comprueba que durante los últimos 5 años de la exención total (es decir, de los 35 años para los usuarios dentro del AMSS, y de los 45 años para los ubicados fuera del AMSS), se aumentó la inversión en un 100 % de la inversión original. En estos casos el período total de la exención sería de 40 años para los usuarios ubicados dentro del AMSS y 50 para los ubicados fuera de dicha zona (Art. 17 LEZOFIC).
- c. Para los usuarios de zonas francas y DPA dedicados a la fabricación de microprocesadores; circuitos integrados; partes de vehículos terrestres, aéreos y marítimos; piezas o equipos de computadora y dispositivos médicos; equipos para la generación de energía, se otorga un plazo adicional de 5 años de exención del ISR e impuestos municipales. Mientras que para estos beneficiados, si su actividad ha sido declarada como “estratégica” por el Ministerio de Economía, la exención de ambos impuestos podrá ser de hasta 10 años (Arts. 17-B y 19-C LEZOFIC).

En estos casos (salvo en los casos de desarrollistas y administradores que ya operaban a inicios de 2013), las disposiciones legales se prestan a la ambigüedad y por ende a la arbitrariedad, pues se refiere como beneficiarios a los usuarios (es decir, las empresas

como tales), pero no especifica si en cuanto al ISR se beneficiará solo la sociedad titular respecto a las actividades, o también se aplicarán los 5 o 10 años a los 12 años de exención del ISR sobre los dividendos o utilidades de los socios o accionistas de las mismas. Por otra parte, el plazo adicional para los impuestos municipales es un evidente error de técnica legislativa, pues se obvia que esta ley ya otorga un plazo indefinido de exención en un 75 % de los montos de impuestos municipales a pagar, tanto para las empresas usuarias como para los DPA.

Ley de Servicios Internacionales (LSI)

Esta ley brinda incentivos fiscales para las empresas, nacionales o extranjeras, dedicadas a prestación de servicios para extranjeros, que funcionen dentro de los regímenes de “parques de servicios” o “centros de servicios”. Para los efectos de esta ley se pueden entender por:

- Parques de servicios: Es el área delimitada que formando un solo cuerpo, se encuentra cercada y aislada, sin población residente, donde los bienes que en ella se introduzcan y los servicios que se presten, se consideran fuera del territorio aduanero nacional, con respecto a los derechos e impuestos de importación, dentro de la cual y bajo la responsabilidad de un administrador autorizado, se establezcan y operen varias empresas dedicadas a la prestación de servicios bajo los términos regulados por la ley (Art. 2 lit. a LSI).
- Centros de Servicios: Es el área delimitada y aislada, según la naturaleza de la actividad, que se considera fuera del territorio aduanero nacional, en virtud de considerarse como una zona que goza de extraterritorialidad aduanera, donde los bienes que en ella se introducen y los servicios que se presten, se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero nacional, con respecto a los derechos e impuestos de importación, dentro de la cual se autoriza el establecimiento de una empresa dedicada a la prestación de servicios bajo los términos regulados por la ley (Art. 2 lit. b LSI).

Esta ley regula similar régimen de extraterritorialidad aduanera al establecido por la LEZOFIC, entendidos estos como la circunscripción territorial exenta de aranceles de importación para productos encaminados a la realización de las actividades incentivadas. Por su similitud, algunas zonas francas también operan como parques de servicios, es decir que dentro de estas zonas francas se encuentran empresas beneficiadas por la LSI y por la LEZOFIC.

De acuerdo con el Ministerio de Economía, hasta 2016 existen 50 empresas instaladas en El Salvador, que prestan servicios al extranjero, incorporadas en los regímenes de parques y centros de servicios⁹⁴.

Actividades incentivadas

Conforme al Art. 5 LSI, podrán operara dentro de parques de servicios o funcionen como centros de servicios, las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que presten alguno de los servicios internacionales siguientes:

⁹⁴ USD 490 millones (Lazo, 2013) o USD 1,200 millones (Red Centroamericana de Justicia Fiscal, 2015).

Tabla 15. Actividades incentivadas por la Ley de Servicios Internacionales

Actividades a operar únicamente en parques de servicios	Actividades a operar en parques o centros de servicios	Actividades a operar en puertos, aeropuertos o en territorio aduanero nacional
Distribución internacional	Centros Internacionales de Llamadas (Call Centers o Contact Centers)	Reparación y mantenimiento de aeronaves
Operaciones Internacionales de Logística: Planificación, control y manejo de inventarios, selección, empaque, embalaje, fraccionamiento, clasificación, envasado, etiquetado, rotulados, facturación, inspección, entre otros	Procesos empresariales (BPO)	Reparación y Mantenimiento de Embarcaciones Marítimas
Tecnologías de información: Diseño y desarrollo de software, sistemas y aplicaciones informáticas	Servicios Médico-Hospitalarios	Reparación y mantenimiento de contenedores
Investigación y desarrollo	Atención a ancianos y convalecientes	
Servicios financieros internacionales: Subcontratación de procesos de administración a entidades financieras	Telemedicina: Orientación médica postconsulta e interconsulta especializada, pruebas de laboratorio, estudios patológicos e imagenológicos, manejo de historiales clínicos y apoyo en el tratamiento	
Reparación de equipos tecnológicos		
Cinematografía: Servicios de postproducción realizados		

Fuente: PROESA

Además de los servicios anteriores, la LSI otorga la posibilidad a personas naturales o jurídicas de instalarse en parques de servicios sin el goce los incentivos fiscales respectivos, lo cual si bien no genera un rédito fiscal para estas empresas, beneficia indirectamente a los desarrollistas de dichos parques, en lo que refiere al aumento de sus utilidades o dividendos, que sí se encuentran exentas del ISR.

Régimen de incentivos fiscales

La LSI, en similar sentido a la LEZOFIC, otorga el incentivo fiscal de exención del pago de impuestos a los desarrollistas propietarios, administradores y usuarios de los parques de servicios y a las empresas que operan como centros de servicios. Los impuestos exentos, básicamente, son los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) y otros impuestos sobre importación, la exención total del impuesto sobre la renta y de los impuestos municipales, y exención del impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces para los desarrollistas⁹⁵.

Exención total del Impuesto sobre la Renta

La exención del impuesto sobre la renta otorgada por la LSI a las empresas es igual de beneficiosa que la exención de este impuesto establecida por la LEZOFIC para los regímenes que regula. En términos generales, se exime del pago del ISR a los desarrollistas, a los administradores y a los titulares y socios o accionistas de las empresas usuarias de los parques de servicio y de los centros de servicio.

- Para los desarrollistas y administradores, la exención al pago del ISR tiene un período de 15 años contados a partir del inicio de operaciones del parque de servicios o de la administración del mismo. Este incentivo se aplica tanto a la sociedad propietaria del parque de servicios, o a la sociedad administradoras, como a las utilidades o dividendos de los socios o accionistas individualmente considerados (Arts. 14 lit. a y 17 lit. a LSI).
- Para los usuarios de los parques de servicios y las empresas declaradas como centros de servicios, la exención aplica exclusivamente por los ingresos provenientes de la actividad incentivada, contado desde el ejercicio impositivo en que inicien sus operaciones y durante todo el período en el que duren las mismas. Este incentivo se aplica tanto a la sociedad titular como a los socios individualmente considerados, respecto de las utilidades o dividendos provenientes de la actividad favorecida (Arts. 21 lit. b y 25 lit. b LSI).

Exención total de impuestos municipales

La exención de impuestos municipales, al igual que del ISR, es total e indefinida, es decir que no está sujeta a plazos ni a porcentajes, sino que aplica al impuesto que correspondería pagar en su totalidad, en los siguientes términos:

- Para los desarrollistas y administradores de los parques de servicios, la exención total de los impuestos municipales tiene un período de 10 años (Arts. 14 lit. b y 17 lit. b LSI)
- Para los usuarios de los parques de servicios y las empresas declaradas como centros de servicios, la exención de impuestos municipales sobre el activo de la empresa aplica durante el período en que realicen sus operaciones y desde el período fiscal en que inicien las mismas (Arts. 21 lit. c y 25 lit. c LSI).

Exención total de DAI y demás impuestos de importación

Los DAI y otros impuestos a la exportación están exentos para los usuarios de parques de servicios y para las empresas declaradas como centros de servicios, siempre que se trata de internación de maquinaria, equipo, herramientas, repuestos, accesorios,

⁹⁵ Se excluye en el caso de esta ley la exención del Impuesto a Transferencia de Bienes Raíces para los usuarios de los parques de servicio y para las empresas que funcionen como centros de servicios.

mobiliario y equipo de ofician y demás bienes que sean necesarios para la ejecución de la actividad incentivada. Este beneficio no está sujeto a plazos ni a porcentajes, es una exención total de los tributos correspondientes y siempre que se ingresen con la finalidad antes descrita (Arts. 21 lit. a y 25 lit. a LSI)⁹⁶.

Exención total del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces

Esta exención aplica solo para los desarrollistas de los parques de servicio, y únicamente por aquellos bienes que sean adquiridos para ser utilizados en la actividad incentivada (Art. 14 lit. c LSI).

Plazos indefinidos y beneficios totales

La estructura del régimen de incentivos fiscales de la LSI es sin duda más simplificada que el establecido por la LEZOFIC para las zonas francas y los DPA. En esta ley se optó por establecer un régimen de plazos indefinidos y de beneficios fiscales totales para los impuestos sobre la renta e impuestos municipales, a diferencia de la LEZOFIC en la que existe un sistema de plazos confuso y evidentemente encaminado a perpetuar el período total de beneficios fiscales otorgados (de hecho, en el caso de impuestos municipales, aquella normativa establece períodos indefinidos de forma abierta).

Por otra parte la exención del ISR a favor de los desarrollistas, administradores, usuarios y centros de servicios es, en el mismo sentido que en el régimen de zonas francas, un incentivo doble, puesto que se refiere tanto a la actividad desarrollada por la empresa, a favor de la sociedad titular de la misma, como a los dividendos o utilidades, a favor de los socios o accionistas.

Ley de Turismo (LETUR)

Le Ley de Turismo (LETUR) establece un régimen de incentivos generales destinados a las empresas turísticas que ofrecen y prestan servicios a turistas en las áreas de información, transporte, alojamiento, alimentación y recreación. Para ello, estas empresas deben estar inscritas en el Registro Nacional de Turismo y haber sido declaradas como Proyecto de Interés Turístico Nacional por el Ministerio de Turismo, según el procedimiento establecido en esta ley.

La LETUR define al Proyecto de Interés Turístico Nacional como el Proyecto o Plan Maestro de construcción, remodelación o mejor de infraestructura y servicios turísticos, que es calificado como tal por el Órgano Ejecutivo en el ramo de Turismo, en virtud de su interés y contexto recreativo, cultural, histórico, natural o ecológico, que lo hacen elegible para gozar de incentivos de fiscales (Art. 2 lit. e LETUR).

De acuerdo con el Ministerio de Turismo, actualmente existen 237 personas naturales y jurídicas inscritas en el Registro Nacional de Turismo, de las cuales 72 son personas naturales y 165 personas jurídicas⁹⁷. De este total, se han declarado 33 Proyectos de

⁹⁶ La LSI exceptúa de este incentivo los bienes y servicios siguientes: alimentación y bebidas, productos que contenga tabaco, bebidas alcohólicas, arrendamiento de vivienda, muebles y enseres del hogar, artículos de limpieza, artículos suntuarios o de lujo, vehículos para transporte de personas de forma individual o colectiva y mercancías y servicios de hotel.

⁹⁷ UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DE LA CORPORACIÓN SALVADOREÑA DE TURISMO, Resolución de Acceso a la Información Pública, de fecha 17 de agosto de 2016.

Interés Turístico Nacional, que gozan por tanto de los incentivos fiscales otorgados por la Ley de Turismo⁹⁸.

Tabla 16. Listado de Proyectos de Interés Turístico Nacional a agosto 2016

No.	Nombre del Proyecto	Titular
1	Hotel Courtyard By Marriot	Caribe Hospitality, S.A. de C.V.
2	Hotel Royal Decameron Salinitas Etapa II	Club de Playas Salinitas, S.A. de C.V.
3	Pesca, Aventura y Ecoturismo en el Estero de Jaltepeque	El Salvador Sport Fishing, S.A. de C.V.
4	Thrifty Car Rental	Corporents, S.A. de C.V.
5	Parque Acuático Aventura Tropical	Desarrollos del Norte, S.A. de C.V.
6	Pacific Blue	Pacific Blue, S.A. de C.V.
7	Campo de Golf El Campanario	Progolf, S.A. de C.V.
8	Coconut Hotel Beach Club	Ana Felicia, S.A. de C.V.
9	Club de Golf, Resort, Villas Las Veraneras	Las Veraneras, S.A. de C.V.
10	Adquisición de Bus Pullman para Transporte Turístico	Línea Ejecutiva, S.A. de C.V.
11	Hotel Windsor Plaza	Real State Millenium, S.A. de C.V.
12	Hotel Cielo Vista	Cielo Vista, S.A. de C.V.
13	Cocotera Ecolodge	Dos Amigos, S.A. de C.V.
14	Ampliación del Acuerdo de Calificación de Proyecto de Interés Turístico Nacional No. 017/2007, denominado "Pesca Aventura y Ecoturismo en el Estero de Jaltepeque"	El Salvador Sport Fishing, S.A. de C.V.
15	Paradizo Azul	Kayu Surfing, S.A. de C.V.
16	Torre del Mirador	Inversiones El Copinol, S.A. de C.V.
17	Solaris IV-remodelación de salones para desarrollar turismo de convenciones	Hoteles de Centroamérica, S.A. de C.V.
18	Remodelación y ampliación de la terraza frente a MAI THAI para la adecuación de un restaurante/bar étnico de comida asiática denominada WASABI	Cocktails and dreams, S.A. de C.V.
19	Construcción y Ampliación de infraestructura del Quality Hotel Aeropuerto El Salvador	Corporación Hotelera Internacional, S.A. de C.V.
20	Adquisición de vehículos para transporte turístico" Peña Hermanos S.A. de C.V.	Peña Hermanos Transportes, S.A. de C.V.

21	Envy	La Gran Alianza, S.A. de C.V.
22	Torrito's Grill	Corporación VETO, S.A. de C.V.
23	Tapas y Cañas	Restaurantes de Centro América, S.A. de C.V.
24	Ampliación del Proyecto de Interés Turístico Nacional calificado mediante Acuerdo N° 009/2007 denominado "Thrifty Car Rental"	Corporents, S.A. de C.V.
25	Ampliación del Proyecto de Interés Turístico Nacional calificado mediante Acuerdo N° 08/2010 denominado "Adquisición de vehículos para transporte turístico"	Peña Hermanos Transportes, S.A. de C.V.
26	Remodelación de las habitaciones del Hotel Real Intercontinental San Salvador.	Hoteles de Centroamérica, S.A. de C.V.
27	El Encanto Villas & Golf	Inversiones El Encanto, S.A. de C.V.
28	CBC Bar and Restaurant	Cadejo Brewing Company, S.A. de C.V.
29	The Grape (Enoteca)	Caribbean Bar Company, S.A. de C.V.
30	Construcción y Ampliación del restaurante y cocina del Quality Real Hotel Aeropuerto El Salvador	Corporación Hotelera Internacional, S.A. de C.V.
31	Remodelación de Habitaciones y Áreas Públicas del Hotel Sheraton Presidente	Hoteles y Desarrollos, S.A. de C.V.
32	Remodelación para Novo Apart-Hotel	Novo Apart-Hotel, S.A. de C.V.
33	Hotel Fairfield by Marriott	Caribe Terranum, S.A. de C.V.

Fuente: Ministerio de Economía

Régimen de incentivos

Cabe destacar que los incentivos otorgados por esta ley son generales (de diferentes naturalezas). La LETUR establece que los beneficios otorgados deben estar dirigidos a promover el desarrollo turístico del país, el incremento de inversiones nacionales y extranjeras para ese fin, y la descentralización y aumento de oportunidades de empleo en zonas turísticas del país (Art. 20 LETUR).

El régimen de incentivos fiscales actuales fue introducido mediante reforma legislativa en diciembre de 2010⁹⁹, estableciendo un plazo de 5 años para el otorgamiento de los mismos (es decir, vencido en 2015), según las siguientes características:

Todo Proyecto de Interés Turístico Nacional incorporado entre 2010 y 2015, que contare con una inversión de un monto igual o mayor a USD 25,000.00 fue beneficiado con las siguientes exenciones¹⁰⁰:

⁹⁹ Decreto Legislativo N° 570, de fecha 17 de diciembre de 2010, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo N° 389, del 23 de diciembre de 2010.

¹⁰⁰ Art. 36 LETUR.

- Exención total del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces de aquellos inmuebles destinados al proyecto.
- Exención de los Derechos Arancelarios a la Importación de bienes, equipos y accesorios, maquinaria, vehículos, aeronaves o embarcaciones, para cabotaje y los materiales de construcción para las edificaciones hasta la finalización del proyecto. En el caso de este incentivo, existe un límite a la exoneración, la cual no puede ser mayor al 100 % del capital invertido.
- Exención total del pago del ISR por un período de diez años aplicado exclusivamente a las rentas que genere la nueva inversión, contados a partir del inicio de operaciones.
- Exención parcial de impuestos municipales (hasta 50 % del valor de las actividades incentivadas), por un período de 5 años, contados a partir del inicio de operaciones.

Ampliaciones de plazos y otorgamiento de plazos nuevos sobre la exención del ISR

La LETUR establece la posibilidad de ampliación del plazo de exención del ISR solo bajo una circunstancia: que la personas titular de un Proyecto de Interés Turístico Nacional decida realizar una inversión igual o superior al 20 % de la inversión inicial en concepto de ampliación, mejora o remodelación del proyecto, extendiéndose a un período de 10 años de exención de este impuesto, pero siempre aplicable solo a la renta que genere la nueva inversión.

Existe otro supuesto aplicable a las empresas establecidas con anterioridad, y que cumplan los requisitos para ser declaradas Proyectos de Interés Turístico Nacional, en cuyo caso, a través de una inversión igual o superior al 20 % de los bienes muebles e inmuebles relacionados a la actividad turística, en concepto de ampliación, remodelación o mejora, califican para recibir la exención correspondiente al ISR, en las mismas condiciones de nuevos proyectos.

Incentivos fiscales focalizados: posibilidad normativa de una verdadera promoción del desarrollo

Existen diferentes factores del régimen de incentivos de la LETUR en los que se evidencian diferencias enormes respecto a otros regímenes. Uno de estos es que esta ley establece exhortativamente que los beneficiarios están obligados a utilizar los incentivos (incluidos los fiscales) para los fines exclusivos de la actividad incentivada, es decir actividades en las áreas de información, transporte, alojamiento, alimentación y recreación (Art. 11 lit. a LETUR); algo que se refuerza con el alcance de la exención del ISR, por ejemplo, la cual solo aplica a la actividad realizada a través del Proyecto de Interés Turístico Nacional beneficiado, no beneficiando a la persona de forma individualizada por su sola calidad de socio o accionista de la empresa, como sucede en los regímenes de zonas francas y parques de servicios.

Además, como producto de los incentivos fiscales, la ley establece que durante el período de exoneración, las empresas turísticas beneficiadas están obligadas a brindar una contribución especial del 5 % de las ganancias obtenidas, para la promoción del turismo.

Con anterioridad se ha hecho referencia a que la elusión fiscal se constituye indistintamente del logro de los fines con los que son otorgados los incentivos fiscales, no obstante, el impacto menos negativo de este fenómeno se produce cuando efectivamente se alcanzan niveles de desarrollo en los sectores favorecidos que puedan compensar al Estado el costo tributario de los incentivos. Medidas como las anteriormente señaladas, contribuyen sin duda, a una verdadera promoción del desarrollo del sector, y no meramente al enriquecimiento de los inversionistas.

Lo anterior no excluye la posibilidad de revisión y mejoramiento de los procesos administrativos en relación a la calificación de los proyectos beneficiados y a los controles estatales de fiscalización del cumplimiento de la inversión de los beneficios fiscales puesto que, siempre ante todo marco normativo, existe latente la posibilidad de su incumplimiento.

Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad (LIFFERGE)

La Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad (LIFFERGE) establece un régimen de incentivos fiscales a favor de las personas naturales o jurídicas que sean titulares de nuevas inversiones en proyectos de instalación de centrales para la generación de energía eléctrica, utilizando para ello fuentes de energía renovables, tales como los recursos hidráulico, geotérmico, eólico y solar, así como de la biomasa, con lo que propicia actividades de investigación, exploración y desarrollo de proyectos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que los proyectos se encuentren debidamente registrados y certificados de conformidad con las modalidades y procedimientos del Mecanismo para un Desarrollo Limpio (MDL) del Protocolo de Kyoto.
- Que los titulares de los proyectos calificados agreguen en su declaración del ISR un detalle de las RCE expedidas, ingresos obtenidos producto de su venta.
- Presentar copia del contrato de compra de las reducciones certificadas de emisiones (ERPA, por sus siglas en inglés) en que conste la cantidad de dichas reducciones vendidas y el precio de su venta.
- Presentar constancia de parte del Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales sobre la cantidad expedida de RCE.

Los beneficios a los que se refiere esta ley son:

- Exención de DAI de proyectos de hasta 10 megavatios (MW) al ingreso de maquinaria, equipos, materiales e insumos destinados exclusivamente para labores de preinversión y de inversión en la construcción de las obras de las centrales para la generación de energía eléctrica, incluyendo la construcción de la línea de subtransmisión necesaria para transportar la energía desde la central de generación hasta las redes de transmisión y/o distribución eléctrica. La exención se otorga durante los primeros 10 años, desde el inicio de operaciones.
- Exención total del ISR por un período de 5 años en el caso de proyectos entre 10 y 20

MW, y por un período de 10 años en el caso de proyectos de menos de 10 MW, contados a partir del primer ejercicio fiscal en que se obtengan ingresos.

- Exención total del pago de impuestos (incluido el ISR) sobre los ingresos provenientes directamente de la venta de las reducciones certificadas de emisiones (RCE) en el marco del mecanismo para un desarrollo limpio (MDL) o mercados de carbono similares, obtenidos por los proyectos beneficiados.

Adicionalmente, la LIFFERGE establece la deducción del ISR, por un período de 10 años, de los gastos o costos indispensables para la investigación, exploración y preparación de proyectos generadores de energía eléctrica con base en fuentes renovables de energía, así como proyectos de reinyección del recurso geotérmico de los proyectos de más de 20 MW. Los plazos establecidos en esta ley no tienen ampliación establecida, más allá de la otorgada en el caso anteriormente señalado.

En similar sentido a lo establecido en el régimen de incentivos fiscales de la LETUR para las empresas turísticas beneficiadas, el Art. 8 LIFFERGE impone como obligación a los inversionistas beneficiarios de esta ley hacer uso de los incentivos fiscales exclusivamente para desarrollar la actividad beneficiada.

Esto, como en el anterior caso, da un margen de focalización de los incentivos fiscales para promover en realidad las actividades incentivadas y no netamente para el beneficio económico de los inversionistas (no obstante, debe considerarse siempre la debilidad de los procedimientos administrativos para garantizar el uso correcto de los incentivos).

Controles y garantías de cumplimiento del objeto constitucional de los incentivos otorgados

El Art. 131 ord. 11° de la Constitución establece expresamente que los incentivos fiscales que otorgue la Asamblea Legislativa deben tener por objeto la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios; habiéndolo reconocido de esa forma, además, la anteriormente citada jurisprudencia constitucional¹⁰¹.

Esta disposición constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del legislador en la emisión de leyes que establezcan regímenes de incentivos fiscales (o de cualquier otra naturaleza), en el sentido que el legislador no puede otorgar incentivos fiscales que beneficien a actividades de distintas naturalezas a las descritas en la norma constitucional; en consecuencia, cualquier incentivo fiscal a actividad que no se adecúe a las descritas en el texto constitucional, o que siendo de tales naturalezas no se implemente para la promoción de las mismas, transgredirían el límite establecido por el Constituyente.

En el caso de las leyes que establecen los regímenes de incentivos analizadas anteriormente, se representan en el siguiente cuadro los aspectos de motivación y las garantías estatales del cumplimiento de los objetos constitucionales de los mismos.

¹⁰¹ SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 22-98... op. cit., p. 20.

Tabla 17. Cuadro comparativo de motivos y controles de las actividades incentivadas

Ley	Motivos relacionados al otorgamiento de incentivos fiscales	Objeto de ley	¿Garantiza que el otorgamiento de incentivos tenga congruencia con el objeto constitucional?
LEZOFIC	<p>Es necesidad la modernización del marco legal que promueve el desarrollo de las zonas francas, antes los esfuerzos del Gobierno por la inserción de la economía nacional en la globalización (C. II)</p> <p>Dada la importancia estratégica de los regímenes de zona franca para la economía nacional, en la generación de empleo y divisas, es necesario crear condiciones óptimas de competitividad de las operaciones realizadas (C. III)</p>	<p>Tiene por objeto regular el funcionamiento de Zonas Francas y DPA, así como los beneficios y responsabilidades de los titulares de empresas que desarrollen, administren o usen las mismas</p>	<p>No establece controles ni mecanismos para garantizar que los incentivos fiscales sean focalizados en la promoción de las actividades y sectores económicos beneficiados. Ello queda a la discreción de los titulares y accionistas de las empresas, que son los más beneficiados, pues los incentivos para las actividades se extiende a las ganancias de forma individualizada.</p>
LSI	<p>Es necesario impulsar nuevas actividades vinculadas a la prestación de servicios internacionales para crear más y mejores oportunidades de empleo para los salvadoreños, incrementar la inversión nacional y extranjera, y diversificar los sectores económicos (C.II)</p>	<p>Tiene por objeto regular el establecimiento y funcionamiento de parques y centros de servicio, así como los beneficios y responsabilidades de los titulares de empresas que desarrollen, administren u operen los mismos</p>	<p>No establece controles ni mecanismos para garantizar que los incentivos fiscales sean focalizados en la promoción de las actividades y sectores económicos beneficiados. Ello queda a la discreción de los titulares y accionistas de las empresas, que son los más beneficiados, pues los incentivos para las actividades se extiende a las ganancias de forma individualizada.</p>

LETUR	Es de interés nacional estimular el desarrollo de la actividad turística, para contribuir al crecimiento económico y al desarrollo social del país, generando condiciones más favorables para la iniciativa privada (C.III)	Tiene por objeto fomentar, promover y regular la industria y los servicios turísticos del país, prestados por personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras	Focaliza los subsidios otorgados, obligando a los beneficiarios a utilizarlos en las actividades incentivadas. Además existen controles mínimos del Estado sobre el cumplimiento de estas obligaciones. Por otra parte, se establece una contribución especial para los beneficiados mientras reciban el incentivo fiscal.
	Es necesario regular la protección, fomento, desarrollo y capacitación del sector turismo, a efecto de obtener los máximos beneficios para el sector, lo que contribuirá a la imagen e identidad del país como destino turístico (C.IV)		
LIFFERGE	Es necesario incentivar el uso de fuentes renovables de energía, a efecto de disminuir la dependencia en la compra de combustibles fósiles (C.II)	Tiene por objeto promover la realización de inversiones en proyectos a partir del uso de fuentes renovables de energía, mediante el aprovechamiento de los recursos hidráulico, geotérmico, eólico y solar, así como de la biomasa, para la generación de energía eléctrica	Focaliza los subsidios otorgados, obligando a los beneficiarios a utilizarlos en las actividades incentivadas. Además existen controles mínimos del Estado sobre el cumplimiento de estas obligaciones.
	Es necesario emitir una ley que fomente el aprovechamiento de fuentes renovables en la generación de energía eléctrica, y a la vez permita las inversiones que posibiliten el desarrollo sostenible de proyectos que utilizan este tipo de recursos energéticos disponibles (C.V)		
	Es necesario emitir disposiciones legales que permitan promover la inversión en proyectos de generación eléctrica con base de energía renovable, propiciando actividades de investigación, exploración y desarrollo de proyectos, y a la vez otorgar incentivos fiscales que hagan más atractiva las inversiones en estos rubros de la economía (C.VI)		

Fuente: Elaboración propia con base en el marco legal

En virtud de lo analizado en los casos de las leyes anteriores, es evidente que el marco legislativo de los incentivos fiscales puede tener siempre efectos que van más allá de la mera promoción de las actividades productivas, bien por favorecimiento del legislador a los sectores privados a través de la estructura de la ley, o bien por debilidades y vacíos normativos. El análisis sobre estos aspectos se presenta a continuación.

Marco jurídico de los incentivos a los sectores turismo y energías renovables

En los casos de las leyes de incentivos para el sector turismo y energías renovables, estas contienen las siguientes disposiciones que constituyen garantías mínimas de que los incentivos cumplirían con su objeto constitucional:

- a. Los beneficiarios tienen la obligación de invertir los incentivos en la actividad favorecida. En consecuencia, la exención al pago de los impuestos correspondientes sirve como un ahorro que luego se transforma en fuente de inversión en el mismo proyecto. El beneficio es doblemente adecuado, porque el Estado promueve la competitividad y al mismo tiempo ayuda al inversionista a seguir invirtiendo para alcanzar mayor rentabilidad.
- b. La exención del ISR aplica únicamente para la actividad beneficiada, no a los dividendos y utilidades de los socios o accionistas considerados individualmente. Esto constituye una garantía de que la finalidad de los incentivos es la promoción de las actividades beneficiadas y no el enriquecimiento desmedido de los inversionistas.
- c. En el caso de la Ley de Turismo, la contribución especial del 5 % de ganancias que deben aportar los beneficiados mientras gocen de la exención, facilita la promoción del desarrollo del sector turismo en otras áreas no favorecidas de forma directa por los incentivos; lo que indirectamente beneficia a los inversionistas y contribuyentes al mejorar las condiciones del sector en el que desempeñan sus actividades empresariales.
- d. Existen algunas disposiciones de la LETUR y la LIFFERGE que garantizan la contraloría de instituciones estatales sobre el uso de los recursos provenientes de los incentivos, por ejemplo la calificación de infracción muy grave del uso indebido de los incentivos fiscales y su consecuente sanción de multa y revocatoria de autorización de los mismos, en el caso de la LETUR; o la calificación de infracción muy grave de esa misma conducta y su consecuente sanción de multa y revocatoria en caso de reincidencia, en el caso de la LIFFERGE¹⁰².
- e. En el caso de la LETUR, los dictámenes del Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales y la Secretaría de Cultura de la Presidencia, sobre la solicitud de los incentivos fiscales de los beneficiarios cuya inversión es de más de USD 50,000.00, es de carácter vinculante, de modo que si estos fuesen negativos, no se perfecciona el otorgamiento de los beneficios (Art. 22 LETUR). Mientras que en el caso de la LIFFERGE, la opinión del Ministerio de Hacienda también es determinante para efectos de otorgamiento de los incentivos, (Art. 12 LIFFERGE)

Estas características positivas, por calificarlas de algún modo, se refieren a la estructura del marco normativo del régimen fiscal en sí, lo que no significa que todo el cuerpo legal no podría contener vacíos o debilidades normativas que pueden ser

¹⁰² Estas y otras normas constituyen una garantía de seguridad jurídica a los demás inversionistas no beneficiados con incentivos, y a la sociedad en general, de que las entidades públicas controlarían el buen uso del costo tributario del Estado a favor de las iniciativas privadas favorecidas.

mejoradas. A propósito, existen algunas deficiencias o vacíos normativos que pueden tener impacto negativo para el cumplimiento de las actividades de contraloría estatal sobre el uso de los incentivos exclusivamente en la promoción de las actividades favorecidas.

a. Sobre el régimen de la Ley de Turismo.

- Si bien es positivo que la LETUR otorgue facultades de examen y evaluación del correcto uso y aplicación de los incentivos fiscales a las empresas individuales o colectivas que ejercen auditoría, ello también implica el riesgo de realización de prácticas indebidas para ocultar el mal aprovechamiento de los beneficios fiscales, pues de hecho es un fenómeno que ya se da respecto a la actividad empresarial en cuanto a los fenómenos de defraudación fiscal. En consecuencia, debieran incorporarse disposiciones relativas a las auditorías que implicaran consecuencias administrativas para las personas naturales o jurídicas que ejerzan dicha función.
- La LETUR contiene un régimen de prescripciones de la facultad sancionatoria sobre el cometimiento de las infracciones por los beneficiarios (Art. 35 LETUR). Especialmente, este régimen afecta a la facultad de contraloría sobre el correcto uso de los incentivos fiscales (en actividades ajenas a las beneficiadas) o de los bienes exentos de impuestos introducidos al país, infracciones muy graves, cuya posibilidad de sanción (multa y revocatoria de los beneficios) prescribe al año de haberse cometido. Lo más indicado para garantizar que el Estado ejercerá control sobre el cumplimiento de los objetivos de los incentivos fiscales, o de otra naturaleza, otorgados por esta normativa, sería la eliminación de la figura de la prescripción en tales casos, y en general, una revisión de la prescripción de las demás infracciones, en general.

b. Sobre el régimen de la Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad.

- La exención del pago de impuestos sobre los ingresos provenientes de la venta de “Reducciones Certificadas de Emisiones” (RCE) en los mercados de carbono es un incentivo innecesario para promover la inversión en el rubro energético. La venta de esos certificados es ya un beneficio económico directo derivado de la inversión en el mercado de las energías renovables, por lo que no debiera ser exenta de impuestos. Además, los beneficios otorgados por esta ley constituyen suficiente motivación para los inversionistas¹⁰³.
- La revocatoria de los incentivos, cuando se hace un uso de los mismos en actividades ajenas a las beneficiadas, o un uso diferente al declarado de los bienes exentos de impuestos introducidos al país, procede solamente cuando se reincide en estas conductas. La figura de reincidencia no debería operar en tales casos, pues las obligaciones a las que se refieren tales infracciones son esenciales para el gozo de los beneficios de esta ley, por lo que se debieran revocar los beneficios sin necesidad de permitir la reincidencia, tal como sucede en el caso de la LETUR.
- La LIFFERGE no contiene regulaciones destinadas a garantizar el cumplimiento de los incentivos fiscales respecto a aportaciones de los beneficiados a la transformación

¹⁰³ Ello sin mencionar las serias críticas que giran en torno al mercado de reducciones de carbono, por diferentes sectores sociales, organismos internacionales y otros actores en distintos países, respecto a la mercantilización que estas actividades representan de las obligaciones internacionales de reducción de emisiones de carbono por los países industrializados. Al respecto, vid. AGUILAR, Soledad, “Los mercados de carbono y la mitigación del cambio climático”, Foro sobre Cambio Climático, artículo publicado el 28 de septiembre de 2012, en: <http://www.ambienteycomercio.org/los-mercados-de-carbono-y-la-mitigacion-del-cambio-climatico-global/>

de la matriz energética nacional, para lo cual la ley y/o su reglamento debieran incorporar una vinculación de la inversión de estas actividades respecto a sus aportes en la producción y utilización de energía eléctrica por las instituciones públicas y, al menos, parte de la sociedad salvadoreña. Ello sería una forma idónea de comprobar la promoción efectiva de las actividades en relación a los incentivos otorgados.

Marco jurídico de los incentivos a Zonas Francas y Parques de Servicios

En lo que se refiere a los regímenes de zonas francas y parques de servicios, no se observan características legales (procedimientos, facultades de las instituciones públicas, obligaciones de los beneficiarios) que tengan el mismo efecto que los anteriormente citados para el sector turismo y de energías renovables. Ello se resume en los siguientes puntos:

- a. Los sistemas de plazos indefinidos de la LEZOFIC y la LSI, respecto a las exenciones de impuestos, profundizan la debilidad de las instituciones con competencias otorgadas por estas leyes, para controlar las posibilidades de elusión indebida de impuestos derivadas de los altos niveles de enriquecimiento corporativo y personal dentro de estos regímenes.
- b. La LEZOFIC y la LSI propician la falta de controles sobre el enriquecimiento ilimitado tanto de las empresas como tales, así como de los socios o accionistas considerados individualmente, al ser beneficiados estos con las exenciones. Estas dobles exenciones, claramente apartarían a tales incentivos de su objeto constitucional, pues al cruzar el límite del enriquecimiento personal de socios y accionistas, ya no se puede considerar como única finalidad de los mismos la promoción de las actividades favorecidas.
- c. La LEZOFIC y la LSI no establecen contribuciones especiales ni ninguna otra aportación mínima de las empresas beneficiarias para canalizar aunque sea un pequeña parte de sus ganancias en el mejoramiento de las condiciones de desarrollo de los sectores a los que pertenecen.
- d. La LEZOFIC y la LSI no contemplan obligación alguna para los beneficiarios de utilizar los incentivos fiscales exclusivamente para las actividades beneficiadas. Ello posibilita que se produzca un enriquecimiento limitado solo por el nivel de productividad de las empresas beneficiadas, pudiendo el inversionistas invertir el fruto de esas ganancias en las actividades favorecidas a discreción o en otros rubros que éste desee. Por otra parte, posibilita la fuga de capitales y el favorecimiento casi exclusivo de economías extranjeras, lo cual es un fenómeno bastante conocido y desfavorable para la economía nacional.
- e. En consecuencia de lo anterior, los sistemas de fiscalización y control de la LEZOFIC y la LSI, no contemplan infracción ni sanción alguna referida a usos indebidos de los incentivos fiscales por los inversionistas. Si no existe obligatoriedad, lo descrito anteriormente es una realidad.
- f. Los controles sobre la actividad de las empresas que competen al Ministerio de Hacienda (referidos al régimen fiscal), pese a incluir las facultades de conocimiento de las declaraciones y de los costos, ingresos y utilidades de éstas,

no han brindado hasta el momento resultados que verifiquen el cumplimiento del objeto constitucional de los incentivos, que es exclusivamente la promoción de las actividades favorecidas.

- g. La opinión del Ministerio de Hacienda para la autorización de los beneficios fiscales de la LEZOFIC y la LSI no está reglamentada de forma que tenga un carácter vinculante: si la opinión no se emite en el plazo legal, opera el silencio administrativo en sentido positivo, entendiéndose que el solicitante tiene solvencia tributaria, y propiciando con ello el error en la calificación por parte del MINEC; mientras que no fue establecido en las leyes ni en sus reglamentos cuál sería el efecto de una opinión desfavorable al solicitante por parte del Ministerio de Hacienda en estos procedimientos, permitiéndose así la arbitrariedad en el otorgamiento de los incentivos fiscales, a pesar de que el MINEC tiene la potestad de denegarlos ante estas situaciones.

Las características de ambas estructuras legales analizadas constituyen, más que vacíos de ley y errores de técnica legislativa, marcos jurídicos concienzudamente diseñados para propiciar el enriquecimiento corporativo e individual a través de las actividades productivas beneficiadas, y ante ello dejar sin facultades estatales a las instituciones involucradas sobre la fiscalización del uso correcto de los incentivos fiscales otorgados, excediéndose por tanto su otorgamiento del objeto constitucional de los mismos.

Por otra parte, los regímenes sancionatorios de la LEZOFIC y la LSI son sumamente inefectivos para garantizar el uso focalizado de los incentivos para la promoción de las actividades beneficiadas; y deficientes, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones empresariales operativas o tributarias aplicables en lo que se refiere a derechos laborales. No obstante, el régimen sancionatorio más débil y permisivo es el contenido en la LEZOFIC.

Tabla 18. Regímenes sancionatorios de Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales

CATEGORÍAS	LEZOFIC	LSI
	Prevención escrita al infractor	Prevención escrita al infractor
Infracciones leves (LEZOFIC)/ menos graves (LSI)	En caso de reincidencia: multa equivalente a 3 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía	En caso de reincidencia: multa equivalente a 3 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía

Infracciones graves	Multa equivalente a 5 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía	Multa equivalente a treinta salarios mínimos mensuales de mayor cuantía.
		En caso de reincidencia: multa equivalente a 40 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía
		Al presentarse 3ª infracción grave: Revocatoria de beneficios
Infracciones muy graves	Suspensión temporal de los beneficios fiscales por 3 meses	Suspensión temporal de los beneficios por 3 meses
	En caso de reincidencia: Suspensión definitiva de los beneficios	En caso de reincidencia: Revocatoria de beneficios

Fuente: Elaboración propia con base en el marco legal¹⁰⁴

Las multas a las faltas leves o menos graves en ambos casos, así como la multa a la infracción grave en el caso de la LEZOFIC, son sumamente desproporcionales a los beneficios fiscales y la rentabilidad propiciadas por ambas leyes. Un régimen sancionatorio débil en el caso de estas leyes permisivas, suman a los beneficios de enriquecimiento y faltas de control sobre el uso de los incentivos, que los actores beneficiados, además, funcionen en lo operativo y competitivo de forma discrecional (abriéndose por tanto la posibilidad de prácticas anticompetitivas entre los mismos, entre otras prácticas indebidas).

Este tipo de debilidades sancionatorias, cuando se tienen beneficios tan amplios, propician que el infractor no se motive por la norma jurídica para no cometer la contravención, atribuyéndose a la institucionalidad un carácter de debilidad, que no es favorable para ningún estado de derecho.

Es de reconocer que ambas leyes toman en cuenta el cumplimiento de pagos de cotizaciones de pensiones y de seguridad social, bien como requisitos para ejercer actividades incentivadas o bien como obligaciones establecidas, así como el comportamiento de los beneficiarios respecto a otras obligaciones laborales básicas, además de las sanciones administrativas y penales correspondientes, impuestas por las instituciones competentes. Sin embargo, algunas sanciones consecuentes en estos regímenes permisivos también reflejan su poca correspondencia con relación a obligaciones de esta naturaleza, que deberían ser mayormente protegidas, en proporción a los beneficios otorgados a las empresas.

¹⁰⁴ Arts. 36 LEZOFIC y 52 LSI.

Tabla 19. Regímenes sancionatorios de incumplimiento de obligaciones laborales

Infracciones	LEZOFIC	LSI
Obligaciones referidas a derechos de asociación y sindicalización, trabajo forzoso, trabajo de menores y condiciones laborales (salario, horas de trabajo, salud y seguridad ocupacional)	Multa equivalente a 5 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía	Multa equivalente a treinta salarios mínimos mensuales de mayor cuantía
		En caso de reincidencia: multa equivalente a 40 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía
Obligación del pago de indemnización y prestaciones de ley	Multa equivalente a 5 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía	Multa equivalente a treinta salarios mínimos mensuales de mayor cuantía
		En caso de reincidencia: multa equivalente a 40 salarios mínimos mensuales de mayor cuantía
		Al presentarse 3ª infracción grave: Revocatoria de beneficios
Obligación de pagar cotizaciones patronales de pensiones y seguridad social	Suspensión temporal de 3 meses de los beneficios	Suspensión temporal de 3 meses de los beneficios
	En caso de reincidencia: suspensión definitiva	Revocatoria total de los beneficios
Obligación de utilizar los activos de la empresa que cerrare de forma total sin justificación para el pago de obligaciones laborales	Suspensión temporal de 3 meses de los beneficios	Multa equivalente a treinta salarios mínimos mensuales de mayor cuantía
	En caso de reincidencia: suspensión definitiva	

Fuente: Elaboración propia con base en el marco legal¹⁰⁵

En el caso del régimen de zonas francas, se da mayor desprotección a los derechos laborales e intereses estatales vulnerados, con multas desproporcionales a los beneficios recibidos, en algunos casos; o con disposiciones difíciles de aplicar, como en el caso del incumplimiento del pago de obligaciones laborales en caso de cierre definitivo de la empresa, en el que la sanción es suspensión temporal de los beneficios durante 3 meses (¿cómo puede suspenderse una empresa que ha cerrado totalmente?).

105 Arts. 29, 30 LEZOFIC y 47 y 50 LSI.

Posibles vulneraciones constitucionales a intereses públicos

La promoción de las actividades mencionadas por la Constitución, mediante incentivos fiscales (o de otra naturaleza), se constituye como una facultad constitucional de la Asamblea Legislativa, pero al mismo se configura como un límite al legislador, en el sentido que puede otorgarlos solo si se utilizan para promover efectivamente las actividades beneficiadas.

Se ha hecho referencia a lo largo de este capítulo a este objeto constitucional de los incentivos fiscales, el cual está establecido categóricamente en el Art. 131 ord. 11° CN. A la luz de dicho parámetro, se han señalado algunas deficiencias o vacíos de las leyes de incentivos fiscales analizadas que podrían significar un apartamiento del régimen de incentivos fiscales de ese objeto constitucional. Conviene ahora analizar dos aspectos de las leyes anteriormente referidas que podrían constituir una vulneración al parámetro constitucional del objeto de los incentivos fiscales.

Omisión legislativa de obligaciones de beneficiarios y controles estatales para focalización del uso correctos de los incentivos fiscales en la LEZOFIC y la LSI

Se puede entender la limitante al poder legislativo establecida en el Art. 131 ord. 11° CN, en el sentido que, si los incentivos fiscales se otorgan mediante leyes, el legislador debería configurar en los cuerpos legales que materializan dicha facultad, disposiciones relativas a garantizar que el incentivo fiscal se use exclusivamente para promover las actividades beneficiadas, bien estableciéndolo como obligación de los beneficiarios, bien brindando facultades contraloras y sancionatorias a las entidades públicas competentes, para comprobar y exigir el cumplimiento de dicha obligación.

Por otra parte, la limitante del uso de incentivos fiscales no puede entenderse únicamente aplicable a la actividad del legislador, pues éste ya promueve las actividades favorecidas otorgándolos; pero quien puede materializar la inversión de dichos incentivos únicamente en las actividades para las que son otorgados, son los beneficiarios de los mismos, pues son quienes las llevan a cabo. En consecuencia, el no establecimiento de obligaciones legales encaminadas a tal efecto, permite el uso discrecional de los montos de los incentivos por parte de sus beneficiarios, posibilitando su aprovechamiento para beneficio personal, ante lo cual se apartarían de su objeto constitucional.

Ahora bien, sobre la posibilidad de esta vulneración constitucional, “las razones que han sido argüidas (por la Sala de lo Constitucional) para justificar la inconstitucionalidad por omisión son la fuerza normativa de la Constitución y su rango de supremacía, y la fuerza normativa de los derechos fundamentales (sic)”¹⁰⁶; es decir que la supremacía de la Constitución de que se legisle de una forma u otra se impone a la discrecionalidad del legislador en su libertad de configuración, y por otra parte, la existencia de derechos fundamentales en juego no permite que el legislador legisle arbitrariamente, sin observancia de los mismos.

¹⁰⁶ SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 65-2012/36-2014, de fecha 29 de julio de 2015, p. 42.

Sobre este último aspecto, si bien esta omisión legislativa en la LEZOFIC y la LSI, solo se cumpliría (aparentemente) de forma categórica la supremacía de la Constitución (en cuanto al objeto de los incentivos fiscales) sin existir (aparentemente) vulneración directa a derecho fundamental alguno; de forma análoga se puede considerar que la fuerza normativa también puede derivarse de derechos constituidos a favor del Estado en el texto constitucional¹⁰⁷; para el caso, específicamente los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, que son verdaderos derechos exigibles pecuniariamente, y que forman parte de la Hacienda Pública (Ar. 223 CN).

En consecuencia, los derechos derivados de la legislación tributaria a favor del Estado poseen suficiente fuerza normativa para obligar al legislador a legislar observando la no vulneración de los mismos; y a pesar que su incumplimiento puede ser permitido legislativamente a través del otorgamiento de incentivos fiscales, dicha permisión no puede configurarse de manera arbitraria o discrecional del poder legislativo, sino solo respetando el único límite impuesto por el Constituyente ante tal facultad: que los incentivos sean usados exclusivamente para la promoción de las actividades beneficiadas.

La omisión de esta garantía del uso de los incentivos fiscales, constituiría desde este punto de vista una violación de la supremacía constitucional, perpetrada por la discrecionalidad del legislador de destinar estos beneficios de carácter pecuniario sin disposiciones normativas de garantía mínimo de que se hará un uso adecuado de los mismos; en consecuencia, en los casos de la LEZOFIC y la LSI, el legislador se ha colocado a nivel del constituyente, desarrollando una normativa constitucional diseñada a su arbitrio, algo que excede por mucho su libertad de configuración legislativa¹⁰⁸.

Finalmente, como un efecto derivado de esta omisión, pese a sus facultades contraloras sobre el régimen fiscal y aduanero de las zonas francas, depósitos de perfeccionamiento activo, parques de servicios y centros de servicios, el Ministerio de Hacienda carece de la facultad legal de exigir a las empresas y titulares de estas el uso exclusivo de los montos en concepto de exención de impuestos en las actividades beneficiadas¹⁰⁹.

Sobre la extensión de la exención del Impuesto sobre la Renta a los dividendos o utilidades de los socios o accionistas de empresas beneficiadas en la LEZOFIC y la LSI

Se ha expuesto y demostrado en el presente capítulo cómo el incentivo de exención del impuesto sobre la renta, otorgado en los casos de la LEZOFIC y la LSI, beneficia no solo a las actividades empresariales y a sus sociedades titulares, extendiéndose además a la exención de este impuesto sobre las utilidades o dividendos de los socios o accionistas, considerados individualmente.

¹⁰⁷ Este planteamiento de "derechos del Estado" debe entenderse no al Estado como aparato administrativo, sino al Estado como sujeto de derecho, en cuanto representa la totalidad de intereses de la sociedad que fundamenta su existencia jurídica.

¹⁰⁸ Al respecto, vid. SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad Inc. 65-2012/36-2014... op. cit., p. 43.

¹⁰⁹ A propósito de la vulneración constitucional por omisión planteada en el caso de la LEZOFIC y la LSI, puede ampliarse el análisis a la luz de las Leyes de Turismo y de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de electricidad, las cuales sí contienen, como se ha analizado, la obligación de los beneficiarios de utilizar los incentivos exclusivamente en las actividades beneficiadas y de comprobarlo ante el Ministerio de Hacienda, así como las facultades administrativas de las entidades correspondientes de verificarlo y sancionar su incumplimiento.

Al respecto, cabe señalar que las utilidades o dividendos derivados de las actividades empresariales ejercidas, significan por sí mismos un acrecentamiento del patrimonio personal de los socios o accionistas de las empresas beneficiarias. Por ende, la exención del pago del impuesto sobre la renta sobre estas ganancias personales, vulnera el objeto constitucional de los incentivos fiscales establecido en el Art. 131 ord. 11° CN, en el sentido que el legislador está limitado por el mismo texto constitucional en su facultad de otorgar incentivos fiscales, a hacerlo exclusivamente para la promoción de las actividades favorecidas, algo que lo inhibe a otorgar incentivos que tengan un carácter personal o individualizado.

En consecuencia, las disposiciones relativas a la exención de las utilidades o dividendos del pago del impuesto sobre la renta podrían ser sometidas a control de constitucionalidad, con la finalidad de determinar si efectivamente contradicción entre su contenido y el parámetro de control constitucional establecido en el Art. 131 ord. 11° CN, y en su caso, ser expulsadas del ordenamiento jurídico.

Sobre los sistemas de plazos indefinidos de los beneficios fiscales municipales de la LEZOFIC y la LSI

Los plazos indefinidos de otorgamiento de beneficios fiscales, bien por una ampliación indefinida de los mismos respecto a los impuestos municipales (caso de la LEZOFIC) o por la configuración legislativa de tal forma respecto al impuesto sobre la renta e impuestos municipales (caso de la LSI), significan una imposición legislativa al Ministerio de Economía, quien queda inhibido (salvo que se presentasen causales legales sancionadas con la revocatoria de los beneficios fiscales) de evaluar y decidir respecto a la ampliación de los plazos de los incentivos, sobre criterios técnicos y en proporcionalidad a los beneficios aportados a la economía salvadoreña por los agentes económicos beneficiados.

Un criterio similar fue considerado en la ratio decidendi (motivación de la resolución) de la sentencia de la Sala de lo Constitucional que declaró inconstitucionales las prórrogas automáticas de los plazos de concesiones para la explotación del espectro radioeléctrico, en los siguientes términos:

“Este Tribunal no puede desconocer que la prórroga de las concesiones para cualquier servicio u obra pública, puede ser en ocasiones aconsejable para la Administración desde el punto de vista técnico y financiero. Por ello, la entidad competente debe contar la posibilidad de evaluar los beneficios que produciría para el Estado y para el interés público la ampliación del término inicial de la concesión. De ahí *que la inconstitucionalidad radica en el carácter “automático” de la prórroga y no en la prórroga misma, puesto que no se trata de una imposición del legislador sino de una facultad de la Administración que, como todas las de su clase, debe ser ejercida dentro de parámetros de racionalidad y proporcionalidad (sic)*”¹¹⁰.

Por supuesto, existen notorias diferencias sustanciales en las prórrogas y los incentivos fiscales, sin embargo comparten más similitudes que diferencias: las primeras consisten en un derecho de explotación de un bien público, mientras que los incentivos se traducen en la utilización de recursos que comúnmente son derechos pecuniarios del Fisco; las concesiones tienen una afectación sobre bienes públicos, y los incentivos fiscales una afectación sobre derechos del Estado exigibles pecuniariamente mediante la legislación tributaria; el ejercicio de los derechos otorgados por las concesiones deriva en el beneficio de los particulares, al igual que la recepción y utilización de los incentivos fiscales; el uso de las concesiones -en teoría- garantiza el ejercicio de una actividad o servicios que beneficia a la sociedad, y el uso de incentivos fiscales -en teoría- implica una compensación que sus beneficiarios hacen a la sociedad desarrollando los sectores productivos en los que se desempeñan, y logrando otros objetivos derivados de los mismos: creando fuentes de empleo, generando electricidad con base en energía limpia, logrando el ingreso de extranjeros con fines turísticos, etcétera; y etcétera.

Para el caso de mérito, el criterio constitucional sobre la prórroga indefinida de los plazos de las concesiones es perfectamente aplicable por analogía a los casos de los plazos de incentivos fiscales, pues si los mismos son indefinidos, se impone arbitrariamente por el Legislativo a la Administración Pública o a la Administración Municipal aceptar costos tributarios prolongados en el tiempo que estos incentivos significan para la Hacienda Pública o para la Hacienda Pública Municipal, sin posibilidad de sopesar si los mismos son proporcionales a los resultados que los beneficiarios aportan a la economía nacional y al bienestar social.

Por otra parte, en el caso del plazo indefinido de la exención del ISR, se genera una ruptura democrática entre las relaciones inter-orgánicas del Legislativo y el Ejecutivo, limitándose a este último de poder administrar la Hacienda Pública según las necesidades económicas y fiscales nacionales lo exijan, en el entendido que los efectos de este tipo de disposiciones van más allá de las condiciones coyunturales políticas que permitieron su emisión y aprobación por ambos órganos en un momento determinado. Un ejemplo de ello es la existencia actual de altos niveles de elusión fiscal mientras el Ejecutivo debe aceptar dichos costos tributarios propiciados por leyes como la LEZOFIC y la LSI.

En el caso de los impuestos municipales, la imposición legislativa a la Administración Municipal se materializa en la limitación de ésta última al ejercicio de su autonomía municipal en la administración de la Hacienda Pública Municipal y en su facultad de iniciativa de ley en materia de impuestos.

En consecuencia, las disposiciones legales de estas y de cualquier otra ley que inhiba a la Administración Pública o a la Administración Municipal de decidir sobre la prórroga o el cumplimiento final del plazo de goce de incentivos fiscales, debieran ser sometidas a control constitucional y, en su caso, ser expulsadas del ordenamiento jurídico.

2.6 PROPUESTAS DE REFORMAS DE ISD PARA LA ACTUALIDAD

En la coyuntura política actual se hace referencia constante por diferentes actores políticos a la necesidad de combatir la elusión fiscal. Sin embargo, no existen a la fecha propuestas de reformas concretas al régimen legal de incentivos fiscales en El Salvador, para mermar los altos costos tributarios que representa en concepto de elusión fiscal.

La referencia inmediata más próxima a medidas de reforma se contiene en una edición posterior de la ya citada publicación “El Camino del Cambio” de la Secretaría Técnica, durante la gestión presidencial del expresidente Mauricio Funes, la cual se refiere a una hipotética “política de revisión y eliminación de privilegios, exenciones y de exoneraciones tributarias”, acompañada de un “combate frontal a la evasión, la elusión fiscal y el contrabando”; mencionando como ejemplo la eliminación del subsidio del Draw Back a los exportadores¹¹¹, sin mencionar que la eliminación de dicho incentivo fue asumida por El Salvador como compromiso ante la Organización Mundial del Comercio (OMC)¹¹².

En el marco de una discusión de un Acuerdo o Pacto Fiscal para frenar uno de los momentos más críticos de la situación fiscal de El Salvador, y ante la falta de propuestas concretas, realistas y efectivas respecto al fenómeno de la elusión fiscal, se proponen las siguientes reformas legales y administrativas para disminuir los costos tributarios derivados de las leyes de incentivos fiscales.

- I. Reforma a las leyes que otorgan incentivos fiscales, como la Ley de Zonas Francas y la Ley de Servicios Internacionales, en el sentido de:
 - a. Incorporar la obligatoriedad de los beneficiarios de usar los incentivos fiscales exclusivamente en las actividades beneficiadas.
 - b. Crear las facultades a favor del Ministerio de Hacienda, y de cualquiera que fuere el ente público encargado de hacer cumplir la ley (Ministerio de Economía o cualquier otra Secretaría de Estado), de examinar y evaluar el correcto uso de los incentivos otorgados por estas; y
 - c. Introducir en el régimen sancionatorio de estas leyes las sanciones referidas al incumplimiento de tal obligación, lo cual implicaría además revisar el marco de procedimientos administrativos del Ministerio de Hacienda, para determinar sus facultades actuales en cuanto a dicha función contralora. De esta forma se evitaría el aprovechamiento indebido de los incentivos a discrecionalidad de los beneficiarios y las fugas de capitales fuera de los sectores productivos favorecidos o de la economía nacional.

- II. Reformas legales que, en concordancia con lo anterior, instauren un régimen de transparencia aplicables a los regímenes de incentivos fiscales, de modo que los beneficiarios de los mismos tengan la obligación de conceder acceso a

111 SECRETARÍA TÉCNICA DE LA PRESIDENCIA, El Camino del Cambio en El Salvador: Legados de cuatro años de gestión, Gobierno de El Salvador, San Salvador, S/F, p. 114. Disponible en: <http://2009-2014.secretariatecnica.gob.sv/novedades/publicaciones/el-camino-del-cambio-en-el-salvador.html>

112 INTERNATIONAL CENTRE FOR TRADE AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT, “OMC pasa revista a El Salvador”, Revista Puente, Vol. 11, Número 31, artículo publicado el 31 de marzo de 2010, en: <http://www.ictsd.org/bridges-news/puentes/news/omc-pasa-revista-a-el-salvador>

información o rendir cuentas vertical u horizontalmente en lo referido al uso de los incentivos fiscales otorgados por el Estado; inclusive para tal efecto podría incorporarse en la Ley de Acceso a la Información Pública esta obligatoriedad de transparencia, como en el caso de los entes privados que reciben fondos públicos, convirtiéndose así en sujetos obligados por dicha ley, ello en virtud a que los beneficios fiscales que reciben son también fondos públicos costeados por la sociedad y que representan un costo tributario para la Hacienda Pública.

- III. Reforma a las leyes tributarias y penales para considerar la conducta de “uso indebido de incentivos fiscales” como una infracción tributaria (especie de defraudación) y como un delito fiscal autónomo o modalidad de evasión tributaria. Esta propuesta tendría como base la naturaleza pública de los incentivos fiscales otorgados y la obligación estatal de protección de la Hacienda Pública, como un bien jurídico cuyo titular es el mismo Estado. Esta medida constituiría, además, una nueva forma de ver a los incentivos fiscales, pues los impuestos exentos mediante ellos, así como cualquier otra clase de incentivos, pese a ser eximidos de su pago, no dejan de constituir derechos a favor del Fisco.

Reformas de este tipo también podrían tener como consecuencia la previsión y sanción, administrativa y penal, de otras conductas favorecedoras de la elusión fiscal, tales como el favorecimiento de la elusión fiscal por funcionarios públicos o por técnicos auditores de las empresas beneficiadas con incentivos fiscales.

- IV. Derogación de las disposiciones de las leyes de incentivos fiscales que, como en la Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales, establecen la aplicación de la exención del impuesto sobre la renta a las utilidades o dividendos de los socios o accionistas de las empresas beneficiarias, individualmente considerados, dado que estas disposiciones son excesos de la facultad legislativa de otorgar incentivos fiscales, los cuales deben tener como único objeto (según el Art. 131 ord. 11° CN) promover las actividades beneficiadas y no favorecer el incremento del patrimonio personal de individuos por su sola calidad de socios o accionistas de las empresas favorecidas.
- V. Derogación de aquellas disposiciones de las leyes de incentivos fiscales que, como en la Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales, quitan el carácter vinculante de la opinión o dictamen del Ministerio de Hacienda en los procedimientos de otorgamiento de los incentivos fiscales, lo que implica además la eliminación del silencio administrativo en sentido positivo, establecida para tal efecto en dichas leyes. De modo que solo si la opinión o dictamen de esta cartera de Estado es favorable, pueda autorizarse el funcionamiento de las empresas dentro de los regímenes de incentivos fiscales.
- VI. Derogación de aquellas disposiciones de las leyes de incentivos fiscales que, como en la Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales, establecen plazos indefinidos de goce de incentivos fiscales a favor de los beneficiarios,

dado que los plazos indeterminados para el goce de beneficios particulares a costa de fondos públicos representa una vulneración a la seguridad jurídica de la Hacienda Pública y de la sociedad en general, además de ser un exceso de libertad del legislador que obliga a la Administración Pública a mantener costos tributarios excesivos sin posibilidad de evaluar la proporcionalidad entre los mismos y los beneficios recibidos.

- VII. Reformas legales y administrativas que robustezcan los regímenes sancionatorios aplicables a las infracciones de las leyes de incentivos fiscales, tales como el incremento de multas desproporcionalmente mínimas a las empresas infractoras en comparación de sus beneficios fiscales (caso de la Ley de Zonas Francas), la eliminación de la reincidencia como requisito para la revocatoria del uso indebido de los incentivos fiscales (caso de la Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad), o la prescripción de la acción investigativa y sancionatoria del ente administrativo competente ante faltas muy graves a las leyes, como el uso indebido de los incentivos fiscales (caso de la Ley de Turismo).

- VIII. Revisión del marco normativo de facultades de fiscalización dentro de las leyes de incentivos fiscales, y además los procedimientos administrativos internos del Ministerio de Economía y el Ministerio de Hacienda, y hacer las reformas pertinentes encaminadas a garantizar un control real y efectivo sobre los costos tributarios que representan los incentivos fiscales otorgados a través de estas leyes, a fin de generar información referida a los montos de elusión fiscal que tiene que soportar el Estado salvadoreño como consecuencia de las mismas. Esto, además de representar un mayor conocimiento del Estado sobre este fenómeno y sobre las medidas de políticas públicas que pudiera implementar para afrontarlo, garantizaría el acceso a información pública sobre la materia.

- IX. Revisión de las leyes de incentivos fiscales existentes y evaluación de la factibilidad y conveniencia de incluir dentro de dichos regímenes la obligación de los beneficiarios de aportar una contribución especial proporcional a sus ganancias, con el fin de promover por otros medios no contemplados en la legislación el desarrollo de los sectores o para sufragar aquellos aspectos de dichos regímenes que actualmente la administración pública consideren débiles, tales como la transparencia y garantías de no corrupción empresarial.

- X. Reformas legales encaminadas a garantizar que las empresas beneficiarias no incurrirán en prácticas indebidas de uso de los incentivos fiscales que menoscaben a la Hacienda Pública o la economía nacional, entre las que podrían estar la obligación de los beneficiarios de incentivos fiscales de declarar sobre si participan en empresas o personas jurídicas instaladas en paraísos fiscales, o bien que se establezca como requisito legal que para la obtención de beneficios fiscales, que los solicitantes no deben participar en personas jurídicas que tienen su domicilio en un paraíso fiscal.

CAPÍTULO III

CONTROLES ESTATALES DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

3.1 INSTITUCIONALIDAD Y ESTRATEGIAS PARA EL CONTROL DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

El Ministerio de Hacienda afirmó el carácter reservado de la información pública referida a las estrategias, planes, medidas o lineamientos referidos a la prevención, detección, investigación y sanción de la evasión y la elusión fiscal.

En cuanto a la elusión, tal como se mencionó en el capítulo segundo de este informe, el Ministerio de Hacienda no tiene facultades para otorgar incentivos fiscales, por lo que su actuación se ciñe a lo establecido en las leyes correspondientes, y en los reglamentos emitidos por el Ejecutivo para la aplicación de las mismas. En consecuencia, los documentos estratégicos y políticos institucionales respecto a la elusión no tienen mayor relevancia en cuanto al otorgamiento de incentivos; y, razonablemente, deben ser limitados si se comparasen con las serias debilidades normativas de algunas leyes perjuicio de las facultades de la Administración Tributaria.

En relación a la evasión, sucede algo similar en cuanto a la prevención, investigación y sanción de la misma, pero en un sentido contrario: precisamente debido a la publicidad de las leyes, es conocido el limitado alcance, los vacíos, contradicciones y ambigüedades legales que imposibilitan el efectivo funcionamiento de la institucionalidad tributaria y penal para la erradicación de estos fenómenos.

Una consecuencia evidente sobre estas debilidades normativas e institucionales es la falta de conocimiento de las instituciones competentes sobre las dimensiones reales de la evasión y la elusión, esto es, la falta de metodologías oficiales de estimación de las mismas y de cifras oficiales o mínimamente actualizadas, el desconocimiento sobre el comportamiento del IVA y otros impuestos respecto a la capacidad tributaria de los contribuyentes, la poca efectividad de los controles sobre la actividad empresarial en relación a las personas naturales que participan en ellas y técnicas de evasión como los testaferros y la subdeclaración, entre otros.

En el presente capítulo se presentan y analizan los hallazgos referidos a los resultados de los controles estatales sobre la elusión y la evasión fiscal, en sus aspectos preventivo y represivo, así como de otras formas de acciones institucionales relacionadas indirectamente con estos fenómenos. El período al que se refieren los datos recopilados se comprende desde el 1 de junio de 1999 hasta el 31 de mayo de 2016, es decir, desde el inicio de la gestión presidencial del expresidente Francisco Flores a la fecha.

3.2 PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DEL ÓRGANO EJECUTIVO

En materia de evasión y elusión, que son fenómenos sociales que se originan en el seno de relaciones económicas y jurídicas de los particulares, el funcionamiento de las entidades de la Administración Pública tiene un rol fundamental. Primero, en su aspecto preventivo general, puesto que deben existir controles estatales que prevean las conductas contrarias a derecho y que signifiquen un menoscabo para el Estado, en este caso representado por la Administración Tributaria.

En segundo lugar, el ámbito de la fiscalización es la faceta más densa del ejercicio de las potestades contraloras de la Administración Pública, pues implica la particularización de cada caso concreto. Y en tercer lugar se ubica el ámbito más complicado: el de controles sancionatorios, aplicación del derecho y reafirmación del imperio estatal para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias con respeto a los derechos individuales, pero sin permitir que éstos se antepongan al interés público.

Procedimientos sancionatorios relacionados a regímenes fiscales

Los procedimientos administrativos sancionatorios contra infracciones a los regímenes de incentivos fiscales están diseminados en el ordenamiento jurídico que otorga dichos beneficios, por lo que las causales de infracciones administrativas, las sanciones correspondientes y las entidades competentes para conocer de los mismos varían en uno u otro caso. De hecho, uno de los defectos de algunas de estas leyes, señalados en esta investigación, es que no siempre las sanciones correspondientes están relacionadas a infracciones que tengan que ver directamente con el uso de los incentivos fiscales u otras obligaciones relacionadas los mismos.

En los casos de la Ley de Turismo y Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad, las sanciones sí contemplan el uso indebido de los incentivos, así como la posibilidad del Ministerio de Hacienda para examinar dichas situaciones en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y control. No obstante, respecto a la Ley de Turismo, por ejemplo, hasta el presente año el Ministerio de Turismo no ha revocado los beneficios fiscales a ninguna de los 33 Proyectos de Interés Turístico Nacional inscritos en el Registro Nacional de Turismo.

En los casos de la Ley de Zonas Francas y Ley de Servicios Internacionales, por lo contrario, pese a que las deficiencias normativas más graves están relacionadas a la falta de obligatoriedad de los beneficiarios para utilizar debidamente los incentivos fiscales y a la falta de posibilidad de que el Ministerio de Hacienda, en ejercicio de sus facultades de fiscalización y control, promueva la revocatoria de los beneficios fiscales otorgados, se han reportado más sanciones de revocatoria a empresas amparadas en estas normativas.

De acuerdo con el Ministerio de Economía, durante el período comprendido entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2015 se han revocado los beneficios fiscales a 113 personas naturales y jurídicas de los regímenes de zonas francas y parques de servicios; estando 4 de estos sancionados amparados en la LSI y 109 en la LEZOFIC¹¹³.

Tabla 20. Personas naturales y jurídicas amparadas en la LEZOFIC y LSI a las que el MINEC ha revocado beneficios entre 1999 y 2016

	EMPRESA	ACUERDO	FECHA	LEY
1	FOLLAJES EL SAUCE, S.A. DE C.V.	586	24/11/1999	LEZOFIC
2	ELSA LETICIA RIVARA DE HOMLISH	5	05/01/2000	LEZOFIC
3	INDUSTRIA CARIBBEAN APPAREL, S.A. DE C.V.	153	21/03/2001	LEZOFIC
4	INDUSTRIAS DE CENTRO AMERICA, S.A. DE C.V.	417	03/06/2002	LEZOFIC
5	CONFECCIONES OMEGA	301	08/04/2002	LEZOFIC
6	SEER INTERNACIONAL, S.A. DE C.V.	353	23/04/2003	LEZOFIC
7	ATLAS MARKETING, S.A. DE C.V.	777	28/08/2003	LEZOFIC
8	MARADOL, S.A. DE C.V.	960	19/08/2004	LEZOFIC
9	INTEMAQ, S.A. DE C.V.	1512	22/12/2004	LEZOFIC
10	CARIARI DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	421	15/04/2005	LEZOFIC
11	V.H. INTERNATIONAL, S.A. DE C.V.	539	12/05/2005	LEZOFIC
12	CONFECCIONES VICTORIA, S.A. DE C.V.	1146	07/09/2016	LEZOFIC
13	A&A COMERCIAL, S.A. DE C.V.	1421	08/11/2006	LEZOFIC
14	EXPOCA, S.A. DE C.V.	1419	08/11/2006	LEZOFIC
15	RAMADA, S.A. DE C.V.	1420	08/11/2006	LEZOFIC
16	ASOCIACION AGAPE DE EL SALVADOR	1423	09/11/2009	LEZOFIC
17	TOP QUALITY, S.A. DE C.V.	1511	30/11/2006	LEZOFIC
18	ESIMEX, S.A. DE C.V.	1512	30/11/2006	LEZOFIC
19	INDUSTRIAS BOLIVAR, S.A. DE C.V.	1514	30/11/2006	LEZOFIC
20	SOYRAL, S.A. DE C.V.	1542	12/12/2006	LEZOFIC
21	FABRIFOIL, S.A. DE C.V.	1476	22/12/2006	LEZOFIC

113 DIRECCIÓN DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA, "Empresas a las que MINEC ha revocado sus beneficios", en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MINEC-2016-0334.

22	LOS COMPADRES, S.A. DE C.V.	33	04/01/2007	LEZOFIC
23	AGROEXPORT ANALEX, S.A. DE C.V.	34	04/01/2007	LEZOFIC
24	F.T.L. LATAM, S.A. DE C.V.	36	04/01/2007	LEZOFIC
25	CONFECCIONES SAN MARCOS	103	11/01/2007	LEZOFIC
26	MIRTALA MARGARITA LEMUS DE RECINOS	104	22/01/2007	LEZOFIC
27	MATCO, S.A. DE C.V.	105	22/01/2007	LEZOFIC
28	AGROINDUSTRIAS TECNICAS, S.A. DE C.V.	120	24/01/2007	LEZOFIC
29	TELSINCA, S.A. DE C.V.	121	24/01/2007	LEZOFIC
30	COESSA, S.A. DE C.V.	158	30/01/2007	LEZOFIC
31	UH-INTERNACIONAL, S.A. DE C.V.	242	21/02/2007	LEZOFIC
32	FORTEX, S.A. DE C.V.	429	23/04/2007	LEZOFIC
33	SPEED LIMIT EXPORT, S.A. DE C.V.	430	23/04/2007	LEZOFIC
34	TTI, S.A. DE C.V.	442	26/04/2007	LEZOFIC
35	BENEFICIO EL PARAISO, S.A. DE C.V.	443	26/04/2007	LEZOFIC
36	POLITEX, S.A. DE C.V.	444	26/04/2016	LEZOFIC
37	MAQUILADORA ABBA, S.A. DE C.V.	475	07/05/2007	LEZOFIC
38	MACOSAL, S.A. DE C.V.	514	22/05/2007	LEZOFIC
39	S Y S REPTILE FARM, S.A. DE C.V.	529	23/05/2007	LEZOFIC
40	TRADE LINK, S.A. DE C.V.	638	28/06/2007	LEZOFIC
41	HERMOSA MANUFACTURING, S.A. DE C.V.	795	15/08/2007	LEZOFIC
42	ROLANDO NICOLAS MIGUEL ZABLAH	811	17/08/2007	LEZOFIC
43	QUALITY, S.A. DE C.V.	1036	19/10/2007	LEZOFIC
44	TRES K, S.A. DE C.V.	486	26/05/2008	LEZOFIC
45	IMPOMAQUIN, S.A. DE C.V.	579	27/06/2008	LEZOFIC
46	EI CROWN INTERNATIONAL COMPANY, S.A. DE C.V.	610	08/07/2008	LEZOFIC
47	ALAP HOLDINGS, S.A. DE C.V.	742	03/09/2008	LEZOFIC
48	WINDOWS FASHIONS, S.A. DE C.V.	1043	19/11/2008	LEZOFIC

49	ST. JACK'S EXPORT CORP, S.A. DE C.V.	1067	26/11/2008	LEZOFIC
50	KOSAL, S.A. DE C.V.	39	09/01/2009	LEZOFIC
51	SATELLITE INTERNATIONAL, S.A. DE C.V.	102	23/01/2009	LEZOFIC
52	PARTS-ZONE, S.A. DE C.V.	102	23/01/2009	LEZOFIC
53	ORIENT INDUSTRIAS, S.A. DE C.V.	167	04/02/2009	LEZOFIC
54	ARISTOPLAST, S.A. DE C.V.	181	09/02/2009	LEZOFIC
55	INDUSTRIAS MIRSAL, S.A. DE C.V.	416	05/05/2009	LEZOFIC
56	BCTC EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	417	24/03/2009	LEZOFIC
57	CHARTER, S.A. DE C.V.	643	22/07/2009	LEZOFIC
58	INTERMARK EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	1039	21/12/2009	LSI
59	LOTO TEX, S.A. DE C.V.	1042	21/12/2009	LEZOFIC
60	LEADER GARMENTS EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	26	05/01/2010	LEZOFIC
61	INVERSIONES PRIMSAL, S.A. DE C.V.	549	07/06/2011	LEZOFIC
62	TUBERIAS, S.A. DE C.V.	569	17/06/2011	LEZOFIC
63	ARNECOM EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	759	06/07/2011	LEZOFIC
64	G.C.M. CONTACT CENTER, S.A. DE C.V.	675	20/07/2011	LSI
65	MATEX EXPORTACIONES, S.A. DE C.V.	762	26/08/2011	LEZOFIC
66	MIMIC TECHNOLOGIES, S.A. DE C.V.	783	06/09/2011	LEZOFIC
67	INDUSTRIAS ORION, S.A. DE C.V.	784	06/09/2011	LEZOFIC
68	EXPORTACIONES TEXTILES, S.A. DE C.V.	882	04/10/2011	LEZOFIC
69	SEWING TECH, S.A. DE C.V.	922	12/10/2011	LEZOFIC
70	IMACORP, S.A. DE C.V.	78	25/01/2012	LEZOFIC
71	REGENT AEROSPACE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	423	03/05/2012	LSI
72	AMERICAN RENEWABLE FUELS SUPPLIES, LTDA. DE C.V.	613	11/07/2012	LEZOFIC
73	INDUSTRIAS DURAFLEX, S.A. DE C.V.	649	27/07/2012	LEZOFIC
74	PETUNIA, S.A. DE C.V.	794	13/09/2012	LEZOFIC

75	TRITON APPAREL, S.A. DE C.V.	819	20/09/2012	LEZOFIC
76	MOTECHI	196	25/02/2013	LEZOFIC
77	IESSA EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	657	11/07/2013	LSI
78	TABONY, S.A. DE C.V.	1123	20/11/2013	LEZOFIC
79	AUSTRALIAN DAIRY GOODS, S.A. DE C.V.	1133	25/11/2013	LEZOFIC
80	TECNOCEN, S.A. DE C.V.	1187	09/12/2013	LEZOFIC
81	TEXTILES LOURDES, LTDA. DE C.V.	1188	09/12/2013	LEZOFIC
82	PRONYL, S.A. DE C.V.	404	09/04/2014	LEZOFIC
83	SERGIO'S EXPORT, S.A. DE C.V.	518	14/05/2016	LEZOFIC
84	DARLINGTON FABRICS EL SALVADOR, LTDA. DE C.V.	234	05/03/2014	LEZOFIC
85	CONSORCIO HORTICOLA DE ALTA TECNOLOGIA, S.A. DE C.V.	1552	02/12/2014	LEZOFIC
86	TEXSAL, S.A. DE C.V.	21	06/01/2015	LEZOFIC
87	TECNOECO, S.A. DE C.V.	86	23/01/2015	LEZOFIC
88	HIDROCUL, S.A. DE C.V.	87	23/01/2015	LEZOFIC
89	DESUMESA, S.A. DE C.V.	88	23/01/2015	LEZOFIC
90	CONSUMESA, S.A. DE C.V.	89	23/01/2015	LEZOFIC
91	SISTEMAS HIDROPONICOS, S.A. DE C.V.	90	23/01/2015	LEZOFIC
92	TECNOCULTIVOS, S.A. DE C.V.	91	23/01/2015	LEZOFIC
93	EL MORRAL, S.A. DE C.V.	185	06/02/2015	LEZOFIC
94	INVERNADEROS TECNICOS, S.A. DE C.V.	92	03/04/1900	LEZOFIC
95	HORTALIZAS TECNOLOGICAS, S.A. DE C.V.	93	23/01/2015	LEZOFIC
96	PRAGMA, S.A. DE C.V.	94	23/01/2015	LEZOFIC
97	DEL HUERTO, S.A. DE C.V.	95	23/01/2015	LEZOFIC
98	AVESTA, S.A. DE C.V.	96	23/01/2015	LEZOFIC
99	CALIZ, S.A. DE C.V.	149	02/02/2015	LEZOFIC
100	HIDROPONICOS DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	150	02/02/2015	LEZOFIC
101	BIOTECNICA, S.A. DE C.V.	151	02/02/2015	LEZOFIC

102	HIDROPONIA, S.A. DE C.V.	152	02/02/2015	LEZOFIC
103	AFATEX, S.A. DE C.V.	153	02/02/2015	LEZOFIC
104	CASAVERDE, S.A. DE C.V.	183	06/02/2015	LEZOFIC
105	AGROEXPORTADORAS, S.A. DE C.V.	184	06/02/2015	LEZOFIC
106	RED FOX CENTROAMERICA ZONA FRANCA, S.A. DE C.V.	296	03/03/2016	LEZOFIC
107	ENGINEERED APPAREL, S.A. DE C.V.	514	13/04/2015	LEZOFIC
108	INVERNADEROS TROPICALES, S.A. DE C.V.	807	02/06/2015	LEZOFIC
109	SABRA, S.A. DE C.V.	815	03/06/2015	LEZOFIC
110	KOOK JEE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V.	1653	30/11/2015	LEZOFIC
111	TECHNO SCREEN, S.A. DE C.V.	176	29/01/2016	LEZOFIC
112	PEI, S.A. DE C.V.	781	30/05/2016	LEZOFIC
113	MARIA ISABEL ALONSO ROCHI DE VIDRI	736	23/05/2016	LEZOFIC

Fuente: Ministerio de Economía

Como aspecto positivo de estos datos, se destaca la alta actividad sancionatoria ejercida por el Ministerio de Economía, sobre todo en comparación del número de personas naturales y jurídicas beneficiadas con ambos regímenes de incentivos fiscales en la actualidad (274). Sin embargo, en un sentido negativo, cabe señalar que ninguna de las infracciones contempladas en la LEZOFIC y la LSI sancionan con revocatoria el uso indebido de los incentivos fiscales, por lo que las causales de las revocatorias reportadas por el MINEC, realmente no representan ni garantizan el combate a la elusión fiscal por estos medios.

Por otra parte, aunque ambas leyes reconocen la facultad fiscalizadora del Ministerio de Hacienda sobre los regímenes fiscales establecidos, ninguna de estas sanciones registradas pudo haber tenido como base el uso indebido por los incentivos fiscales reportado por dicha Secretaría de Estado.

Fiscalización y sanción de evasión tributaria por el Ministerio de Hacienda

En uso de sus facultades de fiscalización, inspección, investigación y control (Art. 173 CT), la Dirección General de Impuestos Internos ha llevado a cabo desde el año 2002 hasta el 31 de mayo de 2016 un total de 16,966 verificaciones por posible evasión tributaria y un total de 3,594 procedimientos de fiscalización por la misma infracción, sumando un total de 20,560 procedimientos administrativos¹¹⁴.

¹¹⁴ La DGII afirmó que no se poseen registros correspondientes anteriores a 2002 (se requirió información desde el 1 de junio de 1999) debido al cambio en el Sistema Informático del Ministerio, ni se poseen datos definitivos sobre procedimientos correspondientes a 2015 y 2016, por los que dichos procedimientos reportados aún se encontraban inconclusos al momento.

Tabla 21. Procedimientos de fiscalización por evasión tributaria de la DGII 2002-2016

TOTAL DE FISCALIZACIONES POR EVASIÓN TRIBUTARIA	
2002	126
2003	187
2004	272
2005	180
2006	106
2007	102
2008	131
2009	303
2010	577
2011	388
2012	235
2013	509
2014	384
2015	85
2016	9
TOTAL	3,594

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos¹¹⁵

Por otra parte, como derivación de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, la Dirección General de Impuestos Internos ha sancionado con **7,843 multas por evasión tributaria** entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2016 (es decir, poco más del doble de fiscalizaciones por evasión llevadas a cabo entre 2002 y 2016).

El anterior dato es congruente con la cantidad de procesos de fiscalización por evasión tributaria reportados por la misma DGII, si se toma en cuenta que los registros de aquellos no contienen información del período entre 1999 y 2001.

Respecto a las 7,843 multas impuestas por la DGII entre 1999 y 2016, esta dirección reportó que durante el mismo período habrían sido multadas por evasión tributaria 250 personas naturales y 586 personas jurídicas, haciendo un total de 839 obligados tributarios sancionados por dicha defraudación fiscal¹¹⁶.

¹¹⁵ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, "Memorando 10002-MEM-0176-2016... op. cit.

¹¹⁶ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, "Memorando 10002-MEM-0176-2016... op. cit.

Si se comparan las cifras de personas multadas respecto a la cantidad de multas impuestas por la DGII, sería probable que exista reincidencia de evasores en más de una ocasión, bien sea como persona natural o como persona jurídica; y, por otra parte, es posible la sanción por evasión de personas naturales, que también corresponden al incumplimiento de una obligación tributaria como sujeto obligado en la evasión cometida mediante persona jurídica.

Apelaciones ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas contra multa por evasión tributaria

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) es la dependencia administrativa del Ministerio de Hacienda competente para conocer de los recursos de apelación interpuestos por los administrados contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas (éstas últimas también en cuanto a valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancía)¹¹⁷.

Durante el período comprendido entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2016, el TAIIA ha conocido 740 apelaciones contra resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos impositivas de la sanción de multa por evasión de tributaria¹¹⁸.

Tabla 22. *Apelaciones ante el TAIIA contra multas por evasión tributaria*

AÑO	APELACIONES INTERPUESTAS
1999	13
2000	34
2001	22
2002	16
2003	28
2004	29
2005	25
2006	18
2007	19
2008	20
2009	23
2010	45

117 Art. 1 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (LETAIIA).

118 DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, "Memorando 10002-MEM-0176-2016... op. cit.

2011	77
2012	115
2013	61
2014	55
2015	70
2016	70
TOTAL	740

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos

La cantidad de apelaciones interpuestas contra las multas por evasión tributaria, en comparación con el total de multas impuestas en el mismo período (7,843) es realmente mínima, aunque aproximada a la cantidad de personas naturales y jurídicas multadas en el mismo período (839). No obstante, no existen datos que reflejen una exacta correspondencia entre estas apelaciones y cada una de las resoluciones atacadas, así como tampoco se puede determinar a partir de estos la cantidad de multas revocadas por el TAIIA.

A estos datos, por otra parte, faltaría agregar la utilización de la jurisdicción contenciosa administrativa por los particulares, contra las resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos y del TAIIA para evitar el pago de las multas por evasión correspondientes; vía jurisdiccional que, como se observa más adelante, es activada en muchos casos.

Casos de posibles delitos fiscales remitidos a la Fiscalía General de la República

De acuerdo con el modo de proceder ante la posible existencia de delitos de defraudación al Fisco en los casos de los que tuviere conocimiento la Administración Tributaria (Arts. 23 CT y 251-A CP) en el ejercicio de su facultad de judicialización, aquellos supuestos de evasión contemplados en los numerales 1, 2, 3, 5, 6 y 8 del Art. 249-A CP¹¹⁹, en los que no es necesario el agotamiento de la vía administrativa y el Ministerio de Hacienda debe abstenerse de seguir conociéndolos, deben ser remitidos mediante aviso a la Fiscalía General de la República (FGR) junto a toda al respectivo informe de auditoría y la documentación relacionada, para que ésta pueda iniciar la investigación penal correspondiente.

Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de mayo de 2016¹²⁰, según registros de la Dirección General de Impuestos Internos, se habrían remitido

¹¹⁹ No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; declarando información falsa; destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; no presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; y, respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

¹²⁰ La Dirección General de Impuestos Internos aclaró no poseer información estadística sobre casos de posibles delitos fiscales remitidos a la FGR antes de 2005, dado que hasta que los registros existentes coinciden con la creación de la Unidad de Investigación Penal Tributaria, como consecuencia de las reformas al Código Penal de 2004, en la que se modificó el régimen de los delitos fiscales, tal como se ha analizado en esta investigación.

un total de **387 casos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública**, de los cuales **153 se adecuaban a delitos fiscales como la Evasión de Impuestos, Apropriación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias; Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indevidos, y Proposición y Conspiración**; mientras que **234 se adecuaban a delitos de algún tipo de falsedad documental realizado contra el Fisco**. Todos estos delitos, remitidos con el informe de auditoría correspondiente¹²¹.

Tabla 23. Delitos fiscales remitidos por el Ministerio de Hacienda a la FGR 2005-2016

AÑO	CASOS DE PRESUNTOS DELITOS FISCALES COMPENDIDOS ENTRE LOS ARTS. 249-A Y 251 CP	CASOS DE PRESUNTAS FALSEDADES DOCUMENTALES CONTRA EL FISCO (ARTS. 283, 284 y 287 CP)	CASOS REMITIDOS A LA FGR POR PRESUNTA COMISIÓN DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
2005	1	5	6
2006	3	17	20
2007	18	33	51
2008	4	41	45
2009	5	52	57
2010	6	17	23
2011	14	9	23
2012	29	16	45
2013	11	14	25
2014	20	6	26
2015	28	16	44
2016	14	8	22
TOTAL	153	234	387

Fuente: Ministerio de Economía

Las cifras proporcionadas por la DGII sobre remisión de delitos fiscales, no individualizaron (pese a haberse solicitado) los casos referidos al delito de evasión de impuestos; no obstante, existen registros sobre el número de casos por parte de la Fiscalía General de la República, los cuales –como se analiza más adelante– son mínimos.

3.3 PROCESOS JURISDICCIONALES E INVESTIGACIÓN PENAL

El funcionamiento de controles jurisdiccionales y penales a las defraudaciones fiscales como la evasión se relaciona, por una parte, al aspecto más nocivo de estas conductas: cuando se sobrepasa el límite establecido por el legislador que considera a la conducta como delictiva, ocasionando por tanto un menoscabo al bien jurídico de la Hacienda Pública. En tal caso, es necesario conocer y analizar los controles que sobre el delito de Evasión de Impuestos tiene el Estado a través de la Fiscalía General de la República y el Órgano Judicial en el conocimiento, la investigación y la sanción de estos casos.

Por otra parte, existen también controles jurisdiccionales, aunque indirectos, cuando los obligados tributarios sancionados como evasores de impuestos por la Administración Tributaria, activan procedimientos judiciales para atacar la ilegalidad o la constitucionalidad del acto administrativo sancionatorio; casos en los que necesariamente debe evaluarse el uso de la jurisdicción contenciosa administrativa y de la jurisdicción constitucional.

Procesos de investigación penal por el delito de Evasión de Impuestos por la Fiscalía General de la República

El ejercicio de la acción penal es una atribución constitucional de la Fiscalía General de la República (FGR), institución encargada además de defender los intereses del Estado y de la sociedad, promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad y dirigir la investigación del delito en colaboración con la Policía Nacional Civil (Art. 193 CN).

Salvo en casos excepciones (acción penal privada o conversión de la acción pública a privada), la FGR tiene la potestad de iniciar investigaciones penales de oficio y a petición de parte. En los delitos fiscales se trata de una acción pública, y respecto a los cuales –en teoría- la FGR debiera tener la facultad de iniciar la investigación de oficio.

Sin embargo, uno de los defectos señalados en este informe del actual modo de proceder contra los delitos fiscales, establecido en el Art. 251-A CP, es que se limita la investigación de la FGR hasta que se logra la remisión del Aviso por parte del Ministerio de Hacienda, como producto del conocimiento previo que esta Secretaría de Estado tiene de los procedimientos sancionatorios en la posible comisión de evasión tributaria.

Aunque según el principio de prejudicialidad regulado en la referida disposición legal, el Ministerio de Hacienda debe remitir los casos en los que no sea necesario el agotamiento previo de la vía administrativa (que son la mayoría de supuestos de evasión de impuestos establecidos en el Art. 249-A CP), el que la pre-calificación

jurídica de la conducta evasora dependa solo de un proceso de fiscalización del Ministerio de Hacienda representa una limitante para el efectivo y pronto ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público.

La FGR informó que durante el período comprendido entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2016 el Ministerio de Hacienda ha remitido a esta institución 72 casos de posibles delitos de evasión de impuestos, todos con el informe de auditoría correspondiente a que se refiere la legislación penal y tributaria¹²².

De esos 72 casos, **solamente 14 fueron judicializados**, y de estos últimos, **solamente 2 resultaron en condena**, mientras que **9 casos fueron sobreseídos y en 3 casos fue aplicada la figura de la excusa absolutoria a favor de los imputados**. De los 58 casos restantes, **37 fueron archivados y 21 se encuentran aún en investigación**¹²³.

Es decir que de los 153 casos de posible defraudación fiscal (exceptuando las 234 posibles falsedades documentales) remitidas por el Ministerio de Hacienda a la FGR, solo el 47 % se referían al delito de evasión de impuestos, y de este último solo el 19 % llegó a ser judicializado y solo el 3 % llegó a condena.

Si se consideran los altos índices de evasión tributaria estimados por las distintas fuentes a las que se ha hecho referencia en esta investigación, la actividad sancionatoria contra la evasión cometida como delito (más de 300 mil colones evadidos -USD 34,285.71- cuando se trate del Impuesto sobre la Renta, o más de 100 mil colones -USD 11,428.57- cuando se trate de impuestos cuya declaración es mensual) es realmente mínima. De hecho, es una cantidad de actividad estatal excesivamente desproporcional, que refleja las serias limitaciones del marco penal contra la evasión fiscal.

Ello resulta más grave si se considera que el número de casos investigados corresponde a un período realmente prolongado (aproximadamente 17 años), y en el que, efectivamente, solo 2 casos del total resultaron en condena y 3 en los que el imputado se benefició con la figura procesal de la excusa absolutoria, una oportunidad que refleja la desigualdad en el tratamiento político-criminal de delitos cometidos por personas con suficiente capacidad tributaria para cumplir sus responsabilidades con el Fisco y la suficiente conciencia sobre sus acciones para motivarse a no realizar la conducta punible, una conducta que además –como se ha señalado- no solo tiene efectos lesivos en la Hacienda Pública sino también en el funcionamiento de la institucionalidad estatal y en la satisfacción de derechos de la población más vulnerable.

Casos de evasión de impuestos conocidos por la jurisdicción penal

A diferencia de los registros en posesión de la Fiscalía General de la República, la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia no entregó

122 UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DE LA FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Resolución Definitiva del Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref.

163-UAIP-FGR-2016, de fecha 30 de agosto de 2016.

123 Ídem.

información referida a los procesos judicializados contra el delito de evasión de impuestos entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2016, fundamentando la no entrega en tecnicismo¹²⁴. No obstante, dicha resolución no afirmó la inexistencia de la información solicitada, por lo que razonablemente se presupone que existe la misma, aunque no exista certeza sobre la calidad de sistematización de la misma.

Este tipo de casos propician el desconocimiento y la falta de apropiación institucional y social de fenómenos culturales (más que criminales) como la evasión de impuestos y otras conductas contra el Estado. Es necesario, por tanto, que las instituciones estatales, incluida la Corte Suprema de Justicia, generen información pública sobre los delitos fiscales y que ésta adquiera el carácter de insumo estratégico para la implementación de políticas y planes institucionales, así como reformas administrativas, encaminadas a prevenir y erradicar las conductas punibles contra los intereses estatales.

Demandas de ilegalidad contra sanciones de multas por evasión tributaria ante la Sala de lo Contencioso Administrativo

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia es el único tribunal que tiene la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia contencioso administrativa, conociendo en tales casos de las demandas de particulares que solicitan la declaratoria de la presunta ilegalidad de los actos emitidos por la Administración Pública¹²⁵.

A pesar de que el ejercicio de esta acción jurisdiccional es una facultad de todos los administrados que consideren vulnerados sus derechos por las autoridades administrativas, la jurisdicción contenciosa administrativa ha sido objeto en los últimos años de una evidente instrumentalización de personas naturales y jurídicas que ejercen actividades lucrativas por haber sido sancionadas por diferentes entidades administrativas por el cometimiento de infracciones administrativas establecidas en la ley¹²⁶.

En el caso de las personas naturales y jurídicas sancionadas por evasión de tributaria por el Ministerio de Hacienda, la Sala de lo Contencioso Administrativo informó no poseer registros de ingresos y admisiones de demandas contra esta Secretaría de Estado; sin embargo afirmó que durante el período comprendido entre el 1 de junio de 1999 y el 31 de mayo de 2016 se han emitido **142 fallos desestimatorios de demandas contra resoluciones del Ministerio de Hacienda de impositivas de multas por evasión de impuestos** y haber emitido **100 fallos estimatorios de demandas contra este tipo de multas en el mismo período**¹²⁷.

124 DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, "Memorándum Ref. DPI-842/2016", de fecha 24 de agosto de 2016, remitida mediante Resolución de Respuesta Ref. UAIP/1822/RP/657/2016 de la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de agosto de 2016.

125 INICIATIVA SOCIAL PARA LA DEMOCRACIA, Informe de Monitoreo de Transparencia a la Gestión de la Corte Suprema de Justicia: Período 2012-2013, San Salvador, 2013, p. 102.

Disponible en: <http://isd.org.sv/isd/index.php/transparencia-anticorrupcion>

Ibidem, pp. 104-106

126 Ibidem, pp. 104-106.

127 SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, "Nota de fecha 24 de agosto de 2016", remitida mediante Resolución de Respuesta Ref. UAIP/1822/RP/657/2016 de la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de agosto de 2016.

Si se suman ambos datos, **por los menos esta Sala habría entrado a conocer al fondo de la pretensión de 242 demandas de ilegalidad contra multas por evasión**, de las cuales se habría absuelto del pago de las sanciones correspondientes a presuntos evasores en al menos el 40 % de los casos¹²⁸.

Por su parte, la el Ministerio de Hacienda posee registros de demandas ante la Sala de lo Contencioso Administrativo contra resoluciones de multas por evasión de impuestos emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, solamente referidos a los años 2014 y 2015, en los cuales se interpusieron 8 demandas ante la mencionada Sala, solicitando la declaratoria de ilegalidad de la imposición de multas.

Tabla 24. Procesos contencioso-administrativos contra multas por evasión 2014-2015

MULTAS	DEMANDAS ANTE LA SCA		TOTAL DE MULTAS IMPUGNADAS ANTE LA SCA
	2014	2015	
Multas aisladas	5	2	7
Multas conexas	1	0	1
TOTALES	6	2	8

Fuente: DGII

Lo anterior sin contar que contra resoluciones de multas por evasión tributaria recurridas ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, también podrían haber casos en los cuales a pesar de haberse interpuesto la respectiva demanda ante la SCA, es posible que a la fecha, las mismas no se encuentren admitidas.

Pese a lo limitada que resulta la información pública al respecto en posesión del Ministerio de Hacienda, los datos de la CSJ reflejan un alto grado de uso de la jurisdicción contencioso administrativa para evadir el pago de las multas correspondientes a conductas evasoras ante el Fisco.

Procesos de Amparo contra el Ministerio de Hacienda o sus dependencias por actos sancionatorios de evasión tributaria ante la Sala de lo Constitucional.

El amparo es un proceso constitucional que tiene por finalidad asegurar el goce de los derechos constitucionales contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o sus organismos descentralizados, e incluso por particulares que se encuentren en posición de violar tales derechos u obstaculizar el

¹²⁸ Debe recordarse que esta cantidad de procesos no representan todas las demandas ingresadas ni admitidas.

ejercicio de los mismos¹²⁹. El conocimiento de esta acción constitucional compete, por disposición de la Constitución (Art. 247 inc. 1° CN) y por razones de competencia funcional, a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Al igual que en el caso de la acción contencioso administrativa, los administrados tienen la facultad de recurrir ante la Sala de lo Constitucional mediante demanda de amparo si se consideran vulnerados en un derecho, con la sola diferencia de que en este tipo de procesos tal vulneración no debe partir de una supuesta ilegalidad de la resolución o acto administrativo sino de una verdadera vulneración a un derecho constitucional derivada de dicho acto.

En ese sentido, los administrados sancionados por conductas defraudadoras del Fisco, como la evasión tributaria, tienen la posibilidad de acudir a la referida Sala mediante esta demanda, aunque como se trata de una jurisdicción netamente constitucional, las acciones de amparo contra sanciones por evasión de impuestos pueden ser, razonablemente, mínimas respecto a las acciones ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.

En esta investigación se intentó indagar sobre la interposición de este tipo de demandas ante la Sala de lo Constitucional, respecto a lo cual se informó que desde el 1 de junio de 1999 hasta el 31 de mayo de 2016 se han recibido 351 demandas de amparo contra el Ministerio de Hacienda, o sus dependencias, de las cuales estaban activas hasta el 5 de septiembre de 2016 un proceso ingresado en 2014, 15 procesos ingresados en 2015 y 8 procesos ingresados hasta mayo de 2016¹³⁰.

Lastimosamente, según la Secretaría de la Sala de lo Constitucional, no existe información disponible sobre los actos demandados en cada uno de estos procesos de amparo reportados, por lo que es imposible determinar cuántas de esas acciones estaban dirigidas a solicitar la inconstitucionalidad de actos administrativos relacionados a la imposición de multas por evasión tributaria ni cuántas de estas fueron declaradas inconstitucionales finalmente por la referida Sala.

129 INICIATIVA SOCIAL PARA LA DEMOCRACIA, Informe de Monitoreo de Transparencia a la Gestión de la Corte... op. cit., p. 81.

130 SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL, "Oficio de fecha 5 de septiembre de 2016", remitido por Resolución de Ampliación de Respuesta Ref. UAIP/1822/RR/683/2016 de la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 5 de septiembre de 2016.

CAPÍTULO IV

IMPACTOS DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

RETROSPECTIVA DEL IMPACTO DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN EN EL INGRESO PÚBLICO

El quehacer fiscal del Estado va más allá de la actividad tributaria. Forma parte de ello no solo el ingreso público, sino también la política presupuestaria y la ejecución de los presupuestos públicos, es decir, el gasto público y el endeudamiento estatal.

La evasión y la elusión fiscal son fenómenos que se gestan en las relaciones entre particulares con el Estado, pero que tiene consecuencias en toda la política fiscal, especialmente en el desfinanciamiento del gasto público y en la generación de más endeudamiento para el Estado. Pero incluso los efectos de la evasión y elusión sobrepasan los límites institucionales, puesto que por la propia naturaleza del Estado, los límites al funcionamiento y cumplimiento de las atribuciones y obligaciones de éste generan como efecto cascada un impacto en la satisfacción de derechos y la prestación de servicios.

En retrospectiva, se ha expuesto cómo las diferentes fuentes sobre las estimaciones de evasión y elusión fiscal dan fe del desproporcionado impacto negativo de estos fenómenos en el ingreso público: aproximadamente una disminución de ingresos por IVA e ISR que rondaría entre los **USD 2,500 millones** y los **USD 2,900 millones**; estimaciones a las cuales además podrían sumarse los montos firmes, líquidos y exigibles de la mora tributaria en concepto del IVA y el ISR, que al 1 de septiembre de 2016 ascendían a un total de **USD 203,547,789.26**, en conjunto con los montos por las multas correspondientes a la fecha¹³¹ (es decir cerca del 97 % del total de mora tributaria publicada en octubre por la Dirección General de Impuestos Internos, que ascendía a **USD 210,389,957.48**¹³²).

Por otra parte, debe tomarse en cuenta que las estimaciones de las que se tienen conocimiento al momento son solamente respecto a los dos impuestos referidos. En consecuencia es lógico que las dimensiones reales de las defraudaciones fiscales en su conjunto de cualquier impuesto, tasa o contribución que componga la estructura tributaria nacional, podría sobrepasar por mucho los montos conocidos. Ello sin mencionar que respecto a los delitos fiscales es materialmente imposible acceder a estimaciones reales, debido al margen desconocido de la cifra negra criminal, es decir los montos que representarían aquellos casos que ni siquiera llegan a ser de conocimiento del Fisco, y sobre todo respecto de los impuestos que ni siquiera el Estado puede estimar su potencial de recaudación.

¹³¹ DIRECCIÓN GENERAL DE TESORERÍA DEL MINISTERIO DE HACIENDA, Información Pública entregada mediante la Resolución de Acceso a la Información Pública Ref. UAIP/RES.0214.2/2016, de fecha 6 de septiembre de 2016.

¹³² DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, Deudas remitidas a la FGR... op. cit.

EL IMPACTO EN EL GASTO PÚBLICO

En abstracto, se sabe que el impacto de la evasión y elusión fiscal es directamente en el gasto público, e indirectamente, en la generación de más endeudamiento estatal para sufragar la falta de liquidez financiera del Fisco para atender el gasto.

En lo específico, dimensionar el impacto de la evasión y elusión fiscal en el gasto público puede conducir a un sinfín de posibilidades políticas, económicas y sociales:

- En lo político, corto alcance de las políticas públicas, incapacidad de atención para brindar servicios públicos de calidad (educación, salud, etcétera), debilitamiento de los sistemas de protección jurisdiccional y no jurisdiccional de los derechos fundamentales, incapacidad de brindar seguridad jurídica, entre otros.
- En lo económico, imposibilidad de una institucionalidad útil para la promoción del desarrollo económico y para garantizar un equilibrio en las relaciones entre sociedad-mercado.
- En lo social, insatisfacción de necesidades básicas de la población y derechos fundamentales que requieren una prestación estatal, pobreza, exclusión, entre otros.

Lo cierto es que los efectos de la evasión y elusión en el gasto público se podrían medir en cualquier ámbito de la vida social, porque el gasto público implica la posibilidad de funcionamiento de todo el aparataje estatal, desde las políticas públicas hasta el cumplimiento de las competencias inherentes a las demás dependencias del Estado, tales como la función legislativa, la administración de justicia, la persecución del delito y defensa de los intereses estatales, la protección no jurisdiccional de los derechos humanos, etcétera. De ahí que el buen funcionamiento de la política fiscal sea un requisito primordial en cuanto a las condiciones de desarrollo sostenible de las sociedades.

Evasión y Elusión versus Fiscalidad para el Desarrollo Sostenible

El enfoque de desarrollo sostenible para medir el impacto de la evasión y elusión en las finanzas del Estado, es una de las formas más integrales para dimensionar este problema, puesto que el alcance de aquél implica el buen funcionamiento del aparataje estatal en los principales ámbitos de la vida social. Así, por ejemplo, la **Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, de las Naciones Unidas**¹³³, establece los **Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)** que deberían ser alcanzados por las naciones hacia el año 2030:

- **Objetivo 1.** Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo.
- **Objetivo 2.** Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible.
- **Objetivo 3.** Garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades.

133 ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, Cumbre de Desarrollo Sostenible, New York, 2015. Disponible en: http://www.cooperacionespanola.es/sites/default/files/agenda_2030_desarrollo_sostenible_cooperacion_espanola_12_ago_2015_es.pdf

- **Objetivo 4.** Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos.
- **Objetivo 5.** Lograr la igualdad entre los géneros y el empoderamiento de todas las mujeres y niñas.
- **Objetivo 6.** Garantizar la disponibilidad de agua y su ordenación sostenible y el saneamiento para todos.
- **Objetivo 7.** Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos.
- **Objetivo 8.** Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos.
- **Objetivo 9.** Construir infraestructura resiliente, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación.
- **Objetivo 10.** Reducir la desigualdad en y entre los países.
- **Objetivo 11.** Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles.
- **Objetivo 12.** Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles.
- **Objetivo 13.** Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos.
- **Objetivo 14.** Conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible.
- **Objetivo 15.** Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, efectuar una ordenación sostenible de los bosques, luchar contra la desertificación, detener y revertir la degradación de las tierras y poner freno a la pérdida de la diversidad biológica.
- **Objetivo 16.** Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles.
- **Objetivo 17.** Fortalecer los medios de ejecución y revitalizar la alianza mundial para el desarrollo sostenible.

Si bien la Agenda 2030 no tiene efectos vinculantes para los Estados, esta constituye una hoja de ruta de primer nivel para medir el alcance del desarrollo sostenible de todas las sociedades del mundo. Por supuesto, las condiciones para alcanzar estos objetivos están definidas por metodologías estratégicas de carácter global y local, siendo las primeras propuestas en el marco de las Naciones Unidas, y las segundas referidas a los planes de gobierno nacionales de los Estados miembros.

De esta agenda se desprenden tres grandes requisitos esenciales que deben ser cumplidos por el Estado salvadoreño:

- La **planificación estratégica** del Gobierno de El Salvador debe dirigirse al cumplimiento de los ODS, pasando siempre por la atención de las prioridades nacionales. Esto implica que los planes y políticas nacionales deben atender las propuestas metodológicas de cumplimiento contenidas en la Agenda 2030 para el alcance de los ODS, equilibrando estos últimos con los objetivos de necesario cumplimiento del país.
- La **transformación del aparato estatal**, así como de las relaciones sociales y de las relaciones Estado-Sociedad-Mercado, puesto que el diseño de la administración pública,

el marco legal y las relaciones de poder que impera en la actualidad obedece a ideologías políticas y económicas que no buscan el bienestar común y la justicia social.

- El **saneamiento de la política fiscal** para que el Estado cuente con los recursos necesarios para atender el cumplimiento de los planes y políticas nacionales y la transformación del Estado, a través del gasto público.

En relación a este último aspecto, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe y Oxfam Internacional han señalado que los países latinoamericanos tendrían que lograr una recaudación tributaria mínima del 20 % del PIB para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030¹³⁴. La recaudación tributaria de El Salvador en 2015 rondó el 16 % del PIB (USD 4,118.1 millones¹³⁵). Desde esta perspectiva, el impacto de la evasión y elusión fiscal es evidente: si solo en 2013, los montos estimados de ambos fenómenos habrían representado cerca del 10 % del PIB, la recaudación tributaria de al menos la mitad del monto total posibilitaría condiciones fiscales mínimas de la Hacienda Pública para la atención estatal de las diferentes áreas de la vida a la que se refieren los ODS¹³⁶.

Por otra parte, es conveniente tomar en cuenta que existen otros efectos independientes de la evasión y elusión, pero que también se originan por aspectos estructurales del sistema fiscal salvadoreño señalados en este informe, tales como la predominancia de los impuestos indirectos en la estructura tributaria, la ineficiencia en la recaudación tributaria no relacionada a defraudaciones fiscales (mecanismos de fiscalización, sanción y cobro de la mora tributaria, focalización de incentivos fiscales, etcétera), los altos márgenes de economía informal, los flujos ilícitos de capitales derivados de la criminalidad financiera transnacional, entre otros.

Problemas de liquidez e insostenibilidad fiscal

Como se ha explicado con anterioridad, la ausencia de liquidez en la Hacienda Pública es causa y efecto en el círculo vicioso de una política fiscal desigual: efecto de la misma y causa de nuevas decisiones y condiciones políticas que perpetúan el mantenimiento de la misma estructura fiscal y la eventual necesidad de más liquidez a costa de quienes tienen menor capacidad contributiva.

El impacto de la evasión y elusión en el desfinanciamiento del gasto público es solo una variable en ese ciclo: ambos fenómenos son manifestaciones de desigualdad y al mismo tiempo son condiciones que siguen siendo mantenidas (o en el mejor de los casos, toleradas) por el Estado mismo. En la coyuntura actual, el GOES ha planteado desde su planificación estratégica gubernamental que para cumplir con las metas de orden económico durante el quinquenio 2014-2019, es necesario realizar reformas estructurales para lograr la sostenibilidad fiscal, entre ellas:

134 OXFAM y COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, op. cit., p. 8.

135 MINISTERIO DE HACIENDA, Ingresos recaudados al 31 de Diciembre 2015-2014... op. cit.

136 Por supuesto, partiendo desde un criterio netamente fiscal; siendo necesaria siempre la planificación efectiva y el fortalecimiento de las instituciones estatales en lo organizacional, administrativo y operativo.

Retos para la Sostenibilidad Fiscal:	(a) mantener bajo control el déficit fiscal;
	(b) generar los espacios fiscales para financiar las nuevas políticas públicas del PQD 2014-2019;
	(c) impulsar una reforma tributaria integral;
	(d) combatir la evasión y elusión fiscal;
	(e) mejorar la calidad y eficiencia del gasto público;
	(f) proteger la inversión y el gasto social;
	(g) revertir la tendencia creciente del endeudamiento público;
	(h) propiciar reglas de responsabilidad fiscal que generen condiciones de estabilidad y sostenibilidad fiscal en el mediano y largo plazo.

Fuente: Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019¹³⁷

Por otra parte, en sus lineamientos generales de política fiscal, ha establecido como principales objetivos, entre otros, la corrección de los factores estructurales que han generado por décadas el desequilibrio de las finanzas públicas y la implementación de reglas de responsabilidad fiscal.

Tabla 25. Objetivos de la política fiscal de El Salvador (PQD 2014-2019)

Objetivo General	Objetivos específicos
Generar condiciones para la estabilidad macroeconómica y financiera que, a su vez, propicien la reactivación de la economía, la atracción y retención de la inversión privada y la generación de empleo productivo	Corregir progresivamente los factores estructurales que han generado por décadas el desequilibrio de las finanzas públicas
	Generar confianza y predictibilidad en torno a las finanzas públicas mediante la implementación de reglas de responsabilidad fiscal que garanticen, como parte de una estrategia ordenada, un proceso gradual de consolidación y sostenibilidad fiscal en el mediano y largo plazo.
	Mejorar la calidad del gasto público en términos de su eficacia, eficiencia e impacto redistributivo, protegiendo la inversión y el gasto social destinado a favorecer a los segmentos de la población excluida.
	Desarrollar una cultura administrativa honesta, efectiva y transparente en el manejo de los recursos del Estado.
	Promover una política tributaria progresiva y la configuración de un sistema tributario equitativo y eficiente que genere suficientes recursos para el financiamiento de las prioridades del Estado.
	Impulsar una política de endeudamiento (externo e interno) que sea innovadora y sostenible, enfocada en el fortalecimiento de la inversión pública y de los programas sociales, y acorde con la capacidad de pago actual y futura del país.

Fuente: Plan Quinquenal de Desarrollo¹³⁸

Como requisito necesario para alcanzar los anteriores objetivos, el GOES plantea la necesidad de consolidación de un nuevo sistema tributario integral, que favorezca la recaudación tributaria.

¹³⁷ GOBIERNO DE EL SALVADOR, Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019: El Salvador Productivo, Educado y Seguro, Secretaría Técnica y de Planificación de la Presidencia de la República, Santa Tecla, 2015, p. 101. Disponible en: <http://www.secretariatetecnica.gob.sv/plan-quinquenal-de-desarrollo-2/>

¹³⁸ Ibidem, p. 220.

Tabla 26. Medidas para la consolidación de un sistema tributario integral (PQD 2014-2019)

Caracterización del Sistema Tributario del Estado	Medidas para la consolidación del Sistema Tributario
Una estructura tributaria eficiente que descansa en impuestos de bases amplias, con alto rendimiento y equidad horizontal y vertical, sin privilegios y con pocas exenciones.	Actualizar las normas tributarias y aduaneras y la legislación penal relacionada con el combate a la impunidad, el fraude fiscal, la evasión y la elusión. Para lograrlo se tomarán en cuenta los estándares internacionales, las prácticas del comercio electrónico y la globalización económica.
	Ampliar las facultades de la administración tributaria y desarrollar herramientas para fortalecer los procesos de presunción legal en casos como los precios de transferencia.
	Reorientar el sistema de incentivos y exenciones fiscales a partir de criterios congruentes con las políticas de desarrollo productivo, como la creación de nuevos empleos con valor estratégico; generación de oportunidades de capacitación; entrenamiento de la fuerza de trabajo; encadenamientos productivos con valor agregado e inversión productiva con tecnologías innovadoras.
	Desarrollar un régimen tributario especial que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la micro y pequeña empresas, en el marco de lo que establece la Ley de Fomento, Protección y Desarrollo para la Micro y Pequeña Empresa.
	Avanzar en la progresividad del sistema tributario, procurando una mejor relación entre la recaudación directa y la indirecta.
	Promover el fortalecimiento de la capacidad financiera y de recaudación de los Gobiernos municipales para reducir las brechas de desarrollo territorial.

Fuente: Plan Quinquenal de Desarrollo¹³⁹

Pese a la idoneidad de las medidas y objetivos de política fiscal planteados por el GOES para atender las exigencias de la política fiscal actuales, difícilmente las condiciones de fiscalidad y las relaciones de poder imperantes en el país permitirían el cumplimiento de estas. Por un lado, los resultados de las serias deficiencias del marco institucional y legislativo señaladas en los capítulos precedentes de este informe son resultados de la falta de acuerdos, sinergias y esfuerzos interinstitucionales reales para impulsar las reformas legales y administrativas necesarias para alcanzar los objetivos de política fiscal planteados por el GOES.

Por otra parte, las posibilidades actuales del Ejecutivo para el cumplimiento de sus retos, objetivos y metas en materia fiscal se limitan a los acuerdos en materia fiscal que se realicen únicamente con las fuerzas políticas representadas en la Asamblea Legislativa, y en especial con el partido de oposición Alianza Republicana Nacionalista (que representa los intereses del más importante sector empresarial en el país), anulando de tal forma la apertura hacia la participación ciudadana e intersectorial en la toma de los acuerdos que definan el rumbo de la política fiscal a partir de 2017.

139 *Ibidem*, pp. 220-221

De forma coetánea a la crisis de recaudación tributaria actual, de la cual forma parte la evasión y elusión fiscal, subsiste sin solución a corto plazo la crisis del sistema previsional salvadoreño, que obliga necesariamente a la profundización del endeudamiento público para el pago de pensiones. Es decir que mientras no se implementen medidas de reforma que permitan disminuir la carga fiscal que este sistema privado representa para el Estado, difícilmente se podrá implementar una reforma fiscal integral y efectiva que sanee las finanzas públicas. Sobre este tema, es importante tomar en cuenta que es uno de los principales intereses del partido de oposición (el principal actor político con quien negocia el Ejecutivo el Acuerdo Fiscal), por lo que los consensos sobre reformas fiscales y previsionales probablemente surgirán de una dinámica de condicionamientos recíprocos.

Con este panorama, difícilmente el Ejecutivo puede lograr el objetivo de mejora en la calidad, eficacia, eficiencia e impacto del gasto público. Pese a que la evasión y elusión fiscal son solo una parte del cúmulo de problemas y obstáculos para ello, representan sin duda un alto grado de limitaciones fiscales al GOES. Sin embargo, hay un aspecto del gasto público que es el más sensible respecto a las limitaciones en el ingreso público, y es aquél relacionado a la prestación de servicios públicos que satisfacen derechos fundamentales: el gasto público social (GPS).

Impactos en el gasto social: La socialización del desfinanciamiento

Existen diferentes formas de socializar el desfinanciamiento del gasto público, y El Salvador conoce muchas de éstas: creación de nuevos impuestos o incrementos de los existentes; racionalización o eliminación de subsidios de apoyo a la economía familiar (subsidios al gas licuado, a la electricidad, etcétera); disminución del gasto en las instituciones que prestan servicios públicos (escasez de medicinas, ineficiencia operativa de dependencias estatales, etcétera); falta de financiamiento para los programas sociales; entre otras limitaciones al gasto público social o gasto social (GPS).

De acuerdo con el Banco Mundial, la inversión en gasto social durante 2013 fue aproximadamente del 12.8 % del PIB, monto aproximado a la asignación presupuestaria del área de gestión de “desarrollo social” para ese año, según datos del Ministerio de Hacienda, que habría sido del 12.6 % del PIB (USD 3,141.1 millones)¹⁴⁰. Es decir que los costos de evasión y elusión fiscal habrían representado el 79 % de lo asignado a gasto social en el mismo año, limitando de forma abrupta la cobertura de los beneficios sociales en materia de educación, salud, programas de transferencias o pensiones, subsidios, entre otros, a personas en condiciones de vulnerabilidad socioeconómica.

Pero sin duda, uno de los impactos más sensibles de la evasión y elusión fiscal en el desfinanciamiento del gasto social recae sobre los programas sociales en específico, especialmente en aquellos que contienen componentes de transferencias monetarias a personas en condiciones de pobreza extrema.

¹⁴⁰ INICIATIVA SOCIAL PARA LA DEMOCRACIA, Monitoreo a la Implementación de la Ley de Desarrollo y Protección Social y Análisis de la Política Fiscal de Financiamiento de los Programas Sociales y el Apoyo de la Cooperación Internacional. Caso de Referencia: Pensión Básica Universal, San Salvador, 2015, pp. 58-59.

Según datos de la Secretaría Técnica y de Planificación de la Presidencia (STPP), en 2013 el monto de inversión de los programas sociales habría sido de 184.6 millones de dólares, atendiendo con ello programas como Comunidades Solidarias, la Pensión Básica Universal, los paquetes escolares, paquetes agrícolas, entre otros¹⁴¹. Esto habría significado aproximadamente el 0.7 % del PIB, mientras que los costos de evasión y elusión fiscal ascendieron al 10 % del PIB en dicho año.

En ese mismo año, solo el programa de Pensión Básica Universal, destinado a personas de tercera edad que viven en algunos de los municipios más pobres del país, tuvo una cobertura de USD 14 millones, es decir apenas el 2 % de los USD 490 millones eludidos en concepto de incentivos fiscales y solo el 0.69 % en concepto del impuesto sobre la renta evadido en ese mismo año por personas jurídicas y personas naturales con rentas diversas.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que existe un alto nivel de apoyo financiero de la cooperación internacional hacia los programas de la política social (56 % del financiamiento)¹⁴². Esto significa que los costos de evasión y elusión fiscal podrían no solo ampliar la cobertura de los programas sociales sino también darles sostenibilidad financiera.

141 *Ibidem*, pp. 65-66.

142 *Ibidem*, p. 68.

PARTE FINAL

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

I. CONCLUSIONES

Sobre el Sistema Fiscal y la Evasión Tributaria

Los tributos representan cerca del 96 % de los ingresos corrientes del Estado, por lo que el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los particulares y la efectiva recaudación tributaria del Estado tienen una importancia primordial para el correcto funcionamiento del ciclo de la política fiscal.

La estructura tributaria nacional está compuesta mayormente por impuestos indirectos. Solo el IVA (el impuesto más desigual) reporta el 47 % de la recaudación tributaria nacional, sobre la base de que solo se recauda el 55 % de su potencial, por lo que si se recaudara el total solo este impuesto podría representar fácilmente más de USD 2,000 millones. Este modelo tributario refleja la desigualdad formal institucionalizada en el orden jurídico tributario de El Salvador.

Además de la desigualdad formal, existe una desigualdad material, dado que quienes mayor capacidad contributiva tienen son quienes más incumplen con sus obligaciones tributarias, o al menos eso indican las cifras de mora tributaria, cifras de evasión tributaria en El Salvador y datos de organismos internacionales o regionales expertos en la materia. Solamente en la mora tributaria del IVA y el ISR hasta el 1 de septiembre de 2016, las personas jurídicas adeudaban el 78 % (USD 123,883656.87), sin contar los montos correspondientes a multas, y lo cual representaba además el 59 % de toda la mora tributaria cuantificada, en concepto de impuestos y multas, hasta octubre de 2016; y en 2013 las personas de esta naturaleza habrían representado el 85 % de la evasión solo del Impuesto sobre la Renta.

La mora tributaria es manifestación de una falta de cultura de responsabilidad fiscal y de ausencia de solidaridad fiscal de quienes tienen mayor capacidad de pago. Otra forma de irresponsabilidad fiscal es la defraudación tributaria, en la que existe no solo una resistencia al cumplimiento de obligaciones tributarias, sino además un ánimo de violación del ordenamiento jurídico, de engaño al Estado y de perjuicio a la Hacienda Pública.

La cultura de irresponsabilidad fiscal también fomenta el uso de la misma institucionalidad estatal para su perpetuación; sirven para ejemplos las acciones de inconstitucionalidad contra las facultades de la Administración Tributaria de publicar los listados de los deudores del Estado, como resistencia a un medio legítimo de coerción estatal para garantizar el pago de las deudas tributarias.

La evasión fiscal, como toda defraudación, consiste en un engaño a la Administración Tributaria, ejercido con la finalidad de evitar el pago de los tributos correspondientes. Es imposible cuantificar todas las maniobras de las que pueden valerse los obligados tributarios para lograr su objetivo, pero entre las más comunes se encuentran la subdeclaración impositiva, la omisión de la obligación de declaración, el uso de prestanombres o testaferros, el establecimiento del domicilio en territorio extranjero y especialmente en paraísos fiscales, el amparo en los vacíos de la legislación tributaria así como el uso de los fraudes de ley, y la doble facturación, no facturación, subfacturación o sobrefacturación.

La subdeclaración y la omisión en la declaración tributaria son algunas de las formas de engañar al fisco más comunes; sin embargo estos medios evasivos son demasiado arriesgados para el contribuyente, si éste no ha fundado de manera distinta los montos que refleje en su declaración o la omisión de realizarla, por lo que siempre que exista subdeclaración o falta de declaración existe la posibilidad de otra maniobra evasiva.

El uso de prestanombres es un medio evasivo que, por su naturaleza, solo puede ser implementado por contribuyentes con suficiente capacidad económica para recurrir a testaferros para esconder su participación en actividades susceptibles de ser fiscalizadas por la Administración Tributaria. Vale mencionar que si bien el Ministerio de Hacienda tiene mecanismos de control de la participación de personas naturales dentro de personas jurídicas, es necesario revisar si dichos procedimientos legales tienen efectividad de evitar el uso de prestanombres en empresas y fundaciones sin fines de lucro hacia los cuales grandes empresas trasladan sus ganancias.

El cambio de domicilio en el extranjero, y especialmente en aquellos que tienen régimen de paraísos fiscales, también son maniobras evasivas implementadas por personas con suficiente capacidad económica para instalarse en territorio distinto a aquél en el que realizan sus actividades ordinarias, tales como personas con rentas diversas (celebridades), altos políticos o empresarios y personas jurídicas que ejecutan operaciones mercantiles transnacionales.

A través de los paraísos fiscales se eluden principalmente el pago del impuesto sobre la renta y del IVA. Una de las formas de evadir el IVA es la adquisición de empresas offshore o fantasmas relacionadas a grandes empresas establecidas en el territorio donde se pagan impuestos, sirviendo las primeras para adquirir bienes o materias primas a bajo costo, para luego enajenarlos hacia las segundas pero sobrefacturados, de modo que estas puedan trasladar ganancias y beneficios hacia el paraíso fiscal a manera de costos y gastos, reduciendo sus utilidades frente al Fisco que responden.

El impacto de la elusión fiscal producida mediante paraísos fiscales no es mínimo, y de hecho según datos de organismos expertos habrían representado solo en 2011 el 10 % del PIB mundial (USD 23 de 231 billones). El Salvador no ha sido ajeno a

la utilización de los paraísos fiscales para eludir el pago de impuestos en territorio nacional, pues se conoció en 2016 la existencia de más de 200 empresas offshore en el paraíso fiscal panameño pertenecientes al menos a 33 clientes salvadoreños, en la filtración documental denominada “Panama Papers”.

Pese a que el Ministerio Público salvadoreño anunció la existencia de la investigación penal a los casos salvadoreños de los Panama papers, a la fecha no se ha judicializado ninguno de los 4 casos que al menos vieron la luz pública, en 2 de los cuales existen fuertes indicios de una defraudación tributaria, lograda mediante aparentes transacciones comerciales por empresas salvadoreñas con empresas offshore establecidas en Panamá.

Una de las principales causas legales que interfieren con la penalización de las maniobras evasivas amparadas en regímenes fiscales extranjeros es el fraude de ley, puesto que tales actividades se amparan en un marco legal válido y vigente. En cuanto a consecuencias jurídicas, esto tendría el mismo efecto que una justificante penal (cometimiento de una conducta delictiva permitida por un marco jurídico), sin embargo estos casos no deben considerarse justificados ni tener un tratamiento político-criminal diferenciado, pues a diferencia de la causa de justificación, las defraudaciones a través de paraísos fiscales son llevadas a cabo con la presencia del elemento volitivo de la conducta defraudadora, es decir, con el pleno dolo de lograr engañar a la Hacienda Pública. Por otra parte, en cuanto a efectos netamente tributarios, las operaciones en paraísos fiscales tendrían el mismo efecto de la elusión fiscal (en cuanto no hay impuestos que evadir según el marco permisivo), con la única diferencia de que aquella se logra mediante leyes que directamente otorgan el incentivo fiscal, mientras que respecto a los paraísos no hay incentivos sino solo falta de controles legales y tributarios.

Mientras el Estado salvadoreño no active el uso de sus facultades legales respecto a los casos de los Panama papers (o de otros paraísos fiscales), no se conocerán los verdaderos límites legales e institucionales para la sanción de conductas de esa naturaleza (protocolos y procedimientos de investigación penal, efectividad de los procedimientos de fiscalización tributaria, aplicación del derecho y jurisprudencia, etcétera).

Aparte de la propuesta de la CEPAL y Oxfam para combatir los paraísos fiscales a nivel mundial, no existen por el momento acuerdos ni propuestas concretas en la región centroamericana hechas por parte de los Estados para proscribir los paraísos fiscales, sin embargo, no podrían lograrse resultados con iniciativas aisladas sino solo promoviendo acuerdos y decisiones a ser implementadas a nivel regional, algo que es válido porque la elusión a través de los paraísos no solo afecta a las haciendas públicas de los Estados sino también a la economía regional y al sistema financiero internacional. Por ello es de suma importancia la operatividad del Estado salvadoreño en la materia.

El mayor conocimiento del Estado sobre el fenómeno de la evasión fiscal y otras defraudaciones tributarias es necesario, pues se requiere partir de una línea base para la implementación de medidas y acciones políticas e institucionales efectivas en aras a la erradicación de estos fenómenos. Sin embargo, se descubrió que en realidad existe muy poco conocimiento de la Administración Tributaria sobre las dimensiones reales de éste fenómeno, ello también implica falta de estimaciones oficiales de evasión y de metodologías para realizarlas, así como la poca difusión de fuentes de información no oficiales en la materia.

Como consecuencia de la falta de datos oficiales actualizados sobre evasión fiscal, las principales fuentes de estimaciones son no gubernamentales; gracias a las cuales se conoce que la evasión solo del ISR y el IVA, y solo de un año, podría rondar los USD 2,005.09 millones, siendo el IVA el impuesto más evadido (53 % del monto total) y el ISR de empresas el segundo más evadido (40 %).

Si bien los índices de evasión del IVA, según las fuentes citadas, habría tenido una tendencia a la baja desde el inicio del siglo hasta la actualidad (de aproximadamente 42,2 % en 2002 a 33,5 % en 2015), a partir de 2013 la tendencia es a la alza, lo cual podría estar relacionado a que el efecto de las reformas fiscales de 2011 habrían alcanzado hasta dicho año; y de continuar el alza de 2013 hasta la fecha, una consecuencia lógica de la tendencia regresiva del sistema fiscal podría ser implementar un incremento al IVA.

Es necesario señalar que de acuerdo a los datos del ICEFI, una de las tasas más elevadas de evasión del IVA en los últimos años fue en 2009 (42 %), uno de los peores años para la economía salvadoreña debido a la última recesión económica internacional de 2008.

El marco legal sancionatorio de la evasión de impuestos adolece de serias deficiencias que imposibilitan la realización de procedimientos institucionales adecuados y efectivos para sancionar y prevenir la evasión tributaria.

El Código Tributario regula la evasión tributaria de tal forma que posibilita la errónea interpretación y aplicación de la ley, comenzando desde la terminología utilizada, pues no es uniforme en calificar en todas sus disposiciones a la evasión como referida a “impuestos”, exclusivamente, o a “tributos”, en general”.

En cuanto a la descripción típica de la evasión de impuestos, al menos, el Código Tributario contiene una buena descripción: abierta, clara, concisa y sencilla, de modo que no limita los supuestos de evasión y tampoco confunde terminología, regulando claramente que el verbo es evadir. Por otra parte, el establecimiento de la presunción legal del dolo para cometer la evasión y cualquier otra defraudación tributaria es un elemento que beneficia a la facultad sancionadora de la administración tributaria.

La regulación de la evasión no intencional en el Código Tributario es defectuosa, y prácticamente es una previsión de evasión dolosa o imprudente. El primer defecto

de esta figura está en la propia naturaleza de la evasión: es una acción engañosa, y ningún engaño puede ser tal si la conducta es imprudente. Es un aspecto básico de la evasión, por tanto su sanción tampoco podría ser disminuida por causa de la supuesta imprudencia del infractor. El segundo defecto radica en la posibilidad de que el evasor no pueda demostrar efectivamente la ausencia de dolo en su actuar, ante lo cual fácilmente puede plantear y probar en apariencia un error inexcusable, con lo cual su sanción disminuiría.

La evasión como delito penal se diferencia de la infracción tributaria por el quantum monetario a partir del cual el legislador consideró que se menoscaba de forma grave a la Hacienda Pública, es decir más de 300 mil colones (USD 34,285.71) cuando se trate del ISR, o más de 100 mil colones (USD 11,428.57).

La regulación penal de la evasión es la más complicada y nociva, para el buen funcionamiento de la actividad estatal, por varias razones:

- Se limita a penalizar la evasión de impuestos, por lo que la evasión de demás tributos carece de tipicidad y aplicación normativa.
- Limita la descripción genérica del tipo penal a la omisión en la declaración o la declaración de forma incorrecta, cuando estas conductas también podrían estar bien sustentadas en otras maniobras evasivas, lo que imposibilitaría la adecuación del hecho a la norma penal si no es examinado panorámicamente.
- Restringe la comisión de la evasión solo a los medios de evasión establecidos en el Código Penal, de lo cual se derivan dos limitaciones concretas: no se podría aplicar la norma a casos en los que se han utilizado otras maniobras evasivas (uso de testaferros, domicilios en extranjeros, etcétera); y a pesar de que los medios regulados puedan tener similitudes con los establecidos en el Código Tributario, no se adecuarían en todos los casos.

El modo de proceder contra el delito de Evasión de Impuestos, y las demás defraudaciones tributarias, regulado en similares términos en el Código Penal y el Código Tributario, obstaculiza enormemente la efectiva persecución penal de tales conductas, por distintos motivos, entre ellos:

- Inhibe a la Fiscalía General de la República de realizar investigaciones de oficio o por denuncias de particulares, en los casos en los que necesariamente debe haber un aviso remitido por el Ministerio de Hacienda.
- Imposibilita la investigación penal de ciertos casos en los que es necesario el agotamiento previo de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal, lo que también tiene como consecuencia el aumento de la carga investigativa y sancionadora para la Administración Tributaria y la posibilidad del evasor de utilizar todos los mecanismos legales posibles para dejar sin efecto la sanción administrativas, casos en los que de existir delitos, no podrían llegar al conocimiento del Ministerio Público.

La figura de la excusa absolutoria es sumamente nociva para la efectiva persecución de los delitos fiscales, fomentando la impunidad de los mismos, por varias razones:

- Desde un punto de vista político, refleja el trato desigual del Estado a los particulares que tienen mayor capacidad contributiva, pues quienes cometen estos delitos no son precisamente pequeños contribuyentes.
- Desde un punto de vista político-criminal, obstruye la aplicación de la sanción penal y el logro de su finalidad preventiva especial y general, puesto que constituye una vía monetariamente fácil para el gran evasor ante la judicialización de su caso; por ende, también alienta la reincidencia de los evasores.
- Desde un punto de vista jurídico-penal, constituye una renuncia del Estado a la protección de un bien jurídico (la Hacienda Pública), lo cual si bien es una facultad estatal en determinados casos, no puede ser ejercida al arbitrio del legislador. En este caso el criterio de aplicación es de orden estrictamente pecuniario, presumiéndose que el daño es reparado con el pago del impuesto y derivados, lo cual obvia que el daño a la Hacienda Pública no tiene efectos solamente en las finanzas del Estado, sino que repercute en los derechos fundamentales de la población.

Las medidas de reformas fiscales implementadas desde 2004 y propuestas en 2016 redundan en aspectos formales del sistema fiscal salvadoreño: no están encaminadas a modificar la estructura tributaria y el modelo fiscal, están motivadas únicamente por la falta de liquidez en la Hacienda Pública, y por tanto perpetúan en cierta medida la desigualdad fiscal formal. La única excepción, en alguna medida, la constituyen las propuestas de reformas penales al régimen de delitos fiscales, pues la mayoría de propuestas presentadas permitirían mayor capacidad de persecución y sanción de los delitos fiscales, aunque hasta el momento las fuerzas políticas representadas en el parlamento salvadoreño no han alcanzado acuerdos en esta área.

Sobre la Elusión Fiscal

La elusión fiscal está intrínsecamente relacionada al otorgamiento de incentivos fiscales, pues estos generan altos costos tributarios para el Estado salvadoreño. Si bien existen otros medios de elusión (el fraude de ley, por ejemplo), son los incentivos los que abierta y directamente la propician, forjados sobre la presunción de que el desarrollo de los sectores productivos beneficiados compensarían a través de la productividad, la creación de fuentes de empleo, el posicionamiento de la economía nacional como un mercado exportados o rentable, la generación de energía “limpia”, o cualquier otro resultado macro que produjeran los mismos. De ahí que los costos tributarios de los incentivos puedan ser fundamentados por cualquier discurso ideológico, sea de orden economicista, desarrollista, ambientalista, etcétera.

La elusión fiscal se constituye indistintamente de que los incentivos fiscales generen los resultados de desarrollo de los sectores beneficiados. No obstante ello, un combate a la elusión necesariamente debe incorporar la capacidad del Estado de examinar, verificar y sopesar si el costo tributario de los incentivos está

compensando en alguna medida con sus resultados, pues de no ser así el Estado es responsable directo de propiciar la elusión fiscal injustificada.

Una forma de controlar el buen uso y el cumplimiento de los fines de los incentivos fiscales es su focalización, es decir, garantizando jurídica y administrativamente que su inversión se hará en las actividades beneficiadas en sí.

Se ha verificado en la investigación que, al igual que sobre evasión fiscal, la Administración Tributaria no tiene mayor conocimiento sobre los costos tributarios que los incentivos representan para la Hacienda Pública salvadoreña en concepto de elusión fiscal, a pesar de tener facultades de fiscalización y contraloría incluso en el caso de beneficios fiscales según lo establece el Código Tributario. De igual forma, la Administración Tributaria carece de una base de información consolidada que aglutine todas las leyes que otorguen incentivos fiscales.

El poco conocimiento existente en cuanto a montos de elusión fiscal depende de fuentes no gubernamentales, según los cuales estos rondarían entre los USD 490 (Lazo, 2013) y USD 1,200 millones anuales (Red Centroamericana de Justicia Fiscal, 2015). Es decir que los montos conjuntos de evasión y elusión, según las fuentes citadas, rondarían entre los USD 2,495.09 y USD 2,900 millones.

Algunas leyes de incentivos fiscales contienen más elementos que propician la elusión fiscal que otras. En el caso de la Ley de Zonas Francas (LEZOFIC) y la Ley de Servicios Internacionales (LSI), estas no contienen obligaciones de buen uso de los incentivos para los beneficiarios, tampoco infracciones y sanciones que garanticen ese buen uso; otorgan incentivos innecesarios a las ganancias de los socios o accionistas de las empresas; establecen plazos indefinidos para algunos de los beneficios fiscales; y, tal como la LEZOFIC, contienen regímenes sancionatorios desproporcionalmente mínimos para los infractores de la ley.

La Ley de Turismo (LETUR) y la Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad (LIFFERGED), por el contrario, contienen garantías mínimas de control estatal sobre el buen uso de los incentivos fiscales, pues, a diferencia de las anteriores, establecen la obligación de los beneficiarios de utilizarlos exclusivamente para las actividades beneficiadas; por otra parte contienen regímenes sancionatorios más sólidos, y dentro de los cuales también incluyen la infracción por el uso indebido de los incentivos. No obstante también contienen algunas deficiencias normativas, tales como la falta de sanciones para las personas naturales o jurídicas auditoras que no comuniquen el mal uso de los incentivos fiscales y plazos limitados de prescripciones de la acción sancionatoria del ente competente (en el caso de la LETUR); o bien la reincidencia del mal uso de incentivos como requisito para su revocatoria (en el caso de la LIFFERGE).

De la redacción del Art. 131 ord. 11° de la Constitución se extrae que los incentivos fiscales deben tener por objeto la promoción de actividades culturales, científicas,

agrícolas, industriales, comerciales o de servicios; habiéndolo reconocido de esa forma, además, la Sala de lo Constitucional en la Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 22-98, de fecha 19 de marzo de 2002. Esta disposición denota un límite constitucional a la libertad de configuración del legislador en la emisión de leyes que establezcan regímenes de incentivos fiscales (o de cualquier otra naturaleza), en el sentido que el legislador no puede otorgar incentivos que beneficien a actividades de distintas naturalezas a las descritas en la norma constitucional; en consecuencia, cualquier incentivo fiscal a actividad que no se adecúe a las descritas en la Constitución, o que siendo de las descritas no se implementen exclusivamente para la promoción de las mismas, transgredirían el límite establecido por el Constituyente.

En el caso de la LEZOFIC y la LSI, se podrían configurar vulneraciones constitucionales a partir de:

1. La omisión legislativa de establecer obligaciones y sanciones a los beneficiarios referidas al mal uso de los incentivos fiscales. En tal caso, el legislador se habría excedido al otorgar los beneficios sin garantías mínimas de que los mismos harán un uso debido de estos, desde el punto de vista de su finalidad constitucional, que es la promoción de las actividades productivas.
2. La exención del Impuesto sobre la Renta a los dividendos o utilidades de los socios o accionistas de las empresas beneficiadas. Ello constituiría un beneficio directo para el enriquecimiento de particulares por su sola calidad de socio o accionistas de dichas empresas, cuando el beneficio económico de estos debe derivarse nada más de la productividad de sus negocios, que ya están exentos del impuesto referido. Estas disposiciones exceden la finalidad de los incentivos fiscales establecida por la Constitución.
3. Los sistemas de plazos indefinidos de incentivos fiscales municipales en ambas leyes, y de la exención del ISR en la LSI. Estas normas manifiestan un exceso de la libertad de configuración legislativa en el sentido que constituyen imposiciones del legislador a la Administración Pública y a la Administración Municipal de admitir irrevocablemente el carácter perpetuo de los plazos de exención del pago de impuestos, dejando sin efecto las facultades de la Administración tendientes a determinar la conveniencia o inconveniencia de los incentivos fiscales, en proporción a los beneficios recibidos.

La falta de controles y facultades legales que garanticen la focalización de los subsidios exclusivamente a las actividades beneficiadas obvia la naturaleza pública de estos: por impero Constitucional, los tributos derivados de las leyes de la materia son derechos del Estado que forman parte de la Hacienda Pública. El otorgamiento estatal de incentivos fiscales, por ende, no puede depender del arbitrio del legislador en cuanto al alcance de los mismos ni de la discrecionalidad de los beneficiarios en su utilización. En consecuencia, el Estado está obligado a otorgarlos y a garantizar su uso respetando los límites constitucionales establecidos y la naturaleza pública de los tributos.

Sobre los Controles Estatales

Pese a que los hallazgos demuestran que el Ministerio de Economía (ente competente para aplicar la LEZOFIC y la LSI) ha sancionado a 113 empresas, revocándoles sus beneficios fiscales, ambas leyes no contemplan la sanción por mal uso de incentivos fiscales, descartándose por tanto que tales revocatorias garanticen un control sobre la elusión fiscal.

La Dirección General de Impuestos Internos ha impuesto desde el 1 de junio de 1999 hasta el 31 de mayo de 2016 (desde el inicio de la gestión del expresidente Flores a la fecha) un total de 7,843 multas por evasión tributaria, habiéndose multado a 250 personas naturales y a 586 personas jurídicas. Para un período tan prolongado, la cantidad de multas es mínima, sobre todo si se comparan con los índices estimados de evasión anual (solamente del ISR y el IVA).

En el mismo período (1999-2016), el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos habría conocido 740 apelaciones contra resoluciones de multa por evasión tributaria, mientras que la Sala de lo Contencioso Administrativo habría conocido en el mismo período, por lo menos, de 242 demandas contra resoluciones del Ministerio de Hacienda. Estos datos reflejan que la cantidad de impugnaciones administrativas contra las sanciones por evasión realmente fueron mínimas en un período prolongado, en relación del número de multas impuestas; y, por otra parte, que la utilización de la jurisdicción contencioso administrativa para dejar sin efecto dichas sanciones, no puede subestimarse cuantitativamente, puesto que son procesos judiciales sumamente retardados, y que en muchos casos imposibilitan no solo el cobro de las deudas tributarias sino también la investigación de posibles delitos fiscales.

Desde el 1 de enero de 2005 hasta el 31 de mayo de 2016, la DGII habría remitido 153 casos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública (exceptuando las falsedades documentales), de los cuales, según registros de la Fiscalía hasta el 30 de agosto de 2016, solo 72 correspondían al delito de Evasión de Impuestos; de los cuales a la fecha se habrían archivado 37 casos, 21 se encontraban en investigación y solamente 14 se habrían judicializado en todo el período 2005-2016. De los 14 judicializados, solamente 2 habrían resultado en condenas, 9 casos se habrían sobreseído y en 3 se habría aplicado la excusa absolutoria a favor de los imputados.

Desde un punto de vista panorámico, si se comparan los 2,000 millones en concepto estimado de evasión anual, con las 7,843 sanciones por evasión impuestas por la Administración Tributaria, los 72 casos del delito de Evasión de Impuestos remitidos a la FGR, y las únicas 2 condenas logradas, las cifras de controles estatales reflejan la mínima aplicabilidad de la actividad estatal sancionatoria para enfrentar un fenómeno de tal envergadura como la evasión tributaria, reafirmando la necesidad de la implementación de reformas legales encaminadas a fortalecer el control estatal sobre estas conductas contrarias al interés público.

La falta de información pública de la Corte Suprema de Justicia respecto a la

judicialización de casos del delito de Evasión de Impuestos no obstaculiza el conocimiento de los mismos, a partir de la información generada y publicitada por la DGII y la FGR, sin embargo expone la falta de apropiación institucional de las dimensiones de este fenómeno criminal, en cuyo tratamiento estatal el Órgano Jurisdiccional también juega un rol fundamental.

Desde el punto de vista administrativo sancionatorio y penal, además de la ineffectividad de la legislación y los procedimientos administrativos actuales, es evidente la falta de unificación de esfuerzos interinstitucionales entre el Ministerio de Hacienda, la Fiscalía General de la República y la Corte Suprema de Justicia, para la agilización de los procedimientos de cobro judicial de las deudas tributarias y para una atención integral de los delitos fiscales. En el contexto de la crisis recaudatoria actual no debe tener cabida la falsa creencia de que la Administración Tributaria puede resolverlo todo por sí misma; la interinstitucionalidad debe asumirse como una dimensión necesaria de atención integral a los fenómenos fiscales que afectan al Estado salvadoreño.

El combate a la corrupción corporativa que impacta las finanzas del Estado no puede ser efectivo si la institucionalidad estatal se muestra débil e ineficiente (o, en el peor de los casos, inaplicable) ante la corrupción en el sector público.

II. RECOMENDACIONES

La Administración Tributaria, en el marco de sus mecanismos y espacios destinados a la promoción de la transparencia fiscal, puede enriquecer la promoción del acceso a información fiscal publicando más fuentes documentales existentes sobre investigaciones, análisis y estimaciones de montos sobre los fenómenos de la evasión y elusión fiscal en El Salvador.

La Administración Tributaria debe trabajar en la creación de mecanismos y metodologías de seguimiento y estimaciones oficiales de montos de evasión y elusión fiscal, a partir de los recursos o insumos con los que ya cuenta, derivados de sus procesos de fiscalización y sanción de la evasión y de la fiscalización de las personas beneficiadas con regímenes fiscales.

La Administración Tributaria debe tener mayores facultades para definir una política integral de incentivos fiscales, pues aunque otorgarlos sea una facultad constitucional de la Asamblea Legislativa, el Ministerio de Hacienda puede tener mayor protagonismo en los procedimientos de autorización, sanción y revocatoria de los mismos. Esto implica que el Órgano Legislativo no deba inhibir las facultades de contraloría y fiscalización que el Código Tributario da a esta Secretaría de Estado sobre los beneficiarios de incentivos.

La Asamblea Legislativa puede asumir como compromiso con la sociedad salvadoreña y como aporte para el combate a la elusión fiscal producida a través

de los paraísos fiscales, frente a los demás países de la región, la creación de una Comisión Especial para la investigación de las posibles defraudaciones al Fisco y otros delitos conexos cometidos por salvadoreños en los casos conocidos como Panama Papers.

En el marco de un hipotético Acuerdo o Pacto Fiscal, o como medidas políticas concretas, las entidades públicas con competencias en cualquier proceso de formación de ley, en la creación de reglamentos, definición y ejecución de la política de ingresos, presupuestaria y de incentivos fiscales, así como la Fiscalía General de la República y la Corte Suprema de Justicia, deben crear sinergias a través de convenios de cooperación y planes interinstitucionales para crear nuevos mecanismos institucionales y procedimientos administrativos o judiciales, o fortalecimiento de los ya existentes, que ayuden a erradicar los fenómenos de la elusión y evasión fiscal, o cualquier defraudación, o acción con impacto perjudicial en las finanzas del Estado salvadoreño, dado que no se trata de fenómenos aislados, sino de un conjunto de conductas culturales que, de no cambiarse, mantendrán al país sometido a una perpetua crisis fiscal, con impactos políticos probablemente serios.

El Gobierno de El Salvador debe realizar esfuerzos para cumplir con su objetivo específico de política fiscal de “promover una política tributaria progresiva y la configuración de un sistema tributario equitativo y eficiente que genere suficientes recursos para el financiamiento de las prioridades del Estado”; ya que éste difícilmente se logrará con el rumbo regresivo de la política tributaria actual y la falta de medidas para cambiarlo. Ello implica que el GOES debe crear más impuestos directos y disminuir los indirectos, así como también debe abstenerse de aumentar impuestos indirectos existentes, principalmente el IVA.

En general, el Gobierno de El Salvador debe realizar todos los esfuerzos necesarios para cumplir las medidas de consolidación del Sistema Tributario y el alcance de los objetivos de la política fiscal, planteados en el Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019.

Las medidas de combate a la evasión y elusión fiscal necesariamente deben ir más allá de las meras reformas legales, dado que son parte de la cultura económica nacional, y por ende no pueden ser mergadas solo con mecanismos de persecución sancionadora. Ello significa que debe trabajarse el aspecto preventivo general más allá de la aplicación de sanciones y la educación fiscal y concientización en la ciudadanía; lo que de paso podría implicar crear espacios o plataformas de participación de la ciudadanía para aportar al ciclo de vida de la política fiscal (política de ingresos, política presupuestaria, política de incentivos fiscales). Para ello, el Gobierno de El Salvador podría apoyarse en actores que generen información sobre temas fiscales que promuevan la participación ciudadana, pues estos pueden jugar un rol de intermediarios entre la población y las instituciones encargadas de aplicar la ley.

Todas las dependencias estatales deben asumir medidas de austeridad más firmes, que sean consecuentes con la crisis de recaudación tributaria actual, en lo relacionado a gastos institucionales innecesarios en los que comúnmente se incurre, gastos que existiendo o no, no aportan para el cumplimiento de los fines institucionales. El sostenimiento del actual sistema de gastos institucionales innecesarios tiene un efecto político claro: incide negativamente en la credibilidad ciudadana en las instituciones y en la opinión pública sobre las dimensiones reales de la crisis fiscal.

El Estado salvadoreño, a través de las instituciones competentes y los canales de comunicación y acción correspondientes, establecidos por la legislación marco del Sistema de Integración Centroamericana (SICA), puede proponer a los países de la región centroamericana la elaboración de un instrumento jurídico regional con efecto vinculante encaminado a la proscripción y erradicación de paraísos fiscales, que implique también la armonización de los marcos normativos nacionales en el territorio centroamericano.

Debe revisarse y evaluarse la efectividad de los mecanismos de control y sanción de las obligaciones relacionadas a las relaciones entre contribuyentes salvadoreños y personas domiciliadas en paraísos fiscales; y, en todo caso, robustecerse, en los términos a los que se refiere el romano IV de las propuestas de reformas contenidas en el capítulo I de este informe.

Evaluar y proceder a la promoción de las propuestas de reformas contenidas en los Capítulos I y II de este informe.

BIBLIOGRAFIA

OFICIALES

- **DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA**, Publicación de Deudores del Estado, Dirección General de Impuestos Internos, mayo de 2015. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Iniciativas_de_Ley/ CUADERNILLO_MH_MAYO.pdf
- **DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA**, Deudas remitidas a la FGR para cobro judicial, 5 de octubre de 2016. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novidades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin,Boletin:Otros
- **LAZO, Francisco, Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador. Año 2013, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2015.** Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novidades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin,Boletin:Otros
- **GOBIERNO DE EL SALVADOR**, Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019: El Salvador Productivo, Educado y Seguro, Secretaría Técnica y de Planificación de la Presidencia de la República, Santa Tecla, 2015. Disponible en: <http://www.secretariatecnica.gob.sv/plan-quinquenal-de-desarrollo-2/>
- **MINISTERIO DE HACIENDA**, Informe de Finanzas Públicas, San Salvador, 15 de agosto de 2016. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones
- **MINISTERIO DE HACIENDA**, Ingresos recaudados del 31 de Diciembre 2013-2012, Portal de Transparencia Fiscal, 2016. Disponible en: http://www.transparenciafiscal.gob.sv/ptf/es/Ingresos/#_vTab433
- **MINISTERIO DE HACIENDA**, Ingresos recaudados al 31 de Diciembre 2015-2014, Portal de Transparencia Fiscal, 2016. Disponible en: http://www.transparenciafiscal.gob.sv/ptf/es/Ingresos/#_vTab1301
- **MINISTERIO DE HACIENDA**, Proyecto de Reformas al Código Penal y Procesal Penal relacionados a Delitos contra la Hacienda Pública, San Salvador, agosto de 2016. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones

- **PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA**, Arranca reunión entre el presidente Sánchez Cerén y Partidos políticos en búsqueda de un acuerdo fiscal, Comunicado, de fecha 3 de octubre de 2016, en: <http://www.presidencia.gob.sv/arranca-reunion-entre-el-presidente-sanchez-ceren-y-partidos-politicos-en-busqueda-de-un-acuerdo-fiscal/>
- **SECRETARÍA TÉCNICA DE LA PRESIDENCIA**, El Camino del Cambio en El Salvador: Creando las bases de una sociedad democrática, incluyente y equitativa, Gobierno de El Salvador, San Salvador, 2012.
- **SECRETARÍA TÉCNICA DE LA PRESIDENCIA**, El Camino del Cambio en El Salvador: Legados de cuatro años de gestión, Gobierno de El Salvador, San Salvador, S/F. Disponible en: <http://2009-2014.secretariatecnica.gob.sv/novedades/publicaciones/el-camino-del-cambio-en-el-salvador.html>
- **UNIDAD DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**, Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador (Preliminar), Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2012. Disponible en: http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC4200_ESTUDIO_DE_EVASION_A_O_2000-2010__4_.pdf

PUBLICACIONES INSTITUCIONALES

- **FONDO MONETARIO INTERNACIONAL**, “Informe del Personal sobre la Consulta del Artículo IV de 2016”, en el Informe del país No. 16/208, Washington, D.C., 1 de junio de 2016. Disponible en: <http://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/scr/2016/cr16208s.pdf>
- **FUNDACIÓN DE ESTUDIOS PARA LA APLICACIÓN DEL DERECHO**, Impactos de la evasión y elusión fiscal en el derecho a la alimentación adecuada, FESPAD Ediciones, San Salvador, S/F. Disponible en <http://www.fespad.org.sv/wp-content/uploads/2013/08/impactos-de-la-evasion-y-elusion-fiscal.pdf>
- **INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES**. El Salvador: En la búsqueda de un Acuerdo Nacional de Sostenibilidad Fiscal, San Salvador, 2016.
- **INTERNATIONAL CENTRE FOR TRADE AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT**, “OMC pasa revista a El Salvador”, Revista Puente, Vol. 11, Número 31, artículo publicado el 31 de marzo de 2010, en: <http://www.ictsd.org/bridges-news/puentes/news/omc-pasa-revista-a-el-salvador-cr16208s.pdf>
- **OXFAM Y COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE**, Tributación para un Crecimiento Inclusivo, Santiago de Chile, 2016.

INVESTIGACIONES ISD

- **INICIATIVA SOCIAL PARA LA DEMOCRACIA**, Informe de Monitoreo de Transparencia a la Gestión de la Corte Suprema de Justicia: Período 2012-2013, San Salvador, 2013. Disponible en: <http://isd.org.sv/isd/index.php/transparencia-anticorrupcion>
- **INICIATIVA SOCIAL PARA LA DEMOCRACIA**, Monitoreo a la Implementación de la Ley de Desarrollo y Protección Social y Análisis de la Política Fiscal de Financiamiento de los Programas Sociales y el Apoyo de la Cooperación Internacional. Caso de Referencia: Pensión Básica Universal, San Salvador, 2015.

INSTRUMENTOS POLÍTICOS INTERNACIONALES

- **ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS**, Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, Cumbre de Desarrollo Sostenible, New York, 2015. Disponible en: http://www.cooperacionespanola.es/sites/default/files/agenda_2030_desarrollo_sostenible_cooperacion_espanola_12_ago_2015_es.pdf

INSTRUMENTOS NORMATIVOS

- **CÓDIGO MUNICIPAL**, Decreto Legislativo 274, de fecha 31 de enero de 1986, publicado en el Diario Oficial N° 23, Tomo N° 290, del 5 de febrero de 1985.
- **CÓDIGO TRIBUTARIO**, Decreto Legislativo N° 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo N° 349, del 22 de diciembre de 2000.
- **CÓDIGO PENAL**, Decreto Legislativo N° 1030, de fecha 30 de abril de 1997, publicado en el Diario Oficial N° 105, Tomo N° 335, del 10 de junio de 1997.
- **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA**, D.C. S/N, de fecha 15 de noviembre de 1983, publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.
- Decreto Legislativo N° 487, de fecha 27 de octubre de 2004, publicado en el Diario Oficial N° 217, Tomo N° 365, del 22 de noviembre de 2004.
- Decreto Legislativo N° 570, de fecha 17 de diciembre de 2010, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo N° 389, del 23 de diciembre de 2010.
- **LEY DE INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES PARA LA GENERACIÓN DE LA ELECTRICIDAD**, Decreto Legislativo N° 462, de fecha 8 de noviembre de 2007, publicado en el Diario Oficial N° 238, Tomo N° 377, del 20 de diciembre de 2007.
- **LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**, Decreto Legislativo N° 296, de fecha 30 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial N° 143, Tomo N° 316, del 31 de julio de 1992.
- **LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS**,

- Decreto Legislativo N° 135, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del 21 de diciembre de 1991.
- **LEY DE SERVICIOS INTERNACIONALES, Decreto Legislativo N° 431**, de fecha 11 de octubre de 2007, publicado en el Diario Oficial N° 199, Tomo N° 377, del 25 de octubre de 2007.
 - **LEY DE TURISMO**, Decreto Legislativo N° 899, de fecha 10 de diciembre de 2005, publicado en el Diario Oficial N° 237, Tomo N° 369, del 20 de diciembre de 2005.
 - **LEY DE ZONAS FRANCAS INDUSTRIALES Y DE COMERCIALIZACIÓN**, Decreto Legislativo N° 405, de fecha 3 de septiembre de 1998, publicado en el Diario Oficial N° 176, Tomo N° 340, del 23 de septiembre de 1998.
 - **LEY ORGÁNICA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**, Decreto Legislativo N° 451, de fecha 22 de febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial N° 56, Tomo N° 306, del 7 de marzo de 1990.
 - **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Decreto Legislativo N° 134, de fecha 21 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del 21 de diciembre de 1991.
 - **LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES**, Decreto Legislativo N° 552, de fecha 18 de diciembre de 1986, publicado en el Diario Oficial N° 239, Tomo N° 293, del 22 de diciembre de 1986.
 - **LEY TRIBUTARIA MUNICIPAL**, Decreto Legislativo N° 86, de fecha 5 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del 21 de diciembre de 1991.

JURISPRUDENCIA

- **SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Auto de Admisión del Proceso de Inconstitucionalidad Ref. 116-2016, de fecha 13 de julio de 2016.
- **SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 22-98, de fecha 19 de marzo de 2002. Disponible en: <http://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2000-2009/2002/03/18AD.PDF>
- **SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. Ac. 5-2001/10-2001/24-2001/25-2001/34-2002/40-2002/3-2003/10-2003/11-2003/12-2003/14-2003/16-2003/19-2003/22-2003/7-2004, de fecha 23 de diciembre de 2010.
- **SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 18-2012, de fecha 15 de noviembre de 2013.
- **SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 65-2012/36-2014, de fecha 29 de julio de 2015.
- **SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Sentencia de Inconstitucionalidad Ref. 98-2014, de fecha 17 de abril de 2015.

PROCEDIMIENTOS DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA

- **DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA**, “Memorando 10002-MEM-0176-2016”, de fecha 1 de septiembre de 2016, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MH-2016-0214.
- **DIRECCIÓN GENERAL DE TESORERÍA DEL MINISTERIO DE HACIENDA**, Información Pública entregada mediante la Resolución de Acceso a la Información Pública Ref. UAIP/RES.0214.2/2016, de fecha 6 de septiembre de 2016.
- **DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, “Memorandum Ref. DPI-842/2016”, de fecha 24 de agosto de 2016, remitida mediante Resolución de Respuesta Ref. UAIP/1822/RP/657/2016 de la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de agosto de 2016.
- **DIRECCIÓN DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA**, “Empresas a las que MINEC ha revocado sus beneficios”, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MINEC-2016-0334.
- **DIRECCIÓN DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA**, “Listado Empresas LZF y LSI junio 2016 OIR”, en el Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. MINEC-2016-0334.
- **SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, “Nota de fecha 24 de agosto de 2016”, remitida mediante Resolución de Respuesta Ref. UAIP/1822/RP/657/2016 de la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de agosto de 2016.
- **SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, “Oficio de fecha 5 de septiembre de 2016”, remitido por Resolución de Ampliación de Respuesta Ref. UAIP/1822/RR/683/2016 de la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 5 de septiembre de 2016.
- **UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DEL MINISTERIO DE TURISMO**, Resolución de Entrega de Información Ref. UAIP-MITUR N° 019/2016, de fecha 15 de agosto de 2016.
- **UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DE LA FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**, Resolución Definitiva del Procedimiento de Acceso a la Información Pública Ref. 163-UAIP-FGR-2016, de fecha 30 de agosto de 2016.
- **UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DE LA CORPORACIÓN SALVADOREÑA DE TURISMO**, Resolución de Acceso a la Información Pública, de fecha 17 de agosto de 2016.

DICCIONARIOS

- **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA**, Diccionario de la Lengua Española, 23ª Edición. Disponible en: <http://www.rae.es/>

TRABAJOS DE GRADO

- **BURGOS MARTÍNEZ**, Brenda Sofia y Otras, Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador para el Año 2012, Trabajo de Grado, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, Antiguo Cuscatlán, 2014. Disponible en: http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/3c62a1_efectoredistributivodelapoliticafiscalenelsalvador.pdf

ARTÍCULOS PERIODÍSTICOS Y NOTAS DE PRENSA INSTITUCIONALES

- **ALVARADO, Jimmy**, “Adolfo Salume, sus offshore y los reclamos de Hacienda y la Cruz Roja”, Periódico Digital El Faro, nota publicada el 23 de agosto de 2016, El Salvador. Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201608/el_salvador/18568/Adolfo-Salume-sus-offshore-y-los-reclamos-de-Hacienda-y-la-Cruz-Roja.htm
- **ALVARADO, Jimmy y César CASTRO FAGOAGA**, “Canal 4 compró partidos de fútbol a una empresa de la familia Eserski en Islas Vírgenes”, Periódico Digital El Faro, nota publicada el 7 de abril de 2016, El Salvador. Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201604/el_salvador/18331/Canal-4-compr%C3%B3-partidos-de-f%C3%BAtbol-a-una-empresa-de-la-familia-Eserski-en-Islas-V%C3%ADrgenes.htm
- **CASTRO FAGOAGA, César**, “Mecafé dos offshore en Panamá y comparte prestanombre con Ada Mitchell Guzmán”, Periódico Digital El Faro, nota publicada el 6 de abril de 2016, El Salvador. Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201604/el_salvador/18340/Mecaf%C3%A9-tiene-dos-offshore-en-Panam%C3%A1-y-comparte-prestanombre-con-Ada-Mitchell-Guzm%C3%A1n.htm
- **CASTRO FAGOAGA, César y Jimmy ALVARADO**, “Mossack Fonseca fabricó balances financieros para offshore del Grupo Prieto”, Periódico Digital El Faro, nota publicada el 1 de mayo de 2016, El Salvador. Disponible en: http://www.elfaro.net/es/201605/el_salvador/18460/
- **COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE**, Evasión fiscal en América Latina llega a 340.000 millones de dólares y representa 6,7% del PIB regional, 1 de septiembre de 2016, en: <http://www.cepal.org/es/noticias/evasion-fiscal-america-latina-llega-340000-millones-dolares-representa-67-pib-regional>

- **LÓPEZ GUÍA, Ángel**, “Cepal y Oxfam piden convertir el tema de la evasión fiscal en un asunto de derechos humanos”, Periódico La Prensa, nota publicada el 21 de septiembre de 2016, Panamá. Disponible en: <http://linkis.com/www.prensa.com/econo/fEeuF>
- **OXFAM**, “160 millonarios en El Salvador acumulan riqueza equivalente al 87% de la producción nacional”, Nota Informativa, San Salvador, 19 de mayo de 2015.
- **OXFAM**, 200 millones de latinoamericanos en riesgo de ser pobres otra vez: Oxfam, Nota Informativa, publicada el 30 de septiembre de 2015.
- **OXFAM**, Privilegios que niegan Derechos: Desigualdad extrema y secuestro de la democracia en América Latina y El Caribe (Resumen Ejecutivo), Reino Unido, 2015.
- **PEÑATE, Susana**, “Consejo de FOVIAL pendiente de analizar Estudio con FOMILENIO II”, La Prensa Gráfica, nota publicada el 30 de septiembre de 2016, El Salvador. Disponible en: <http://www.laprensagrafica.com/2016/09/30/consejo-de-fovial-pendiente-de-analizar-estudio-con-fomilenio-ii>
- **QUINTANILLA, Lourdes**, “Congresistas de EUA condicionan ayuda financiera por falta de acuerdos”, La Prensa Gráfica, nota publicada el 13 de octubre de 2016, El Salvador. Disponible en: <http://www.laprensagrafica.com/2016/10/13/congresistas-de-eua-condicionan-ayuda-financiera-por-falta-de-acuerdos>

ARTÍCULOS DE REVISTAS Y PÁGINAS WEB

- **AGUILAR, Soledad**, “Los mercados de carbono y la mitigación del cambio climático”, Foro sobre Cambio Climático, artículo publicado el 28 de septiembre de 2012, en: <http://www.ambienteycomercio.org/los-mercados-de-carbono-y-la-mitigacion-del-cambio-climatico-global/>
- **ORGANISMO PROMOTOR DE EXPORTACIONES E INVERSIONES DE EL SALVADOR**, Zonas francas y parques de servicios, en: <http://www.proesa.gob.sv/inversiones/ipor-que-invertir-en-el-salvador/infraestructura-competitiva/item/303>





Iniciativa Social para la Democracia
Oficina Central
Urbanización Satelite, pje Venus N° 23
San Salvador, El Salvador, C.A.
Tele/faxes: 2274-6182
www.isd.org.sv
isd@isd.org.sv