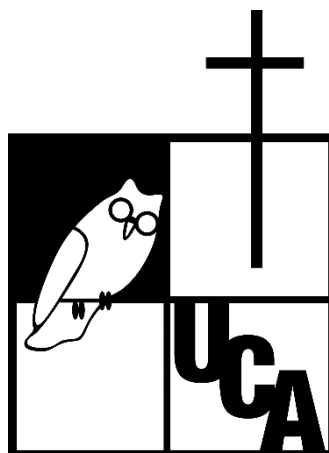


UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA “JOSÉ SIMEÓN CAÑAS”



**“LA GESTIÓN FISCAL ORIENTADA A REDUCIR LA EVASIÓN DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SALVADOR”**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PREPARADO PARA LA FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIADO(A) EN ECONOMÍA

PRESENTADO POR
KARLA VANESSA CERÓN ROMERO
MARIANA LUCÍA SANDOVAL MARTÍNEZ
BYRON ALEXIS HENRÍQUEZ TICAS

ANTIGUO CUSCATLÁN, AGOSTO 2017

UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA
"JOSÉ SIMEÓN CAÑAS"

RECTOR
ANDREU OLIVA DE LA ESPERANZA, S.J.

SECRETARIA GENERAL
SILVIA ELINOR AZUCENA DE FERNÁNDEZ

DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
JOSÉ ANTONIO MEJÍA HERRERA

DIRECTOR DEL TRABAJO
ROMMEL REYNALDO RODRÍGUEZ TREJO

SEGUNDO LECTOR
JUAN JOSÉ URBINA MEMBREÑO

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, por permitirme avanzar un pasito más, por darme la vida y virtudes como la fortaleza, paciencia e inteligencia necesaria para alcanzar este nuevo logro. Sin su gracia nada sería igual.

A mi mamá, quien es mi modelo a seguir. Por apoyarme y animarme para continuar mejorando en cada etapa de mi vida y alcanzar mis metas y sueños, sobre todo en los momentos en los que más lo necesitaba. Por su amor incondicional y confianza, con los que me ha motivado cada día, y con los cuales me inspira a ser mejor persona. Gracias mamá por estar presente en todo momento, este logro es para ti.

A mi papá y mi hermana, por su amor, cariño y sonrisas en los momentos difíciles, a su lado todo se vuelve más sencillo y fácil de alcanzar.

A mis amigos, a quienes encontré en la universidad buscando compañeros de clase, y ahora se han convertido en personas incondicionales en todo momento. Entre pláticas, reuniones oficiales y salidas no oficiales, he encontrado una linda amistad.

A mi familia, quienes siempre han creído en mí. .

Karla Vanessa Cerón Romero

A mi familia, por cada momento apoyándome, por cada esfuerzo realizado para estar donde estamos ahora.

A mis padres, David y Yanira por ser ejemplo de trabajo, entrega, sacrificio y amor. Gracias por esa hermosa herencia, por siempre procurar darnos lo mejor para nuestro futuro.

A mi hermano y amigo, David, por ser el que siempre nos impulsó a ser mejores, a buscar horizontes, a ser valientes y a arriesgarnos.

A mi hermana Andrea, por ser mi amiga, mi compañera de viaje y de estudio, por hacerme ver más allá de mi nariz. Gracias porque cuando no quería o me equivocaba, ustedes me levantaron, me dieron ánimos.

A Ericka, por apoyarme, por preocuparse por mí, por empujarme a seguir adelante.

A mis amigos, compañeros, maestros, colegas, muchas gracias.

A Dios, por manifestarse en cada persona que me rodea, por darme fuerzas cuando no podía más, por mostrarse en los momentos menos esperados.

Byron Alexis Henríquez Ticas

Agradezco a Dios y a mi buena madre María, ser compañeros fieles de camino, porque Su amor y Su fidelidad es lo que me permite culminar esta etapa.

A mi mamá, apoyo incondicional en cada paso de mi vida, gracias por su infinito amor y fortaleza en cada etapa de nuestras vidas juntas. Este logro no es solo mío, es nuestro.

A mi papá, por enseñarme que siempre debo luchar por ser mejor que el día anterior, sin rendirme.

A Adriana, mi gemela y mejor amiga, por no dejarme sola nunca y siempre darme fortaleza para terminar cada proyecto que inicio. A Jimenita, por siempre preocuparse por mí e incentivar-me a superar cada reto. Gracias por su amor y compañía en este camino.

A mis abuelitos, Rafael Majano (Q.E.P.D) y Argelia de Majano. Es gracias a su calor de hogar, amor y apoyo constante que hoy puedo dar por terminada esta etapa de estudios universitarios. Estoy segura que nunca lo hubiera logrado sin su apoyo.

A mi tío, Rafael Majano. Por enseñarme con su ejemplo que no existen límites para mis sueños, que todo es alcanzable si me lo propongo, gracias por su amor incondicional. A mi tía Claudia y a Gabriel, Miguel y Sarita; por apoyarme siempre.

A toda la familia y amigos, por motivarme a superarme como ser humano.

A mis educadores, quienes contribuyeron a mi formación como economista y a quienes contribuyeron en la finalización de este trabajo de investigación.

Mariana Lucía Sandoval Martínez

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	13
CAPITULO I.....	15
CONTEXTUALIZACIÓN HISTÓRICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE EL SALVADOR	15
1.1. DESEMPEÑO ECONÓMICO DE EL SALVADOR PARA 1980-2016	15
1.1.1. DESEMPEÑO DEL PIB Y PIB PER CÁPITA DE EL SALVADOR	15
1.1.2. DESEMPEÑO DE LA INFLACIÓN EN EL SALVADOR	19
1.1.3. DESEMPEÑO DEL CONSUMO E IMPORTACIONES	21
1.2. EVOLUCION DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS	23
1.3. EL SISTEMA TRIBUTARIO SALVADOREÑO	30
1.4. COMPOSICION DEL SISTEMA TRIBUTARIO	33
1.4.1. EVASION DEL IVA EN EL SALVADOR.....	37
CAPITULO II.....	42
CONCEPTUALIZACIÓN DE LA EVASIÓN: MARCO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	42
2.1 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL SALVADOR.....	43
2.2. PRINCIPALES INSTITUCIONES RECAUDADORAS.....	48
2.2.1. DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS.....	48
2.2.2. DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	50
2.3. CONCEPTUALIZACIÓN DE EVASIÓN FISCAL	52
CAPITULO III	58
DETERMINANTES DE LA EVASIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SALVADOR	58
3.1. CARACTERIZACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	58
3.1.1. CARACTERIZACION DEL IVA EN EL SALVADOR.....	61
3.2. CADENA DE VALOR DEL IVA EN EL SALVADOR	62
3.3. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPALES DETERMINANTES DE EVASIÓN	65
3.3.1. DETERMINANTE SOCIAL: CULTURA TRIBUTARIA.....	66
3.3.2. DETERMINANTE NORMATIVO: LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.....	69
3.3.3. DETERMINANTE INSTITUCIONAL: ADMINISTRACION TRIBUTARIA	71
3.3.4.1. ASIGNACIÓN DEL PRESUPUESTO PARA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	96
3.4. MEDIDAS IMPLEMENTADAS PARA REDUCIR LA EVASIÓN DEL IVA EN EL SALVADOR.....	100
CAPÍTULO IV.....	106

PROPUESTAS A FAVOR DE LA REDUCCIÓN DE LA EVASION DEL IVA EN EL SALVADOR	106
4.1. ANÁLISIS DE MEDIDAS PREVIAMENTE IMPLEMETADAS CONTRA LA EVASIÓN DEL IVA....	106
4.2. PROPUESTAS PARA REDUCIR LA EVASIÓN DEL IVA	111
CONCLUSIONES.....	120
BIBLIOGRAFIA	122
ANEXOS.....	125

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Estimaciones de la Tasa de Evasión del IVA en El Salvador. Período del 2000 al 2016.....	38
Tabla 2. Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA de El Salvador. Período de 1992 al 2016.....	40

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1 Reformas Fiscales en El Salvador. Período 1991-2016	27
Cuadro 2. Hechos generadores y momentos causantes del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador.....	44
Cuadro 3. Clases de control aduanero por parte de la Dirección General de Aduanas.....	50
Cuadro 4. Detalle de Transacciones generadas por la Cadena de Valor.....	64
Cuadro 5. Medidas, Estrategias y Logros en Recaudación del IVA	73
Cuadro 6. Procedimientos de Propuesta de Ley: Cobro de Deudas Tributarias y Multas a favor del Estado	102
Cuadro 7. Delito de la Evasión de Impuestos que se declaran mensualmente en El Salvador y sus sanciones.....	105
Cuadro 8. Objetivos para el quinquenio 2014-2019. Gobierno de El Salvador	113

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Crecimiento del PIB Real y PIB per cápita. Periodo de 1980 a 2016. Expresado en porcentajes (%).	16
Gráfico 2 Inflación de El Salvador.	20
Gráfico 3. Crecimiento del Gasto de Hogares en Consumo de El Salvador. Período de 1980 al 2016. Expresado como porcentajes (%).	21
Gráfico 4. Crecimiento anual de las Importaciones de El Salvador.....	22
Gráfico 5 Carga Tributaria de Países Centroamericanos y América Latina.....	31
Gráfico 6. Ingresos y Gastos del Sector Público No Financiero. Período de 1990 al 2016. Expresado en millones de dólares (USD\$).	32
Gráfico 7. Composición de los Ingresos Tributarios. Periodo de 1990 al 2016. Expresado en porcentajes (%).	33
Gráfico 8 Composición de Ingresos Tributarios por Tipo de Impuestos. A diciembre de 2016. Expresado en porcentajes.....	35

Gráfico 9 Recaudación efectiva y evasión estimada de América Latina. Para el año 2015. Expresado en porcentajes del PIB (%).....	36
Gráfico 10 Recaudación Efectiva e Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA. Período de 1992 al 2016.	41
Gráfico 11. Recaudación efectiva del IVA (USD\$) y Tasas de Crecimiento de Recaudación del IVA Período 2000 al 2016. Expresado en dólares y porcentajes (%).....	92
Gráfico 12. Tasas de crecimiento del PIB y Recaudación Efectiva del IVA. Período 2000 al 2016. Expresado en porcentajes (%)	94
Gráfico 13. Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA y Tasa de Evasión del IVA. Período del 2000 al 2015. Expresado en porcentajes (%).....	95
Gráfico 14. Distribución del Presupuesto asignado al Ministerio de Hacienda. Período del 2011 al 2016. Expresado en millones de dólares (USD\$).....	97
Gráfico 15. Presupuesto del Ramo de Hacienda para Servicios Internos y Administración de Aduanas. Período del 2011-2016. Expresado en millones de dólares (USD\$).	98
Gráfico 16. Tamaño de la Economía Informal y Evasión Tributaria del IVA en América Latina. Período 2006-2007.	154

ÍNDICE DE DIAGRAMAS

Diagrama 1. Organigrama: del Ministerio de Hacienda de El Salvador	48
Diagrama 2. Organigrama Dirección Nacional de Impuestos Internos El Salvador.....	51
Diagrama 3. Dinámica de la cadena de valor para la tributación del IVA.....	63
Diagrama 4. Procedimiento de cobranza de la propuesta de ley para Cobro de las Deudas Tributarias y Multas a Favor del Estado.....	102
Diagrama 5. Nuevo Modelo de Fiscalización	104

SIGLAS Y ABREVIATURAS

ANDA:	Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados
ANTEL:	Administración Nacional de Telecomunicaciones
BCR:	Banco Central de Reserva
BID:	Banco Interamericano de Desarrollo
CEPA:	Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma
CEPAL:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DGA:	Dirección General de Aduana
DGII:	Dirección General de Impuestos Internos
DGT:	Dirección General de Tesorería
DIAN:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
FGR:	Fiscalía General de la Republica
FUNDE:	Fundación Nacional para el Desarrollo
ICEFI:	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
ISR:	Impuesto Sobre la Renta
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
PIB:	Producto Interno Bruto
SAT:	Servicio de Administración Tributaria
SII:	Servicio de Impuestos Internos
SPNF:	Sector Público No Financiero

INTRODUCCIÓN

Una de las características principales de la economía salvadoreña desde la finalización de la guerra civil, y la implementación del Programa de Ajuste Estructural y de Estabilización Económica en 1992, ha sido el inestable nivel de crecimiento económico, dadas unas épocas de repunte y otras de decadencia, aunado a un creciente déficit fiscal. El gasto público aumenta, mientras que los ingresos del Estado son insuficientes, a pesar de las diversas reformas fiscales que se han implementado durante las últimas dos décadas, el Gobierno de El Salvador aún se ve incapacitado de cumplir las metas de desarrollo social y económico, necesarias para mejorar la calidad de vida de la población salvadoreña.

En este contexto, la evasión fiscal es uno de los problemas que debe ser atendido, y el combate de la misma se vuelve una necesidad que contribuiría a que los niveles de recaudación y endeudamiento mejoren, para dar una mayor sostenibilidad a las finanzas públicas.

Durante la investigación, se busca establecer los determinantes de la evasión fiscal, específicamente del IVA, dada su alta participación en los ingresos tributarios de El Salvador. A partir de identificar los determinantes de la evasión del IVA de El Salvador durante el período 2000-2016, se proponen, posteriormente, algunas medidas estratégicas para su combate y reducción.

La investigación utiliza instrumentos de carácter cualitativo y cuantitativo, y busca establecer la incidencia de los determinantes identificados en la recaudación tributaria, con el propósito de conocer la relación que existe entre estos y el problema de la evasión de los tributos, específicamente del IVA. Se parte de la hipótesis de que el alto nivel de evasión del IVA obedece a las fallas en la estructura organizativa y problemas de gestión de la administración tributaria de El Salvador.

La estructura de la investigación está integrada en cuatro capítulos, esta se presenta de la siguiente manera:

El capítulo uno desarrolla el marco histórico del sistema tributario salvadoreño en las últimas décadas, especialmente enfocado a la implementación y recaudación del impuesto al valor agregado, incluyendo el problema de evasión del mismo que ha tenido repercusiones significativas en el sistema tributario salvadoreño en el período 1992–2016, y que servirán como referencia temporal para identificar posteriormente los determinantes institucionales que han favorecido la persistencia de esta evasión.

Luego, en el capítulo dos se describe brevemente el marco jurídico de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las principales instituciones recaudadoras y la conceptualización de la evasión fiscal; además, de presentar algunas de las metodologías que existen para estimar la tasa de evasión del IVA.

El capítulo tres busca caracterizar y establecer la dinámica del impuesto al valor agregado y los sujetos involucrados, tanto en su tributación como recaudación; de tal forma que esto permita reconocer algunos de los principales determinantes de la evasión de este impuesto.

Finalmente en el capítulo cuatro, a partir de los determinantes reconocidos en el capítulo previo, se pretende brindar recomendaciones para establecer medidas y estrategias que contribuyan a la Administración Tributaria a reducir la evasión del IVA. De tal forma, que reconozca algunas de las fallas que existen y siguen permitiendo los niveles de evasión, a pesar del marco sancionatorio existente.

CAPITULO I.

CONTEXTUALIZACIÓN HISTÓRICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE EL SALVADOR

En este apartado se desarrolla el marco histórico del sistema tributario salvadoreño, especialmente enfocado a la implementación y recaudación del impuesto al valor agregado, incluyendo el problema de evasión del mismo que ha tenido repercusiones significativas en el sistema tributario salvadoreño desde el año 1992 hasta el año 2016, y que servirán como referencia para identificar los determinantes institucionales que han favorecido la persistencia de esta evasión.

1.1. DESEMPEÑO ECONÓMICO DE EL SALVADOR PARA 1980-2016

1.1.1. DESEMPEÑO DEL PIB Y PIB PER CÁPITA DE EL SALVADOR

Al finalizar la década de 1980, la economía salvadoreña se encontraba en un estado de crisis estructural debido a los efectos del conflicto armado y a otras causas de orden político que ocasionaron graves daños al aparato productivo. El sector público, como parte integrante de la economía nacional, también finalizaba la década con indicadores fiscales negativos y con una importante deuda social con la población más necesitada. (FUNDE, 2008)

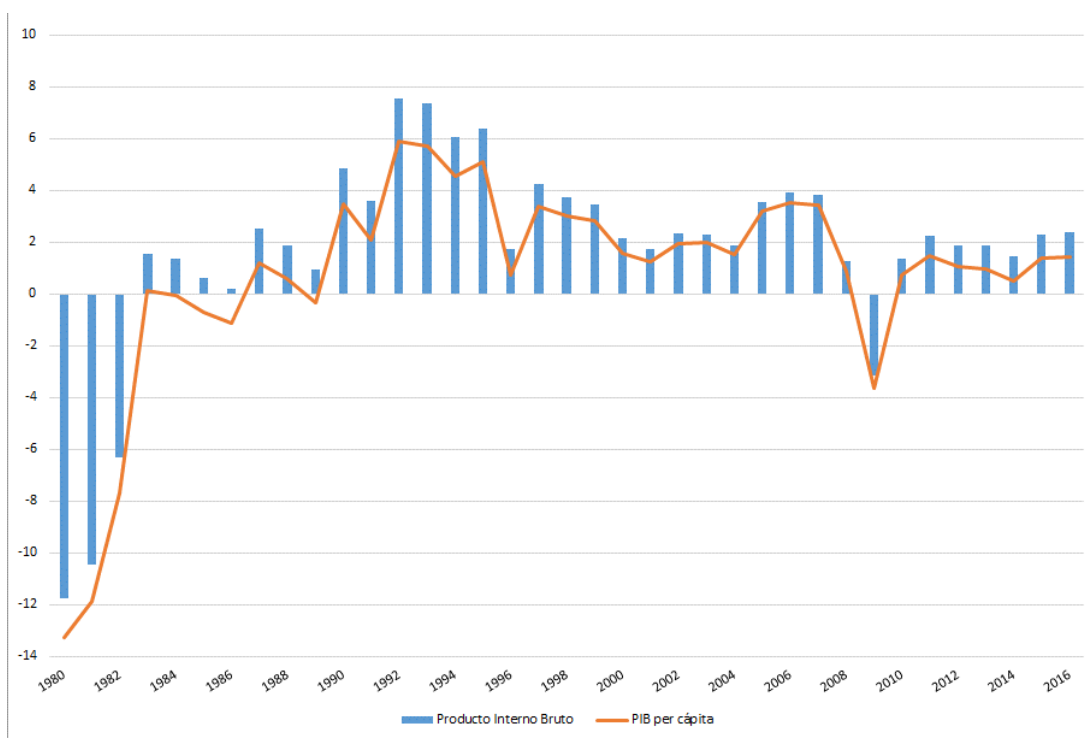
A raíz de esta situación, en 1989 se emprenden un conjunto de medidas gubernamentales encaminadas a fortalecer la debilitada economía y mejorar la posición fiscal. Estas medidas estaban orientadas a realizar reformas estructurales dentro de un contexto de liberalización económica, según las recomendaciones de los organismos internacionales.

Las medidas implementadas tomaron forma bajo el denominado “Programa de Ajuste Estructural y de Estabilización Económica”, donde se puede destacar el enfoque sobre la liberalización y apertura al comercio exterior, los precios de los productos básicos en el mercado interno, el mercado de capitales, el mercado cambiario, reprivatizar las instituciones financieras, dar independencia al Banco Central de Reserva. Además, según Fuentes y Tobar (2004), se perseguía corregir el fuerte desequilibrio fiscal mediante la

reducción del tamaño del Estado, la racionalización del gasto público y el incremento en los ingresos del Gobierno.

En el gráfico 1, se muestra que el desempeño económico medido a través de la tasa de crecimiento del Producto Interno Bruto, en términos reales y per cápita, venía de caer a niveles mínimos históricos de -11.8% y -13.9% para el año de 1980, respectivamente. Durante esta década de 1980-1989 se estiman en promedio tasas de decrecimiento de -1.9% para el PIB real y de -3.3% para el PIB per cápita.

Gráfico 1 Crecimiento del PIB Real y PIB per cápita. Periodo de 1980 a 2016. Expresado en porcentajes (%).



Fuente: Elaboración propia con base a datos del Banco Mundial

Posteriormente, inicia un período de recuperación a partir del período de 1991-1995, donde las tasas de crecimiento muestran un repunte y una tendencia un poco más estable, reflejando en promedio un crecimiento del 6.2% para el PIB real y 4.6% para el PIB per cápita. Cabe destacar, que en 1992 El Salvador alcanza la máxima tasa de crecimiento del PIB real con 7.5% y del PIB per cápita con 5.8%

Sin embargo, el crecimiento económico del país comienza a ralentizarse a partir del período de 1996-1999, reflejándose en la reducción de la tasa de crecimiento del PIB real a un promedio de 3.2% y la tasa de crecimiento del PIB per cápita a 2.4%.

Esta situación de bajo crecimiento económico se extiende incluso para los siguientes períodos, donde a partir del año 2000 las tasas de crecimiento del PIB continúan positivas, pero aún menores a las tasas de crecimiento del PIB vistas en los primeros años de la década de los 90's. En promedio el PIB real reportó una tasa de crecimiento de 1.9% para el período del 2000-2010, y un crecimiento del 1.4% del PIB per cápita; siendo estos resultados afectados por la contracción económica del 2009, producto de la crisis financiera global.

Según, el Ministerio de Hacienda (2011), en su Boletín Presupuestario afirma que la crisis del año 2009, produjo la reducción de la producción de sectores importantes para la economía como la construcción, agricultura, caza, silvicultura, pesca y manufacturas; restricciones de créditos productivos, disminución de la inversión extranjera directa, aumento del desempleo, disminución de la demanda interna, y en consecuencia, de los ingresos recaudados por el Estado, disminución significativa del comercio exterior, tanto en importaciones como exportaciones; y reducción de remesas.

A partir del 2010, año en que se comienza el proceso de recuperación posterior a la crisis, el PIB muestran un desempeño más bajo y un ritmo de crecimiento más lento, en comparación al período anterior, dado que los sectores productivos afectados aún no logran recuperarse. Se reporta en promedio una tasa de crecimiento del PIB real de 2% y del PIB per cápita del 1.1%, para el período de 2011-2016.

Como parte del proceso de recuperación el Gobierno implementa el Plan Global Anti-Crisis, con el cual se pretende abarcar todas aquellas acciones y medidas orientadas a apoyar a los diferentes sectores nacionales a través de inversiones públicas, creación de empleo, asegurar la prestación de los servicios públicos tales como educación, salud, alimentación escolar y vivienda, entre otros. Según el Ministerio de Hacienda (2011), los componentes que el Plan Anti – Crisis implementó son los siguientes:

a) Programa de apoyo a la producción y generación de ingresos y empleos

- Creación Banca Estatal para el fomento productivo (reconversión del Banco Multisectorial de Inversiones para otorgar financiamiento a los diferentes sectores económicos).
- Programa temporal de ingreso (generación de ingresos por trabajo y capacitación).
- Programa de ampliación y mejoramiento de los servicios públicos e infraestructura básica. • Programa de construcción y mejoramiento de viviendas de interés social.
- Creación sistema de garantías estatales que posibilite a los sectores productivos acceder al crédito bancario.

b) Creación de bases del Sistema de Protección Social Universal.

- Programa de Comunidades Solidarias Urbanas (entrega bonos de educación a familias con hijos entre 6-18 años, prevención violencia juvenil y capacitación laboral y productiva).
- Programa de Comunidades Solidarias Rurales (infraestructura, servicios básicos, Pensión Básica Universal y Programa de Vivienda a 100 municipios de pobreza extrema severa)
- Ampliación del Programa de Alimentación Escolar a centros educativos (áreas urbanas de parvularia a tercer ciclo y zonas que no cuentan con dicho beneficio).
- Dotación gratuita de uniformes y útiles escolares.
- Eliminación de cuotas voluntarias en el Sistema de Salud Pública y proveer al mismo de los medicamentos esenciales.
- Programa de atención integral de la salud y nutrición.

c) Programa de fortalecimiento y transparencia en el manejo de las finanzas públicas.

- Austeridad en el gasto público (Política de Ahorro y Austeridad del Sector Público).
- Combate a la elusión, la evasión, el contrabando y la corrupción (medidas, planes y acciones para fortalecer la administración tributaria y mejorar la recaudación de ingresos).
- Racionalización de los subsidios (focalización y eliminación de algunos)
- Reestructuración del aparato del Estado.

- Reformas a la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (para agilizar y transparentar los procesos de licitación y contratación de bienes y servicios).
- Promoción de la Ley de acceso a la información pública (proporcionar a la ciudadanía la información oportuna, efectiva y suficiente)

d) Construcción de Políticas de Estado para el desarrollo.

- Creación del Consejo Económico y Social (para debatir los diferentes problemas económicos y sociales que afectan la sociedad salvadoreña)
- Elaboración de políticas de Estado en temas estratégicos (activación de espacios de diálogo sectoriales)
- Convocatoria al diálogo nacional para establecer o definir una estrategia nacional de desarrollo.

La ejecución del Plan Global Anticrisis, permitió reducir los efectos de la crisis sobre la economía nacional, logrando mantener el dinamismo de la actividad económica y evitar una caída significativa en el crecimiento económico.

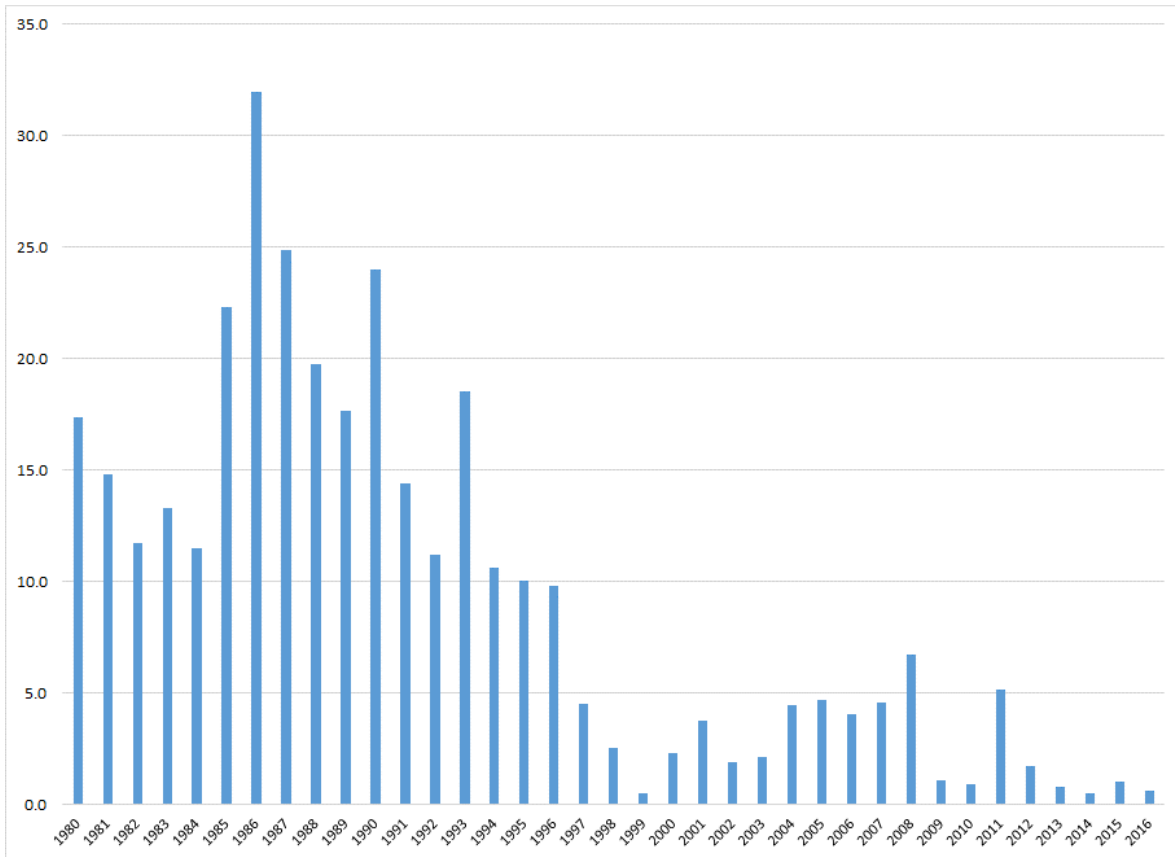
1.1.2. DESEMPEÑO DE LA INFLACIÓN EN EL SALVADOR

Otro problema importante que heredó al país la “década perdida” y que se convirtió en uno de los blancos de las reformas estructurales fue la elevada inflación. A partir de la década de los 70’s, la inflación comenzó a crecer, pues los precios, que venían de más de una década de estabilidad, comenzaron a experimentar incrementos hasta llegar a tasas de dos dígitos, lo cual se debió a los efectos del shock petrolero en el mercado internacional y a las expectativas del inminente conflicto armado.

En los 80’s, la inflación llegó a un máximo de 32% y en la mayor parte del período se mantuvo arriba del 13%. En 1989, año en que tomó posesión el nuevo gobierno y se da inicio al proceso de reformas, la inflación cerraba en 17.6% y el promedio de la década fue 18.5%. (FUNDE, 2008) (Véase gráfico 2)

Gráfico 2 Inflación de El Salvador.

Período de 1980 a 2016. Expresado en variaciones porcentuales (%).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Mundial

Posteriormente, a partir de la década de los 90's y el conjunto de reformas estructurales que impulsó el nuevo gobierno, los niveles de inflación comenzaron a disminuir y llegaban a mínimos de crecimiento de 0.5%, para el año de 1999, similares a los niveles de inflación que se registraron en los primeros años de la década de los 70's.

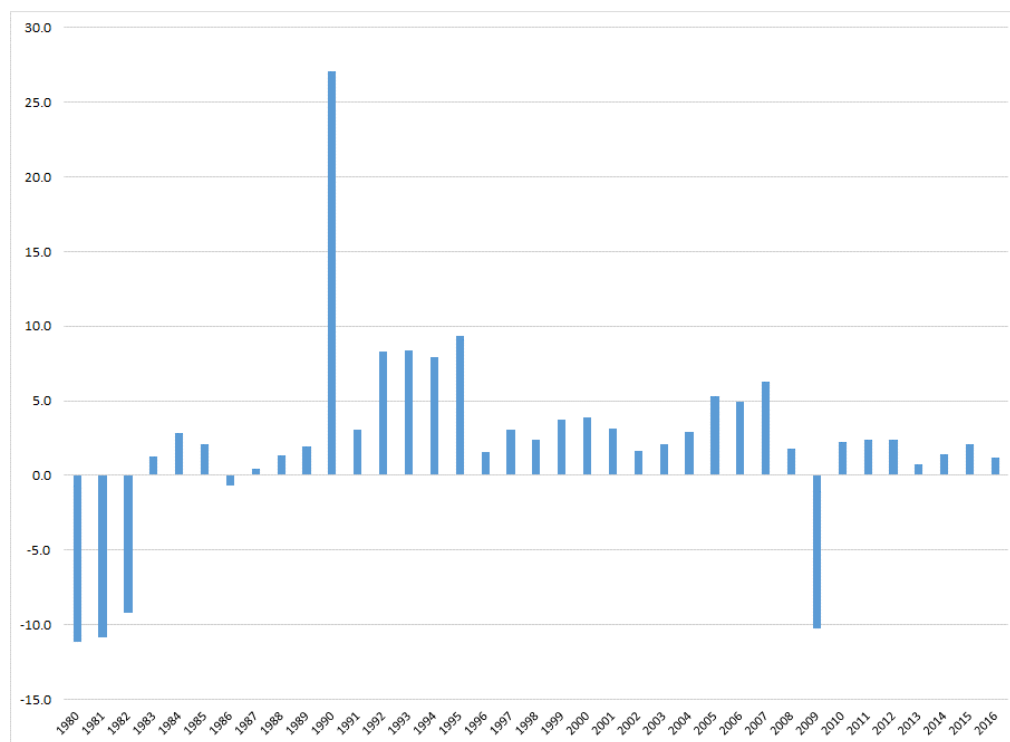
En el 2000, la inflación encuentra un nuevo punto de inflexión a partir del proceso de dolarización de la moneda salvadoreña. Durante el período 2000-2008, la inflación muestra una tasa de crecimiento promedio de 3.8%, hasta llegar al año 2009, donde cae drásticamente al 1% por los efectos de la crisis financiera a nivel mundial. A partir de este fenómeno, los niveles de inflación han permanecido relativamente estables, mostrando una tasa promedio de 0.9% para el período de 2010-2016, con excepción del año 2011; lo cual se atribuye principalmente a la disminución de los precios de referencia del petróleo,

consecuente con la reducción de precios de los bienes y servicios importados por El Salvador.

1.1.3. DESEMPEÑO DEL CONSUMO E IMPORTACIONES

Según FUNDE (2008), los problemas de la década de los 80's también tuvieron un fuerte impacto en la actividad económica: la distorsión de los precios relativos externos que favorecían a los productos importados en perjuicio de los sectores exportadores, ya que el tipo de cambio estaba sobrevaluado, lo que abarataba las importaciones y restaba competitividad a las exportaciones. Esta situación influyó directamente a dos factores vitales para el IVA, estos son las importaciones y el consumo.

Gráfico 3. Crecimiento del Gasto de Hogares en Consumo de El Salvador. Período de 1980 al 2016. Expresado como porcentajes (%).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Mundial

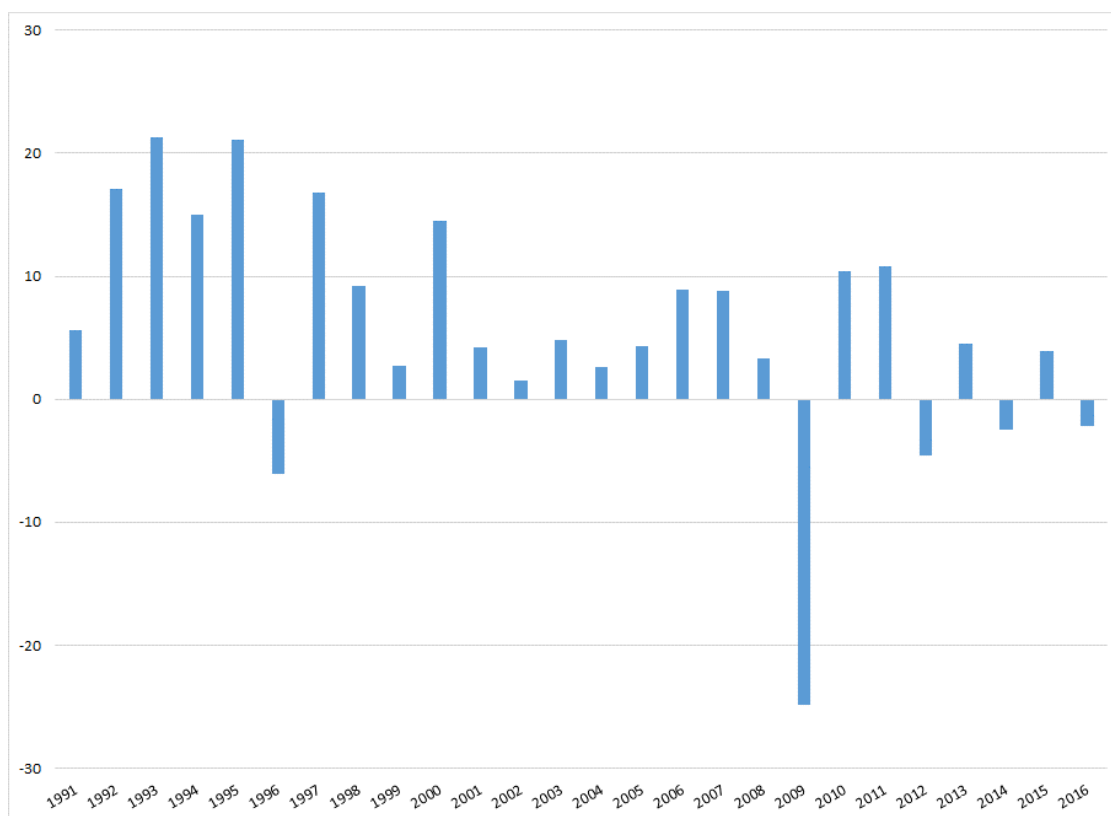
El gasto en consumo comienza su recuperación inicios de la década de los 90's, tras llegar el fin del conflicto armado y tomarse ciertas medidas como parte del Programa de Ajuste Estructural y Estabilización Económica, para impulsar nuevamente el crecimiento

económico. Sin embargo, el crecimiento del consumo sufre ciertas alzas y caídas cíclicas, que podrían estar ligadas a los niveles de remesas que recibe el país y los niveles de empleo/desempleo que se percibe para cada período.

Según FUNDE (2008), las exportaciones, por su parte se ven favorablemente impactadas por la liberalización del tipo de cambio. No obstante, debe considerarse también que el fuerte crecimiento de las importaciones ha sido un factor que ha empujado hacia abajo el crecimiento del producto, pero ha favorecido la recaudación de ingresos tributarios a través del IVA.

A partir del año 2000, con el proceso de dolarización se influye sobre el crecimiento de las importaciones y se crea un punto de inflexión, donde el crecimiento se vuelve menor a los reportados en períodos anteriores; la dolarización conlleva a que los precios de importación se vuelvan relativamente más baratos, y los precios de exportaciones más caros.

Gráfico 4. Crecimiento anual de las Importaciones de El Salvador.
Período de 1991 al 2016. Expresado en porcentajes.



Fuente: Elaboración propia con base al Banco Central de Reserva

1.2. EVOLUCION DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

A partir de 1989, en el marco de un amplio programa de reformas estructurales, se pretendía corregir el fuerte desequilibrio fiscal mediante la reducción del tamaño del Estado, la racionalización del gasto público y el incremento en los ingresos del gobierno; de modo que se mejoraran las expectativas de los agentes económicos con respecto al desempeño del sector público y su importancia para el crecimiento de la economía. (FUNDE, 2008)

Este conjunto de reformas, en el ámbito fiscal, fueron encaminadas a mejorar la recaudación y ampliar la base tributaria mediante la eliminación de la mayoría de exenciones vigentes, la simplificación del sistema impositivo, la racionalización de la estructura de tasas impositivas y el fortalecimiento de la administración tributaria y la fiscalización. (Acevedo & González Orellana, 2003)

En función de esto, las reformas en materia fiscal de principios de los 90's pueden catalogarse mediante dos ejes:

- a) Simplificación de la Administración Tributaria
- b) Simplificación del Sistema Impositivo.

El primer eje consistió en fusionar las Direcciones de Contribuciones Directas e Indirectas en una sola institución: la Dirección General de Impuestos Internos, con lo que se pretendía ganar eficiencia a través de la especialización y economías de escala. Posteriormente, el programa incluyó la reforma de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la integración de los programas de control de la evasión y del contrabando entre la DGII y Aduanas. En el caso de la administración aduanera, las reformas estaban orientadas a simplificar los procedimientos aduaneros y modernizar el sistema administrativo mediante la adopción e integración de un sistema computarizado de manejo de la información. Para fortalecer la fiscalización, fue incluido en el Código Penal la figura del delito fiscal, conteniendo sanciones más drásticas para los evasores. (Acevedo & González Orellana, 2003)

Luego, a partir de 1999, se han realizado una serie de esfuerzos importantes para mejorar la recaudación a través de medidas administrativas como el sistema de autoliquidación de mercaderías y programas más agresivos de fiscalización, las cuales han sido acompañadas

de diversas modificaciones a la legislación tributaria. Entre dichas reformas destacan la eliminación de las exenciones del IVA a los granos básicos (frijoles, maíz blanco y arroz), frutas y verduras en estado natural, leche fluida y en polvo, y medicinas, y la eliminación del mínimo no imponible para el pago del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. En lo que respecta a las modificaciones del marco normativo, destaca la aprobación del Código Tributario, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2001, como un esfuerzo de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, y de corrección de diversos vacíos y deficiencias normativas que presentaba la legislación tributaria, particularmente en lo relativo a las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control de la administración tributaria. (Acevedo & González Orellana, 2003)

En el ámbito de la administración aduanera, la Asamblea Legislativa aprobó en el año 2001, la *Ley del Régimen Aduanero de Tiendas Libres*, a fin de dotar a la administración tributaria de los mecanismos legales que garanticen el adecuado control del régimen aduanero de tiendas libres, establecimientos, requisitos y procedimientos administrativos acordes a la normativa aduanera internacional. Posteriormente, fue aprobada la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, la cual sustituyó a la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, con el objetivo de tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras y establecer las sanciones y el procedimiento para aplicarlas.

El segundo eje, se llevó a cabo a través de la formulación de una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta y mediante la derogación de un gran número de impuestos indirectos y su sustitución por un impuesto general a las transferencias de bienes muebles y prestación de servicios: el IVA. (FUNDE, 2008)

La reforma del Impuesto sobre la Renta comenzó con la sustitución de la ley vigente desde 1963, la cual, aunque había sido sujeta a una serie de reformas sustanciales en su estructura, no se adecuaba a las condiciones económicas del país (Ley de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 191, del 18 de diciembre de 1991, D.O. 242, tomo 313 del 21 de diciembre de 1991). Es así como para el ejercicio 1992 comienza su aplicación la nueva ley con definiciones más amplias del concepto de rentas, reduciendo la cantidad de exenciones y exoneraciones del impuesto, simplificando la estructura del impuesto aplicable a las personas naturales, reduciendo las tasas y estableciendo una convergencia en la tasa

marginal máxima con la tasa proporcional aplicable a las sociedades. La recaudación en concepto de Impuesto sobre la Renta se vio fortalecida también por las modificaciones hechas en 1994 al anticipo a cuenta del impuesto, el que pasó de 1.0% a 1.5% de los ingresos brutos de las personas jurídicas y al aumento en la retención en la fuente para la prestación de servicios profesionales, de 2% a 10%. El resultado inmediato fue la ampliación de la base de contribuyentes y una mayor cobertura de rentas. A nivel de recaudación, el Impuesto sobre la Renta creció a tasas superiores al 25% en los años 1992-1995. En términos del PIB, este comportamiento significó pasar del 2.2% a 3.2% en el mismo período. (FUNDE, 2008)

Por el lado de los tributos indirectos, debido a que a lo largo de los 20 años anteriores se habían decretado impuestos distintos a cuanta actividad económica existiera —los que a su vez contenían exenciones y exoneraciones que muchas veces se sobreponían o se contraponían entre impuestos—, se había generado un desorden y pérdida de control en la administración de todos los conceptos existentes. Por otro lado, el impuesto de timbres era ineficiente, obsoleto y distorsionador de las actividades productivas, cuya recaudación apenas representaba un 31% de los ingresos tributarios en 1990. Además, la compleja estructura del impuesto, y las innumerables reformas a la ley volvían inaplicable e inmanejable el impuesto por parte de la Administración Tributaria.

A raíz de lo anterior, en septiembre de 1992 se adopta un nuevo impuesto del tipo valor agregado, tributo más amplio en su cobertura y con una estructura neutral con respecto a las etapas de la comercialización de los bienes. Además de modernizar y simplificar la imposición indirecta, el IVA (10%), a través de nuevos mecanismos de control —documentación legal, registro de operaciones, declaraciones y nuevas facultades de fiscalización—, permitió que rápidamente la recaudación del impuesto creciera a una tasa promedio de 34.6% en el período 1992-1995, pasando a representar el 47% de los ingresos tributarios en el año 1995 e incrementando la carga tributaria de 3.1% a 5.6% del PIB. (FUNDE, 2008)

A la vez, se modificó la Ley de Tiendas Libres para controlar el contrabando y eliminó la mayoría de las exenciones sobre derechos de importación al eliminar las exenciones de que gozaban las entidades públicas autónomas ANDA, CEPA y ANTEL. En 1995, la tasa del IVA fue incrementada a 13%. Por otra parte, fueron derogados el impuesto a las

exportaciones de café (diciembre de 1992), el impuesto a las donaciones y sucesiones (en 1993) y el impuesto al patrimonio (en 1994). Luego de finalizado el proceso de simplificación, el sistema impositivo quedó reducido a cinco impuestos principales: sobre la renta, transferencia de bienes raíces, IVA, aranceles a la importación e impuestos específicos al consumo (gaseosas, bebidas alcohólicas y cigarrillos). (Acevedo & González Orellana, 2003)

A finales de 2004, se realizó una nueva reforma enfocada a fortalecer las capacidades de la administración tributaria y cerrar espacios de elusión y evasión. Sus elementos más importantes contenían: el establecimiento de nuevas medidas de control en el Código tributario, Ley del ISR y Ley del IVA; conversión a dólares y aumento de las tarifas de los impuestos selectivos al consumo; liberación del secreto bancario en los procesos de fiscalización; creación de nuevas figuras consideradas como delito de evasión fiscal, en el ámbito de tributos internos y aduanas; así como el establecimiento de nuevas infracciones y sanciones aduaneras. (ICEFI, 2012)

Posteriormente, entre 2009 y 2015, el Órgano Ejecutivo salvadoreño logró que la Asamblea Legislativa le aprobara cuatro paquetes de reformas tributarias. Estas reformas buscaban poner en práctica una política de ingresos integral, con tres grandes fases: a) Revisión de legislación tributaria que buscar corregir los espacios de elusión y combate a la evasión y contrabando. b) Simplificación del sistema impositivo e inclusión de los sectores informales de la economía. c) Pacto social y fiscal entre todos los sectores de la sociedad para definir la sociedad deseada en el mediano plazo, el costo de lograrlo, quien lo pagará, cómo se pagará y los mecanismos de control y transparencia. (Ministerio de Hacienda, 2010)

Se puso en marcha con la aprobación del conjunto de modificaciones a la legislación tributaria en diciembre de 2009, las que permitirán establecer un ordenamiento del marco jurídico tributario, con el objeto de cerrar los espacios de evasión fiscal y dotar a la Administración Tributaria de las herramientas necesarias y suficientes para combatir la evasión fiscal y el contrabando; fenómenos que minan la recaudación tributaria y se constituyen además en factores de inequidad y competencia desleal para con los agentes económicos que cumplen correctamente con sus obligaciones fiscales.

En el cuadro I, se presentan un breve resumen de las reformas tributarias implementadas por los diferentes gobiernos salvadoreños desde el año 1990 al 2016, en función de mejorar los niveles de recaudación de impuestos, simplificar el sistema tributario y reducir los niveles de evasión de los tributos.

Cuadro 1 Reformas Fiscales en El Salvador. Período 1991-2016

Año	Reformas Fiscales y Tributarias
1991	<ul style="list-style-type: none"> • Se eliminan la mayoría de las exenciones sobre derechos de importación y las exenciones de que gozaban las entidades públicas autónomas como ANDA, CEPA y ANTEL.
1992	<ul style="list-style-type: none"> • Se sustituye el Impuesto de Timbres Fiscales por el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) con una tasa del 10%. • Reducción de Aranceles. • Se implementa una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta. • Se deroga el impuesto a las exportaciones de café.
1993	<ul style="list-style-type: none"> • Se deroga el impuesto a las donaciones y sucesiones.
1994	<ul style="list-style-type: none"> • Se modifica el anticipo a cuenta del Impuesto sobre la Renta pasando del 1% al 1.5% de los ingresos brutos de las personas jurídicas. • Se aumenta la retención para la prestación de servicios profesionales del 2% al 10%. • Se deroga el impuesto al Patrimonio.
1995	<ul style="list-style-type: none"> • Entra en vigencia la ley del impuesto a las bebidas gaseosas, ley reguladora de la producción y comercialización de alcohol y bebidas alcohólicas, y la ley del impuesto sobre los productos del tabaco. • Se incrementa la tasa del IVA al 13%
2001	<ul style="list-style-type: none"> • Entra en vigencia el Código Tributario (instrumento que concentró en un solo cuerpo legal todas las disposiciones relativas a las normativas de los impuestos: principios, derechos, sujetos, obligaciones formales, procedimientos, régimen sancionatorio, régimen probatorio, entre otros. • Se aprueba la Ley del Régimen Aduanero de Tiendas Libres. • Se aprueba la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

2004	<ul style="list-style-type: none"> • Se realizan enmiendas a las siguientes normativas: Ley de Creación de la Dirección General de la Renta de Aduanas, Simplificación Aduanera, Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, Ley de Bancos, de Intermediarios Financieros no Bancarios, Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Código Penal y Código Procesal Penal.
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta: Se aplica el 10% sobre los intereses generados por depósitos de ahorro y plazo a toda persona natural, 20% de interés sobre préstamos otorgados por sociedades no domiciliadas en el país, 10% sobre los ingresos que reciben en concepto de beneficios por ganancias o utilidades por operaciones en la Bolsa de Valores de El Salvador. • Reformas a la Ley de Impuesto Sobre las Bebidas: Se aplica el 10% sobre bebidas carbonatadas o gaseosas simples o endulzadas, energizantes o estimulantes y 5% sobre bebidas isotónicas o deportivas, tonificantes, jugos, néctares o bebidas en jugo. • Reformas a la Ley de Impuesto Sobre Productos del Tabaco: Se aplica un impuesto específico e impuesto ad- valorem al consumo de cigarrillos. • Ley del Impuesto Especial a la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional: Se aplica entre el 4% y el 6% a la primera matrícula del vehículo (en función del cilindraje o utilidad del vehículo). • Reformas al Código Tributario: Retención del 5% al transporte de carga internacional. • Ley del Impuesto Especial Sobre Combustible: el impuesto ad-valorem se aplicará sobre el precio de referencia de los combustibles al consumidor final, que publique el Ministerio de Economía trimestralmente en el Diario Oficial, el cual regirá para el trimestre siguiente al de su publicación.
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Reforma a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas: para todas las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas, se establece un aumento del impuesto ad-valorem del 5% al 8%. Además, se agrega el

	impuesto del 0.10 por litro de alcohol etílico potable o proporción del mismo.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta: se eleva la tasa máxima del 25% al 30% para personas naturales y jurídicas. • Retención del 5% sobre dividendos de las empresas. • Incremento de la tasa de pago a cuenta del impuesto sobre la renta del 1.5% al 1.75%
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta: se aplica el 10% a las ganancias de capital por la venta de inmuebles, excepto si se trata de la compra de una primera casa y con valor inferior a \$74,000 • Se aprueba la Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras, donde la base imponible del impuesto se determinará aplicando la alícuota del 0.25% equivalente a 2.5 por mil, sobre el monto de las transacciones y operaciones gravadas.
2015	<ul style="list-style-type: none"> • Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia: se aplica un impuesto 5% a las telecomunicaciones (servicios públicos de telefonía, fija y móvil; servicios de televisión por suscripción, servicios de transmisión de datos y accesorios que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones). • Ley de Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes Para el Plan de Seguridad Ciudadana: Se aplica un sobre impuesto del 5% a utilidades anuales arriba de \$500,000.00.
2016	<ul style="list-style-type: none"> • Reforma al Reglamento de la Ley General de Electricidad: Se aplica un impuesto del 13% a la electricidad.

Fuente: Elaboración propia con base en “Determinantes de la Recaudación Fiscal en El Salvador 2004-2013”

De esta forma, se esperaba que el sistema tributario mediante las reformas legales lograra mejorar la eficiencia de la administración tributaria y, por lo tanto, sus niveles de recaudación. Sin embargo, la carga tributaria del país continuó baja, comparada con la de países miembros de la OCDE, los cuales estiman una carga tributaria necesaria por encima del 30%, y el sistema impositivo se mantiene con una estructura amplia y compleja, complicando la labor de recaudación de la Administración Tributaria.

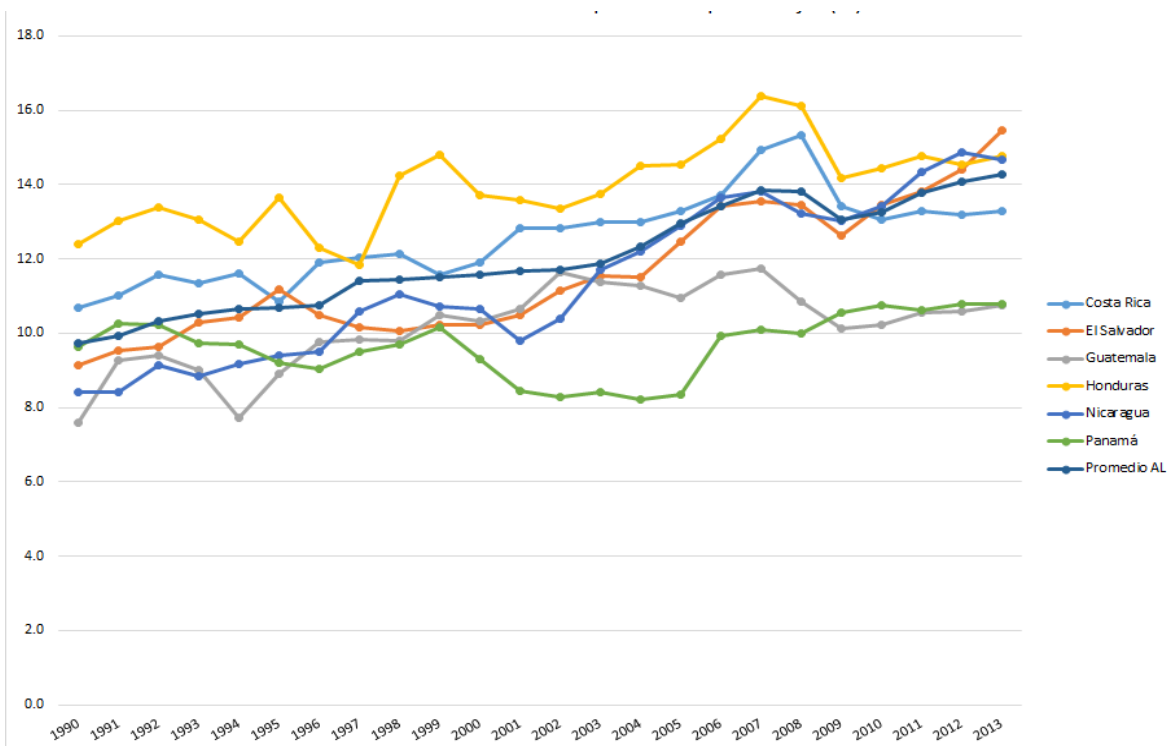
1.3. EL SISTEMA TRIBUTARIO SALVADOREÑO

El sistema tributario, su eficiencia en la recaudación y la buena administración de sus recursos, se vuelve un desafío para cada país, debido a su estrecha relación con el crecimiento económico y el nivel de gasto público que permita el desarrollo humano. Un sistema tributario eficiente es especialmente necesario en países en vías de desarrollo, ya que la tributación se convierte en un instrumento de recaudación de ingresos para la implementación de políticas públicas, en función del desarrollo económico y social.

Sin embargo, en la mayoría de países de América Latina se registra una carga tributaria menor al 20%, situada por debajo de los países catalogados como desarrollados, los cuales usualmente muestran un promedio de carga tributaria por encima del 30%. De igual manera, Centroamérica tampoco ha destacado debido a sus bajos niveles de recaudación tributaria, por lo que la carga tributaria registrada usualmente se encuentra por debajo del 16%. (Alarcón, et al., 2015)

Esta situación de baja recaudación tributaria llevó a los países de la región latinoamericana y centroamericana, a reestructurar sus sistemas tributarios a finales de los años ochenta e inicios de los noventa, dentro del marco de las políticas neoliberales que argumentaban una simplificación de los sistemas tributarios, eliminando algunos impuestos e implementando otros “más eficientes”, que propiciaran el crecimiento económico, y a la vez permitieran libertades para la atracción de inversión extranjera y apertura comercial. Todas estas reestructuraciones culminaron en elevar la recaudación y por ende la carga tributaria, a través de un cambio de la composición de los ingresos tributarios que se volvió fuertemente regresiva. (Alarcón, et al., 2015)

Gráfico 5 Carga Tributaria de Países Centroamericanos y América Latina.
 Periodo de 1990 a 2013. Expresado en porcentajes (%).



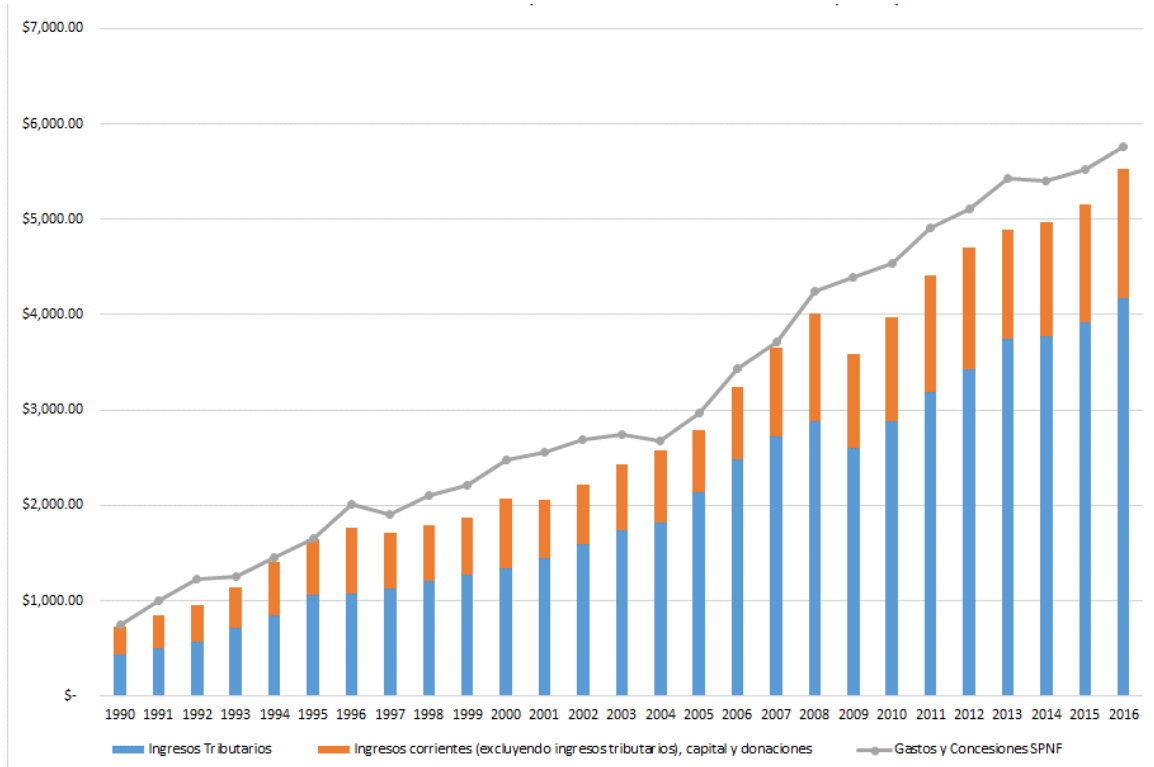
Fuente: Elaboración propia con base a datos tomados de CEPAL-STAT

A partir de estas reformas que dieron inicio en 1989, en el caso de El Salvador, la carga tributaria ha demostrado una tendencia a incrementar a lo largo del período. Es importante notar que este aumento presenta un especial repunte a partir del año 2010, luego de las reformas legales en materia de tributación y recaudación de impuestos de ese mismo año. Sin embargo, a pesar de que la carga tributaria ha presentado una tendencia al alza, esto no significa un crecimiento significativo en los niveles de recaudación, ya que a pesar de los esfuerzos de las autoridades fiscales la carga tributaria de El Salvador se encuentran en 15.5% para el año 2016, por debajo del promedio de América Latina y situándose en la tercera posición de la región, por debajo de Honduras (18.5%) y Nicaragua (16.4%).

De igual forma, aunque la carga tributaria salvadoreña ha aumentado, el gasto público continúa aún mayor y las finanzas públicas mantienen un déficit. Si se analiza históricamente los ingresos y gastos del Sector Público No Financiero (SPNF), podemos evidenciar lo siguiente:

- Del total de ingresos percibidos por el SPNF, los ingresos tributarios cada vez representan una mayor proporción. Esto significa que los ingresos percibidos por el Estado, dependen fuertemente de la recaudación de los ingresos tributarios, mucho más que de la recaudación de otro tipo de ingresos.
- Según datos del Banco Central de Reserva, los ingresos tributarios representan para el período de 1990 a 2016, en promedio un 69.3% del total de ingresos (incluyendo donaciones) percibidos por el SPNF.
- Los ingresos totales del SPNF muestran una tendencia de crecimiento a lo largo del período, al igual que los gastos. Sin embargo, el aumento de los gastos es mayor a la proporción del aumento en los ingresos, lo que permite que continúe una situación de déficit en las finanzas públicas.
- La brecha entre ingresos y gastos del SPNF cada vez es mayor, produciendo un aumento del déficit. Según datos del BCR, al finalizar el año 2016 se reportaba un déficit de \$230.4 millones de dólares para el SPNF.

Gráfico 6. Ingresos y Gastos del Sector Público No Financiero. Período de 1990 al 2016. Expresado en millones de dólares (USD\$).



Fuente: Elaboración propia según datos del Banco Central de Reserva

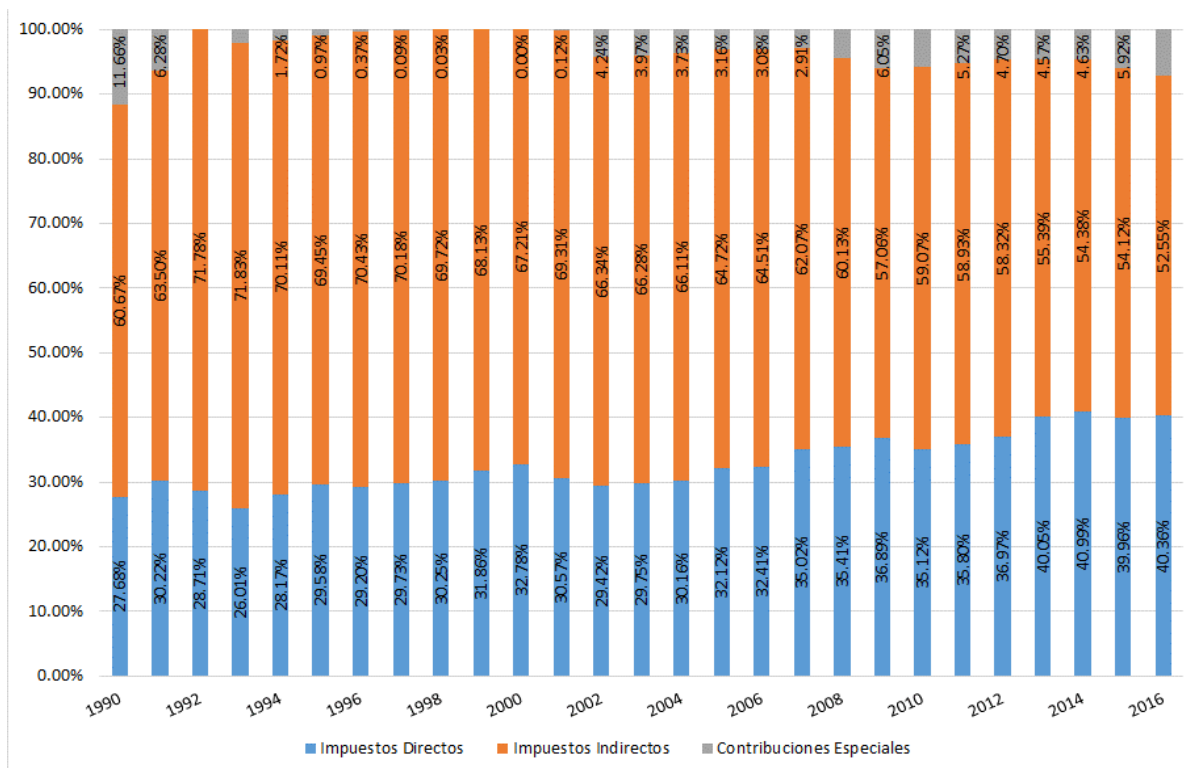
1.4. COMPOSICION DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La composición del sistema tributario de El Salvador se ha caracterizado históricamente por una alta dependencia de los tributos indirectos y una carga tributaria bastante modesta, incluso en aquellos períodos en que la recaudación presentó un mejor desempeño.

En términos generales, las proporciones promedio de impuestos directos e indirectos sobre el total de ingresos tributarios han permanecido en torno a 71% y 29%, respectivamente, para el período de 1990 al 2000.

A partir del 2001, se produce un cambio en la proporción de tributos indirectos y tributos directos, además se añade la participación de las contribuciones especiales. Para el período de 2001 al 2016, la participación promedio de los tributos indirectos se reduce a 62%, y aumenta la participación promedio de los tributos directos al 35%, además, las contribuciones especiales pasan a aportar un 3% de los ingresos tributarios totales.

Gráfico 7. Composición de los Ingresos Tributarios. Periodo de 1990 al 2016. Expresado en porcentajes (%).



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Banco Central de Reserva

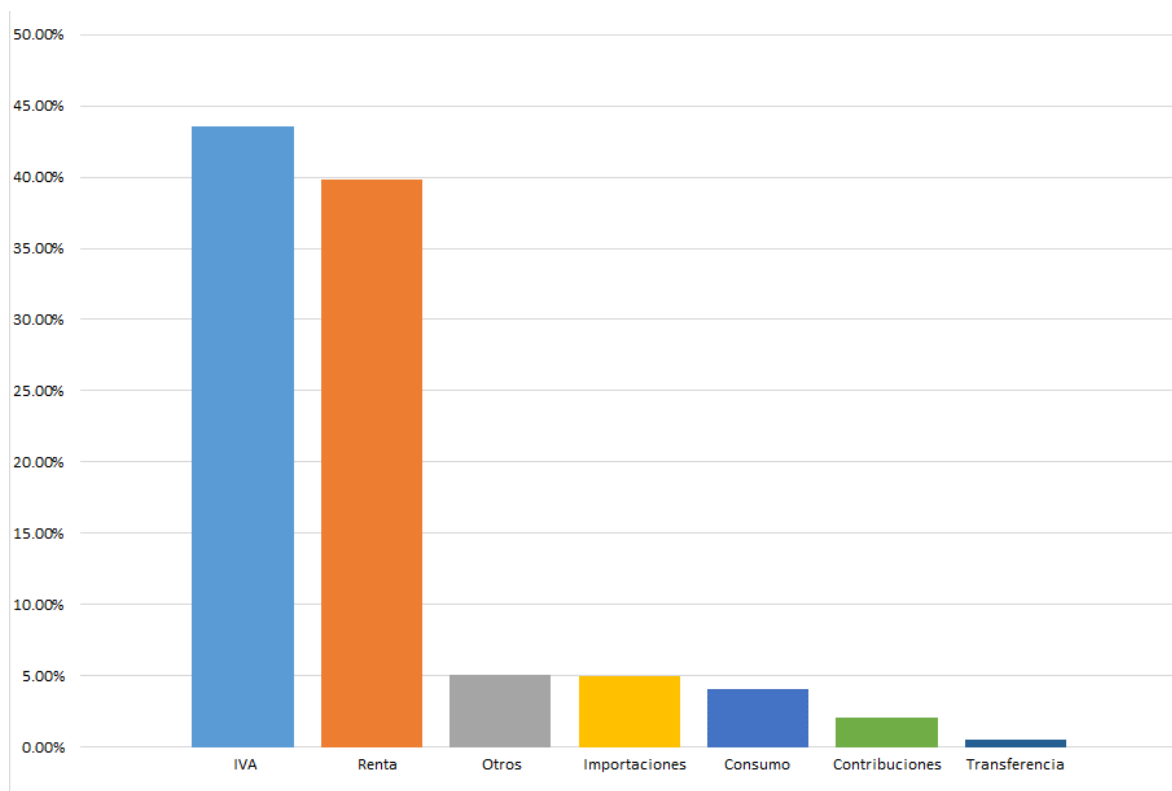
En el período 2001-2016, los ingresos tributarios han representado en promedio un 90.7% de los ingresos totales del Estado, por lo que se consideran la principal fuente de financiamiento del Presupuesto General de la Nación. A la vez, el IVA representa en promedio el 49.9% de los ingresos tributarios, es decir que alrededor del 45.2% del Presupuesto General de la Nación se financia por medio de éste impuesto.

Esta estructura tributaria es factible para el Estado porque no representa un costo fiscal ni político alto, a diferencia del costo que tendría una estructura más progresiva, desde el punto de vista fiscal se volvería más costoso por el hecho de necesitar un mejor control para hacer valer los cobros de impuestos a la renta además de capacitar de diferente forma a las personas encargadas de fiscalizar.

Por el lado político el costo es aún más alto porque se estaría cargando de más impuestos a las personas que más ingresos poseen, lo que ocasionaría una posible relación de discordia entre un amplio sector de la empresa privada y el gobierno en turno, es por esto que el mismo se decanta por una estructura más regresiva, apostando por el consumo y cargando así a todos los contribuyentes.

Según datos del Banco Central de Reserva, para diciembre del año 2016 los ingresos tributarios se desglosan en un 40.3% por impuestos directos, 57.6% por impuestos indirectos y 2.1% por contribuciones especiales. Además del total de ingresos tributarios, el más influyente es el impuesto al valor agregado (IVA) con una participación de 43.5%, seguido por el impuesto sobre la renta con un 39.8%. De ahí, la importancia de optimizar los niveles de recaudación de este tipo de impuestos, los cuales son los de mayor peso para los ingresos potenciales a percibir por el Estado.

Gráfico 8 Composición de Ingresos Tributarios por Tipo de Impuestos. A diciembre de 2016.
Expresado en porcentajes.



Fuente: Elaboración propia con base a datos del Banco Central de Reserva

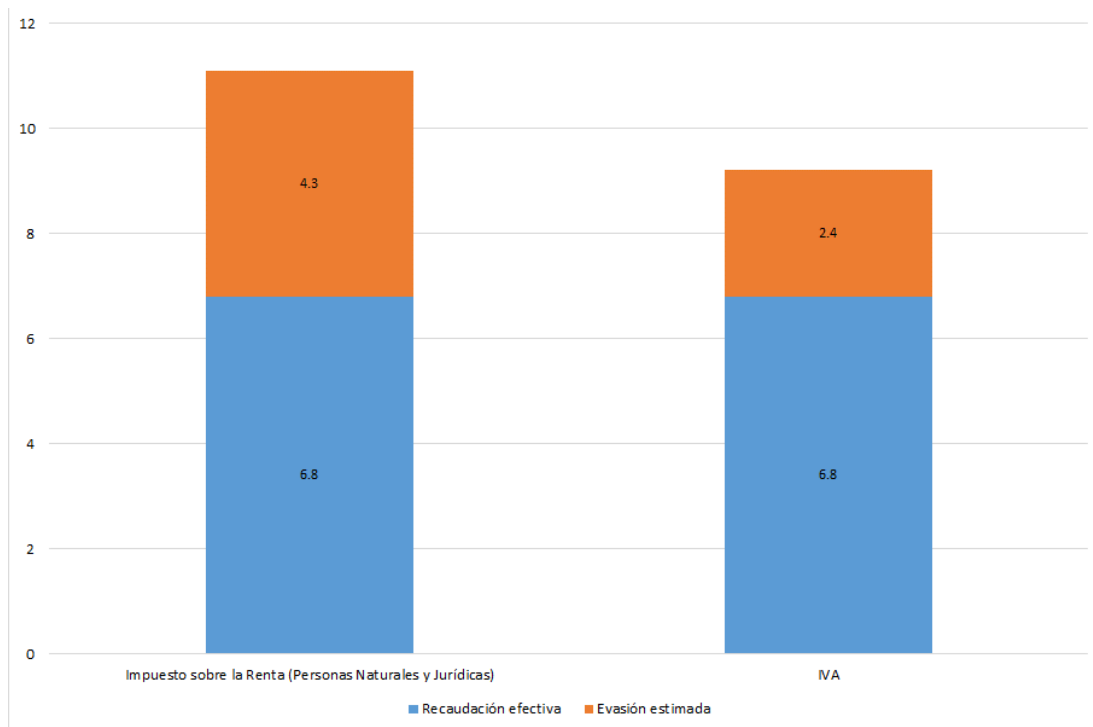
Para 2016, la composición tributaria salvadoreña indicaba que un 41.3% de la recaudación de los ingresos totales del Estado proviene del Impuesto al Valor Agregado. Además, en términos macro para el mismo año, los ingresos tributarios representaban el 15.5% del PIB, los ingresos recaudados por IVA constituyen el 6.7% del PIB y los ingresos recaudados por Impuesto sobre la Renta representan el 6.1% del PIB.

Los pesos de la participación del IVA y Renta son bastante altos si se consideran que los ingresos tributarios se encuentran concentrados en estos dos impuestos, los cuales constituyen más del 80% de los mismos. Además, entre la recaudación de ingresos en concepto de IVA y Renta, se representan el 12.8% del PIB. Esta situación sería cercano al ideal dado que los ingresos tributarios están compuestos de impuestos globales y equitativos en el sentido general, se podría mejorar con la desaparición de exenciones pero esto significaría un costo en cuanto a la captación de inversión extranjera, debería ser más

simple de tal manera que todos los contribuyentes tengan conocimiento de cuáles son los deberes y derechos que posee.

En las economías de la región latinoamericana, la evasión tributaria constituye uno de los principales puntos débiles de los sistemas tributarios. Sobre la base de los estudios recientes disponibles, se estima que el incumplimiento asciende a un monto equivalente a 2.4 puntos del PIB en el caso del IVA y 4.3 puntos del PIB en el caso del impuesto sobre la renta, lo que suma un total de USD\$340,000 millones de dólares para el año 2015. (CEPAL, 2016) (Véase el gráfico 9)

Gráfico 9 Recaudación efectiva y evasión estimada de América Latina. Para el año 2015.
Expresado en porcentajes del PIB (%).



Fuente: Estudio Económico de América Latina y El Caribe 2016 (CEPAL)

Se percibe una llamativa dificultad para disminuir estos indicadores de evasión en un entorno de menor dinamismo económico y, peor aún, pese al enorme riesgo de sufrir una pérdida sustancial de recursos tributarios potenciales, la información disponible para cuantificar la magnitud del problema se hace insuficiente. (CEPAL, 2016)

En promedio, los países de América Latina pierden más del 50% de sus ingresos por concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (un 31,0% en Chile, un 32,6% en el Perú, un 36,3% en El Salvador, un 38,0% en México, un 49,7% en la Argentina, un 58,1% en el Ecuador y un 69,9% en Guatemala). A la vez, la evasión de los impuestos no se limita únicamente al impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino que el impuesto sobre la renta corporativa y el IVA también exhiben elevados niveles de evasión, aunque con diferencias entre los diferentes países.

Aunque menos pronunciada, la evasión del IVA sigue siendo significativa y muestra niveles que van de alrededor de un 20% en la Argentina, Chile, Colombia, el Ecuador y México, a casi un 40% en Guatemala y Nicaragua. (CEPAL, 2016)

En el caso de El Salvador, la evasión del IVA se ha mantenido en los últimos años entre el 42% y el 33.5%; 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. (Iniciativa Social para la Democracia, 2016)

1.4.1. EVASION DEL IVA EN EL SALVADOR

Para la Administración Tributaria salvadoreña, la mayor dificultad de las investigaciones sobre la evasión, consiste en el hecho de que su medición a través de bases de datos existentes es limitada, por lo que se deben ocupar metodologías que estimen la evasión a partir de datos económicos, provenientes de otras entidades autónomas como por ejemplo: Banco Central de Reserva.

Para medir la evasión, se pueden utilizar diferentes metodologías existentes, pero las mismas conducen a resultados distintos, por lo que el problema radica en cómo medirla a partir de información proveniente de terceras fuentes, que permitan, mediante la utilización de supuestos y estimaciones, establecer una tendencia cuando la estimación de la evasión se convierte en un ejercicio continuo en el tiempo. En razón a que muchos de los estudios

realizados¹ utilizan información de Cuentas Nacionales, estos se ven influenciados directamente por los cambios que ocurran en las mismas y cualquier modificación del año base o metodología de Cuentas Nacionales y ajustes a los datos, acarreará inevitablemente el cambio de los resultados obtenidos en la estimación de evasión tributaria. (Unidad de Estudios Tributarios, 2010)

De acuerdo a estudios preliminares de la Unidad de Estudios Tributarios, de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda y estimaciones realizadas por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI, 2016), tenemos las siguientes estimaciones de tasas de evasión del IVA en El Salvador:

Tabla 1. Estimaciones de la Tasa de Evasión del IVA en El Salvador.
Período del 2000 al 2016

Año	Unidad Estudios Tributarios	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
2000	42.40%	---
2001	39.20%	42.20%
2002	38.80%	41.80%
2003	37.40%	40.10%
2004	39.10%	41.80%
2005	35.40%	38.40%
2006	30.40%	33.50%
2007	34.20%	36.30%
2008	36.30%	38.10%
2009	39.20%	42.00%
2010	33.10%	32.70%
2011	---	34.70%
2012	---	33.00%

¹ El Departamento de Economía de la UCA, a través de sus estudiantes en proceso de graduación, han realizado en los últimos años mediciones de evasión, elusión fiscal e incidencia de impuestos, usando la matriz de cuentas nacionales; sin embargo, también se ha desvelado en los últimos años que las cuentas nacionales que lleva el BCR no siempre son las correctas.

2013	---	32.20%
2014	---	34.50%
2015	---	33.50%

Fuente: Elaboración propia en base a cifras del Ministerio de Hacienda e ICEFI

Según estas estimaciones, el promedio de la tasa de evasión del IVA para el período del 2000 al 2015 oscila entre el 36.9% y 37%. A la vez, es importante notar que las tasas de evasión del IVA muestran una reducción de casi el 9%, para este período muestral de 16 años, donde comienza en el año 2000 con una tasa del 42.4% y para el año 2015 la tasa de evasión se encuentra en 33.5%. Hay algunos factores que pudieron influir fuertemente en este dato ya sea para mostrar una disminución o un mantenimiento de la tendencia, uno de los más importantes en cuanto a mantener la tendencia es el de la existencia y crecimiento de la economía informal dentro de la sociedad salvadoreña. Esto es importante hasta el punto de llegar a relacionar el comportamiento de la evasión del IVA, no solo en la economía salvadoreña sino en las latinoamericanas en general, con la existencia de economía informal o subterránea.

Tomando datos de la tabla anterior, podemos observar puntos importantes, por ejemplo en el año 2006 se observa una disminución significativa en la evasión fiscal, esto producto posiblemente de medidas impulsadas por los entes competentes en el ramo, por ejemplo se impulsó una reforma administrativa para así acoplarse al nuevo marco legal, se creó entidades anti contrabando con el apoyo de otras entidades gubernamentales así como la creación de unidades penales tributarias. Otro punto importante es en el año 2009 en el cual se observa una disminución de la evasión en aproximadamente 10 puntos porcentuales, en este se tocó una fibra importante dentro del sistema tributario salvadoreño, la percepción de la población sobre el uso de los recursos, ante esto se creó el portal de transparencia fiscal, esto con el objetivo de mostrar de manera abierta en que y como se estaban utilizando los ingresos que tenía el Estado a través de los mismos contribuyentes, así como también se impulsaron algunos programas de educación fiscal, siempre en el marco de proveer al contribuyente del mayor número de herramientas para conocer a detalle cómo funciona el sistema.

En línea a estas estimaciones de evasión del IVA en el país, se encuentran los índices de eficiencia en la recaudación de este impuesto. Este índice indica aproximadamente cual es

el porcentaje de recaudación efectiva con respecto a la recaudación potencial. De los resultados obtenidos, se muestra un avance en el índice de eficiencia en la recaudación del IVA. Se inicia su cálculo en el año 1992, acorde a la entrada en vigencia de este impuesto con una tasa del 10% y su eficiencia en recaudación comienza en 39.2%. Durante los primeros tres años de recaudación, el índice sube 4.7% y cierra en 43.9% para el año 1994.

Tabla 2. Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA de El Salvador.
Período de 1992 al 2016

Año	Recaudación Efectiva IVA (Millones de USD\$)	PIB (Millones de USD\$)	Tasa Impositiva (%)	Índice Eficiencia IVA (%)
1992	\$ 233.70	\$ 5,954.67	10.00%	39.25%
1993	\$ 305.22	\$ 6,937.99	10.00%	43.99%
1994	\$ 355.59	\$ 8,085.55	10.00%	43.98%
1995	\$ 469.88	\$ 9,500.49	11.50%	43.01%
1996	\$ 541.03	\$ 10,315.54	13.00%	40.34%
1997	\$ 593.26	\$ 11,134.72	13.00%	40.98%
1998	\$ 649.69	\$ 12,008.42	13.00%	41.62%
1999	\$ 668.96	\$ 12,464.66	13.00%	41.28%
2000	\$ 714.06	\$ 13,134.15	13.00%	41.82%
2001	\$ 809.00	\$ 13,812.74	13.00%	45.05%
2002	\$ 837.00	\$ 14,306.72	13.00%	45.00%
2003	\$ 911.35	\$ 15,046.66	13.00%	46.59%
2004	\$ 951.80	\$ 15,798.29	13.00%	46.34%
2005	\$ 1,103.52	\$ 17,093.79	13.00%	49.66%
2006	\$ 1,307.65	\$ 18,550.74	13.00%	54.22%
2007	\$ 1,389.41	\$ 20,104.89	13.00%	53.16%
2008	\$ 1,460.72	\$ 21,430.95	13.00%	52.43%
2009	\$ 1,251.24	\$ 20,661.03	13.00%	46.58%
2010	\$ 1,432.58	\$ 21,418.33	13.00%	51.45%
2011	\$ 1,574.12	\$ 23,139.04	13.00%	52.33%
2012	\$ 1,676.95	\$ 23,813.60	13.00%	54.17%
2013	\$ 1,730.69	\$ 24,350.93	13.00%	54.67%

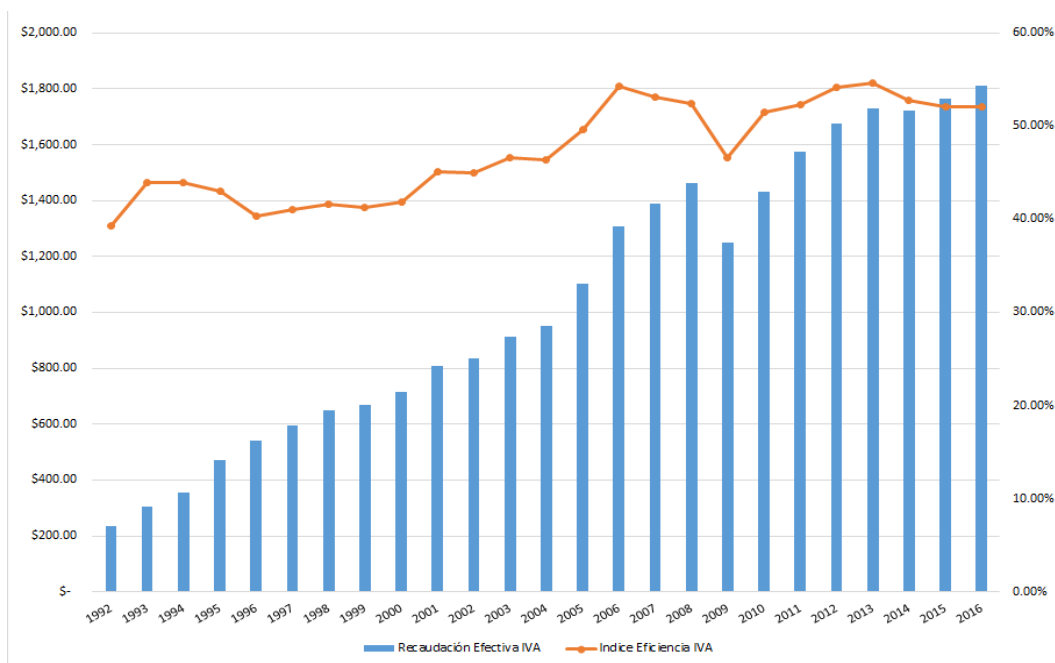
2014	\$	1,720.29	\$ 25,054.23	13.00%	52.82%
2015	\$	1,763.64	\$ 26,052.34	13.00%	52.07%
2016	\$	1,813.01	\$ 26,797.47	13.00%	52.04%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Reserva

Posteriormente, en el año 1995 con el aumento de la tasa del IVA de 10% a 13%, se esperaba que el índice de eficiencia en recaudación siguiera mostrando avances, sin embargo, la eficiencia en la recaudación sufre un retroceso desde un 43% en el año 1995 hasta un 41.8% en el año 2000. Finalmente, luego del comienzo de otras reformas estructurales de toda la economía, la eficiencia en la recaudación del IVA se recupera y avanza desde 45% en el año 2001 hasta un 52% en el año 2016.

Durante los últimos años, desde 2010 al 2016 el índice de eficiencia en la recaudación del IVA ha permanecido por encima del 50% y se estima un promedio del índice en 52.9% para ese mismo período. Por otro lado como complemento, se estima un promedio de la tasa de evasión del IVA en 33.4% para el mismo período, como parte de la recaudación potencial que se deja de percibir.

Gráfico 10 Recaudación Efectiva e Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA.
Período de 1992 al 2016.



Fuente: Elaboración propia en base a datos del BCR y estimaciones propias

De igual forma es importante considerar que a pesar del aumento en los niveles de recaudación efectiva del IVA, en términos de flujos monetarios, y su tendencia de crecimiento constante año con año; el índice de recaudación efectiva de este impuesto pareciera estar estancado y su avance no ha logrado superar el máximo alcanzado en el año 2013 con un 54.6%. Puede apreciarse en el gráfico 8, como el índice de recaudación permanece entre la banda de 40% y 50% durante todo el período desde el año 1992 al año 2016.

Esto significa que a pesar de los esfuerzos y medidas adoptadas por la Administración Tributaria, el Índice de Eficiencia del IVA muestra que aún existe margen de maniobra que permita mejorar la eficiencia de la Gestión Administrativa, que proporcione los ingresos necesarios para financiar el gasto del Estado. (Alarcón, et al., 2015)

Finalmente, en este entorno, lograr mayores avances en el combate de la evasión requiere de cambios administrativos y, sobre todo, de mejoras de los factores estructurales, dados los elevados niveles de informalidad, pobreza y desigualdad socioeconómica, la pobre calidad institucional y la escasa conciencia y educación fiscal de los contribuyentes. (CEPAL, 2016)

CAPITULO II.

CONCEPTUALIZACIÓN DE LA EVASIÓN: MARCO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El siguiente apartado conceptualiza el término evasión de impuestos, así también describe brevemente el marco jurídico de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las principales instituciones recaudadoras y la conceptualización de la evasión fiscal; además, se describen algunas de las metodologías que existen para estimar la tasa de evasión del IVA.

2.1 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL SALVADOR

Antes de la instauración del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador, existió otra ley fiscal que destacó por ser una de las principales fuentes de ingresos para el Estado Salvadoreño: la Ley del Papel Sellado y Timbres. Esta normativa nació mediante decreto legislativo número 284, en el año 1915. El papel sellado gravaba actos, contratos y obligaciones; mientras que el impuesto de timbres gravaba a todas las mercaderías vendidas y servicios prestados comprobables mediante algún documento como facturas o recibos, con un 5% sobre el valor de los productos comerciados.

Con el paso de los años se hizo notoria la importancia de crear un nuevo impuesto debido a motivos como mejorar el sistema de recaudación actual, lo anterior debido a diversas causas, entre las cuales destacan:

- Que el impuesto en cuestión afecta de forma acumulativa las etapas del comercio pues se grava indistintamente el número de veces que se traspasara el mismo producto,
- La ley de este impuesto había sufrido ya muchas modificaciones, causando así un alto grado de complejidad, ente otras.

A raíz de lo expresado anteriormente, y con el objetivo de armonizar el régimen fiscal salvadoreño con el de la región centroamericana, el día 22 de septiembre de 1992 se publicó en el Diario Oficial el decreto legislativo número 296, el cual contenía la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuyo objetivo se basaba en solventar todas aquellas dificultades que presentaba en ese momento el impuesto de timbres.

Esta ley ha sufrido modificaciones importantes, una de ellas es la del año 1995, cuando por decreto legislativo N° 370, la incremento de la tasa imponible del 10% al 13%. En el artículo 1 del Decreto Legislativo 296 se da a conocer que este impuesto se aplicará a la "(...) transferencia, internación, importación, exportación y al consumo de bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma" (Orantes, 2006)

Se denota pues que las aplicaciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios son variadas.

El cuadro siguiente, muestra el hecho generador de cada aplicación, así como el momento en que se causa el impuesto y quienes están sujetos a efectuar la contribución.

Cuadro 2. Hechos generadores y momentos causantes del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador

APLICACIÓN	HECHO GENERADOR	MOMENTO CAUSANTE DEL IMPUESTO	CONTRIBUYENTES
Capítulo I: Transferencia de bienes muebles corporales	Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales e incorpóreos	- Cuando se emite el documento que da constancia a la operación.	Todos aquellos a quienes en carácter de productores y comerciantes realicen ventas u operaciones onerosas que impliquen transferencia de dominio de bienes corporales.
Capítulo II: Retiro de las empresas de bienes muebles corporales	Retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo de una empresa, aunque esta fuera de su propia producción para el consumo; así como también todos aquellos bienes destinados a rifas y distribución gratuita con fines promocionales	- La fecha de retiro de los bienes de la empresa involucrada	Quienes, en carácter de productores y comerciantes, realicen ventas u operaciones onerosas que impliquen transferencia de dominio de bienes corporales.
Capítulo III: Importación e	Importación e internación definitiva al país de bienes muebles tanto	• Cuando se emita un documento	Todos aquellos quienes realicen internación e importación de bienes, ya

internación de bienes y servicios	corporales como de servicios; esto incluye subastas realizadas en aduanas, así como también servicios que se prestan en el exterior pero son usados por personas domiciliadas, esto incluye uso de patentes, programas de computación, asesorías técnicas, entre otros similares	que de constancia del servicio prestado. <ul style="list-style-type: none"> • Cuando se realice el pago del bien o servicio • Cuando se dé por finalizada la prestación 	sea de forma habitual o no habitual.
Capítulo IV: Prestaciones de servicios	Todas aquellas prestaciones de servicios en las que una parte se obliga a prestarlos y otra parte se obliga a pagar en forma de contraprestación a dicho servicio	<ul style="list-style-type: none"> • Al término de la prestación. • Cuando se entregue algún objeto en términos de arrendamiento, uso o goce • Cuando se pague el valor de la contraprestación o precio convenido, ya sea un pago total o parcial 	Todos aquellos quienes en forma habitual presten servicios conforme a lo previamente establecido.

Fuente: Elaboración propia en base a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (2015).

Además de ello, la ley es clara en diversos puntos que deben ahondarse, a continuación se hará mención de cada uno de ellos y posteriormente se ampliarán de forma individual:

1. Exclusiones del pago del impuesto:

De acuerdo al artículo 28 estarán excluidos todas aquellas personas que hayan realizado transferencias de bienes, o bien, prestación de servicios por sumas menores a \$50,000 durante los doce meses previos; además, cuando sus activos totales no excedan los ₡20,000; esto es aplicable únicamente si no son sociedades e importadores.

2. Base imponible del impuesto y sus respectivas exclusiones

De acuerdo al artículo 47 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es la cantidad en que se cuantifiquen monetariamente los hechos generadores del impuesto, y este monto es equivalente al valor aduanero (cuando se trate de importaciones e internaciones), o bien, al precio o remuneración pactada entre las partes de la venta o de la transferencia.

3. Declaración del Impuesto (una vez al mes, etc.)

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios tiene un período de un mes calendario, por lo que la declaración jurada sobre las operaciones realizadas, ya sean estas gravadas, exentas o no sujetas, se presentará mensualmente; dicha declaración jurada reflejará tanto el crédito fiscal como el débito fiscal del período ya mencionado, así como los remanentes de éste que fueren traspasados de períodos tributarios pasados.

Si bien los sujetos a esta ley están explicados a profundidad en el Decreto Legislativo 296, para que las palabras se materialicen es claramente imprescindible un ente fiscalizador que se encargue de velar porque el cumplimiento de las leyes tributarias, y, además que sea quien esté facultado para recaudar el impuesto.

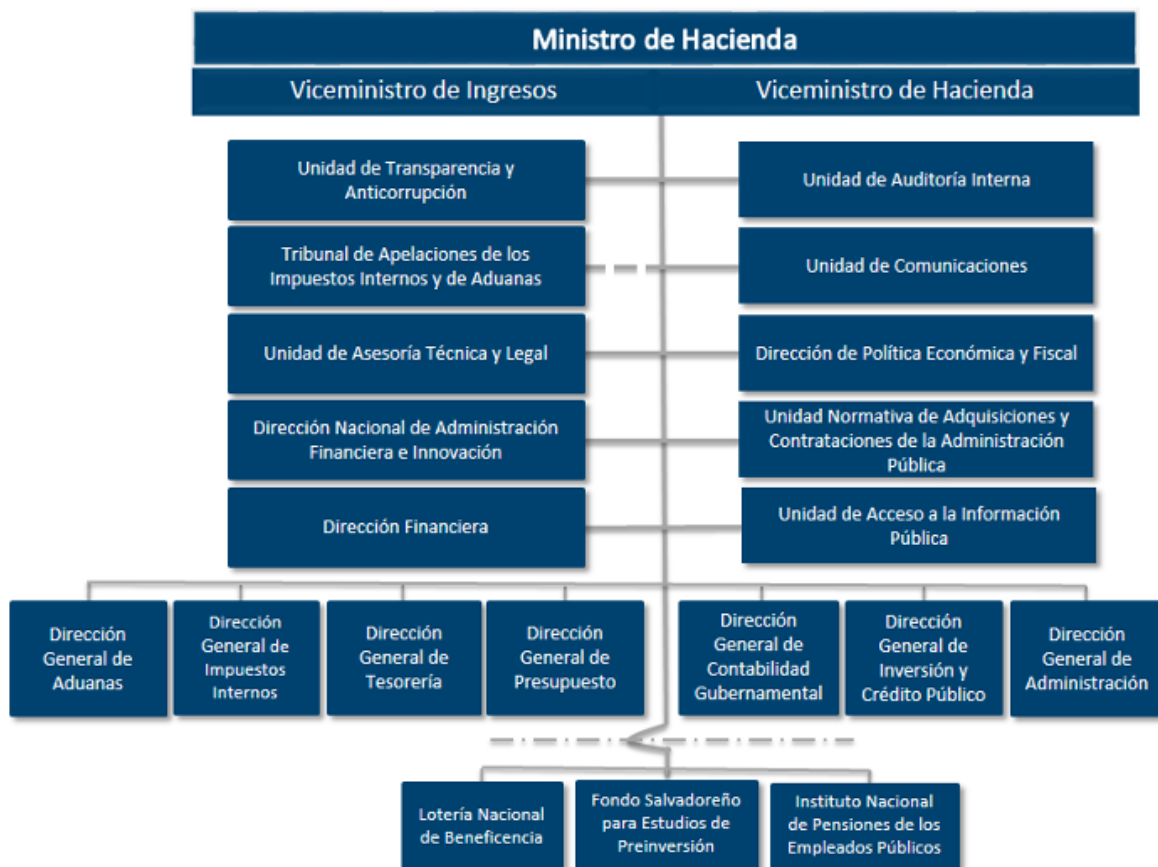
En el caso del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, hay más de una institución delegada por el Ministerio de Hacienda de El Salvador que administran la recaudación del IVA, estas son la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tesorería (DGT).

La Fundación Nacional para el Desarrollo (FUNDE), en 2015 realizó un estudio denominado “Instituciones Fiscales en El Salvador: Su impacto en la situación fiscal y macroeconómica del país”; en él, los autores expresan que al hablar de instituciones fiscales, se hace referencia a un conjunto de normas jurídicas, convenciones, disposiciones administrativas y entidades que inciden en el desempeño fiscal y económico de los países; ahora bien, además de las instituciones fiscales, existen entidades fiscales, que son las que se encargan de gestionar la recaudación de impuestos.

En El Salvador, de acuerdo a FUNDE (2015) hay cuatro entidades que gestionan la recaudación de impuestos, estas se expondrán a continuación. Posteriormente, se presenta el organigrama del Ministerio de Hacienda, con el objetivo de esquematizar la ubicación de dichas instituciones dentro del ente fiscalizador:

1. Dirección General de Impuestos Internos (DGII): Entidad encargada de la administración de todos aquellos tributos que sean internos, además de todos los procesos que tengan relación con la asistencia a contribuyentes, o bien, asuntos jurídicos, estudios tributarios, entre otros.
2. Dirección General de Aduanas (DGA): Entidad encargada de administración de los aranceles a las importaciones, es decir, realiza la fiscalización en aduanas.
3. Dirección General de Tesorería: Entidad encargada de efectuar las acciones de cobro de la deuda tributaria, así como su recaudación. Es el encargado del subsistema de tesorería, y como tal tiene competencia para recaudar oportunamente ingresos, tanto tributarios como no tributarios, concentrar los recursos del tesoro público y luego realizar las respectivas transferencias a las diversas tesorerías de las unidades financieras con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las metas establecidas en el Presupuesto General de la Nación (Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, 2008).
4. Fiscalía General de la República: Se diferencia de las tres mencionadas con anterioridad porque, en primer lugar no depende del Ministerio de Hacienda, y además no recauda, sino que únicamente interviene en las acciones de cobro ejecutivo de la deuda tributaria.

Diagrama 1. Organigrama: del Ministerio de Hacienda de El Salvador



Fuente: Tomado de Ministerio de Hacienda (2016)

De las cuatro entidades mencionadas, se profundizará en DGII y la DGA, pues son las encargadas de la administración de los tributos y aranceles. Entre ellas, la mayor diferencia existente es que la primera entidad se encarga de la administración de todos los tributos que se pagan a nivel nacional, mientras que la segunda se encarga de aquellos impuestos generados por las actividades de comercio exterior.

2.2. PRINCIPALES INSTITUCIONES RECAUDADORAS

2.2.1. DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS

La Dirección General de la Renta de Aduanas, creada en 1936, tenía como función el facilitar y controlar toda la actividad tributaria cuya procedencia fuera el comercio

internacional. Con el pasar de los años, esta institución fue perdiendo actualidad, su normativa ya no le permitía cumplir sus obligaciones.

El Gobierno de El Salvador vio la necesidad de la creación de una nueva entidad recaudadora, que pudiera encargarse de la administración tributaria aduanera eficiente y con un sistema acorde con las exigencias internacionales en términos aduaneros y de comercio exterior. A raíz de lo anterior, por secreto legislativo número 903, nace la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas; en ella se constituye la Dirección General de Aduanas (DGA).

La DGA, de acuerdo a la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas (2005), se conceptualiza como:

“El órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, adscrita al Ministerio de Hacienda, facultada por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación; así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde, fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos al que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distinguidos regímenes que se establezcan; así como controlar y fiscalizar el subsidio del gas licuado de petróleo”

La entidad es quien ejerce la potestad aduanera de la administración de tributos, así como de la emisión de políticas y directrices que faciliten todas sus actividades; además es administrada por un director general y un subdirector general, quienes, entre otras funciones cumplen con las siguientes:

- Dictar, cumplir y hacer cumplir los objetivos de la Dirección General
- Asegurar que se cumpla el sistema normativo aduanero y vigilar su desarrollo, incluyendo entonces reformas legales al Ministerio de Hacienda.
- Dar seguimiento a los resultados que surjan de la gestión de la DGA y velar por su mejoría
- Sugerir tareas y metas que sean necesarias para cumplir con las obligaciones del quehacer tributario aduanero.

La Dirección General debe ejercer el control aduanero, que incluye actividades como la gestión del riesgo, análisis de datos, supervisión de actuaciones, fiscalización, verificación del origen de las internaciones, así como de la información presentada por los contribuyentes y el cumplimiento de la normativa aduanera; dicho control está catalogado en la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas (2015) en tres clases distintas que se presentan en el cuadro siguiente:

Cuadro 3. Clases de control aduanero por parte de la Dirección General de Aduanas

Control inmediato	Control a posteriori	Control permanente
Se realiza sobre las mercancías desde el momento que ingresan al territorio aduanero y toda su permanencia, hasta su retiro. Este control incluye control de tránsitos aduaneros de las importaciones y la revisión física de las mismas	Se ejerce respecto de las operaciones aduaneras y los actos que se deriven de ellas, incluyendo las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Este control incluye la verificación del manejo de inventarios, métodos de valuación y su registro.	Se realiza en cualquier momento, se encarga de verificar el cumplimiento de los requisitos de operación, deberes y obligaciones sobre mercancías.

Fuente: Elaboración propia en base a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (2015).

2.2.2. DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

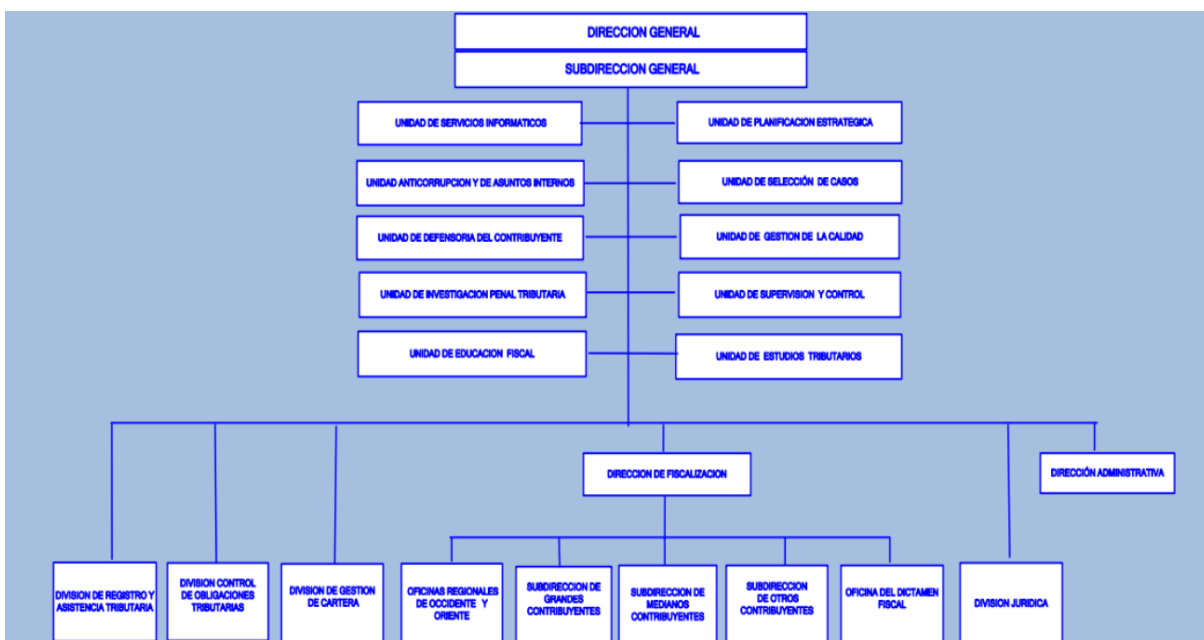
La Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos fue creada por Decreto Legislativo 451, su objetivo era la instauración de una entidad que sustituyera las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas. Se pretendía crear una administración tributaria unificada, que fuera capaz de llevar a cabo todas sus labores con eficiencia y eficacia; se esperaba crear un sistema de recaudación que trajera como consecuencia una mayor contribución, evitando así la evasión por mala gestión y administración.

La DGII tiene como función principal aplicar y hacer cumplir todas aquellas leyes referentes a tributos, tasas y contribuciones especiales, la entidad en cuestión tiene competencia en todas las actividades relacionadas con tributos: impuestos sobre la renta, patrimonio,

transferencia de bienes raíces, donaciones, consumo de productos, gravámenes sobre sucesiones, actividades productivas y comerciales, etc. Para que la Dirección General pueda cumplir con su función principal, la entidad hará uso de un sistema de operaciones que esté interrelacionado con distintos sistemas normativos que apoyen la realización óptima de sus actividades (Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, 1996).

La Dirección General cuenta con diversas áreas operativas que velan por el cumplimiento de la función principal de la entidad, así también contará con el personal adecuado para desempeñar las diversas responsabilidades de la institución: cargos, funcionarios, técnicos, etc. A continuación se presenta el organigrama de la DGII, en él se puede visualizar las principales entidades que se desempeñan dentro de la institución:

Diagrama 2. Organigrama Dirección Nacional de Impuestos Internos El Salvador.



Fuente: Tomado de Guía del Sistema de Archivo de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda

Una vez abordado el marco jurídico de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, se hará énfasis en describir uno de los fenómenos que entorpece la recaudación del IVA, la evasión.

2.3. CONCEPTUALIZACIÓN DE EVASIÓN FISCAL

El Salvador, es considerado un Estado de Derecho, lo anterior se debe a que la relación del Estado como ente de gobierno con sus ciudadanos está regulada por diversas leyes que, ambas partes deben cumplir. Además de ello, el Estado está obligado a garantizar una serie de derechos a cada miembro de la sociedad, los cuales son inalienables; entre ellos resaltan el derecho de usufructuar servicios públicos, derecho de acudir en busca de justicia a los diferentes órganos jurisdiccionales, derecho de asistencia y beneficencia, entre otros.

Si se toma como base la premisa anterior dada a conocer por Armando Giorgetti (1967), entonces es común pensar que un sistema tributario es de vital importancia en un Estado de Derecho como el salvadoreño, pues el pago de impuestos y aranceles será uno de los principales caminos para garantizar el cumplimiento de los derechos mencionados anteriormente.

Giorgetti plantea que el cumplimiento en el pago de los tributos no es un interés particular, sino general, tanto de los ciudadanos como del Estado; los ciudadanos porque, en alguna forma garantizan el cumplimiento de sus derechos en temas de seguridad y acceso a bienes públicos, y el Estado porque este es el medio a través del cual pueden generar un ingreso que permita satisfacer las necesidades comunes de la ciudadanía. Entonces, el pago de impuestos es en realidad la obligación que cada ciudadano tiene con el cumplimiento del derecho civil.

Para Martínez y Miguel (2013), los ingresos fiscales son la pieza clave para mantener la sostenibilidad del Estado pues contribuyen al sostenimiento del gasto público, el cual, a su vez es el medio a través del cual debe asegurarse la asignación equitativa de los recursos públicos, que se materializan en prestaciones como salud y educación.

El Estado, como ente obligado a garantizar determinados derechos a los ciudadanos ciertamente elabora un presupuesto con el objetivo de manejar adecuadamente sus finanzas. El presupuesto del Estado, según Torres (2008) es el instrumento de política fiscal que consta de las estimaciones de los probables ingresos a obtener mediante diversas fuentes, ya sea tributario como no tributario; y además desglosa todos aquellos gastos en los que se espera incurrir en función del financiamiento previsto.

Los probables ingresos del Estado (recaudación potencial) no siempre coincidirán con la recaudación real o efectiva que se obtenga en un período de tiempo determinado, esto se debe al incumplimiento de la obligación tributaria. Según Giannini, cuando no se cumple la obligación tributaria, se incurre en la deuda impositiva, que nace en el momento de ocurrencia de la separación del presupuesto objetivo y subjetivo previsto por la norma tributaria. Si bien en términos legales, la brecha impositiva es únicamente creada bajo el incumplimiento tributario, en términos económicos, otra situación que alimenta la brecha entre la recaudación potencial y la recaudación real es el bajo crecimiento, que debilita los ingresos fiscales de una nación.

De acuerdo al Fondo Monetario Internacional, el bajo crecimiento económico debilita el ingreso fiscal, por ejemplo, podría darse la situación de que en un país se tenga una expectativa de crecimiento, pero, dada una crisis económica o financiera a nivel internacional, los ingresos reales del país disminuirán, disminuyendo a su vez los tributos que los contribuyentes se ven obligados a pagar. De igual manera es importante destacar que ante niveles bajos de ingresos, hay mayores posibilidades de incrementar la deuda impositiva, no solo por bajo crecimiento, sino también por renuencia de los contribuyentes. Con el propósito de asegurar el cumplimiento de los derechos a la sociedad se debe procurar luchar por disminuir la brecha entre recaudación potencial y recaudación real, para ello se pueden tomar diversos caminos, los cuales siempre dependerán de la base desde la cual se quiera trabajar.

Un camino para disminuir esta brecha es el incremento del crecimiento económico de una nación, siempre y cuando sea impulsado por mayor inversión y consumo por parte de la población. Es importante señalar que siempre existirá diferencias entre la brecha de recaudación potencial y real, pues siempre hay factores externos que son impredecibles e incontrolables por parte de un gobierno nacional, por ejemplo la existencia de crisis económicas (de las cuales se hizo ya referencia), o bien, auges económicos a nivel internacional, que de igual manera son impredecibles pero que podrían generar una diferencia positiva entre la recaudación prevista y la real.

Otra forma de disminuir la brecha consistirá en minimizar en la mayor medida posible la brecha entre el presupuesto objetivo y el previsto por el Estado, entendiendo, para términos

didácticos, que toda ella es ocasionada meramente por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, esta brecha de diferenciación se denomina evasión fiscal. Se expone a continuación.

De acuerdo a Giorgetti (1967), la evasión es un acto de violación del precepto tributario, es incurrir en el incumplimiento de la obligación civil. El no cumplir con la obligación tributaria proviene de un acto de la voluntad humana en el cual, el ciudadano, con plena conciencia evita el pago del tributo, lo anterior configura jurídicamente el *dolo*.

Fernando Martín (2009), de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, plantea que conceptualizar evasión no es equivalente a conceptualizar la mora tributaria, pues el rasgo distintivo de la evasión es el ocultamiento total o parcial del valor de los conceptos económicos gravados. El contribuyente evasor puede estar inscrito en la administración tributaria, presentar su declaración formal y abonar el impuesto que, engañosamente, ha sido determinado en ella o puede ni siquiera estar registrado en ese ente. Al igual que en la mora, el concepto relevante para la determinación de la recaudación es el de la evasión neta, es decir la diferencia entre la evasión en la que se incurre por obligaciones que vencen en el período y los montos evadidos en períodos anteriores que son pagados en el presente.

La mora y la evasión también están relacionadas con la fase del ciclo económico por la que atraviesa la economía. Existe una relación directa entre las etapas de recesión/auge y el incremento/disminución de la evasión y la morosidad. El incumplimiento tributario también puede ser asociado con las expectativas que se formen los contribuyentes respecto de la evolución de la actividad económica a nivel agregado y, en particular, la de sus propios ingresos (Martín, 2009).

Cosulich (1993) afirma que el fenómeno de la evasión implica algo más que una pérdida de ingresos al Estado, más bien genera una disminución en la prestación de los servicios públicos, una distorsión en el sistema tributario y una fractura en la equidad que generan los impuestos; esta premisa tiene su origen en que el evasor siempre tendrá ventajas en tema de costos comerciales con respecto aquel contribuyente que sí cumple sus obligaciones con el Estado.

Para Giorgetti, “cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria.” (1967, p. 107).

Dentro de la evasión tributaria, según el autor previamente citado, hay distintos miembros que participan en este proceso, los cuales se enumerarán a continuación:

- a) Sujeto activo: Ente público facultado para aplicar el tributo
- b) Sujeto pasivo: Aquel en quien incumbe el deber jurídico de cumplir la obligación tributaria.

Las acciones de dichos miembros tienen un objeto en común, un objeto que los vincula, determinado como objeto jurídico de la evasión; este objeto es también sustancial específico que consiste en el monto del tributo no pagado al fisco, a quien se le sustrae una fuente de ingresos. La búsqueda y el logro de este objeto jurídico de la evasión afecta, según Giorgetti, el cumplimiento del objeto sustancial genérico de la norma tributaria: El interés del Estado en el aseguramiento y tutela de las condiciones financieras necesarias para la satisfacción de las exigencias de la vida colectiva de la ciudadanía.

El fenómeno de la evasión tiene diversos orígenes, pero Jorge Cosulich (1993), en su obra *La Evasión tributaria*, se encarga de consolidarlos en tres causas específicas que son: la inexistencia de conciencia tributaria en la población, complejidad y limitaciones de la legislación tributaria, y la ineficiencia en la administración tributaria. Por tanto, es importante mencionar que para combatir el fenómeno de la evasión se debe trabajar a profundidad en cada una de las debilidades del sistema tributario.

Una vez que ha sido aclarado los puntos primordiales de la de evasión como un concepto jurídico dentro de un sistema tributario promedio a nivel mundial, hace falta efectuar la diferenciación entre otros fenómenos que, si bien generan el mismo resultado (disminuir en alguna medida los ingresos estatales, incrementando así los beneficios personales), provienen de formas distintas. El fenómeno tributario en el que se ahondará es la elusión fiscal.

Según la Real Academia Española (2016), eludir es “evitar con astucia una dificultad o una obligación”. Elusión fiscal se entiende como aquella acción en la que se evita incidir en determinado régimen tributario cuando fuere viable adoptar uno distinto. (Diep Diep, 1999). En base a las conceptualizaciones anteriores, Ochoa (2007) argumenta que en el fenómeno de la elusión, a diferencia de la evasión, no nace de la obligación tributaria.

Herrero Madariaga (1976) afirma que la elusión de los tributos, entre algunos de sus elementos casuales, resalta los siguientes:

- a) Elusión por la no realización u omisión del presupuesto establecido por la norma; entendido como la omisión del manejo de contabilidad formal que permita exigir la obligación de declarar al fisco.
- b) Elusión por abuso de la manipulación del presupuesto con el objetivo de evitar el nacimiento de la obligación tributaria e incentivando el nacimiento de una obligación que implique un menor desembolso para la empresa, o bien, una exención del mismo.

Será entonces adecuado sintetizar que la elusión fiscal es un acto de la voluntad humana en el cual, el sujeto pasivo hace uso de artilugios o vacíos de ley que permiten no realizar el pago de tributos al Estado, generando así complicaciones en la satisfacción de los derechos civiles de los ciudadanos gracias a la separación entre recaudación real y recaudación potencial de impuestos.

La diferencia más importante entre el término evasión fiscal y elusión fiscal radica en que la primera es un acto de violación del derecho tributario, mientras que la segunda es el uso de leyes que permiten omitir el pago de impuestos al Estado, por tanto, no se viola ninguna obligación.

El término evasión ha sido analizado hasta este punto desde una base jurídica, conceptualizado como la violación de leyes y caracterizado como una acción que se desarrolla gracias a la falta conciencia tributaria en la ciudadanía, la complejidad del sistema de recaudación y la ineficiencia de las instituciones recaudadoras. Es de aclarar que en el resto de la investigación se trabajará bajo esta perspectiva legal, aunque en algún punto del

estudio de la cadena tributaria podría hacerse referencia a un análisis mucho más profundo del fenómeno de acuerdo a las formas de evasión más comunes practicadas en El Salvador.

Podría especularse que la inversión extranjera directa se ve reducida en El Salvador dadas las altas tasas impositivas. Bajo esta premisa también se pudiera pensar que uno de los aspectos que favorecen la evasión es que las empresas que han invertido en el país deciden abstenerse de pagar impuestos con el objetivo de ampliar de forma artificial sus márgenes de ganancia mediante la reducción de los gastos de operación. Sin embargo, las tasas impositivas salvadoreñas no son el principal factor que una empresa observa al momento de invertir, más bien se abstienen dado el alto nivel de crimen y corrupción (Global Competitiveness Index , 2017).

En El Salvador, las exenciones al IVA son escasas, y es conveniente retomar algunas de las más destacadas. Las exenciones del impuesto están descritas en el capítulo único del Título III de la Ley del IVA y destacan:

- Importaciones e internaciones efectuadas por representaciones diplomáticas y consulares de naciones extranjeras, así como también las efectuadas por organismos internacionales a que pertenezca El Salvador y por sus funcionarios (cuando procediere según los convenios firmados por El Salvador); finalmente todos aquellos bienes que estén bajo régimen de equipaje de viajero.
- Bienes donados desde el extranjero como donaciones, de acuerdo a los convenios que el país haya firmado. También gozan de exención aquellas importaciones efectuadas por municipios y que sean para obras de beneficio a la comunidad.
- Bienes referentes a suministro de agua y alcantarillado, además de vehículos automotores cuyo objetivo sea el transporte público de pasajeros.
- Todo servicio de salud, suministro de energía eléctrica, agua, alcantarillado y transporte de pasajeros siempre y cuando sea prestado por instituciones públicas.
- Espectáculos públicos culturales autorizados por la Dirección General
- Servicios educacionales y de enseñanza prestados colegios, universidades, academias y similares.

- Operaciones de depósito, de otras formas de captación de pago y préstamos de dinero.
- Seguros de personas, todo tipo de cotizaciones aportadas a las administradoras de fondos de pensiones por parte de los patronos.
- Negocios desarrollados por la Lotería Nacional de Beneficencia, siempre y cuando estos se encuentren debidamente reglamentados.
- Emisión y colocación de títulos valores por parte del Estado, o bien por instituciones autónomas, también los emitidos y colocados por entidades privadas cuya oferta primaria haya sido pública mediante una bolsa de valores autorizada.

Si bien el impuesto al valor agregado es aplicado en casi todos los bienes y servicios que se comercian a nivel nacional, existe una diversidad de exenciones de impuestos al capital cuyo objetivo es crear un pequeño beneficio tanto a las personas naturales en temas de bajos ingresos, como a las personas jurídicas, para la generación de mayor inversión (ver anexo 3).

CAPITULO III

DETERMINANTES DE LA EVASIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SALVADOR

En este capítulo se caracteriza y establece la dinámica del impuesto al valor agregado y los sujetos involucrados, tanto en su tributación como recaudación; de tal forma que esto permita reconocer algunos de los principales determinantes de la evasión de este impuesto.

3.1. CARACTERIZACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Se ha abordado previamente en el capítulo II de esta investigación, el carácter legal del impuesto al valor agregado, sin embargo, no se puede dejar de considerar el carácter económico del impuesto. Para esto, se comienza por establecer que el IVA es una forma de

tributación (gravamen) al gasto en consumo que se caracteriza por ser más eficiente que otras alternativas para gravar el gasto, según el economista chileno José Yáñez.

Se sabe que existen distintos criterios para clasificar los impuestos, y una de las principales es la clasificación entre impuestos directos e impuestos indirectos. Entre algunas definiciones de estos, tenemos:

- De acuerdo con lo expresado en la Enciclopedia Británica “un impuesto directo es aquel que no puede ser trasladado por el contribuyente a otro agente económico, mientras un impuesto indirecto si puede ser trasladado”;
- Según el Servicio de Impuestos Internos de Chile, “los impuestos directos son aquellos que se aplican directamente al titular de la renta o riquezas que los paga, de manera que se puede reconocer quién lo pagó y su monto”, mientras que “los impuestos indirectos son aquellos que se aplican por el uso de la riqueza sobre las personas y, por lo tanto, indirectamente”.
- Acorde al Ministerio de Hacienda de El Salvador, los impuestos directos “son los establecidos de manera inmediata sobre las personas y en atención a sus circunstancias personales, ejemplo: edad, capacidad económica, domicilio, etc., como titular de los bienes o patrimonios, rentas recaudados de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza”, y los impuestos indirectos son aquellos “que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella, en el precio de aquéllos o en el pago por utilizar éstos”.

Por tanto, el IVA se clasifica como un impuesto indirecto, es decir que grava las transacciones de bienes y servicios, y que pueden ser trasladados entre los contribuyentes involucrados en la transacción, de acuerdo con las elasticidades precio de la demanda y de la oferta. (Yáñez Henríquez, s.f.)

Continuando con su caracterización, se mencionaba antes que el IVA es un impuesto que grava al consumo, y estos pueden ser de distintos tipos: generales o selectivos, monofásicos o plurifásicos, y los plurifásicos pueden ser colocados en cascada o sobre el valor agregado.

Los impuestos sobre consumo específico son aquellos que gravan el consumo de ciertos bienes, generalmente los asociados con la generación de “males sociales”, por lo que también puede catalogarse como reguladores, por ejemplo: impuestos sobre las bebidas alcohólicas, tabacos, etc.; y por otro lado, los impuestos sobre el consumo general son aquellos que gravan todos los bienes de consumo a una tasa plana o a tasas diferenciadas, con el fin primordial de recaudación de tributos, por ejemplo: el IVA. (Yáñez Henríquez, s.f.)

Luego, tenemos que los impuestos sobre el consumo general son divididos en dos categorías: impuestos monofásicos e impuestos plurifásicos. Los primeros son aquellos impuestos que se aplican en una única fase o etapa del proceso producción-comercialización; los segundos son aquellos impuestos que se aplican a todas las fases del proceso productivo.

Yáñez explica que los impuestos monofásicos aplican la tasa del impuesto una sola vez, y los modelos sobre las etapas del proceso productivo distinguen al menos entre: la fabricación, el mayorista y el minorista. Por ello, los impuestos monofásicos pueden gravar al nivel fabricante, o al nivel mayorista o al nivel minorista o al detalle.

Por otra parte, los impuestos plurifásicos pueden ser colocados en cascada o sobre el valor agregado o añadido, esto significa que se aplica en todas las etapas del proceso productivo, y puede ser también acumulativo, es decir, la base del impuesto en una etapa, es el precio de la etapa anterior que incluye los impuestos ya pagados. Por lo tanto, se termina pagando impuesto sobre impuesto.

El impuesto plurifásico sobre el IVA grava una sola vez el valor total del producto, pero el pago del impuesto se fracciona entre las empresas que intervienen en la producción en función del valor que van agregando al producto final. En el caso de El Salvador, el IVA se puede categorizar como un impuesto plurifásico no acumulativo, pues grava todas las fases de la cadena de valor; sin embargo, el impuesto no se acumula en el precio final, sino que la tasa efectiva que paga el último individuo de la cadena es la misma.

Finalmente, para la caracterización del IVA tenemos que existen varios métodos para calcular el monto a pagar a la entidad fiscalizadora, entre estos: el método de la sustracción, el método de la adición, el método del crédito o método de la factura. Según Yáñez, podemos explicar brevemente a cada uno así:

- El método de la sustracción determina el monto de IVA a pagar calculando la diferencia entre las ventas totales (incluyen el IVA en su precio de venta) menos las compras totales (incluyendo el IVA en los precios de compra). La diferencia con el método del crédito es que no se requiere que los IVA de las transacciones estén explícitamente asociados con una factura.
- En el método de la adición la base del IVA se obtiene sumando los ingresos producidos por la empresa o sumando los pagos hechos por la empresa a los factores de producción empleados, tales como, salarios, intereses, rentas, utilidades.
- El método del crédito o método de la factura calcula el IVA a pagar al fisco como la diferencia entre el impuesto recolectado de sus ventas menos el impuesto que pagó sobre sus compras.

El impuesto cargado sobre las ventas debe estar respaldado por las facturas emitidas a sus compradores, y el impuesto cargado sobre las compras de bienes intermedios debe estar respaldado por las facturas emitidas por sus vendedores. El requisito de la factura ayuda a combatir la evasión del impuesto, si bien no la elimina, al menos la hace más difícil de ocurrir.

En el caso de El Salvador, en función de simplificar la recaudación del impuesto, se utiliza el último método, es decir que es un IVA crédito-factura porque para calcular el impuesto a pagar, el contribuyente recarga el IVA en sus ventas (débito), y a su vez, deduce el IVA soportado en sus compras (crédito), aquí cada transacción se registra obligatoriamente con un documento legal (ya sea mediante factura o comprobante de crédito fiscal).

3.1.1. CARACTERIZACION DEL IVA EN EL SALVADOR

En base a lo anterior y un estudio elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos en el año 2012, el impuesto al valor agregado en El Salvador se puede caracterizar de la siguiente forma:

- a) El IVA es un impuesto indirecto, que grava al consumo de forma general y con una tasa fija del 13%, presentando muy pocas exenciones.
- b) Su base gravable es el consumo de bienes y servicios dentro del país, por lo tanto quien tributa el impuesto es el consumidor final, aunque la legislación identifica como

contribuyente o sujeto del impuesto a cada agente económico que participa en la cadena de transacciones afectas.

- c) En atención a la base tributaria, se puede categorizar como un impuesto plurifásico no acumulativo, pues grava todas las fases de la cadena de valor; sin embargo, el impuesto no se acumula en el precio final, sino que la tasa efectiva que paga el último individuo es la misma.
- d) En atención a su base macroeconómica, el IVA que se aplica en nuestro país corresponde al componente consumo de las cuentas nacionales, lo cual significa que los ingresos que las personas destinan a ahorro no son gravados por este impuesto.
- e) De acuerdo al principio de origen o destino, es un IVA destino, pues se aplica a bienes cuyo destino es el consumo doméstico (grava importaciones y exime exportaciones).
- f) En atención a su base microeconómica, es un IVA crédito-factura porque para calcular el impuesto a pagar, el contribuyente recarga el IVA en sus ventas (débito), y a su vez, deduce el IVA soportado en sus compras (crédito), aquí cada transacción se registra obligatoriamente con un documento legal (factura o comprobante de crédito fiscal) y el contribuyente no requiere de calcular base imponible sino que la obligación se reduce a: Débito - Crédito.

Este método tiene la ventaja de que ofrece un mejor control para la Administración Tributaria, pues se requiere que se registren tanto las ventas como las compras. Finalmente, para el tratamiento de los remanentes (es decir cuando la relación entre los débitos - créditos es negativa) se utiliza el método de la acumulación, es decir, que éste valor se imputa contra obligaciones futuras de IVA.

3.2. CADENA DE VALOR DEL IVA EN EL SALVADOR

Una vez se conoce como se caracteriza el impuesto, se puede establecer de forma más gráfica la dinámica de la cadena de valor en la cual se tributa y recauda el IVA (véase diagrama 3).

Para comprender la cadena de valor de la tributación del IVA, debemos recordar sus características previamente descritas. El ejemplo del diagrama comienza con la importación del maíz, donde luego el importador vende el maíz a la fábrica productora de harinas, la cual

lo compra por un valor de \$10, donde \$8.85 corresponden al importador del maíz y \$1.15 corresponden a la captación del IVA, el cual deberá pagar a Aduanas.

Luego, el fabricante de harinas ofrece su producto ya procesado a los productores de pan, y estos lo compran a un precio de \$25, donde \$22.12 corresponden al fabricante de harinas y \$2.88 corresponden al IVA generado por la transacción.

Diagrama 3. Dinámica de la cadena de valor para la tributación del IVA



Fuente: Elaboración propia en base a estudio de la DGII

Finalmente, los productores ofrecen el pan como producto final a los consumidores finales, los cuales lo compran por un valor de \$50 dólares, donde \$44.25 corresponden al productor del pan y \$5.75 corresponden al IVA generado por la transacción.

Algo importante que se debe evidenciar es que cada sujeto involucrado dentro de cada fase de la cadena de valor, se vuelve un sujeto pagador o recaudador del IVA, dentro de cada transacción generada. Donde al final, los sujetos realizarán una comparación entre el crédito fiscal, generado por las compras en las cuales fueron pagadores del IVA, y un débito fiscal, en concepto de las ventas en las cuales fueron recaudadores del IVA, de tal forma que la

diferencia o el saldo será el impuesto a pagar a la entidad fiscalizadora, o el remanente a favor del contribuyente.

Si el crédito fiscal fuera mayor al débito fiscal, se genera un remanente con saldo a favor del contribuyente, el cual podrá utilizarlo para la próxima declaración del impuesto. Por el contrario, si el débito fiscal fuera mayor al crédito fiscal, se genera un saldo obligatorio a pagar dentro de la declaración del impuesto. Ahora bien, en el ejemplo teníamos:

Cuadro 4. Detalle de Transacciones generadas por la Cadena de Valor

Sujeto: Importador de Maíz

Detalle	Crédito Fiscal	Débito Fiscal
Venta de maíz	---	\$1.15
Saldo a pagar	---	\$1.15

Sujeto: Productor de Harinas

Detalle	Crédito Fiscal	Débito Fiscal
Compra de maíz (-)	\$1.15	---
Venta de Harina (+)	---	\$2.88
Saldo a pagar	---	\$1.73

Sujeto: Productor de Pan

Detalle	Crédito Fiscal	Débito Fiscal
Compra de harinas (-)	\$2.88	---
Venta de pan (+)	---	\$5.75
Saldo a pagar	---	\$2.87

Sujeto: Consumidor Final

Detalle	Pago en concepto de IVA
Compra de pan	\$5.75

De esta forma, se hace notar que el IVA se genera en cada fase o transacción donde se añade valor, hasta que el producto llega al consumidor final, el cual asume por completo el pago del impuesto.

A partir de la caracterización del IVA en el país y establecer su cadena de valor de una forma más detallada, se espera reconocer en el siguiente apartado los determinantes que influyen sobre la evasión del IVA.

3.3. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPALES DETERMINANTES DE EVASIÓN

Según estudios realizados por Alarcón (2015), entre algunos de los determinantes que afectan la recaudación tributaria salvadoreña se encuentran:

- a) La cultura tributaria, enmarca el conjunto de valores, creencias y actitudes fomentados en una sociedad respecto a la tributación y la legislación que la rige, lo que debería conducir al cumplimiento permanente de las obligaciones fiscales. Sin embargo, ante la carencia de la cultura tributaria, se abre un espacio al incumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, lo que podría llegar a traducirse en evasión.
- b) La legislación tributaria, de carácter normativo, comprende un conjunto de reglamentos y leyes establecidas por el Estado para cumplir las demandas sociales a través de la recaudación de tributos; pero ante posibles vacíos y/o contradicciones legales, se permite la posibilidad de evasión fiscal
- c) La gestión de administración tributaria, de carácter institucional, encargada de poner en práctica las distintas acciones y procesos para la correcta aplicación de las leyes tributarias y desempeñar una recaudación fiscal eficiente, podría verse limitada por la poca asignación de presupuesto, fallas estratégicas, personal poco capacitado, entre otras situaciones, que permitan la evasión fiscal.

De forma similar, Rodríguez (2008) expone que los factores determinantes para la evasión fiscal son: las fallas en gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria y Aduanera, fallas en las estrategias de fiscalización y control, fallas o vacíos en la legislación tributaria, y baja cultura tributaria por parte de la ciudadanía.

En este mismo sentido, la Dirección General de Impuestos Internos, las causas de la evasión fiscal se tienen: la cultura de incumplimiento tributario; el costo y complejidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el costo-beneficio de la evasión, las bajas

probabilidades de fiscalización de los contribuyentes, lo cual puede resumirse en una administración tributaria débil (Gómez, 2017).

De acuerdo a esto, se toman como referencia para esta investigación tres determinantes principales de la evasión fiscal, específicamente de la evasión del IVA: a la cultura tributaria, la legislación tributaria y la gestión de la administración tributaria. De los cuales se buscará evidencia tanto cualitativa y cuantitativa, que permita establecer su influencia sobre los niveles de evasión, y posteriormente desarrollar recomendaciones a favor de combatir la misma.

3.3.1. DETERMINANTE SOCIAL: CULTURA TRIBUTARIA

La RAE define la cultura como *un conjunto de conocimientos que permite a alguien desarrollar su juicio crítico*. Esto sumado con el término “tributaria”, se puede llegar a entender como el *conjunto de conocimientos que permite a la sociedad poseer un criterio amplio sobre los temas tributarios, así como el conocimiento de las obligaciones y derechos y también las costumbres que la sociedad misma posee en cuanto a temas tributarios*. Ahora bien, según Bromberg (2009) la cultura tributaria se define como *“el conjunto de acciones con pretensión de sistematicidad que se financian mediante presupuesto de inversión y que se diseñan con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político a aceptar voluntariamente la carga y procedimientos de impuestos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o de bienes y servicios meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas.”* En base a esto podríamos definir la cultura tributaria como los símbolos, acciones, comportamientos y percepciones de los ciudadanos con respecto a una contribución tributaria dada.

La cultura tributaria es un determinante importante para combatir los niveles de evasión fiscal, y queda evidenciado por el esfuerzo de las sociedades latinoamericanas y por la cantidad de entidades y programas que buscan la promoción al desarrollo, implementación y fortalecimiento de la misma, Bonilla (2014) menciona ejemplos de estas entidades:

Argentina: La Administración Federal de Ingresos Públicos maneja el programa “Educación tributaria”. Sus actividades van enfocadas a exponer la función social de los tributos a la población infantil y juvenil.

Brasil: Se introdujo un programa denominado “Programa Nacional de Educación Fiscal”, este va encaminado a construir una conciencia ciudadana sobre el tema así como recalcar el papel que los tributos tienen en la sociedad. También expone los efectos de la evasión, contrabando, corrupción, piratería, entre otros. Dicha política va encaminada a toda la sociedad con énfasis en la juventud y los funcionarios públicos.

Chile: Existe el Programa de Educación Fiscal, el cual intenta de llevar los temas fiscales a un ámbito más educativo que profesional, es decir que no solo se enfoca en profesionales que se dedican a esos sectores sino que se vuelve un tema de interés educativo.

México: El Servicio de Administración Tributaria expone al conocimiento sobre temas fiscales como un “civismo fiscal”, es decir, se promociona el conocimiento de temas fiscales como un acto de civismo.

Guatemala: La Superintendencia de Administración Tributaria está a cargo del Programa Permanente de Cultura Tributaria, este por medio de la implementación de temas de cultura tributaria desde el nivel primario escolar así como la distribución de textos y juegos de mesa sobre educación tributaria.

Los puntos centrales en las administraciones tributarias mencionadas son:

a) El ente encargado de la promoción de la cultura tributaria y b) los niveles en los cuales se implementan programas de cultura tributaria. El punto “a” se relaciona de manera directa con la administración tributaria y el papel del Estado en la implementación y apoyo a los programas. El punto “b” se refiere a que casi todos los programas mencionados tienen como población objetivo el universo estudiantil, dado que es más focalizado y por tanto es un universo más fácil de abarcar.

Es destacable el hecho que el determinante de “cultura tributaria” no es algo medible ni cuantificable a priori, por tanto las formas de observar que tan arraigada se encuentra dicha cultura tributaria en las sociedades es por medio de evidencias empíricas, observaciones y análisis sobre los datos de evasión tributaria y como estos se han ido desarrollando en el tiempo, esto en paralelo a las diferentes políticas impulsadas y así poder observar e inducir si estas han tenido un impacto positivo o no dentro del quehacer tributario. Otra manera de

determinar el impacto, o de al menos poseer una aproximación sobre este, es en base a encuestas, lo que nos dice que este determinante es enteramente subjetivo, estas encuestas van encaminadas a saber la percepción que posee la ciudadanía sobre la gestión tributaria y los comportamientos, acciones y conocimientos de los mismos individuos en esta materia.

Para El Salvador el Ministerio de Hacienda (2017) posee un programa de educación fiscal, en este se expone una política de Estado que consiste en “fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente de sus derechos y obligaciones. Se trata de un proceso de enseñanza y aprendizaje basada en tres ejes: valores, ciudadanía y cultura fiscal”. Se incluye al sistema educativo como participe clave (implementador) por medio de la exposición a conocimientos clave que vayan explicando el sentido, alcance y finalidad de los impuestos. También se menciona como importante la promoción de valores como el respeto por lo público, honestidad, solidaridad, cooperación, así como la exposición del papel del ciudadano en el Estado, la gestión de lo público, el destino de fondos, entre otros.

El proyecto semilla de educación tributaria se derivó de la participación en el Seminario Internacional de Educación Cívico Tributaria; de esto se concibió un proyecto piloto el cual poseía cuatro pilares: 1) institucionalización del programa de Educación Fiscal dentro del Ministerio de Hacienda con la creación de la Unidad de Educación Fiscal; 2) la inclusión de la educación fiscal en los programas de estudio desde 4to grado de educación básica hasta 2do año de bachillerato general; 3) diseño y construcción de espacios de esparcimiento y recreación denominado Recre-Hacienda y 4) el diseño y creación de una página web de educación fiscal.

Así se expone el objetivo directo de la promoción de educación fiscal en El Salvador, este es fomentar entre la población salvadoreña una mayor cultura fiscal para contribuir al logro de una ciudadanía activa, solidaria y responsable, consciente de sus derechos y obligaciones.

Cabe destacar la importancia que la cultura tributaria tiene en el tema de evasión, en específico al establecimiento de la cadena de valor del IVA, dado que el consumidor final es quien asume el pago total del IVA; por tanto, es necesario que este mismo se encargue de colaborar para que el impuesto pagado pueda llegar a su destino final, que sería el Estado.

Aquí entra también un tema que se trató con anterioridad, el de la economía o sector informal y como este impacta en los niveles de evasión, por ende una población con buena cultura tributaria será consciente tanto de lo que el Estado puede realizar con lo que se recauda de IVA, así como tiene consciencia de la necesidad de realizar sus compras en la formalidad, incluso haciendo este ejercicio tributario se vuelve necesario exigir factura para que la venta quede plasmada y sea más difícil para el vendedor final evadir ese IVA que obtuvo por la venta.

Es así como la cultura tributaria impacta directamente el tema de la evasión fiscal, sin embargo, es destacable como esta promoción y crecimiento de cultura en la población es trabajo del Estado y por ende se toma en mucha literatura tributaria como un deber del mismo.

3.3.2. DETERMINANTE NORMATIVO: LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

La legislación tributaria es uno de los determinantes directos que inciden en la recaudación tributaria. Se comprende como un conjunto de reglamentos y leyes establecidas por el Estado para cumplir las demandas sociales a través de la recaudación de tributos.

Dentro de la legislación tributaria se establecen los lineamientos generales para la implementación de los diferentes impuestos, la creación de nuevas obligaciones tributarias, el procedimiento para determinar la base imponible, las alícuotas o tasas impositivas, las deducciones y exenciones, los tratamientos que se le otorgan a los diversos tipos de contribuyentes y las herramientas necesarias para el funcionamiento y control de la Administración Tributaria. (Alarcón, et al., 2015)

Frente a esto, en función de identificar la incidencia del determinante Legislación Tributaria en la recaudación de ingresos, se hace una descripción de las reformas tributarias adoptadas por los gobiernos en el período de estudio, haciendo énfasis en los elementos que tienen un impacto en la recaudación del IVA, destacando la ampliación de la base tributaria y fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Reforma Tributaria 2004:

- 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).
- 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 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.
- 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.

Reforma Tributaria 2009:

- 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.
- Ampliación de concepto de servicio al “pago de membresías, cuotas o cualquier otra forma de pago de similar naturaleza que genere una contraprestación del uso”
- Se adicionan nuevos sujetos pasivos en el pago del impuesto como lo es la unión de personas, socios, consorcios o cualquiera que fuera su denominación. Para el caso de retiros de bienes o aquellos destinados al autoconsumo que no generan créditos fiscales, deben respaldarse con facturas o documentos equivalentes autorizados por la Administración Tributaria, de tal manera que se tenga un control sobre dichos bienes.

- Con el objetivo de ampliar la base tributaria también se establecen restricciones para la deducción de los créditos fiscales, en general la reforma pretende limitar la deducción de los créditos fiscales a aquellos estrictamente indispensables para el giro de la empresa.

Finalmente, es importante recalcar que las medidas destacadas en esta investigación sobre ambas reformas, se encuentran ligadas a las modificaciones de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y a las modificaciones vinculadas al funcionamiento y control de la Administración Tributaria; de esta forma, se evidencia la relación que existe entre el determinante de legislación tributaria y administración tributaria, y su incidencia sobre los niveles de recaudación del IVA, así como del combate a la evasión del impuesto.

3.3.3. DETERMINANTE INSTITUCIONAL: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Según Alarcón (2015), la gestión de la administración tributaria es aquella que comprende un conjunto de acciones, medidas y procesos que esta misma realiza en función de recaudar los tributos que se transforman en ingresos para el Estado. En el caso de El Salvador, la gestión de administración tributaria corresponde al Ministerio de Hacienda, donde la función específica de recaudación de tributos compete a tres direcciones institucionales específicas: la Dirección General de Impuestos Internos, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tesorería.

En este estudio, de las tres entidades mencionadas, se consideran principalmente a la DGII y la DGA, pues son las encargadas directas de la recaudación de los tributos y aranceles; de forma más específica de la recaudación del IVA, tanto del IVA generado por las transacciones internas del país y del IVA por transacciones de importación.

A continuación se desarrolla un análisis sobre las iniciativas de ley y acciones realizadas por la administración tributaria, durante los distintos gobiernos de turno desde el año 2000 al 2016, en función de mejorar los procesos de recaudación, fiscalización y control del IVA, así como para combatir la evasión y el contrabando.

Para desarrollar el análisis se toma como referencia las memorias de labores publicadas por el Ministerio de Hacienda, utilizando los objetivos, estrategias y logros de cada período. Se realizó un esfuerzo por resumir en el cuadro 5, algunas de las medidas y herramientas implementadas por el Ministerio de Hacienda, específicamente a favor de la DGI, DGA y DGT, durante el período del 2000 a 2016, en función mejorar los niveles de recaudación del IVA, y otros impuestos; para contrastar con los niveles de recaudación efectiva del IVA, la eficiencia en recaudación del IVA y las tasas de evasión.

Cuadro 5. Medidas, Estrategias y Logros en Recaudación del IVA

Período	Medidas y Herramientas	Logros
2000-2001	<ul style="list-style-type: none"> • Para fortalecer los ingresos fiscales ampliando la base de contribuyentes, se introdujeron cambios a la Ley del IVA. • Se aprobó el Código Tributario, con el cual se agiliza el proceso para la aplicación de multas y sanciones a los contribuyentes que no cumplan oportuna y correctamente con sus obligaciones tributarias; además, el Código Tributario permitirá mediante el establecimiento de presunciones, disminuir la elusión y evasión fiscal. • Se implantó la figura Jurídica conocida como Fedatarios, con el cual se fortalece y realiza mayores planes de fiscalización. • Proyecto de Decreto del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, el cual facilita a los mismos el proceso de registro y cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la eliminación de obligaciones formales, incluyendo la contabilidad, declaraciones mensuales y la facturación, entre otras. 	<ul style="list-style-type: none"> • Entre los principales resultados obtenidos por las unidades fiscalizadoras de la Dirección General de Impuestos Internos se tienen 12,556 fiscalizaciones, logrando 91% de la meta proyectada. • Se incrementó la base tributaria del IVA en 9% respecto al periodo anterior, totalizando 95,352 contribuyentes e incrementos de la base tributaria en renta en un 16%. • Como resultado de la gestión fiscalizadora y con base a las normas legales, en este periodo se enviaron a la Fiscalía General de la República once casos de delitos de falsedad material y evasión fiscal.
2001-2002	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboración del Reglamento para la Aplicación del Código Tributario, vigente a partir de enero de 2002, a 	<ul style="list-style-type: none"> • La Dirección General de la Renta de Aduanas incrementó la recaudación de impuestos, a pesar de

	<p>fin de establecer los alcances de aplicación de dicho Código, facilitando a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones reguladas en él.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se ejecutó el "Plan 100" y el proyecto de la Unión Aduanera, los cuales permitieron mayor control del ingreso de mercancía y del pago de impuestos. • Aprobación por parte de la Asamblea Legislativa de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, la que establece medidas drásticas contra los evasores y contrabandistas. 	<p>las adversidades que enfrentó el país luego de los terremotos y la reducción de las importaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las acciones de fiscalización tributaria, sobrepasaron la meta programada en 134% ejecutando un total de 17,330 fiscalizaciones; asimismo, se brindó asesoría personal y telefónica a los contribuyentes cumpliéndose la meta en 101% y se elaboraron 15,240 resoluciones. • La ampliación de la base tributaria IVA, ascendió a 105,693 contribuyentes registrados, lo que muestra una variación positiva del 9% respecto al mismo período anterior que fue de 97,077 contribuyentes. • Las Unidades Fiscalizadoras obtuvieron una producción total (detección de impuesto no declarado) de \$30, 675,473, presentando mayor detección las Subdirecciones de Grandes y Medianos Contribuyentes, con \$12, 781,988(42%) y \$12, 042,400 (39%), respectivamente.
<p>2002-2003</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se pone en marcha la consulta de declaraciones de Renta en internet. • Se implementó la aplicación del Sistema de Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET), el cual facilita la preparación de declaraciones tributarias 	<ul style="list-style-type: none"> • La ampliación de la base tributaria IVA fue de 107,519 contribuyentes registrados, lo que muestra una variación positiva del 6.75% respecto al período anterior que fue de 106,690. • Las Unidades Fiscalizadoras de la DGII obtuvieron

	<p>asistidas por computador y su entrega por medios magnéticos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se ejecutó el Plan FACTURE a partir de agosto de 2002, lo cual permitió controlar un promedio de ventas de US\$8.08 millones en 11,676 establecimientos, concientizando a un total de 551,838 consumidores sobre la importancia de exigir su factura; además, se logró disminuir el remanente de crédito fiscal en US\$9.86 millones en las declaraciones correspondientes a 3,098 contribuyentes. 	<p>una producción total de \$37, 817,274 dólares; presentando mayor recaudación la Subdirección de Grandes Contribuyentes por \$13.6 millones (36.0%) y la subdirección de Medianos por \$14.0 millones (37%).</p> <ul style="list-style-type: none"> • La efectividad por caso fiscalizado con producción total se obtiene de la relación producción total (\$37,8 millones) entre casos fiscalizados lo que ha generado producción (1,514), la cual para el período en estudio es de \$24,978.38 dólares por caso. • La efectividad de la recaudación, en lo que respecta a las proyecciones de ingresos de la Dirección General de Presupuesto, muestra que el IVA recaudó el 99% de lo proyectado. • La recaudación en concepto de derechos arancelarios e IVA importación, responsabilidad de la DGA, ascendió a US\$661.5 millones. • A través del Plan Fedatarios y cierre de negocios se remitió un total de 19 casos a la Fiscalía General de la República, de los cuales en 10 casos se aplicó la sanción del cierre temporal del establecimiento. • La recaudación obtenida por la aplicación de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras
--	--	--

		ascendió a US\$6.3 millones.
2003-2004	<ul style="list-style-type: none"> • Se ejerció supervisión y asistencia técnica en 250 Instituciones públicas en el año 2003 y 273 en el período enero-mayo de 2004, incluyendo 23 alcaldías adicionales a las alcaldías que ya se supervisaban. Esto permitió la verificación del cumplimiento de los Principios y Normas que regulan la Contabilidad Gubernamental, con lo cual se apoya el cumplimiento técnico y legal en el uso de los recursos. 	<ul style="list-style-type: none"> • La recaudación del IVA fue de US\$979.4 millones, superiores en US\$ 44.8 millones a los registrados en el mismo período del año anterior. • Las unidades fiscalizadoras generaron una recaudación de US\$58.4 millones, así: las Subdirecciones de Grandes Contribuyentes \$16.0 millones (27.6%); Medianos Contribuyentes \$15.1 millones (25.9%) y División Control de Obligaciones Tributarias \$15.1 millones (25.9%) respectivamente, las que generaron mayores ingresos tasados durante el período de la gestión. • La recaudación obtenida por la aplicación de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, ascendió a US\$ 6.3 millones.
2004-2005	<ul style="list-style-type: none"> • Se pone en marcha la Ley Transitoria de Estímulo al Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, con la cual se logró recaudar \$43.7 millones, por encima de los \$12 millones que estimaba el Ministerio de Hacienda. • Ampliación de horarios de servicio, lugares de recepción en centros express y el número de cajeros para mejorar la atención al público. • Integración de Aduanas entre El Salvador y 	<ul style="list-style-type: none"> • La recaudación del IVA fue de US\$1,079.8 millones, superiores en US\$ 100.4 millones a los registrados en el mismo período del año anterior. • La ampliación de la base tributaria IVA fue 107,169 contribuyentes registrados, lo que muestra una variación de 7,751 nuevos contribuyentes en comparación al período anterior que fue de 99,418. • Las unidades fiscalizadoras generaron una

	<p>Guatemala, facilitando el flujo de mercaderías, reducción del tiempo por trámite y la interconexión de los sistemas informáticos. Además, se inició el proceso de interconexión con Honduras.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se desarrolló el portal para el pago de tributos vía internet, reduciendo el tiempo y los costos de transacción de los contribuyentes. • Entre las reformas aplicadas específicamente al IVA, se tienen la incorporación de los intereses de financiamientos como hecho generador, se define y se norma la importación de servicios, se dictan de manera categórica los requisitos para deducir el crédito fiscal y se establecen los créditos fiscales no deducibles, y se fija la obligación de declarar la totalidad de las operaciones (gravadas, exentas y no gravadas). 	<p>recaudación de US\$55.4 millones, así: las Subdirecciones de Grandes Contribuyentes con \$21.7 millones (39%); Medianos Contribuyentes \$15.3 millones (28%) y División Control de Obligaciones Tributarias \$13.7 millones (25%), respectivamente.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La recaudación obtenida por la aplicación de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, ascendió a US\$15.17 millones. • La efectividad por caso fiscalizado con producción total se obtiene de la relación producción total de las unidades fiscalizadoras (\$41.65 millones) entre casos fiscalizados que han generado producción (716), subió a \$57,927.7 dólares por caso.
<p>2005-2006</p>	<ul style="list-style-type: none"> • En el contexto de la reforma legal tributaria realizada a finales del año 2004, la DGII realizó un proceso de reforma administrativa, con el propósito de adecuar su funcionamiento a las necesidades y exigencias que el nuevo marco legal y los servicios al contribuyente requieren. La reforma toma como referencia las 	<ul style="list-style-type: none"> • El IVA generó ingresos equivalentes a US\$1,263.3 millones, incrementándose en US\$183.5 millones (17%) con relación a lo registrado en el mismo período del año anterior. • Los ingresos tributaros durante el período de junio de 2005 a mayo de 2006 alcanzaron un monto de

<p>mejores prácticas para la función de fiscalización, adoptando el método “gestión de carteras”, permitiendo detectar y corregir incumplimientos de manera oportuna en el universo de contribuyentes.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Durante este período, se creó la Coordinación Nacional Anti-contrabando y Conexos conformada por la Fiscalía General de la República, la Policía Nacional Civil y Tribunales de Justicia, entre otras instituciones, con la finalidad de mejorar el programa de combate al contrabando y otros delitos complementarios. • También, se instauró la Unidad de Investigación Penal tributaria, con el propósito de hacer efectiva y eficaz la aplicación de la legislación penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, delitos de evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones, falsificación de documentos tributarios, etc.; • Se estableció la Sección de Incumplimientos Tributarios, para hacer más dinámicos los procesos sancionatorios administrativos, ante incumplimientos a las obligaciones tributarias. • Se firmó el Convenio Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y 	<p>US\$2,398.7 millones, incrementándose en US\$342.7 millones (16.7%), dicho incremento estuvo influenciado por los buenos resultados de las reformas tributarias implementadas y por la efectiva gestión de la Administración tributaria y aduanera lo que permitió incrementar el número de auditorías, y la ejecución de planes de fiscalización más efectivos, fortaleciendo así el combate al contrabando y reduciendo la evasión fiscal.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El Ministerio de Hacienda, a través de la DGI y la DGA, logró ampliar la base tributaria del IVA incorporando a 6,250 nuevos contribuyentes, al pasar de 107,584 existentes en el período anterior a 113,834 contribuyentes • La evasión del impuesto al valor agregado se redujo a 31.8%. Esto fue el resultado de la mejora de mecanismos de control de las obligaciones tributarias y del desarrollo de distintos planes de fiscalización y verificación de obligaciones formales y sustantivas, tales como punto fijo y fedatarios, así como el cierre de negocios. • Para combatir el contrabando a través de la DGA se desarrollaron planes para la verificación de origen de
--	---

	<p>Aduaneras Centroamericanas, instrumento que servirá para fortalecer el intercambio de datos para el combate de ilícitos, entre los países de la Región.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se instalaron enlaces de comunicación principal y secundaria, entre las oficinas de aduanas La Hachadura de El Salvador y Pedro de Alvarado en Guatemala; esto con el fin de agilizar los trámites al usuario mediante la realización de los procesos de aduaneros de manera unificada entre ambos países. • La DGA participó en la elaboración de los proyectos de reforma a la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, Ley de Simplificación Aduanera y Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas; orientadas a la armonización de la normativa aduanera con el Tratado de Libre Comercio firmado con los Estados Unidos y confieren mayor potestad a la autoridad aduanera. 	<p>mercancías y planes de fiscalización de legal tenencia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Como resultado del trabajo de verificación de las liquidaciones de mercancías, las Unidades Fiscalizadoras de Impuestos Internos y Aduanas obtuvieron una producción total de US\$102.21 millones, cumpliendo la meta en 209.2%; la producción total reportada proviene en un 57.6% de Impuestos Internos y 42.4% de Aduanas, destacándose, por unidades, la Subdirección de Grandes Contribuyentes y Fiscalización de Aduanas que, en conjunto, acumularon el 71.5% de lo reportado.
<p>2006-2007</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se continúa con la implementación de planes masivos de fiscalización y mejoramiento de los mecanismos de control de las obligaciones tributarias. 	<ul style="list-style-type: none"> • El IVA registró un crecimiento del 11.6%, equivalente a \$146.1 millones de dólares. • Se amplió la base tributaria del IVA incorporando 6,351 nuevos contribuyentes, pasando de 113,682 a

		<p>120,033 contribuyentes.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La producción total por Unidad Fiscalizadora de Impuestos Internos y Aduanas alcanzó un valor de \$50 millones, provenientes en un 81% de la recaudación de impuestos internos y el 19% de la recaudación de aduanas. • Por medio de la Ley de Administración Financiera, se recuperó \$4.6 millones en concepto de mora tributaria.
2007-2008	<ul style="list-style-type: none"> • Se implementan mejoras tecnológicas y estratégicas, en los mecanismos de control de obligaciones tributarias y en la programación y ejecución de planes de fiscalización y control. • Se abre el Centro de Servicios al Contribuyente, para atender los servicios que ofrece la DGII y DT. 	<ul style="list-style-type: none"> • El IVA registró un crecimiento del 12.1%, equivalente a \$1,615.2 millones de dólares. • Se amplió la base tributaria del IVA incorporando 7,290 nuevos contribuyentes, pasando de 120,665 a 127,955 contribuyentes. • La producción total por Unidad Fiscalizadora de Impuestos Internos y Aduanas alcanzó un valor de \$100 millones, provenientes en un 87.7% de la recaudación de impuestos internos y el 12.2% de la recaudación de aduanas.
2008-2009	<ul style="list-style-type: none"> • Se aprobó la Ley Transitoria para el Cumplimiento Voluntario de Obligaciones Tributarias y Aduaneras, según Decreto Legislativo N°652 de fecha 12 de junio 	<ul style="list-style-type: none"> • El Impuesto al Valor Agregado aportó el mayor flujo de recursos al Estado al registrar una recaudación total de \$1,521.9 millones, contribuyendo con el

<p>de 2008, el cual otorga plazos y facilidades a los contribuyentes para que puedan pagar sus obligaciones tributarias gozando del beneficio de exoneración de intereses, recargos y multas conexas, de manera que puedan regularizar su cuenta corriente. Se logró recaudar un monto de \$21.2 millones proveniente de un total de 357,552 declaraciones ingresadas, de las cuales 323,593 (90.5%) fueron declaraciones de IVA, Pago a Cuenta, Impuestos Específicos y Renta sin pago y 33,959 (9.5%) con pago.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se apoyó el proyecto “Portal de Transparencia Fiscal de El Salvador”, el cual se encuentra en desarrollo con la asistencia del Banco Mundial y cuyo principal objetivo es mejorar la percepción sobre transparencia y el nivel de entendimiento de la población, así como fortalecer sus competencias en cuanto al acceso y uso correcto de la información sobre el comportamiento de las finanzas públicas • Se amplió el uso del Sistema de Declaración Electrónica (DET), a través del diseño de nuevos aplicativos con el objeto de facilitar la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias 	<p>51.6% del total; sin embargo, la recaudación resultó afectada por el impacto de la crisis financiera internacional en el consumo privado nacional, por la caída abrupta del precio internacional del petróleo y sus derivados. En el período informado, la recaudación de IVA tuvo una variación negativa de 3.7% con respecto al período anterior.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La base tributaria de IVA se incrementó en 5,504 nuevos contribuyentes (4.3%), alcanzando un total de 133,459 contribuyentes • La recaudación por Dependencias y por Unidades de Fiscalización ascendió a \$57.9 millones, destacando la registrada en las Oficinas Centrales de la Dirección General de Impuestos Internos que representó el 84.3% de la recaudación total; mientras que el restante 15.7% fue percibido por la Dirección General de Aduana. La producción generada por la DGII se deriva de la gestión de 43,230 casos en diferentes planes de verificación de obligaciones formales y sustantivas. • La recuperación de mora tributaria al mes de abril fue de \$ 16.0 millones; el 89 % de este monto está asociado a la facilidad que tuvieron los
---	--

	<p>relacionadas con el impuesto sobre la renta y del IVA, así como de otras obligaciones que antes el contribuyente presentaba en forma manual.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Creación del Programa y Unidad de Educación Fiscal, el cual tiene como principal objetivo fomentar en la población salvadoreña una mayor cultura fiscal para contribuir al logro de una ciudadanía activa, solidaria y responsable, consciente de sus derechos y obligaciones. 	<p>contribuyentes para actualizar y honrar sus obligaciones tributarias.</p>
<p>2009-2010</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se aprueba la reforma a la legislación tributaria de manera específica en el Impuesto sobre la Renta, el IVA, Código Tributario y los Impuestos Específicos al Consumo, que está orientada a cerrar los espacios de elusión y al combate de la evasión fiscal y el contrabando, a adecuar el marco jurídico impositivo a las prácticas de la globalización, ampliación de la base tributaria y al fortalecimiento de las capacidades de la Administración Tributaria y Aduanera, para hacer más efectivo el control y procedimientos tributarios. • Se presenta propuesta de diseño del “Portal de Transparencia Fiscal”; cuyo principal objetivo será proveer a la población de un mecanismo simple y de fácil acceso, potenciando la transparencia como una 	<ul style="list-style-type: none"> • La recaudación en concepto de Impuesto al Valor Agregado registró un total de US\$ 1,463.0 millones, contribuyendo con el 50.4% del total y mostrando una reducción anual del 3.9%, producto de un menor consumo a nivel interno y menores importaciones. • Como resultado del trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras y la División de Gestión de Cartera, en el periodo de junio de 2009 a mayo de 2010 se obtuvo una producción total de US\$ 81.1 millones; presentando la mayor producción las Subdirecciones de Grandes Contribuyentes, con US\$ 54.8 millones (67.5%); Medianos Contribuyentes, con US\$ 12.1 millones (15.0%) y la División de Gestión de Cartera, con US\$ 5.7 millones

<p>práctica institucional, permitiendo obtener información oportuna y confiable sobre la gestión de las finanzas del Estado.</p> <ul style="list-style-type: none"> • A partir de enero de 2010 se comenzó a publicar en el sitio Web del Ministerio de Hacienda (www.mh.gob.sv), un compendio de estadísticas sobre las finanzas públicas, estadísticas tributarias, ejecución presupuestaria, divulgación de proyectos de reformas y propuestas de sectores económicos y productivos, seguimiento periódico de la ejecución fiscal del ejercicio vigente. • Fortalecimiento de las capacidades de la administración Tributaria y Aduanera, mediante la mejora de los controles tributarios, creación de nuevas obligaciones formales, ampliación de requerimientos de información, ampliación de facultades de fiscalización, mejoras en el proceso de cobranza administrativa, etc.; con el fin de hacer más efectivo el control y procedimientos tributarios. Además para el cierre de los espacios de elusión y combate a la evasión fiscal y el contrabando, se realizó una ampliación de conceptos de rentas, delimitación de deducciones de costos y gastos, restricciones a la 	<p>(7.0%)</p> <ul style="list-style-type: none"> • La base tributaria de IVA se incrementó en 6,159 nuevos contribuyentes, lo que equivale a un crecimiento del 4.6%; totalizando 140,466 contribuyentes del impuesto.
--	---

	<p>deducción de créditos fiscales, precios de transferencia y operaciones con paraísos fiscales, entre otros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • De forma específica, las reformas para la Ley del IVA: esclareció hechos generadores del impuesto; incorporó como sujetos pasivos a la unión de personas; limitó exenciones sobre los intereses; estableció la derogación del beneficio de exención por la importación de maquinaria al entrar en vigencia las políticas sectoriales; agregó requisitos para la deducción de créditos fiscales; amplió el plazo a 4 años para efectuar transferencias del activo fijo sin considerarse hecho gravable; mejoró las reglas para calificar operaciones de exportación y el procedimiento de reintegro de crédito fiscal a exportadores. 	
<p>2010-2011</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se aprobó mediante Acuerdo Ministerial, la creación del Viceministerio de Ingresos, que tendrá bajo su responsabilidad, ejercer una efectiva gestión estratégica del área de ingresos tributarios y aduaneros, lo que permitirá mejorar la toma de decisiones de política impositiva y obtener mayor eficiencia en la administración tributaria, a través de 	<ul style="list-style-type: none"> • La recaudación en concepto de Impuesto al Valor Agregado registró un total de US\$1,689.4 millones, contribuyendo con el 51.1% del total y mostrando un incremento anual del 15.5%. • La atención de consultas de los contribuyentes, refleja como resultados: 94,941 atenciones telefónicas, 90,797 atenciones personales y 16,931

	<p>una mayor coordinación entre las agencias recaudadoras: DGII, DGA y DGT.</p>	<p>por correo electrónico.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se recibieron 835,253 por medio del sistema de Declaración Electrónica Tributaria del (DET) (58.0%), 278,374 por internet (19.0%), 264,368 manuales (18.0%) y 56,795 sugeridas (4.0%). • Se incrementó en 5.3% la base de contribuyentes en IVA, al pasar de 139,839 a 147,206 contribuyentes. • Se logró un 97% de fallos favorables para la DGII emitidos por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA); en tal sentido, la DGII logró un monto favorable de US\$13.2 millones de US\$14.0 millones que fueron tasados por la acción fiscalizadora. • Se obtuvo una producción total de US\$103.6 millones; presentando la mayor producción las Subdirecciones de Grandes Contribuyentes, con US\$52.7 millones (50.9%); Medianos Contribuyentes, con US\$8.0 millones (7.8%) y la División de Gestión de Cartera, con US\$28.4 millones
<p>2011-2012</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La implementación del Sistema P@GOES para facilitar los pagos electrónicos de impuestos al comercio exterior a partir del 1 de septiembre 2011 a 	<ul style="list-style-type: none"> • La recaudación en concepto de Impuesto al Valor Agregado registró un total de US\$1,834.6 millones, contribuyendo con el 50.8% del total y mostrando un

<p>través de las Direcciones Generales de Tesorería y Aduanas. Este nuevo sistema de pago electrónico tiene como propósito ofrecer un mejor servicio a los usuarios y optimizar el proceso de pago para las Declaraciones de Mercancías mediante la más alta tecnología, lo que permitirá gestionar de forma ágil y eficiente la cancelación de los impuestos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se aprueban una nueva reforma al ISR con el objetivo de simplificar la tributación del impuesto de las personas naturales asalariadas mediante el mecanismo de la retención, actualizar las tasas impositivas, lograr una mayor exención a los sectores con menores ingresos, mantener la carga tributaria a los sectores con ingresos medios, establecer mayor solidaridad en los sectores de ingresos altos y la equiparación de la tributación para las personas jurídicas a los estándares regionales. • Se implementó el proceso para la Gestión de Monitoreo y Control de los Portales Web Institucional, de Transparencia Fiscal y Comprasal; y posteriormente lo amplió a otros 7 servicios considerados críticos, por el impacto que generan en los usuarios y en los procesos sustantivos de las 	<p>incremento anual del 8.6%.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El IVA por operaciones internas aportó US\$26.0 millones originado principalmente en los sectores económicos de servicios; industrias manufactureras y transporte, almacenamiento y comunicaciones; por su parte el IVA por importaciones generó un incremento de US\$119.0 millones proveniente de aumento nominal en las importaciones de bienes de consumo e intermedios. • Se dio continuidad a las fiscalizaciones conjuntas entre DGII-DGA, se están fiscalizando un total de 29 casos, de los cuales han concluido 4 casos. Se informa que se remitieron 68 casos a la Fiscalía General de la República por parte de la Unidad de Investigación Penal Tributaria, para ejecutar la acción penal, aplicando medidas precautorias y cierre de establecimientos. • La base tributaria de IVA se incrementó en 7,475 nuevos contribuyentes, lo que equivale a un crecimiento del 5.1%
--	--

	dependencias del Ministerio de Hacienda.	
2012-2013	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa el uso del Portal Institucional para brindar información relevante a los contribuyentes, este recibió un total de 1, 112,069 visitas. Siendo un 36% de las visitas a la página principal del sitio y en segundo lugar los servicios en línea en 26% Se puede acceder al portal por medio de la siguiente dirección (www.mh.gob.sv.) • El portal de Transparencia Fiscal, reportó que las visitas ascendieron a 64,760. Siendo un 55% de las visitas a la sección de normativa tributaria. Se puede acceder al portal por medio de la siguiente dirección: (www.transparenciafiscal.gob.sv) 	<ul style="list-style-type: none"> • La recaudación en concepto de Impuesto al Valor Agregado registró un total de \$1,862.8 millones, contribuyendo con el 48.6% del total y mostrando un incremento anual del 1.5%. Del incremento generado en el período informado, el IVA por operaciones internas se obtuvieron \$28.2 millones más y por IVA por importaciones se generó un leve incremento de \$0.7 millones. • Se dio continuidad a las fiscalizaciones conjuntas entre DGII-DGA, se están fiscalizando un total de 19 casos, de los cuales han concluido 11 casos. • Las Unidades Fiscalizadoras y la División de Gestión de Cartera, en el periodo de junio 2012 a mayo de 2013 se obtuvo una producción total de \$79.1 millones; presentando la mayor producción las Subdirecciones de Grandes Contribuyentes, con \$41.8 millones (52.9%); Medianos Contribuyentes, 81 con \$7.9 millones (10.0%) y la División de Gestión de Cartera, con \$11.6 millones (14.7%). Con respecto a la meta programada durante el período en análisis, la producción total fue superior en 12.0% • La base tributaria de IVA se incrementó en 5,521

		nuevos contribuyentes, lo que equivale a un crecimiento del 3.6%.
2013-2014	<ul style="list-style-type: none"> El 25% del total de actuaciones de fiscalización correctivas diligenciadas en la División de Fiscalización correspondieron al Plan de Fiscalización Conjunto DGA-DGII, para lo cual se coordinó la investigación con la DGII, debido a que se elabora un expediente único y se emite un solo informe de ambas Direcciones Generales por cada fiscalización realizada, con el fin de lograr mayor percepción de control sobre los contribuyentes. La cantidad de actuaciones de fiscalización a posteriori diligenciadas aumentó en un 32.5% con relación al año anterior. 	<ul style="list-style-type: none"> El IVA registró un total de \$1,930.0 millones, contribuyendo con el 48.8% del total; y mostrando un incremento anual del 3.6% Como resultado del trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras y la División de Gestión de Cartera, se obtuvo una producción total de \$109.1 millones; presentando la mayor producción las Subdirecciones: Grandes Contribuyentes, con \$74.4 millones (68.1%); Medianos Contribuyentes, con \$13.3 millones (12.2%) y la División de Gestión de Cartera, con \$10.8 millones (9.9%). La base tributaria de IVA se incrementó en 7,093 nuevos contribuyentes, lo que equivale a un crecimiento del 4.5%. Con ello, se llegó a un total de 166,280 contribuyentes de IVA. La recuperación de mora tributaria realizada en el período junio 2013-mayo 2014, ascendió a \$23.6 millones, como producto de la implementación del proceso de cobro administrativo y judicial.
2014-2015	<ul style="list-style-type: none"> La Administración Tributaria continúa con la estrategia de atención a los contribuyentes por medio no 	<ul style="list-style-type: none"> El IVA registró un total de \$1,915.2 millones, contribuyendo con el 47.7% del total; se determinó

	<p>presenciales, entre los principales logros se destaca la incorporación del formato de Declaración de Renta Sugerida a contribuyentes. Se reporta un logro de 99.99% de presentación por modalidades automatizadas tales como Internet, DET y declaraciones sugeridas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Con el propósito de implementar mecanismos de control aduanero más efectivos y al mismo tiempo combatir la evasión fiscal, la División de Fiscalización participó en la ejecución de acciones que se ajustan a los lineamientos planteados por organizaciones mundiales que rigen las materias de comercio exterior y aduanas, como la Organización Mundial de Comercio (OMC) y la Organización Mundial de Aduanas (OMA), teniendo como fin promover el cumplimiento voluntario mediante el establecimiento de disposiciones administrativas y planes de fiscalización que orienten a los usuarios del servicio aduanero, asimismo se ejecutaron fiscalizaciones para el control de las acciones. • Implementación del Call Center para la Gestión de Cobros, cuyo costo anual de salarios asciende a \$35,000, beneficiando a los contribuyentes y a la 	<p>una reducción de \$56.5 millones en el IVA importación correspondiente al Capítulo 27 del Sistema Arancelario (que incluye los productos derivados del petróleo), según reportes de la Unidad de Gestión de Riesgos de la Dirección General de Aduanas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Como resultado del trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras y la División de Gestión de Cartera, se obtuvo una producción total de \$136.7 millones; presentando la mayor producción las siguientes Subdirecciones: Grandes Contribuyentes, con \$93.8 millones (68.6%); Medianos Contribuyentes, con \$12.6 millones (9.2%) y la División de Gestión de Cartera, con \$15.1 millones (11.0%). • La base tributaria de IVA se incrementó en 5,907 nuevos contribuyentes, lo que equivale a un crecimiento del 3.5%. Con ello, se llegó a un total de 172,720 contribuyentes de IVA. • En las actuaciones de fiscalización a posteriori se determinaron tributos y multas dejados de pagar, mayores a \$5.9 millones, principalmente en los planes de Fiscalización Conjunta con DGII,
--	---	---

	<p>Dirección General de Tesorería que utilizan dicha herramienta.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se implementaron las inspecciones no intrusivas, con la instalación de equipos de Rayos X (Escáner) en diferentes fronteras, el puerto y aeropuerto, buscando disminuir el tiempo de inspección de las mercancías, fomentando el cumplimiento voluntario, aumentando la capacidad de control de la Administración Pública y se ha fortalecido el combate al contrabando de mercancías y tráfico de personas. • Inicio de la Simplificación de las Exportaciones desde las Zonas Francas hacia las Aduanas Terrestres de Fronteras, con lo cual se redujo el tiempo de despacho en fronteras de las exportaciones de empresas de Zonas Francas y Parques de Servicios, de 12 horas a 40 minutos. 	<p>Clasificación Arancelaria, Valoración Aduanera, Peticiones Varias, Depósitos para Perfeccionamiento Activo y Verificaciones Puntuales.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Durante la vigencia del Decreto Legislativo No. 793, que emitió la Ley Transitoria para Facilitar el Cumplimiento Voluntario de Obligaciones Tributarias y Aduaneras, se remitieron notas de exhorto a contribuyentes que estaban en proceso de fiscalización en Aduanas, de los cuales un 12% se acogieron a los beneficios del referido Decreto, donde la producción efectiva que pagaron los contribuyentes fue de \$492,666.76 en concepto de tributos. • La recuperación de mora tributaria ascendió a \$24.8 millones, como producto de la implementación del proceso de cobro administrativo y judicial.
<p>2015-2016</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Implementación de las Verificaciones en Segunda Línea, con el objetivo que el auditor realice verificaciones a nivel documental de Declaraciones de Mercancías amparadas a diferentes regímenes, seleccionadas en base a análisis técnico y criterios de riesgos • Capacitación a Usuarios de la Ley de Zonas Francas 	<ul style="list-style-type: none"> • En concepto de IVA se registró un total de \$1,906.6 millones, con una disminución anual de 0.4%, observada en el IVA Importación. • La Administración Tributaria continúa implementando la estrategia de atención a los contribuyentes por medios no presenciales, entre los principales logros se destaca que casi el 100.0% de presentación fue

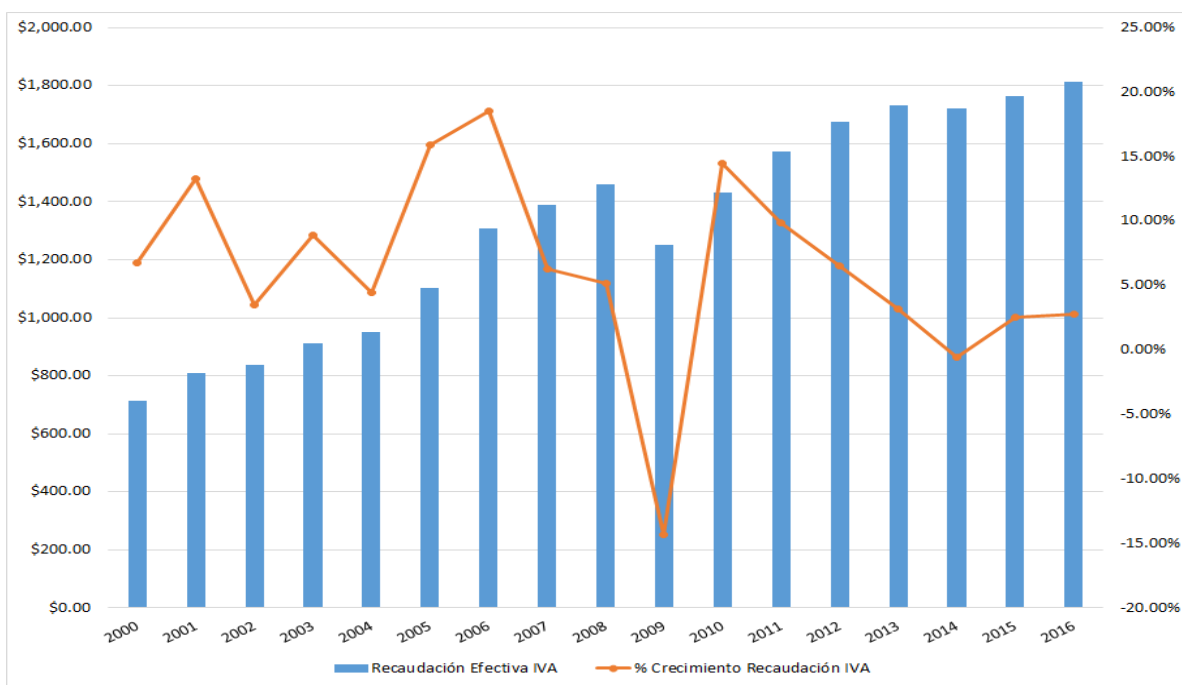
	<p>Industriales y de Comercialización (LZFIC) en el cumplimiento de sus obligaciones relativas a remisión de información.</p> <ul style="list-style-type: none"> Actualización de la Disposición Administrativa de Carácter General (DACG) No. DGA-009-2015 sobre lineamientos para declarar importaciones y exportaciones de energía eléctrica. Se actualizó la normativa aduanera para estar en armonía con los cambios del Reglamento al Mercado Eléctrico Regional, con el fin de evitar discrecionalidad ante vacíos surgidos por las modificaciones en dicho reglamento. 	<p>por modalidades automatizadas tales como internet, DET y declaraciones sugeridas.</p> <ul style="list-style-type: none"> Como resultado del trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras y la División de Gestión de Cartera, se obtuvo una producción total de \$38.5 millones; presentando la mayor producción las Subdirecciones: la División de Gestión de Cartera, con \$18.4 millones (47.8%); Medianos Contribuyentes, con \$7.2 millones (18.6%) y Grandes Contribuyentes, con \$6.7 millones (17.3%). La base tributaria de IVA se incrementó en 9,555 nuevos contribuyentes, lo que equivale a un crecimiento del 5.6%. Con ello, se llegó a un total de 181,473 contribuyentes de IVA. La recuperación de mora tributaria realizada en el período ascendió a \$42.0 millones, como producto de la implementación del proceso de cobro administrativo y judicial.
--	---	--

Fuente: Elaboración propia en base a Memorias de Labores del Ministerio de Hacienda 2000-2016

A partir de la información sobre las medidas para el fortalecimiento de la gestión de la Administración Tributaria implementadas por el Ministerio de Hacienda, se pueden identificar períodos claves, a partir de las cuales se impulsó el aumento de los niveles de recaudación del IVA, una mejoría en los niveles de eficiencia en la recaudación y la disminución de las tasas de evasión del impuesto.

Primero, se establece para el período 2000 al 2016 el nivel de recaudación efectiva del IVA, en términos monetarios, versus el porcentaje de crecimiento del mismo impuesto recaudado. En el gráfico 10, se denota una tendencia al alza de los niveles de recaudación efectiva del IVA (en términos monetarios), a excepción del año 2009 producto de la crisis financiera global. Sin embargo, a pesar de la racha alcista en los niveles de recaudación del impuesto, la tasa de crecimiento de la recaudación de un período a otro no es tan estable, sino que difiere bastante año con año. Esta situación nos lleva a evidenciar, que el repunte o incremento significativo en la recaudación efectiva del IVA, se ha llevado a cabo únicamente en dos períodos: del 2004 al 2006 y del 2009 al 2010.

Gráfico 11. Recaudación efectiva del IVA (USD\$) y Tasas de Crecimiento de Recaudación del IVA Período 2000 al 2016. Expresado en dólares y porcentajes (%)



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Reserva

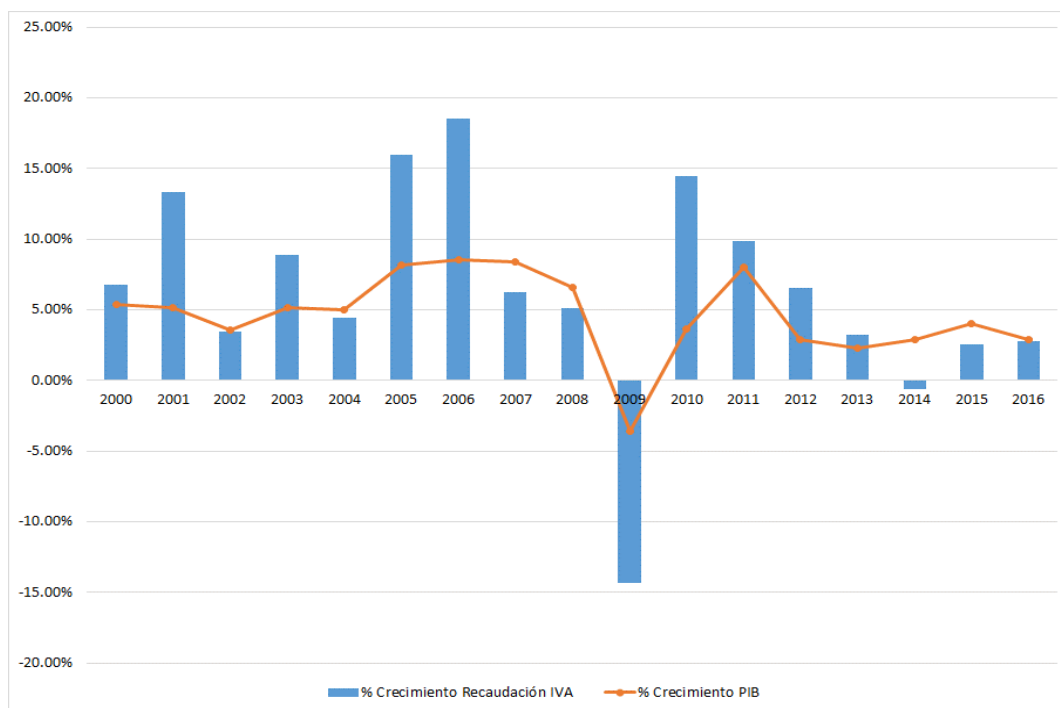
Estos dos períodos de repunte en las tasas de crecimiento de recaudación efectiva del IVA, coinciden con la aprobación de las reformas fiscales solicitadas por el Ministerio de Hacienda, para el año 2004 y 2009. En estos períodos citados anteriormente, las tasas de crecimiento reflejan un aumento de la recaudación del IVA en 15.94% (2005), 18.50% (2006) y 14.49% (2010).

Es importante considerar que estas reformas fiscales, se enfocaron en la mejora de los controles tributarios, creación de nuevas obligaciones formales, ampliación de requerimientos de información, ampliación de facultades de fiscalización, mejoras en el proceso de cobranza administrativa, etc.; con el fin de hacer más efectivo el control y procedimientos tributarios. Esto significa que parte del aumento en los niveles de recaudación para estos períodos, puede atribuirse a las mejoras en la gestión de administración tributaria.

Otro punto de evidencia que es importante tomar en cuenta, es la desvinculación que existe entre la recaudación del IVA y el desempeño económico durante los años siguientes a la implementación de las reformas de 2004 y 2009.

Es común pensar que si existe un crecimiento del PIB, hubo un aumento en el número de transacciones comerciales vinculadas al consumo, lo que debería generar un mayor volumen de compras y ventas que generen IVA débito e IVA crédito, implicando un aumento en el nivel de ingresos recaudados en concepto de impuestos.

Gráfico 12. Tasas de crecimiento del PIB y Recaudación Efectiva del IVA.
Período 2000 al 2016. Expresado en porcentajes (%)

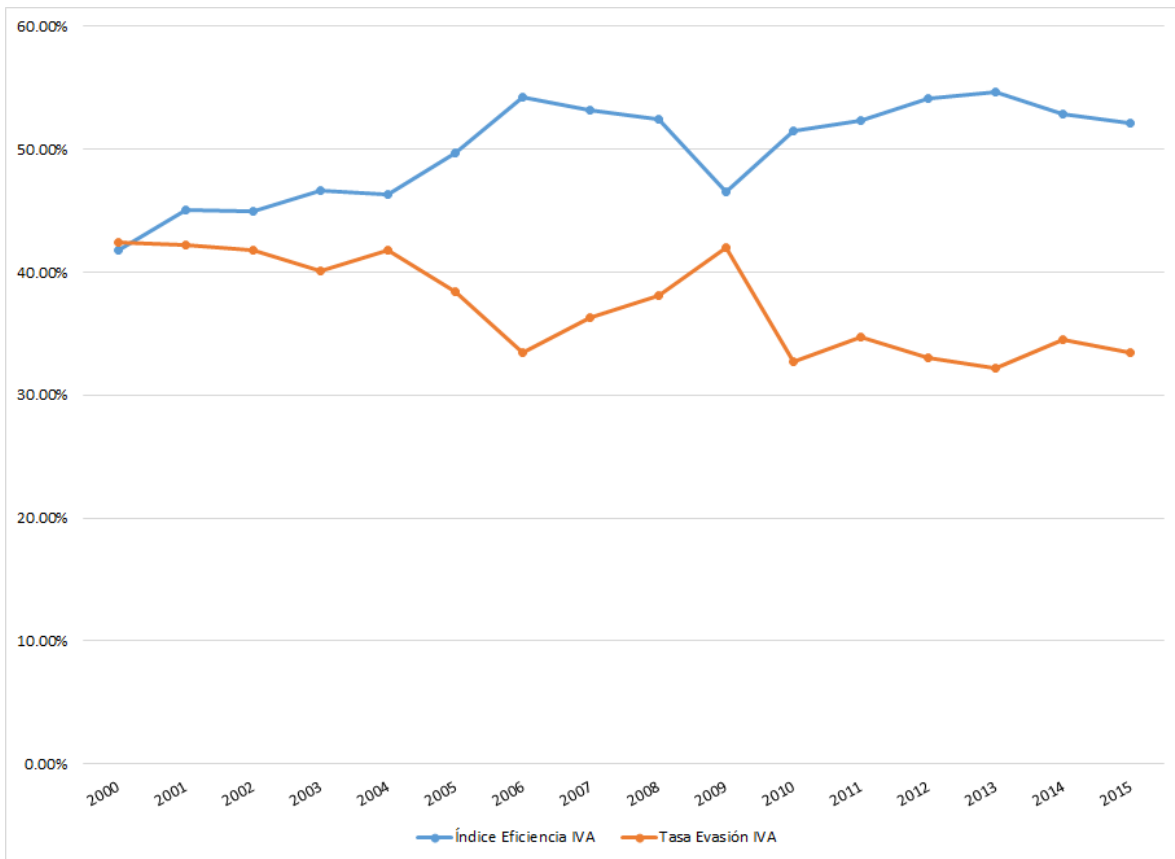


Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Reserva y Ministerio de Hacienda

Sin embargo, al ver el gráfico 11 para el año 2005 y 2006, la tasa de crecimiento de recaudación del IVA excede significativamente a la tasa de crecimiento del PIB, donde se reportan de 15.9% y 8.2%, para el año 2005, y de 18.5% y 8.5%, para el año 2006, respectivamente. De igual forma, para el año 2010 la tasa de crecimiento del IVA recaudado (14.5%) se eleva bastante por encima de la tasa de crecimiento del PIB (3.6%). Esto podría estar asociado a las mejoras en la gestión de la administración tributaria durante estos períodos permitieron un aumento en la recaudación del impuesto, a pesar de que el desempeño económico no fue tan coherente con los niveles de recaudación.

Otro punto importante es el índice de eficiencia en la recaudación del IVA y las tasas de evasión del impuesto, las cuales tienen una relación inversa entre sí. Es decir que si aumenta la tasa de eficiencia en la recaudación del IVA, debería disminuir la tasa de evasión del impuesto, y viceversa. Al ver el gráfico 12, se percibe la dirección opuesta que lleva la tasa de evasión del IVA respecto a la tasa de eficiencia, ya que se asume que si no existiera la evasión del impuesto, la tasa de eficiencia debería aproximarse al 100%.

Gráfico 13. Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA y Tasa de Evasión del IVA. Período del 2000 al 2015. Expresado en porcentajes (%)



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda e ICEFI

Para continuar el análisis, veamos en el gráfico 12 el aumento de la tasa de eficiencia en recaudación del IVA entre el año 2004 al 2006, y la reducción notable de la tasa de evasión para el mismo período. Recordemos nuevamente que estos años son afines a la reforma fiscal implementada en el mismo año 2004, lo que supone una relación de las mejoras de la administración tributaria con el aumento de la tasa de eficiencia del IVA y la reducción de su tasa de evasión. Además, ocurre lo mismo en el año 2009, luego de la implementación de otra reforma fiscal, con la cual el país busca recuperarse de la crisis global que le precede, logra aumentar el nivel de eficiencia en la recaudación a sus niveles habituales en 51.4% y reducir la tasa de evasión, a uno de sus puntos mínimos de 32.7%

Finalmente, si vemos la tendencia de la tasa de evasión del IVA se denota su reducción a lo largo del período 2000-2016. En promedio, a partir del año 2010 se tiene una tasa de evasión del IVA correspondiente al 33%, la cual aún persiste actualmente, distorsionando

los ingresos tributarios, los cuales aún no logran alcanzar su máximo nivel potencial de recaudación.

Esto indica que a pesar de los esfuerzos y medidas adoptadas por la Administración Tributaria en la labor de recaudación tributaria, se observa mediante el índice de eficiencia del IVA que aún existe margen de maniobra que permita mejorar la eficiencia de la gestión administrativa, que proporcione los ingresos necesarios para financiar el gasto del Estado. (Alarcón, et al., 2015)

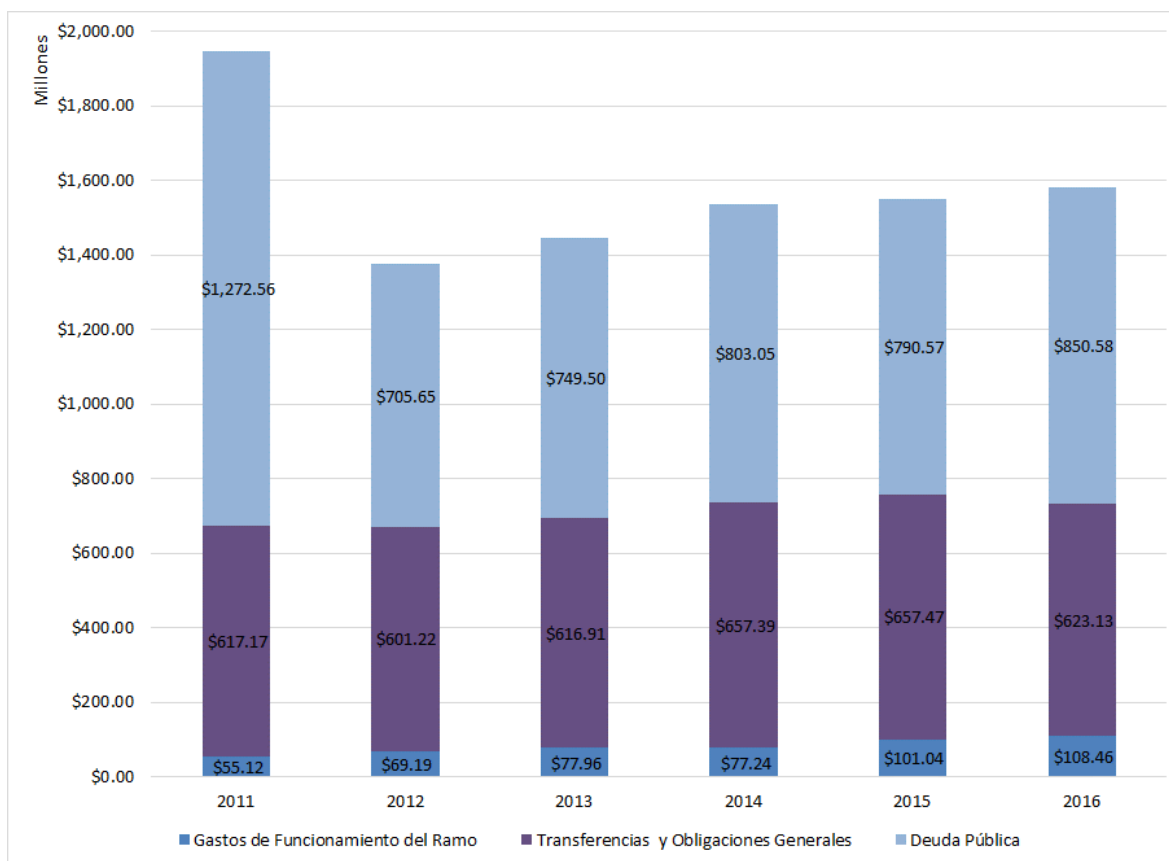
3.3.4.1. ASIGNACIÓN DEL PRESUPUESTO PARA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El cumplimiento de los objetivos y metas propuestas por la Administración Tributaria para cada período de gestión, se encuentran influenciados por el Presupuesto que se le asigna a cada dirección institucional que compone al Ministerio de Hacienda, para poder desarrollar sus funciones de forma eficaz y eficiente; caso contrario, se puede llegar a limitar el ejercicio de sus actividades, por falta de recursos humanos calificados o por falta de recursos tecnológicos, por ejemplo.

Si se analiza la asignación del Presupuesto para el ramo de Hacienda, se tiene que para el año 2016, el Presupuesto de la Nación fue de \$4,860.8 millones, del cual se asignó al ramo del Ministerio de Hacienda un monto total de \$1,582.2 millones, equivalente al 32.5% del Presupuesto total. Sin embargo, el presupuesto asignado a Hacienda en el año 2016, estuvo compuesto por: \$850.57 millones de dólares que corresponden al pago de deuda pública, \$623.13 millones de dólares para hacer frente a las transferencias y obligaciones generales, y solo \$108.46 millones para los gastos de funcionamiento de Hacienda.

En el gráfico 13, tenemos la distribución del presupuesto asignado al ramo de Hacienda, en el cual se denota una asignación estable entre el rango de \$1,400 a \$1,600 millones; de la cual, en promedio el 54.2% se utiliza para el servicio de la deuda pública, el 40.4% para las transferencias y obligaciones generales, y el 5.2% para los gastos de funcionamiento del ramo, donde se incluye a la unidades e instituciones de la Administración Tributaria.

Gráfico 14. Distribución del Presupuesto asignado al Ministerio de Hacienda. Período del 2011 al 2016. Expresado en millones de dólares (USD\$)

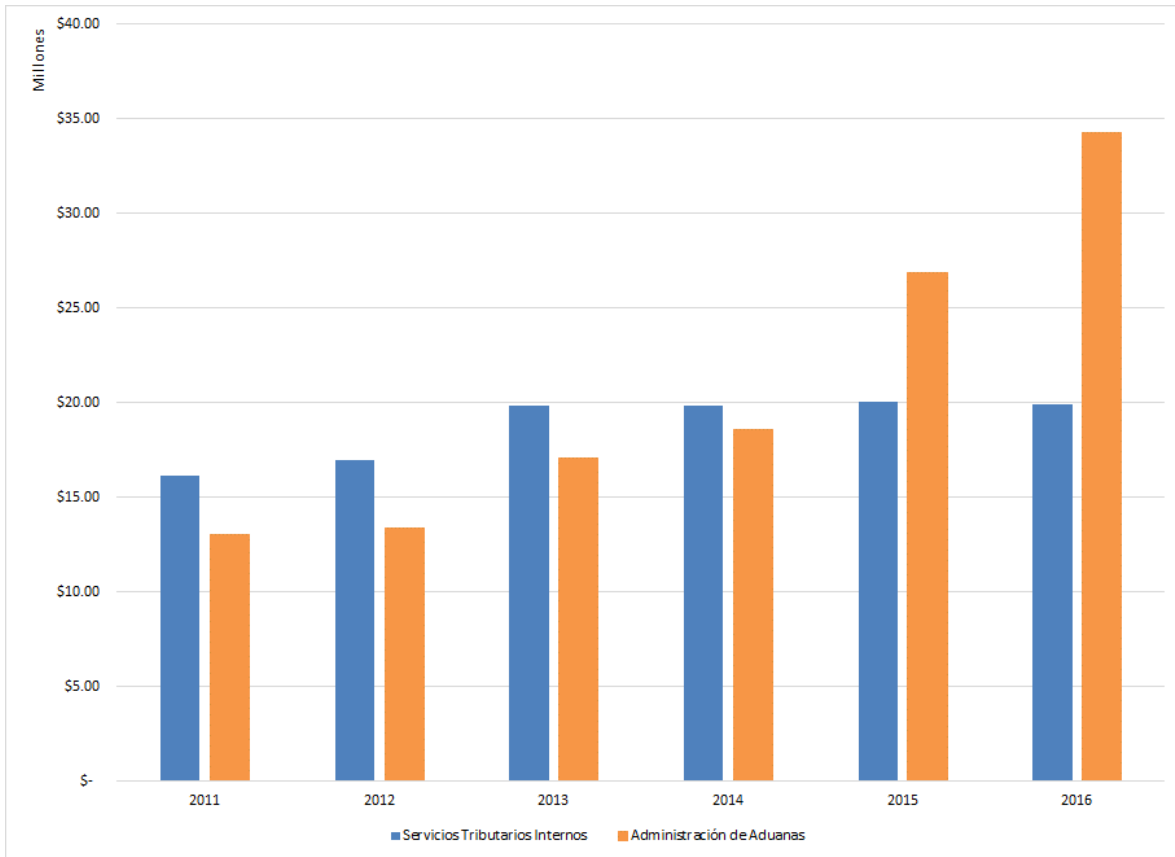


Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda

Según datos del Ministerio de Hacienda, para el año 2016 se tiene que a partir del presupuesto asignado al ramo de Hacienda por un total de \$1,550.1 millones, para los gastos de la Administración Tributaria únicamente se destinó \$108.4 millones. De forma más específica, para el funcionamiento de Servicios Tributarios Internos y para Administración de Aduanas, se asignó en total \$54.2 millones.

Al examinar el gráfico 15, se denota que los recursos asignados a Servicios Internos casi no varían durante el período 2011-2016, se muestra un leve crecimiento y establecimiento del presupuesto cerca de los \$20 millones de dólares para esta unidad. Por otro, los recursos del presupuesto asignados a la Administración de Aduanas si muestran un crecimiento durante el período, llegando a alcanzar niveles cercanos a los \$35 millones de dólares.

Gráfico 15. Presupuesto del Ramo de Hacienda para Servicios Internos y Administración de Aduanas. Período del 2011-2016. Expresado en millones de dólares (USD\$).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda

Ante el bajo presupuesto asignado específicamente a los gastos del funcionamiento de la Administración Tributaria, Pérez Gómez (2017) expresó que “se enfrentan ante el problema de controlar todas las operaciones, con los recursos limitados que poseen, y ante ese dilema la administración tiene que establecer prioridades”. De tal forma, que en la búsqueda de optimizar el uso de recursos y tiempo, la Administración Tributaria procura dar prioridad a fiscalizar y controlar a los grandes contribuyentes que posiblemente generen mayores ingresos, en términos de impuestos por pagar; por lo que no se alcanza a dar un control y fiscalización adecuada a todos aquellos demás contribuyentes, que pueden encontrarse en la obligación de tributar pero con montos no tan significativos, para la Administración Tributaria.

Esta situación implica que los recursos asignados a la Administración Tributaria no son suficientes para llevar a cabo sus actividades de recaudación de impuestos y control y fiscalización de contribuyentes, de forma total.

Claramente los tres determinantes de la evasión previamente descritos se encuentran interrelacionados. La evasión del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador se ve afectada seriamente por la falta de cultura tributaria en este país; sin embargo, por parte de los contribuyentes existe también un amplio grado de incredulidad en la institución recaudadora pues es difícil percibir el uso propicio de los impuestos en temas de seguridad, educación y salud pública, dadas su deficiente condición actual.

Si los contribuyentes no ven a las instituciones recaudadoras como entes confiables, aunque la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas se dedicaran a realizar jornadas exhaustivas de capacitación a los pequeños y grandes contribuyentes, no se obtendría una respuesta muy favorable por parte de la población (principalmente por parte de los pequeños empresarios contribuyentes, pues los grandes empresarios llevan una contabilidad mucho más formal que les obliga a declarar sus ganancias).

El fortalecimiento de la cultura tributaria requiere de un incremento en el personal contratado por parte del Ministerio de Hacienda, sin embargo la nueva contratación y capacitación en el tema implica inversión financiera por parte del fisco, situación que se complica si se toma en cuenta que, como ya se ha explicado, son muy pocos los fondos que cada año se destinan a los gastos de funcionamiento del ramo.

Un mayor presupuesto dedicado al funcionamiento del Ministerio de Hacienda y sus principales entidades recaudadoras también abonaría al tema de cobro de deudas tributarias, principalmente a aquellas deudas que se originan gracias al incumplimiento de la responsabilidad por parte de los pequeños y medianos contribuyentes. Es destacable que la DGII se dedica a realizar cobro a grandes deudores pues son dichos cobros los que traerán beneficios más sustanciosos al Estado en comparación con el cobro de pequeñas deudas por parte de Micro y pequeñas empresas. A pesar de ello se considera que el cobro de estas últimas facilitaría el proceso de concientización del pago de tributos, pues se demostraría el interés que la institución tiene al momento de recaudar.

3.4. MEDIDAS IMPLEMENTADAS PARA REDUCIR LA EVASIÓN DEL IVA EN EL SALVADOR

Una vez se han reconocido los determinantes principales de la evasión del IVA, se exponen algunas de las medidas que se han implementado previamente en función combatir esta problemática.

El Gobierno de El Salvador, junto al Ministerio de Hacienda, ha implementado diversas reformas fiscales y tributarias, en la que se incluyen diversos programas, estrategias, medidas y herramientas, en función de reducir los niveles de evasión del IVA, a lo largo del período 2000-2016. Sin embargo, entre las medidas más recientes se pueden mencionar:

- Apuesta por el mejoramiento en la percepción ciudadana con respecto a la Administración Tributaria.
- Propuesta de Ley para el Cobro de Deudas Tributarias y Multas
- Implementación del Nuevo Modelo de Fiscalización.
- Marco Sancionatorio aplicable a la Evasión del IVA

A continuación, se describe un poco acerca de cada una:

Apuesta por el mejoramiento en la percepción ciudadana con respecto a la Administración Tributaria

Ramón Pérez Gómez (2017) lo explica como un mejoramiento en términos de persecución: "(...) es la percepción que tiene cada persona de que está siendo controlada, entonces en la medida en que los ciudadanos perciben a la administración tributaria como una administración tributaria fuerte y efectiva, eso también se convierte en un factor para reducir la evasión fiscal (...)". Si los contribuyentes están seguros de la fortaleza y firmeza de las entidades recaudadoras, entonces sabrán que el hecho de evadir generará una reacción que será el cobro de su deuda en un corto plazo, más una sanción por la falta cometida.

Propuesta de Ley para el Cobro de la Deuda Tributaria y Multas

Actualmente, esta propuesta de ley aún no ha sido aprobada por el Órgano Legislativo, sin embargo, se cree que podría contribuir a reducir la evasión de tributos como también mejorar la percepción que tiene la población salvadoreña sobre las instituciones encargadas de la administración tributaria.

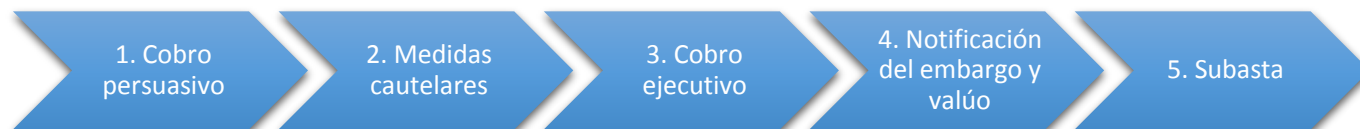
Esta propuesta es considerada necesaria debido a que, según datos del Ministerio de Hacienda, solo se recupera el 3.2% de la mora tributaria, de los casos que se remiten a la Fiscalía General de la República y al sistema judicial salvadoreño. Este pequeño porcentaje de recuperación de deuda tributaria indica que se está incentivando el cobro de aquellos montos evadidos, pero que los esfuerzos realizados no son suficientes.

El deficiente cobro de la deuda tributaria se debe a las deficiencias del modelo actual de cobranza, las cuales se enuncian a continuación:

- a) Procedimiento de cobro fragmentado. El hecho de que existan varias instituciones involucradas genera una excesiva burocracia.
- b) Limitaciones de la administración tributaria. Las facultades de la administración tributaria son limitadas al momento de aplicar medidas cautelares para garantizar el cobro de los tributos.
- c) Uso abusivo de las demandas y recursos judiciales ante los tribunales competentes. Lo anterior se da con el objetivo de evitar la declaración de mora tributaria.

La finalidad de la ley es el fortalecimiento de la administración tributaria mediante la dotación de todas las facultades para ejercer el cobro ejecutivo de la deuda, a través del establecimiento de un procedimiento que facilite la recuperación eficiente tanto de las multas públicas como de la deuda tributaria, con esto se agilizaría el cobro en la sede administrativa, pues ya no se dependerá de otras entidades para llevar a cabo la acción. La cobranza se realizará siguiendo los siguientes pasos:

Diagrama 4. Procedimiento de cobranza de la propuesta de ley para Cobro de las Deudas Tributarias y Multas a Favor del Estado



Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda (2016).

Dentro de los cinco pasos mencionados, existe una subdivisión entre procesos de cobro: el cobro persuasivo y el cobro ejecutivo, cada uno de estos procedimientos se desarrolla en el siguiente cuadro.

Cuadro 6. Procedimientos de Propuesta de Ley: Cobro de Deudas Tributarias y Multas a favor del Estado

PROCEDIMIENTO	COBRO PERSUASIVO	COBRO EJECUTIVO
Inicio	Cuando la deuda es exigible	Cuando ha finalizado el procedimiento persuasivo sin lograr acuerdo alguno con el deudor, o bien, incumpliera el acuerdo previamente establecido
Proceso	La tramitación tiene un tiempo establecido de 90 días de duración, en este período se investigan los bienes del deudor, se le contacta y se requiere el pago de la deuda	Se notifica al deudor sobre el pago de deuda tributaria, se ordena el embargo de los bienes a su nombre; si hubiere oposición al pago, de igual manera se resuelve y se toman las medidas precautorias (solo cuando fueran necesarias)
Acción	Se autoriza un acuerdo de	Si la deuda alcanzó firmeza

	pago con un plazo de 2 años máximo, o bien, adopción de medidas cautelares ² con el deudor.	definitiva, se procede a embargar y rematar ³ los bienes del contribuyente en mora.
--	--	--

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda (2016).

Cabe destacar que para llevar a cabo el procedimiento de cobranza se sugiere la creación de Dirección General de Cobranza (DGC), con autonomía tanto técnica como administrativa y funcional; pero siempre adscrita al Ministerio de Hacienda. Así como establecer un Tribunal de Apelaciones de Cobranza (TAC), cuya competencia sea la resolución del recurso de apelación de los actos dictados en el proceso de cobro ejecutivo de deudas tributarias y multas que se deban.

Es importante tomar en cuenta que tan viable puede ser esta propuesta, ya que implica una asignación mayor de recursos para la creación de las nuevas entidades, contratación y capacitación de personal, la infraestructura y equipo adecuado para realizar el trabajo, entre otros. Lo cual en un contexto de poca liquidez del Estado y un alto nivel de endeudamiento, no es factible realizar.

Implementación del Nuevo Modelo de Fiscalización

El Nuevo Modelo de Fiscalización, ha sido implementado por la entidad recaudadora desde el año 2013 y se divide en dos modalidades: la fiscalización extensiva y la fiscalización selectiva. Pérez Gómez (2017), explica estas dos modalidades así: “como su nombre lo dice, la fiscalización extensiva se realiza a una extensa cantidad de contribuyentes con el objetivo de poder identificar aquellos que incumplen con el pago de sus tributos; mientras que la fiscalización selectiva se produce únicamente a aquellos contribuyentes que, durante la fiscalización extensiva se negaron a colaborar. Es importante señalar que la segunda modalidad se aplica además a aquellos contribuyentes cuyos pagos tengan mayor peso en el sistema tributario salvadoreño”.

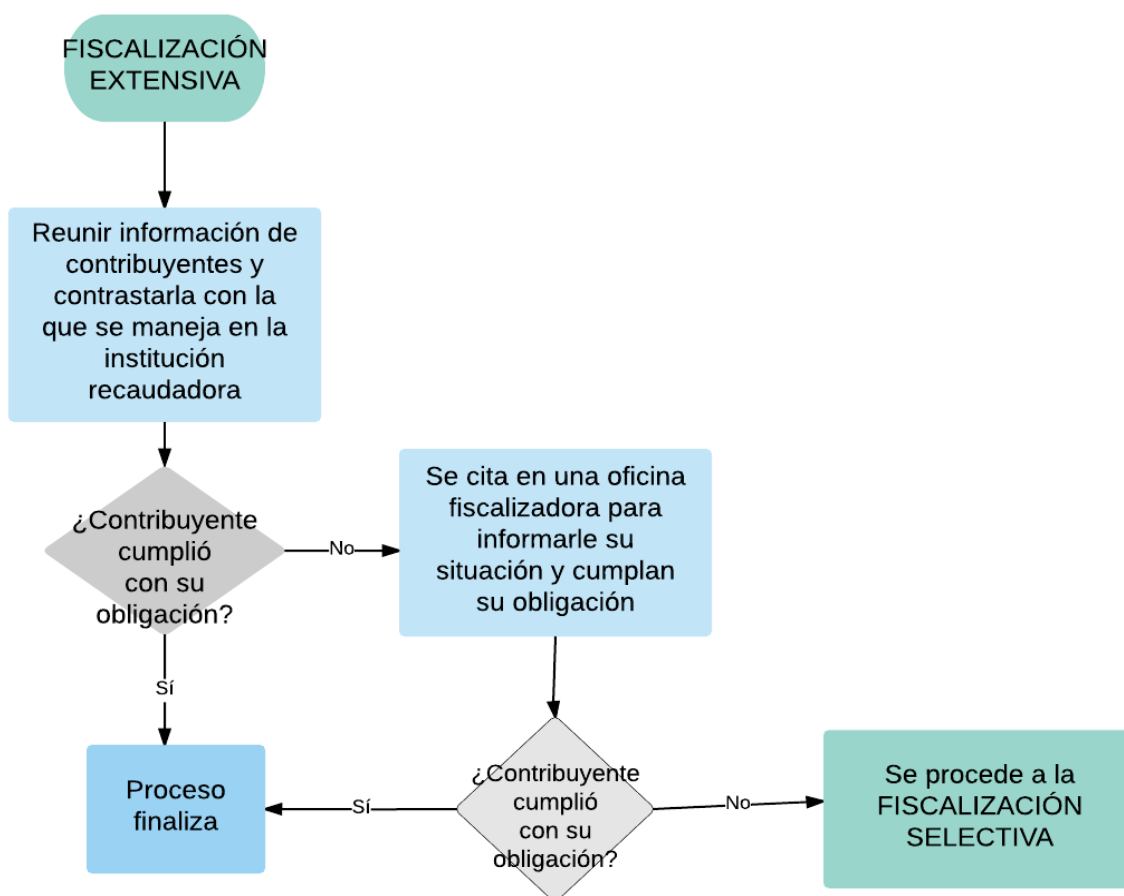
² Algunas de ellas son el embargo preventivo de bienes; prohibir la enajenación, grabación o disposición de bienes; inmovilidad de cuentas bancarias y anotación de bienes, acciones, derechos de deudor, etc. En los registros, tanto públicos como privados.

³ El remate de los bienes de los deudores no procederá mientras exista algún proceso o recurso que siga pendiente de decisión.

Es de mencionar que ambas modalidades tienen como base el mecanismo de liquidación de oficio, el cual se concibe como el acto administrativo en que se determina que existe una deuda tributaria, se identifica el monto de la deuda y el sujeto pasivo; abarca también la manifestación de la voluntad de la entidad administrativa en términos del pago de la deuda (Díaz, et al., 2016)

En el siguiente flujograma se puede observar el funcionamiento del Nuevo Modelo de Fiscalización con sus dos modalidades de funcionamiento.

Diagrama 5. Nuevo Modelo de Fiscalización



Fuente: Elaboración propia en base a comentarios de Pérez Gómez (2017).

Si la fiscalización es selectiva, el proceso ya no se limita a citar a los evasores, sino que se efectúa una investigación de campo, se visita al contribuyente, se efectúa una auditoría que

va acompañada de diversos procedimientos legales y técnicos que permiten determinar si el contribuyente cumplió o no con sus obligaciones tributarias. Si los contribuyentes no corrigen voluntariamente se inicia un proceso judicial, el cual concluirá con una resolución en la que se multará al contribuyente y se le obligará a pagar su deuda con el Estado, o bien se le absolverá de lo que se le acusa (Gómez, 2017).

Marco Sancionatorio aplicable a la Evasión del IVA

El término “evasión de impuestos” es un delito tipificado como una conducta defraudadora que recae sobre aquellos impuestos establecidos como tal por la legislación tributaria. Si bien el Estado Salvadoreño considera la evasión como un delito fiscal, por lo que existe un marco sancionatorio definido para tratar este delito.

En el año 2004 se llevó a cabo la única reforma legislativa que ha sufrido la regulación penal de los delitos contra la Hacienda Pública, esta reforma implicó una “tipificación detallada del delito de evasión de impuestos (...) y por otra parte, un endurecimiento de las sanciones penales para las defraudaciones al fisco” (Iniciativa Social para la Democracia, 2016).

En el siguiente cuadro se puede apreciar las características básicas del contenido del delito de la evasión fiscal, así como su marco sancionatorio vigente desde el 2004.

Cuadro 7. Delito de la Evasión de Impuestos que se declaran mensualmente en El Salvador y sus sanciones

CARACTERÍSTICA	ACCIÓN
Conducta delictiva	La evasión de impuestos es solo una de las diversas formas de defraudación fiscal
Cuantías mínimas y máximas para considerar a la evasión como un delito	La evasión de impuestos que se declaran mensualmente (IVA) se considera un delito únicamente cuando el monto que corresponde declarar en un mes sea superior a 300 mil colones
Sanción de delito de evasión simple	Se considera evasión simple a la que es cometida por el contribuyente que le corresponde declarar de 100 mil a 300 mil

	colones al mes. La sanción será de 4 a 6 años de prisión
Sanción de delito de evasión agravado	Se considera evasión agravada a la que es cometida por el contribuyente que le corresponde declarar arriba de 300 mil colones. La sanción será de 6 a 8 años de prisión
Proposición de evasión	La proposición y conspiración se considera un delito que abarca no solo la evasión de impuestos de declaración anual y mensual, sino también todo acto de defraudación al fisco

Fuente: Elaboración propia en base a Iniciativa Fiscal para la Democracia (2016)

CAPÍTULO IV

PROPUESTAS A FAVOR DE LA REDUCCIÓN DE LA EVASION DEL IVA EN EL SALVADOR

En el siguiente capítulo se presentan algunas propuestas a favor de reducir la evasión del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador; la importancia de cada medida se denota mediante una justificación que la respalde.

4.1. ANÁLISIS DE MEDIDAS PREVIAMENTE IMPLEMENTADAS CONTRA LA EVASIÓN DEL IVA

La actual situación del déficit fiscal en que se encuentra El Salvador, claramente ha incentivado que se busquen diferentes mecanismos para reducir los niveles de evasión del Impuesto al Valor Agregado. A continuación, se mencionan algunos de ellos con el objetivo de identificar oportunidades de mejora en cada una de ellas.

La Fundación Nacional para el Desarrollo (FUNDE), mediante su estudio de “Análisis de la Política Tributaria en El Salvador”, plantea que “*debe apostarse a mejorar la funcionalidad y*

eficiencia de la administración tanto tributaria, como aduanera; a su vez debe impulsarse un cumplimiento de obligaciones tributarias mucho más eficaz y sencillo; mejorar las estrategias de fiscalización y control; asegurar la formación de cultura tributaria a nivel país; y finalmente, cerrar espacios de elusión fiscal”.

A la vez, exponen que se debe apostar por establecer una política de recursos humanos dentro de las entidades de control tributario. Esta política debe incluir diversos aspectos, entre ellos: garantizar salarios competitivos a los empleados de las instituciones, meritocracia basada en demostración de competencias tanto en Hacienda como en Aduanas, y la formación de especialistas en materia fiscal. FUNDE (2008) explica que para lograr el buen funcionamiento de estas medidas sugeridas, se deben establecer sinergias de las entidades fiscalizadoras, Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Aduanas y Dirección General de Tesorería; la cual no debe entenderse como una fusión, sino como un trabajo en conjunto de las tres entidades, de manera tal que genere beneficios en términos de recaudación fiscal. El trabajo unificado de las entidades fiscales podría materializarse en la coordinación para planificación integrada por parte de la inteligencia fiscal, así también el establecimiento de plataformas informativas unificadas de manejo integral de la información de los contribuyentes, cuyo objetivo sea mejorar la identificación y control de las áreas críticas en términos de evasión.

Esta propuesta la retoma también Pérez Trejo (2017) quien menciona que la reducción de los niveles de evasión salvadoreños debe provenir del trabajo oportuno y constante de las entidades administrativas tributarias. De acuerdo a Pérez Trejo (2016) se debe velar por la autonomía administrativa de las entidades recaudadoras: la Dirección Nacional de Impuestos Internos y la Dirección Nacional de Aduanas, ninguna de las entidades mencionadas debería de depender del Ministerio de Hacienda, o bien, de la Fiscalía General de la República para llevar a cabo el proceso de investigación y penalización de los evasores; de igual manera el autor propone el incremento del presupuesto de la administración tributaria con el objetivo de aumentar el área de fiscalización.

La propuesta anterior se considera oportuna debido a que toda la fragmentación que existe en el proceso de cobro de deudas afecta a la eficiencia del mismo. Una administración tan dividida incentiva la evasión en vez de impactar en su eliminación. Los procesos largos y engorrosos son ineficientes, pierden credibilidad y además no incentivan ni siquiera a

iniciarse; además de ello, dado que son varias entidades las entidades involucradas en el proceso no se limitan únicamente a ver delitos de evasión, sino que ven muchos otros (por ejemplo, la Fiscalía estudia todo tipo de crímenes). Si no se posee el personal suficiente para investigar cada uno de los delitos que son denunciados, en definitiva la entidad tendrá la necesidad de priorizar aquellos casos cuya resolución genere un mayor impacto sobre la población salvadoreña,

Ahora bien, idealmente, el establecimiento de una política de recursos humanos más propicia debería trabajarse sobre una entidad de cobro de deudas tributarias unificada y fortalecida; sin embargo, no es imposible implementarla en una entidad de cobro fragmentada.

La política de recursos humanos no debe basarse solo en el mejoramiento de los salarios de los agentes de cobro, más bien debe capacitarse a cada uno de los agentes, cada agente debe estar preparado para enfrentar los retos de sus labores diarias; así también debe estudiarse y analizarse a profundidad si existe o no la necesidad de contratar a más personal, lo anterior con el objetivo de poder cobrar una mayor cantidad de deudas tributarias a los evasores.

La seguridad laboral debe ser un aspecto a tratar por parte de recursos humanos de la DGII y la DGA, lo anterior dado que el Estado podrá invertir en capacitar a sus empleados, pero esta inversión se convertirá en gasto si los empleados no encuentran la seguridad adecuada para trabajar y deciden renunciar, una rotación de agentes de cobro muy alta no beneficiaría a la reducción de evasión del IVA, aún si existiera una política de recursos humanos inmersa en capacitación de empleados, salarios competitivos e incentivos mediante competencias.

Por otra parte, la implementación de otros impuestos, pueden contribuir a la detección de evasión del IVA. Por ejemplo, se tiene el Impuesto a las Operaciones Financieras (LIOF), esta ley tiene como objetivo el asegurar la justicia, seguridad y bienestar de la comunidad mediante la participación solidaria por parte de los ciudadanos que muestren capacidad contributiva. La LIOF establece un tributo al cheque y a las transferencias electrónicas; así como también un impuesto para el control de la liquidez (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2014).

Este impuesto favorece un mejor control del manejo de efectivo de los contribuyentes, ya que cada transacción significativa realizada por los contribuyentes es fácilmente detectada por la Dirección General de Impuestos Internos dado que siempre reciben el pago del impuesto. Una vez se detecte la transacción, la entidad correspondiente tiene la potestad de verificar si se realizó el pago del Impuesto al Valor Agregado; si existe alguna incongruencia, es la DGII quien se encarga de hacer el cobro respectivo de lo evadido.

Se considera que la ruptura del secreto bancario es una de las acciones más propicias en la reducción de la evasión fiscal pues permite que todas las entidades financieras, tanto bancarias como no bancarias, están obligadas a brindar al Ministerio de Hacienda la información que consideren necesaria para el cobro de los tributos evadidos por parte de los obligados a contribuir.

Para Gómez y Morán (2016), el “núcleo duro” en términos de evasión fiscal es la que se origina en el Impuesto al Valor Agregado. En términos de desafíos de la materia, en el ámbito doméstico, la solución al problema de la evasión radica en gran manera sobre el desempeño de la administración tributaria de cada país; al respecto los autores sugieren la incorporación de mejores tecnologías que permitan mayor control de la información de los contribuyentes, la cual es sumamente necesaria para determinar si verdaderamente se está evadiendo, o bien se está investigando a sospechosos evasores.

Entre otros aspectos los autores mencionan la importancia de incentivar una cultura tributaria, en la que debe fortalecerse la importancia del pago de tributos para el Estado y para cada miembro de la sociedad; así también es importante que se fortalezca una cultura donde se penalice debidamente a los evasores y a todos aquellos que no garanticen una declaración fidedigna de sus ingresos.

Si se lleva a consideración esta visión de Pérez Trejo, es necesario retroalimentar sus propuestas. En primer lugar se hace mención de incentivar el cumplimiento de obligaciones tributarias, pero el subdirector de la DGII menciona que esta será alcanzable solo si la población respeta al sistema de administración. El respeto a las entidades recaudadoras solo se espera conseguir mediante el miedo que dichas instituciones puedan infundir sobre los contribuyentes. Si el contribuyente teme a las sanciones que puedan recaer sobre él, en

caso decide evadir sus responsabilidades con el Estado, posiblemente el nivel de evasión descendería.

Se considera pues que lo anterior es una visión incorrecta. Si bien el fortalecimiento del marco sancionatorio es importante para que la población pueda apreciar el interés que el gobierno brinda a la evasión fiscal, el infundir respeto a través de políticas sancionatorias no debe ser el único mecanismo para incentivar la recaudación. Si la población salvadoreña pudiera apreciar una devolución más cercana de los beneficios del pago de impuestos en términos de mejoramiento del sistema de salud, educación pública, entre otros; los contribuyentes tomaran la decisión de pagar sus obligaciones sin necesidad de sentirse intimidados por entidades gubernamentales.

Ahora bien, al igual que Gómez y Morán (2016), Pérez Trejo también considera de suma importancia el hecho de incrementar el uso de herramientas tecnológicas con el objetivo de mejorar el manejo de la información y agilizar las tareas operativas de fiscalización y control de los contribuyentes por parte de las entidades recaudadoras. El fortalecimiento del sistema de cobranza de la deuda tributaria también se considera un aspecto esencial para la reducción de la evasión del IVA por parte de contribuyentes salvadoreños.

Claramente la tecnología debe usarse a favor del combate a la evasión, a pesar de ello, hace falta un largo camino por recorrer. La implementación de la declaración de renta en línea ha sido un pequeño avance, sin embargo, ha significado un reto para aquella porción de la población que no es amigable con los avances tecnológicos. El uso de tecnología beneficia a las entidades recaudadoras, pues en primer lugar, el acceso a la información de cada contribuyente sería mucho más sencilla, así como el manejo de expedientes digitales que pudieran compartirse entre la entidad encargada de recaudar el IVA interno y la encargada de la recaudación del IVA importaciones. Incluso la implementación del pago de productos y servicios mediante una factura electrónica reduciría la ruptura de la cadena de tributación del Impuesto al Valor Agregado, pues cada compra y venta realizada estaría monitoreada por el Ministerio de Hacienda y sus respectivas dependencias.

Es importante recalcar que aunque la investigación de Pérez Trejo (2016) abarque una gran variedad de medidas que podrían favorecer la reducción del déficit fiscal, únicamente se ha

tomado en cuenta aquellas propuestas y recomendaciones que podrían favorecer la reducción de la evasión del Impuesto al Valor Agregado.

La Iniciativa Social para la Democracia (2016) opta en cambio por una mayor participación ciudadana que tenga como objetivo generar más información sobre temas de evasión fiscales a través de intermediarios entre la población y las instituciones que aplican la ley; si se abren espacios de participación, los líderes de las entidades recaudadoras podrán identificar de mejor manera aquellas situaciones que promueven la evasión, generando así la posibilidad de efectuar diversas acciones con fines de mejorarlas. Ahora bien, también se podrá facilitar el mejoramiento de la cultura tributaria, reduciendo el desconocimiento en temas tributarios por parte de las y los salvadoreños.

4.2. PROPUESTAS PARA REDUCIR LA EVASIÓN DEL IVA

Para poder plantear recomendaciones concisas para la reducción de la evasión del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador, es necesario iniciar con una crítica a las bases del combate al IVA que el Gobierno de El Salvador actual ha establecido.

El Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019 de nuestro país se denomina “El Salvador Productivo, Educado y Seguro”. En él se plantea la misión, prioridades y objetivos en base a los cuales trabajará el GOES durante el período de gobierno del presidente Salvador Sánchez Cerén.

El compromiso que asumió el Gobierno de El Salvador a partir de la toma de posesión del presidente Sánchez Cerén se basa en la materialización de cuatro compromisos básicos:

1. Priorizar el derecho de las personas de una vida digna, plena y feliz, libre de discriminación.
2. Garantizar que la realización humana ocurra de forma colectiva, igualitaria y solidaria, en un contexto de paz, equidad y de profundo respeto y armonía con la naturaleza
3. Liderar activamente el proceso del buen vivir

4. Garantizar el equilibrio y la corresponsabilidad entre los diversos actores nacionales como uno de los requisitos fundamentales para generar el bienestar de la mayoría de la población.

Para cumplir estos cuatro compromisos, el Gobierno planteó once objetivos que giran en torno a la priorización del impulso de la educación con inclusión y equidad social, fortalecer la seguridad ciudadana y el estímulo del empleo productivo mediante un modelo de crecimiento económico sostenido. (Véase cuadro 8)

De los objetivos ilustrados, solamente el primero podría hacer referencia al tema fiscal salvadoreño. El que exista una sostenibilidad fiscal ayudaría a dinamizar la economía nacional, generando a su vez mayores oportunidades para las y los salvadoreños. El restaurar la sostenibilidad fiscal implica algunos retos que se enumeran a continuación:

- Mantener bajo control el déficit fiscal
- Generar los espacios fiscales para financiar las nuevas políticas públicas del Plan de Desarrollo Quinquenal 2014-2019
- Impulsar una reforma tributaria integral
- Combatir la evasión y elusión fiscal
- Mejorar la calidad y eficiencia del gasto público
- Proteger la inversión y el gasto social
- Revertir la tendencia creciente del endeudamiento público
- Propiciar las reglas de responsabilidad fiscal que generen condiciones de estabilidad y sostenibilidad fiscal en el mediano y largo plazo.

Cuadro 8. Objetivos para el quinquenio 2014-2019. Gobierno de El Salvador

Objetivos para el quinquenio
2014-2019

Dinamizar la economía nacional para generar oportunidades y prosperidad para las familias, a las empresas y al país
Desarrollar el potencial humano de la población salvadoreña
Incrementar los niveles de la seguridad ciudadana
Asegurar gradualmente a la población salvadoreña el acceso y cobertura universal a servicios de salud de calidad
Acelerar el tránsito hacia una sociedad equitativa e incluyente
Asegurar progresivamente a la población el acceso y disfrute de vivienda y hábitat adecuados
Transitar hacia una economía salvadoreña ambientalmente sustentables y resilientes a los efectos del cambio climático
Impulsar la cultura como derecho, factor de cohesión e identidad y fuerza transformadora de la sociedad
Fortalecer en la población salvadoreña en el exterior la vigencia plena de sus derechos y su integración efectiva al desarrollo del país
Potenciar a El Salvador como un país integrado a la región y al mundo, que aporta creativamente a la paz y el desarrollo
Avanzar hacia la construcción de un Estado concertador

Fuente: Elaboración propia en base a Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019

Dado el anterior análisis, parece ser que el término “evasión fiscal” únicamente se menciona por mero compromiso, como si el gobierno supiera de su existencia, lo aceptara como una de las causas de la deficiencia en el sistema fiscal pero no es uno de los principales pilares a trabajar para mejorar la situación económica nacional.

Se considera entonces que la evasión debería tomarse como uno de los principales puntos de acción por parte del gobierno, lo anterior se debe a que la población salvadoreña se ha quejado por el sensible incremento de los tributos (a los que se hizo referencia con anterioridad).

Si bien el gobierno del presidente Salvador Sánchez Cerén se considera un gobierno de izquierda, con preferencias por quienes se encuentran en condiciones de pobreza, es un gobierno que ha decidido incrementar la recaudación fiscal mediante la implementación de

impuestos indirectos, uno de los más recientes: el impuesto del 5% a las telecomunicaciones, que ha afectado a todo aquel que haga uso de un teléfono celular.

La porción de la población que debería de ser mayormente afectada por el cobro de tributos es aquella que posee una mayor cantidad de ingresos, así como aquellos que aun siendo obligados, no cumplen.

Un gobierno verdaderamente comprometido con disminuir los niveles de pobreza de su país y reducir el déficit fiscal salvadoreño, debe preocuparse por mejorar la gestión administrativa actual, mejorar el marco legal-sancionatorio de la recaudación fiscal y trabajar mucho más en arar de la educación fiscal. El gobierno actual busca combatir la evasión fiscal, mediante el fortalecimiento del marco legal sancionatorio y la aplicación de medidas que faciliten el proceso de tributación. Esto indica que no se toma de forma prioritaria mejorar la gestión de la Administración Tributaria, sino que se limita a la legislación; sin embargo, según se estudió previamente los determinantes de legislación y administración tributaria no pueden separarse o desconectarse entre sí, ya que uno fija los parámetros de acción y el otro implementa la acción de forma diaria.

Frente a la situación expuesta y a partir de esta investigación, se concluyó que la persistencia de los niveles de evasión del IVA, así como de los tributos en general, se debe en gran medida a las fallas en la organización y gestión de la Administración Tributaria, en conjunto con los vacíos en la legislación tributaria y la carencia de cultura tributaria. Por tanto, las recomendaciones y propuestas de esta investigación son en función de combatir la evasión del IVA, principalmente a través del fortalecimiento de la Administración Tributaria, aunado a mejoras en la legislación y cultura tributaria.

A continuación, se presentan algunas propuestas:

a) Asignación de un mayor presupuesto y reconocer la debida importancia a las entidades recaudadoras de impuestos: DGII y DGA.

La presente propuesta pretende combatir uno de los determinantes de la evasión identificados previamente, que es el tema de la gestión de la tributación en aras de un incremento en la porción del presupuesto destinado a esta rama del estado salvadoreño.

El Plan Quinquenal a través de los objetivos y planes de acción establecidos, deja en evidencia la baja importancia que se atribuye a la Administración Tributaria en términos de lograr mejorar los niveles de recaudación de impuestos y de combatir su evasión. Esto se refleja en que al asignar el Presupuesto al ramo de Hacienda, el valor asignado directamente a las instituciones encargadas de la Administración Tributaria no es prioridad. Esto se puede denotar en que para el año 2016, del presupuesto total asignado al ramo de Hacienda por un valor de \$1,582.2 millones, el 54% se utilizó para pago de deuda pública, el 39% para obligaciones generales y el 7% para gastos del funcionamiento de las instituciones; un porcentaje muy bajo, si consideramos que estas instituciones son las encargadas de recaudar los ingresos para el Estado, del cual depende su total funcionamiento. Específicamente, se asignó un 1% al área de Servicios Tributarios Internos y 2% al área de Administración de Aduanas.

Frente a esta situación, se propone dirigir una mayor parte del presupuesto asignado al ramo de Hacienda, para las instituciones encargadas directamente de la administración y recaudación de los tributos. Esta ampliación del presupuesto para tales instituciones, debería potenciar un mejor desempeño que pueda medirse mediante la eficiencia en la recaudación de impuestos, mejoría en las capacitaciones para el personal y reducción de la fuga del personal que ya se encuentra capacitado, así como mejorar los niveles de eficiencia en los procesos operativos de fiscalización, control y cobro a los contribuyentes.

De igual forma, se amplía el margen de acción para que la DGII y DGA no tengan que limitarse a la fiscalización extensiva y selectiva, donde se da prioridad a ciertos contribuyentes sobre otros para levantar los procesos de cobro, dejando de lado cantidades significativas de contribuyentes que también son deudores de Hacienda.

Lo anterior resultaría beneficioso para el país pues a mayor inversión en la gestión de cada institución recaudadora, habrá una mayor recaudación de impuestos que podrán ser destinados a salud, educación y seguridad, tres grandes ramas que requieren atención profunda por parte del estado salvadoreño.

b) Implementar una Unidad de Investigación propia del ramo de Hacienda

Actualmente, el Ministerio de Hacienda cuenta con varias unidades y portales web de acceso a la información y atención ciudadana, con el fin de fomentar la transparencia fiscal y

mejorar los servicios a los contribuyentes. Sin embargo, carece de una unidad especializada en investigación, que permita la generación de informes, documentos, indicadores, entre otros; que contribuyan al monitoreo del cumplimiento de metas y objetivos por cada unidad, especialmente de aquellas vinculadas directamente a la recaudación de impuestos.

Por tanto, se sugiere la creación de una Unidad de Investigación, que permita generar información suficiente y necesaria para monitorear el cumplimiento y grado de avance de las metas y objetivos, propuestos por las unidades de Hacienda para cada período. Además, entre las funciones vitales a cumplir por esta Unidad de Investigación, debería encontrarse el hecho de incursionar a elaborar informes de gestión nuevos que fomenten el combate a la evasión de impuestos, especialmente el IVA. Entre estos nuevos documentos se sugiere desarrollar informes de gestión sobre la situación de la evasión del IVA, actualizándose de forma periódica por lo menos cada año; y la estimación de tasas de evasión del IVA, así como del impuesto sobre la Renta, al ser los dos impuestos con mayor peso sobre los ingresos tributarios. Estos informes también pueden servir como parámetro de medición del desempeño de unidades como la DGII y la DGA.

Es importante considerar que la Unidad de Investigación deberá crearse bajo un contexto de independencia del resto de unidades que componen el ramo de Hacienda, ya que deberá tener acceso a fuentes de información globales de todas las unidades.

Claramente, el llevar a cabo esta propuesta implica una incidencia en el determinante vinculado con la gestión de la administración tributaria. El dotar a las instituciones recaudadoras de mayores instrumentos para el control de pago de tributos y el cobro de deudas tributarias requerirá a su vez de mayores ingresos para los gastos de la DGII y la DGA; dado lo anterior, una mayor del Presupuesto General de la Nación deberá destinarse a gastos de las entidades mencionadas.

c) Desarrollo de un Plan Estratégico Institucional

La cultura tributaria de El Salvador no solo es deficiente, sino que también se caracteriza por la desconfianza que existe por parte de los contribuyentes hacia las entidades recaudadoras y el gobierno en general. A raíz de lo anterior surge la propuesta de la elaboración de un Plan Estratégico Institucional donde se puedan establecer los objetivos, metas y proyecciones de las actividades que deben realizar durante cada período. A excepción de

los esfuerzos que realizó la DGII para crear un Plan Estratégico, durante el año 2012-2014, usualmente no se exige establecer un Plan Estratégico a seguir por cada unidad. Esta situación da lugar a la desorganización de las actividades a desarrollar, ya que no existe un objetivo ni meta clara a conseguir por cada unidad, así como tampoco existe una base para llevar a cabo el monitoreo ni medición de cumplimiento, situación que al final se traduce en bajos niveles de eficiencia en la recaudación de tributos.

Ante esto, se propone la elaboración de un Plan Estratégico Institucional, especialmente por parte de la Dirección Nacional de Impuestos Internos y la Dirección Nacional de Aduanas para cada período. De esta forma, se establecerá para cada entidad recaudadora los objetivos, metas y proyecciones en base a las necesidades de cada período, y se puede realizar un monitoreo de cumplimiento y nivel de eficiencia sobre las actividades realizadas; así como llevar a cabo medidas correctivas sobre las deficiencias encontradas. Al final, la mejora de la gestión realizada puede traducirse en mejorar los niveles de recaudación, y reducir los niveles de evasión de impuestos.

Es mediante esta propuesta que se pretende mejorar también la visión que tiene la población sobre el ente fiscalizador, un plan de trabajo elaborado y publicado anualmente podrá generar mayor confianza en las instituciones que se encargan de la recaudación y cobro de impuestos.

d) Implementar un Sistema de Información Integrado

Actualmente, los sistemas de información y registro utilizados por las instituciones de la administración tributaria para la recaudación de impuestos (DGII y DGA), se encuentran de forma fragmentada, así como la mayoría de procesos operativos que componen el funcionamiento de cada institución. A pesar de que ya existe el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), no existe un intercambio de información adecuada entre las instituciones, que permita lograr el correcto seguimiento, control y fiscalización de los contribuyentes que se tienen en común.

De tal forma que se propone implementar un sistema de información y registro integrado de los contribuyentes, así como de todas sus actividades que generen el hecho sujeto a la obligación de declarar y pagar impuestos, así las instituciones pueden crear un expediente de cada contribuyente, con el panorama general de todas sus actividades, que colaboren al

monitoreo y fiscalización de los contribuyentes, identificando el adecuado pago de impuestos correspondientes a sus actividades.

El sistema de información debe ser accesible para consultar de parte de todas las entidades de la administración tributaria, y permitir a los usuarios claves de cada proceso el ingreso de registros de las actividades de cada contribuyente, de forma inmediata a la realización de la actividad.

Además del valioso aporte que realiza esta propuesta en términos del mejoramiento de la gestión administrativa, también podrá fortalecer las investigaciones nacionales en temas de impuestos, generando un cúmulo de información mucho mayor que el actual, que podrá ser contrastado con otras instituciones investigadoras pertenecientes al Estado.

e) Ley transitoria para el Cumplimiento Voluntario de Obligaciones Tributarias y Aduaneras

En períodos anteriores, se ha aprobado un Decreto Transitorio para el Cumplimiento Voluntario de Obligaciones Tributarias y Aduaneras, el cual otorga plazos y facilidades a los contribuyentes para pagar sus obligaciones tributarias, gozando beneficios de exoneración de intereses, recargos y multas, de manera que puedan solventar su estado con Hacienda.

Se propone utilizar esta clase de Decretos en situaciones extremas por la necesidad de aumentar los niveles de recaudación del IVA, y de otros impuestos en general. A la vez, registrar la información actualizada y a sentar un precedente de los contribuyentes que hagan uso de esta excepción, de forma que se pueda controlar y fiscalizar posteriormente, ante incumplimientos de sus obligaciones tributarias.

Se considera de suma importancia mencionar que esta propuesta únicamente se sugiere en términos de necesidad extrema por parte del Estado, pues si este recursos se utiliza con frecuencia puede lesionar la moral tributaria, generando más irresponsabilidad por parte de los contribuyentes que suelen estar en mora, e incluso en aquellos que realizan pagos puntuales de sus obligaciones tributarias.

f) Desarrollo de Campañas de Concientización

Como se mencionó previamente en la investigación, un determinante que influye sobre la evasión del IVA, y de otro tipo de impuestos, es la carencia de cultura tributaria. Esto es un llamado de atención a que se debe integrar a la ciudadanía como partícipe principal del quehacer fiscal, fomentando su responsabilidad y cumplimiento de obligaciones tributarias, ya sea como contribuyente registrado o consumidor final. Esta medida pretende generar gran impacto sobre la poca cultura tributaria como uno de los principales determinantes de la evasión del Impuesto al Valor Agregado; solo mediante campañas de concientización se podrá reducir en gran medida el desconocimiento sobre el tema, así como la generación de una mejor visión de los contribuyentes hacia la institución recaudadora.

En años anteriores, el gobierno impulsó planes de acción como: Plan Facture, Plan Punto Fijo y Campañas de Divulgación, que buscaban orientar al contribuyente sobre la importancia y los beneficios que da el exigir su factura, al momento de realizar las compras. Sin embargo, existe poca constancia en la implementación de estas actividades, ya que se realizan de forma esporádica y sin un control sobre los resultados obtenidos.

Frente a esta situación, se sugiere la implementación de un plan activo que promueva de forma constante la responsabilidad de la ciudadanía como contribuyente, sus obligaciones y las prácticas que pueden llevar a cabo, para facilitar a la Administración Tributaria el control y fiscalización de las entidades y sujetos obligados al pago del IVA, minimizando el margen de acción que permita evadir el impuesto.

Asimismo, es importante llevar un registro de los logros alcanzados mediante estos planes activos, de tal forma que permita continuar su implementación y contribución a la recaudación del IVA.

CONCLUSIONES

El problema de la evasión de tributos, específicamente del IVA, está influenciado por determinantes tales como: la cultura tributaria que se manifiesta a través de la evasión de las obligaciones establecidas, la legislación tributaria que establece el conjunto de leyes y normas tributarias, y la gestión de la administración tributaria en la labor de recaudación de tributos.

Desde un panorama general, se considera que los determinantes de la recaudación tributaria, y las fallas de estos que propician la evasión de tributos, se encuentran interrelacionados en la medida de que el funcionamiento o modificaciones de uno de ellos afecta a los otros determinantes, es así como a través de la legislación tributaria se otorgan herramientas y líneas de acción a la administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones, a su vez, es la cultura fiscal de los contribuyentes que favorecer y facilitar la labor de recaudación de la administración tributaria.

El presente estudio se enfocó en ofrecer recomendaciones para la mejora de la administración tributaria, reconociendo que sus fallas permiten la persistencia de la evasión del Impuesto al Valor Agregado. Se considera que el sistema de administración tributaria es un factor sumamente influyente, pues está compuesto de una forma que facilita el acto de evadir. El hecho de involucrar cuatro instituciones en el proceso de registro de contribuyentes, recaudación tributos y el cobro de deudas tributarias, implica un desmejoramiento de la percepción que los evasores puedan tener de la administración tributaria, ya que a partir de esta fragmentación de las entidades, los procedimientos y el manejo de información dispersos, presentan una imagen de debilidad administrativa y de fácil manipulación, en función de evadir las obligaciones tributarias.

Además, la cultura tributaria es relevante para incentivar la tributación de todos los contribuyentes, incluso de los más pequeños, así se reducen las presiones sobre la Administración Tributaria de dar prioridad a la fiscalización solo de los grandes contribuyentes, en la búsqueda de optimizar el uso de los recursos que dispone. Es importante que se continúen con programas como el “Educación Fiscal”, para crear y fomentar una cultura de tributación nacional, que tenga como base el cumplimiento de las obligaciones tributarias y fortalecer la imagen de la Administración Tributaria, como ente recaudador pero también sancionatorio frente a actividades de evasión.

Finalmente, es necesario contar con el apoyo de la legislación para fortalecer y respaldar las prácticas de la Administración Tributaria, en función de combatir los niveles de evasión. Por

ejemplo, la unificación de las entidades que se encargan de la fiscalización y cobro de deudas tributarias debe ser respaldado por cambios en la legislación, que dictan la forma de administración segregada que se utiliza actualmente. Así como la creación de planes estratégicos con metas a corto, mediano y largo plazo, de forma que se pueda monitorear la eficiencia de la gestión de la Administración Tributaria, es de suma importancia para la reducción de la evasión del Impuesto al Valor Agregado.

BIBLIOGRAFIA

Acevedo, C. & González Orellana, M., 2003. *El Salvador: Diagnóstico del Sistema Tributario y Recomendaciones de Política para Incrementar la Recaudación*, San Salvador: Serie de Estudios Económicos y Sectores, Banco Interamericano de Desarrollo.

Alarcón, J., Aquino, W. & Romero, L., 2015. *Determinantes de la Recaudación Fiscal en El Salvador*, San Salvador: Universidad de El Salvador.

Asamblea Legislativa de El Salvador, 2014. *Ministerio de Hacienda*. [En línea]

Available at: <http://www.bancoagricola.com/informacion-corporativa/article/gallery/liof>
[Último acceso: 15 Junio 2017].

CEPAL, 2016. *Estudio Económico de América Latina y El Caribe*, Santiago: Comisión Ejecutiva de América Latina y El Caribe.

Díaz, R., Díaz, S. & Pérez, M., 2016. *El Procedimiento de Liquidación de Oficio como Mecanismo de Prevención para Disminuir la Evasión Fiscal del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios*. [En línea]

Available at:

http://ri.ues.edu.sv/10393/1/Tesis%20Liquidacion%20de%20Oficio%20para%20empastar_modif.pdf

[Último acceso: 14 Julio 2017].

Diep Diep, D., 1999. *Fiscalística*. Segunda ed. Ciudad de México: PAC, S.A. DE C.V..

Fundación Nacional para el Desarrollo, 2008. *Seguridad Fiscal en El Salvador: Medidas para Fortalecer la Tributación*. [En línea]

Available at: <http://www.repo.funde.org/67/1/LIBROS-61.pdf>

[Último acceso: 25 Mayo 2017].

FUNDE, 2008. *Seguridad Fiscal en El Salvador: Medidas para Fortalecer la Tributación*.

Primera ed. San Salvador: Fundación Nacional para el Desarrollo.

Garza, M., 2016. *El Salvador: Principales conclusiones de la consulta con el FMI*, San Salvador: s.n.

Gómez, J. & Morán, D., 2016. *Comisión Económica para América Latina y el Caribe*. [En línea]

Available at:

http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39902/S1600017_es.pdf;jsessionid=C72B47DFABF80AAF0EA9AC3455E559C2?sequence=1

[Último acceso: 20 Junio 2017].

Gómez, R. P., 2017. *Debilidades del Sistema Tributario Salvadoreño. Impuesto al Valor Agregado* [Entrevista] (16 Junio 2017).

Iniciativa Social para la Democracia, 2016. *Informe de Análisis de Evasión y Elusión Fiscal*, San Salvador: UKN Producciones.

Iniciativa Social para la Democracia, 2016. *Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador*. [En línea]
Available at: <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/13021.pdf>
[Último acceso: 20 Junio 2016].

Martín, F., 2009. *La Economía de los Ingresos Tributarios: Un Manual de Estimaciones Tributaria*. [En línea]
Available at:
http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5501/S0900326_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
[Último acceso: Abril 2017].

Menkos, J., 2012. *Reformas Fiscales en América Latina: Caso El Salvador 2009-2012*, Ciudad de Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.

Ministerio de Hacienda, 2010. *Marco Fiscal de Mediano Plazo*, San Salvador: Ministerio de Hacienda.

Ministerio de Hacienda, 2016. *Propuesta de Ley para el Cobro de las Deudas Tributarias y Multas a Favor del Estado*. [En línea]
Available at:
http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novidades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin/Cobro_Administrativo/Presentacion_Proyecto_Ley_de_Cobro_Deudas_Tributarias_06.06.16_v3.pdf
[Último acceso: 23 Julio 2017].

Orantes, R., 2006. *Recopilación de Leyes Tributarias*. Cuarentava ed. San Salvador: Editorial Jurídica Salvadoreña.

Pérez Trejo, C. A., 2016. *En la Búsqueda de la Sostenibilidad Fiscal en El Salvador: Propuestas para la Consolidación*. [En línea]
Available at: <http://www.repo.funde.org/1209/1/Sostenifiscal.pdf>
[Último acceso: 21 Junio 2016].

Real Academia Española, 2016. *Eludir*. [En línea]
Available at: <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/45402/8/Estilo-Harvard.pdf>
[Último acceso: Abril 2017].

Rodríguez, R. & Fuentes, N., 2008. *Fundación Nacional para el Desarrollo*. [En línea]
Available at: <http://www.repo.funde.org/916/1/Apd-107-Art-2.pdf>
[Último acceso: 2 Junio 2017].

Romera, D., Rojas, E. & Corcuera, S., 2011. *Fortalecimiento Institucional de las Administraciones Tributarias y Aduanera*, San Salvador: Fondo Monetario Internacional.

Unidad de Estudios Tributarios, 2010. *Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador*. San Salvador: Dirección General de Impuestos Internos.

Yáñez Henríquez, J., s.f. *Impuesto al Valor Agregado: Eficiencia y Crecimiento*, Santiago: Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.

ANEXOS

Anexo 1. Transcripción de entrevista realizada a Ramón Pérez Gómez, Sub-Director de la Dirección Nacional de Impuestos Internos.

A continuación se presenta la transcripción de la entrevista realizada el día 16 de junio del 2017 al subdirector general de impuestos internos, Ramón Pérez Gómez en la torre 3 del Ministerio de Hacienda, San Salvador, El Salvador.

Entrevistado (Ramón Pérez): Muchos países donde hay una mayor propensión de los ciudadanos a tributar porque ven beneficios, todo lo que tributan, ven beneficios, el Estado les devuelve en muchas prestaciones y eso a ellos les satisface (sobre tributos del 50% de países nórdicos)

En El Salvador tenemos distintos tipos de contribuyentes, contribuyentes que dicen "tal vez no me llaman", otros que dicen: "no, mejor tributo porque no vaya a ser que me vengán a buscar", y otros de que dicen: "no, si la administración no va a detectar este incumplimiento", y hay otros son como más sistemáticos para evadir impuestos, que hasta realizan una planificación fiscal con propósito claro de reducir lo más que pueda el pago de los impuestos, entonces las administraciones tributarias tienen que ir diseñando estrategias según el tipo de contribuyentes, y eso se hace permanentemente. Internamente la administraciones van sufriendo como cambios en su organización que buscan los mecanismo y la manera de ser más eficientes en el combate contra la evasión, sobretodo porque los recursos son limitados, entonces si uno no establece una relación de habitantes y cantidad de personal de la administración tributaria, encontrará de que la relación es bien alta, y eso es parte del "bench marking" que se hace, donde se comparan relaciones para identificar como andan las diferentes administraciones tributarias.

En lo que corresponde al IVA, al impuesto, está diseñado de una manera tal que ayude un poco, al menos, en su diseño, es mucho mejor que el impuesto a las ventas que se tenía anteriormente, donde se generaba hasta un efecto cascada, aquí no porque cada etapa de la cadena tiene que ir enfrentando el IVA que paga a través de las compras que realiza y el IVA que cobra a través de las ventas que efectúa, entonces enfrenta los créditos contra los débitos fiscales; y la diferencia la traslada hasta la administración.

Entrevistadora (Mariana Sandoval): Entonces, el momento en que se puede decir que se rompe la cadena (porque uno de consumidor siempre está obligado a pagar, nosotros no tenemos opción) entonces se rompe en el punto donde la empresa, la clínica médica donde vayamos decide no reportar esas ventas?

Entrevistado: Sí, así es correcto. También no hay que perder de vista que El Salvador tiene, como otros países de Latinoamérica, un sector informal bastante grande.

Entrevistadora: ¿Y los estudios que se manejan de la evasión del IVA son solamente de la economía formal?

Entrevistado: Lo que pasa, y quizá podemos hablar un poco sobre cómo se mide la evasión del IVA. Nosotros utilizamos la información del sistema de cuentas nacionales, esa información la maneja el Banco Central de Reserva, entonces ellos calculan el Producto Interno Bruto, y lo calculan por diferentes vías. Me imagino que sabrá que el Producto Interno Bruto puede calcularse por el lado de los ingresos, por el lado de los gastos y por el lado también del valor agregado; entonces ellos en el BCR elaboran unas matrices de insumo producto de cara al sector de actividad económica y ellos van estimando cuáles son los valores agregados para llegar a un valor bruto de producción. Esta es la información que nosotros obtenemos, sin embargo hemos tenido dificultades porque el Banco Central de Reserva ha estado en un proceso que ya tiene muchos años de cambiar el año base, por esa razón ellos han dejado de hacer las matrices de insumo producto y nos han estado enviando a nosotros una información que es global, entonces no tenemos nosotros la información por sectores de producción, sino que global.

Ellos estiman el valor agregado que va generando cada sector de actividad económica, entonces yo creo que como, ahí lo que se trata es de establecer el Producto Interno Bruto nacional, es decir, del país, sin distinción de si es sector informal o formal de la economía, ellos tendrán sus metodologías para establecer el PIB del país.

Entrevistadora: No solamente de la economía formal o informal por separado.

Entrevistado: Claro, porque el PIB, yo hasta el momento entiendo que es un PIB total. Por supuesto, el cálculo del PIB, de alguna manera debe estar afectado por ese peso del sector informal, es decir, solo eso les ha de imponer limitantes para establecer ese sistema de

cuentas nacionales. Es un problema "de origen", "metodológico", que está ahí porque es inherente a que este país tiene un gran sector informal, entonces seguramente el cálculo del PIB debe estar sesgado por la economía informal.

A lo que quiero llegar es a eso, ¿qué tan confiable es el dato del PIB por efecto del sector informal?, no lo sé; eso ya es otro motivo de investigación.

Seguramente el sector informal afecta un poco la estimación tanto del PIB como de la evasión fiscal (En consecuencia), pero claro, nosotros nos basamos en la información que nos da el BCR, sectorial y global, y sobre esa base se hace la estimación de la evasión.

El otro día miraba en el Diario El Mundo en el mes de abril de que El Salvador era el primero que perdía a causa de evasión, porque ellos habían visto un estudio de la CEPAL, que anualmente saca la CEPAL, lo que sucedía es que la CEPAL no hacía un estudio, sino tomar datos de aquí y de allá y la CEPAL viene tomando un dato de la evasión del 2010, entonces ese porcentaje de evasión se lo aplica al PIB de cada uno de los años más recientes; ahí sacaba un dato que luego, al correlacionarlo con la recaudación de ese año, sube el monto, pero claro, la gran noticia donde mencionaba eso entonces, a veces el problema debe ser de información para cada uno de los que investigan.

ICEFI dudo de que haga un estudio de evasión. Bueno, quiero ver quién ha publicado recientemente, donde está este señor Ramón Villalta, no recuerdo como se llama esta ONG; pero ellos recientemente han publicado, nos invitaron, yo no pude ir. Publicaron un estudio sobre evasión, yo no lo he leído, sería bueno que lo leyera, la ISD (Iniciativa Social para la Democracia) creo que se llama, ellos recientemente publicaron ese estudio de evasión y tuvieron apoyo financiero de una fundación Conrad Adenahuer. Yo me pregunto ¿cómo harán ellos para hacer esta estimación de evasión tributaria porque a nosotros nos cuesta, y eso que nosotros maneamos gran parte de la información, pero hay otra información que no la manejamos nosotros sino el BCR, y como ellos nos limitan también. Si ellos nos dicen: "mire no tengo esta información", entonces no podemos avanzar nosotros, eso es un problema.

Nosotros hicimos una...lo que tenemos publicado creo que llega hasta el año 2013, algo así, que creo que andaba por un 30%.

Entrevistadora: Sí, del 2013 es de las más recientes que hemos encontrado nosotros.

Entrevistado: 30% andamos pues, entonces sobre su pregunta si eso incluye o no incluye al sector informal, yo diría que sí lo incluye.

Entrevistadora: En el caso de las causas. Hablábamos de que la cadena se rompe en el momento en que, por ejemplo, yo soy un médico y yo decido no reportar esta venta, no di factura, no hay manera de que se me compruebe que hice esta venta. ¿Será que, mayoritariamente las causas se deben a falta de cultura, desinterés o tal vez ven el sistema demasiado complejo? porque tengo entendido yo que desde que el IVA se implementó, la idea era hacer un sistema tributario simplificado, que con el paso de los años, dadas las necesidades del gobierno, del país, se ha tenido que ampliar un poco más, pero ¿cuál será la principal causa?

Entrevistado: Fíjese de que nuestro IVA es bastante simplificado. Cuando vienen los consultores aquí a hacernos visitas, esa es una de las cosas que nos comentan, nos felicitan porque dicen que nuestro IVA es bastante simple, y que eso es bueno porque en la medida en que se a simple es también más fácil de administrar; en la medida en que se vuelve complejo, por ejemplo una gran cantidad de exenciones, tasas diferenciadas...

Entrevistadora: Y en nuestro país nada que ver

Entrevistado: Entonces eso complica más la administración del impuesto, de cualquier impuesto. Y nosotros tenemos una tasa general, del 13%. Cuando surgió el IVA surgió con algunas exenciones a los granos básicos, a las medicinas, a la leche, y desde hace muchos años se derogaron esas exenciones, es decir está gravado casi todo. Sí, tenemos algunas exenciones

Entrevistadora: El transporte público, tengo entendido yo

Entrevistado: Tenemos transporte público de pasajeros, tenemos el agua cuando es suministrada por instituciones públicas, educación cuando es proporcionado el servicio cuando es una entidad autorizada por el ministerio de educación, salud creo que también, no recuerdo si tiene alguna restricción ese tipo de exención, los intereses bancarios también; entonces hay ciertas exenciones, sobre todo de servicios.

Eso sin duda afecta la cadena del IVA, afecta eso, las exenciones y luego como realmente el IVA es un impuesto al consumo, entonces quien paga el IVA es el consumidor. Claro, desde la etapa de producción hasta llegar al consumidor hay un camino que es donde se va generando un valor agregado y es lo que va gravando el impuesto.

Entrevistadora Y no será posible, me imagino yo que sí, que por ejemplo, desde que la materia prima se vende por primera vez y después la segunda vez para transformarla, ¿será que se podría como ir perdiendo pequeñas partes de la tributación que se supondría tendría que haberse dado?

Entrevistado: Sí, de hecho se da. En teoría se da cuando se dan las exenciones por ejemplo. ¿Por qué? y era una de las razones por las cuales se derogaron las exenciones a las medicinas, a los granos básicos. El propósito era entendible, son no gravables para que sea más barato, pero al final no se lograba el efecto esperado porque el que compraba los insumos para producir el producto farmacéutico tenía que comprar gravado, con el IVA, entonces tenía un crédito fiscal, y cuando ya tenía el producto farmacéutico y lo quería vender, no podía compensarse porque no podía cobrar el impuesto a los consumidores finales; entonces él tenía un gran problema.

Aquí recibimos un montón de quejas y reclamos: "mire, no puedo yo descontarme".

Claro la ley prevé que eso que no se lo puede descontar en el IVA se lo llevara al ISR y allá pudiera descontárselo como parte de las devoluciones generales del ISR pero siempre genera un problema financiero para las empresas. Ahí, de algún modo también se rompe esa cadena.

Y por supuesto también se rompe cuando tenemos, y sobre todo eso se da en servicios cuando se entra también al circuito de la economía informal. Se da con los productos. En las calles ofrecen un montón de productos, ofrecen juguetes, un montón de cosas, binoculares, productos electrónicos, en fin, una serie de cuestiones, puro sector informal. Entonces, al pasar al sector informal se rompe la cadena.

Entrevistadora: Porque esta gente no declara

Entrevistado: Aja, ellos están subterráneos. La ley lo que establece es que si usted en un año realiza ventas superiores a 50,000 colones (porque así está), son \$5257 me parece,

entonces tiene que registrarse como contribuyente del IVA y empezar a declarar su renta; o si tiene activos superiores a 20,000 colones, también tiene que inscribirse en el IVA.

Evidentemente tenemos una gran cantidad de contribuyentes que no están registradas porque, lo que pasa es que ese parámetro ya está desfasado; esos parámetros vienen desde que surgió el IVA en el año 1992, entonces probablemente en el año 92, hablar de 50,000 a lo mejor es como hablar ahora de \$50,000 porque \$5,000 , imagínese una persona que gana el salario mínimo, que ya es de \$300, ya en el año ya casi, todavía le falta algo, pero cualquier trabajador promedio puede ganar \$5,000 en el año y no podemos decir que es una persona de clase media que vive con sus comodidades.

Cualquier vendedor de frutas o de mangos en el mercado, probablemente vende esas cantidades en el año, más de \$5,000 pero no le da para tener un estilo de vida razonable o digno; digamos que alguien así todavía está en un nivel de supervivencia, entonces la administración tributaria se vería muy desgastada en querer cubrir a esos sectores que podrían, a lo mejor, declarar. Si se realizara un estudio, probablemente se podría determinar que algunos podrían ganar \$10,000.

Entrevistadora: Pero la gran mayoría del sector informal no llega al monto mínimo, entonces no es que evadan sino que el sistema les da la oportunidad de no ser contribuyentes, dados sus pocos ingresos

Entrevistado: Si usted le hiciera una investigación a esos que le digo yo que venden ahí en la calle, ¿cuánto podrían vender? no creo que a cada uno le resulte y puedan estar bien cómodos, para empezar nadie quisiera trabajar en las calles así, seguramente: recibir el sol todo el día, el humo de los carros, estar a la intemperie, las lluvias, etcétera, estar a la expensa de cualquier peligro, de ser arrollado, creo que no es un estilo de vida que alguien persigue.

Probablemente algunos de esos, si uno les hiciera la investigación individual, alguno puede llegar a unos \$6,000 o \$7,000 y entonces lo enfrentamos a los parámetros del IVA, deberíamos de registrarlos, lo inscribimos, y lo obligamos. No solo es registrar al contribuyente, sino vigilar que cumpla con todas las obligaciones.

Entrevistadora: Y ese procedimiento, realmente llevar ese control ese control de quién paga y quien no paga es bastante complejo

Entrevistado: Imagínese usted trabaja en un banco y uno de los grandes problemas de un banco es recuperar lo que presta y siempre tiene un índice de morosidad que puede andar por el 3 o 4%. Pero si tienen un índice de morosidad de clientes que están controlados pero, de pronto ya tienen problemas hasta de ubicarlo porque cuando solicitó el préstamo dio ciertos datos que ya no están actualizados o no los dio correctamente.

Entrevistadora: Y como institución, ¿cómo manejan eso de que quién paga y quién no paga?

Entrevistado: La administración se enfrenta a un problema que es controlar a todas las operaciones, entonces estamos hablando de cientos de miles de personas y tenemos recursos limitados. Ante ese dilema, la administración tiene que establecer prioridades.

Entrevistadora: Me imagino yo que hay agentes de cobro

Entrevistado: Tenemos pero entonces la administración, como le decía yo al inicio, hay de todo tipo de personas, los estratificamos, algunos cumplen, vienen todos los meses, presentan sus declaraciones, están atentos a cualquier información sobre obligaciones tributarias. Hay otros de que son, están de acuerdo en cumplir con sus obligaciones pero de pronto se les olvida porque no le dan la prioridad a ese tema, pero cuando la administración les llama, salen corriendo a cumplir. Hay otro tipo de personas que andan escondiéndose.

Entrevistadora: Imagino que localizar a un vendedor informar es bien complicado

Entrevistado: Ahí hablamos de prioridades. Tenemos un gran contribuyente que llega el auditor tributario y ve que hay una maniobra o tiene una planificación que le ha permitido a él evadir pagar millones de dólares, y podría tener 10,000 contribuyentes chiquititos que por más que yo les investigue y que me obligue a dedicar tiempo y grandes recursos, ¿cuánto podría implicar lo que ellos deben de pagar? tal vez unos \$10,000. La administración tiene que establecer prioridades: ¿dónde tiene que fiscalizar? me voy a fiscalizar a estos o cubro a aquellos que tienen estas figuras sofisticadas para evadir pago de impuestos y que tengo que investigar.

La administración, con los pocos recursos que tiene, dedica a un extremo y dedica a otro, trata de distribuir recursos para poder cubrir la mayor parte de la población. Y tiene

mecanismos. Una de las bases para poder ejercer el control es la información, nosotros como administración tributaria, lo que hacemos es gestionar y canalizar la obtención de información para, a partir de procesarla y analizarla, podemos identificar quienes cumplen y quienes no cumplen y, sobre esa base, poder definir planes de control y de fiscalización. Así es como trabaja la administración. Por supuesto, las fuentes de información son variadas, tenemos información que los mismos contribuyentes nos proporcionan y que están obligados a proporcionar; hay otra información que tenemos que requerirle a los contribuyentes porque consideramos que es una información valiosa que nos puede servir a nosotros.

Aquí procesamos esa información y la realizamos y a partir de ahí podemos verificar que ciertos contribuyentes nos han declarado correctamente, que algunos contribuyentes incluso no nos han declarado, teniendo la obligación de hacerlo, y contribuyentes que han declarado pero no correctamente. Nuestro desafío como administración es obtener cada vez más información para poder conocer completamente al contribuyente.

Las herramientas tecnológicas cada vez ayudan más a las administraciones, si aquí el problema es el obtener esa información útil para la administración porque eso es lo que se busca.

Por ejemplo: usted puede no declararle al fisco pero de repente nosotros obtenemos información de sus depósitos en cuentas bancarias, y ya eso nos sirve para decirle que es ingreso que no nos ha declarado y sobre eso hacemos una liquidación. Por ejemplo, este, usted puede ser que no le esté declarando al fisco pues, pero realmente nosotros obtenemos información de sus depósitos de cuentas bancarias y esa información ya nos sirve a nosotros para decirle "mire señorita, esto es ingreso que no nos ha declarado y sobre esa base le vamos a hacer una liquidación". De repente nos viene una información de que usted compró un vehículo; eso también ya es un indicio de ingreso por parte de la persona que compró el vehículo, "dígame, infórmeme de dónde obtuvo usted el dinero para comprar este vehículo", "Ah, mi papá me lo compró" puede decir usted, "Ah bueno, entonces vamos a revisar la cuenta de su papá" y así, y como la administración va determinando las obligaciones secundarias. Realizó importaciones el contribuyente que pasaron por las aduanas, y no ha declarado estas importaciones como ventas, entonces ya la ley prevé de que si eso ha sucedido y hay contribuyentes que ni siquiera llevan una contabilidad le vamos

a hacer una presunción para que le vamos a determinar unos ingresos a partir de los valores que usted introdujo al país, entonces tenemos mecanismos, y, vamos obteniendo la información para poder ejercer ese control y esa fiscalización. Este, es un gran desafío para la administración pues, porque tampoco es cierto de que tenemos toda la información, y ese es nuestro desafío; si hace unos 10 años nosotros nos basábamos un reporte, ahora nos basamos en 5 reportes, quiere decir de que ya la administración ya tiene más información; el día de mañana vamos a tener 15 reportes, dentro de 5 años vamos a tener 20 reportes, entonces quiere decir de que la administración cada día está obteniendo más información y está adquiriendo mayor capacidad para controlar a los contribuyentes; entonces, uno de los grandes problemas es el sector informal, el contrabando, porque son actividades que no dejan rastro. Hay impuestos que se complementan también, por ejemplo en el 2014 se implementó el impuesto a las operaciones financieras, ahí está definida una retención a la liquidez, es decir, cuando una persona durante un mes realiza depósitos y también retiros, transacciones en el banco que superan los \$5,000.00 el banco debe de retenerle el 0.25%, el impuesto a las operaciones financieras, entonces, ya ahí vemos de que el banco le retuvo a "fulano de tal" y cuando revisamos aquí nuestros sistemas esa persona no está registrado, entonces ya eso ya nos da un indicativo de que tenemos que investigar a esta persona. Entonces, ese es nuestro trabajo, imagínese tenemos el caso de -y voy a decirlo- los narcotraficantes, ellos sus operaciones las hacen tratando de no dejar rastros.

Entrevistadora: Sí, o sea si se saben que existen, pero no son personas que van a declarar.

Entrevistado: Pues sí, entonces, pero de repente resulta, este, en algún momento ellos deben de meter todas sus ganancias en el circuito formal de la economía.

Entrevistadora: En algún punto, o alguna compra.

Entrevistado: Ahí es donde se dan el tema del lavado del dinero, o de capital, ahí en algún momento ellos...

Entrevistadora: Se da a la luz

Entrevistado: Se enciende una luz pues. En el sector informal pasa algo similar verdad, hay personas que se quedaron sin trabajo y buscan empleo y no encuentran, entonces bueno, de algo tengo que subsistir, y se van al sector informal a vender cualquier cosa: pupusas,

frutas, etc. En esa dinámica, hay gente que se ha ido superando, comenzó vendiendo pupusas porque había que, hasta en carretón anda la gente, de repente ya puso un chalecito pues porque se dio la oportunidad, y ya puso ahí un puestecito, ya de repente dijo, voy a poner uno en otro lado, y contrata, y entonces va creciendo, llega un momento en que ya ellos no pueden ocultarse, ¿por qué? Porque tienen que entrar en relación también con proveedores, con clientes.

Entrevistadora: Ya no son un par de compras ahí al tiempo, sino que son constantes, mayores.

Entrevistado: Aquí vino hace poco una joven que, este, nos dijo "fíjense de que nos dice la mamá- ella, este, le gusta hacer pasteles, cosas de pastelería, entonces este ya, vende, pero ya algunos clientes le empezaron a pedir factura, entonces pero como, pues si, está iniciando, no quisiera todavía inscribirse en el IVA" dice la mamá, y lo dice con bastante franqueza, "¿qué puede hacer?" Y ya les dimos la asesoría, pues le dijimos "mire este, la ley ya prevé que hay un documento que emite un sujeto excluido de contribuyente de IVA, y ya le explicamos pues-, ahí incluso le tenemos en nuestro portal web el modelo de documento, -y ya se le proporcionó, y se le explicó vea-, mire, está bien, usted dice que de esta iniciando, pero sepa de que si ella, vaya, van a haber clientes que le van a decir, mira dame un comprobante de crédito fiscal si quieres que te compre pues porque entonces la misma dinámica de los negocios hace de que las personas tengan en algún momento que salir a flote...

Entrevistadora: Más oportunidad de cómo, si la gente, lo entiendo yo, si la gente realmente estuviera un poquito más culturizada sobre la importancia del pago de los impuestos...

Entrevistado: Más informados, sí. Ah, pero vaya, no es tanto, yo porque no soy muy proclive a pensar en la consciencia ciudadana, bueno, nosotros tenemos ese concepto en educación fiscal, tenemos una unidad en educación fiscal, y ellos andan buscando crear consciencia tributaria, consciencia ciudadana, ciudadanía fiscal, que es a lo que usted se refiere pues, yo debo de pagar impuestos si quiero ver este beneficios cuando yo ando en la calle, ver las calles en buen estado, las aceras, los parques

Entrevistadora: Yo debo contribuir

Entrevistado: Yo debo de contribuir, entonces este eso es ciudadanía fiscal, por eso tenemos nuestra unidad de estudios, perdón, educación fiscal, que se encarga y trabaja de la mano con el Ministerio de Educación, porque en las escuelas, bueno, mejor dicho el Ministerio de Educación ya introdujo dentro de su currícula de estudios el tema de educación fiscal, entonces los compañeros trabajan con equipos del Ministerio de Educación para desarrollar esos temas en los planes de estudio, es bueno pero, más allá de la consciencia, también existen otros mecanismos pues, la persecución, y acá nosotros de lo que hablamos es de la percepción que tiene cada persona de que está siendo controlada, entonces en la medida en que los ciudadanos perciben a la administración tributaria como una administración tributaria fuerte y efectiva, eso también se convierte en un factor para reducir la evasión fiscal porque cuando usted oye hablar a las personas que dicen "no, yo no me quiero meter en problemas con el fisco, yo mejor voy a cumplir" porque él tiene una sensación de riesgo que lo podamos controlar, que lo podamos fiscalizar, entonces, algunos dicen "no, si el fisco no, esos ni cuenta se dan, son pasmados, etc." Entonces esa sensación de riesgo la tiene baja ese contribuyente, entonces esa también es una lucha por parte nuestra, de que la gente le tenga respeto a la administración tributaria, en la medida en que vayamos logrando eso también eso abona a que se reduzca la evasión fiscal.

Entrevistadora: Y en el caso de los pasteles que usted me comentaba, pero ella no llega, me imagino yo vea, que no llegaría como al monto mínimo que la obliga a declarar.

Entrevistado: Ah, como ella está comenzando

Entrevistadora: Aja, pero ¿y en este caso?

Entrevistado: Entonces claro, lo que le decimos es, "vaya mire, cuando si llega usted sepa de qué tiene que registrarse pues, es más, se le recomienda que lo haga ya".

Entrevistadora: A pesar de que no llegue al monto mínimo sugerido

Entrevistado: Ah, porque no está obligada pero,

Entrevistadora: Se le está pidiendo los...

Entrevistado: Por eso incluso la ley del IVA tiene esa, da esa opción a las personas de que si no ha cumplido los parámetros que los obliga a registrarse

Entrevistadora: De igual manera

Entrevistado: Pueden hacerlo, pueden solicitar ya la administración inscribirse para no caer en incumplimiento. Aquí tenemos un montón de gente, ese es un problema, mucha gente se queda sin trabajo y dice, "bueno, me quedo sin trabajo, soy abogado, voy a empezar a dar servicios liberales; me quedé sin trabajo, soy contador, voy a empezar a trabajar liberalmente; soy médico y voy a poner una clínica" entonces vienen acá a solicitar la inscripción del IVA, eso es de todos los días pues, se les inscribe en el IVA, pero de repente encuentran un trabajo y no vienen a des inscribirse, entonces...

Entrevistadora: Están obligados a declarar cero

Entrevistado: Entonces nosotros los buscamos y se ven en problemas pues porque a los dos años, lo que pasa es que no es una acción inmediata también verdad en donde hoy dejo de

Entrevistadora: Mañana voy a venir

Entrevistado: A eso queremos llegar de que hoy se venció el plazo y mañana le estamos llamando para decirle "mire, no presento su declaración" hacia eso queremos llegar pero de momento todavía no estamos en esa condición, entonces, le llamamos que al año y le decimos, "mire, estamos viendo en nuestros registros de que usted tiene dos años de no presentar declaraciones del IVA

Entrevistadora: No pero cerré el negocio

Entrevistado: Ah, es que fíjese que... -y ya explican- sí, pero ya usted ya cayó en un incumplimiento

Entrevistadora: Y en ese aspecto, ¿cómo se puede comprobar de que por ejemplo este señor/señora que puso una clínica, ya no es contribuyente "no, pero fíjese que ya cerré la clínica hace dos años"... no hay manera?

Entrevistado: No, eso es una investigación que se hace, vaya, digamos alguien que de repente consiguió empleo, "no, es que mire yo...pero, ya no operé porque me volví a emplear" entonces uno ve que esa empresa donde él está empleado, lo está reportando, y uno ve ahí que a partir de cierto tiempo, esta empresa lo empezó a reportar como asalariado, vaya, ya eso abona, y luego verifican que en las direcciones que él había dejado para donde dijo que iba a tener su negocio no hay nada al respecto, está bien, también realiza nuestra base de información a ver que no haya alguna información que lo contradiga pues porque si allí obtenemos una información de que hay operaciones comerciales que están sujetos para ingresar con otros que es reciente entonces se investiga, se profundiza más, y es más vemos de que quería engañarnos y por otro lado, de que seguía incumpliendo, entonces ya sobre la base de su información, ya nosotros le hacemos determinaciones de impuestos por pagar; pero si no vemos ninguna información al respecto y la única que vemos es de que efectivamente él obtuvo un empleo, pues si, decimos vaya está bien pero lo vamos a des inscribir pero ha caído en estos incumplimientos y va a tener que pagar las multas, porque como tenemos un régimen sancionatorio también por todos los incumplimientos tributarios.

Entrevistadora: Y en el caso, por ejemplo, de acciones que ha hecho el Ministerio de Hacienda, la DGI para prevenir un poco la evasión, porque si he visto que es implementación de nueva política, cada tanto tiempo, ¿cuáles son las que usted considera que han sido como más efectivas, aquellas que ustedes han trabajado que han funcionado mejor?

Entrevistado: Es que es una serie, o sea no hay una medida única pues, sino que se tiene que trabajar en una batería de medidas, por ejemplo nosotros desde el año 2013, hemos implementado lo que hemos denominado un nuevo modelo de fiscalización, este nuevo modelo de fiscalización lo que ha consistido en dos modalidades básicas: una que es la fiscalización extensiva, fortalecer la fiscalización extensiva, y otra que es fortalecer la fiscalización selectiva.

Entrevistadora: La diferencia extensiva y la...

Entrevistado: Fíjese de que nosotros tenemos una fiscalización extensiva que consiste en que nosotros reunimos la información de los contribuyentes y a partir de ahí vemos en nuestra base de información de datos si los contribuyentes han cumplido o no han cumplido. Los que han cumplidos pues, que bueno verdad, no hay problema, pero los que detectamos o identificamos con algún indicio de incumplimiento, a ellos los programamos, entonces, se programa para que se les llama por teléfono, por correo electrónico o se va a buscar a sus casas, o a los lugares de trabajo, etc. Entonces se les notifica de que se presenten a una oficina o a un centro de gobierno, ellos llegan ahí y ahí se les explica que es lo que hemos detectado en ellos, que no ha declarado ingresos, que nos compruebe las difusiones que ellos han declarado, que no han presentado declaraciones también, incluso aquellos que no se han inscrito en el IVA por ejemplo, los llamamos pues, y dependiendo de del tipo de incumplimiento que les hemos detectado, así les pedimos a ellos que realicen ciertos trámites para poder cumplir. Entonces todo eso lo hacemos, se llama extensiva porque ahí abarcamos a una gran cantidad de contribuyentes, entonces lo que buscamos es de que ellos, al explicarles cuál es su situación, ellos corrijan voluntariamente, y todo eso se realiza a través de esa modalidad en extensiva. Ahora, la fiscalización selectiva, esa ya lo que implica es de que vamos a ir al campo, vamos a ir a hacer auditorías a ciertos contribuyentes que hemos identificado que ameritan que hagamos auditorias con ellos, entonces nombramos a un auditor, y esta auditoria tiene que realizar ciertos procedimientos legales y también procedimientos técnicos que nos ayudan a determinar si este contribuyente ha cumplido, y si no ha cumplido a cuantificar cuanto es lo que él ha dejado de cumplir, a determinarle las multas y a hacerle la determinación formal, entonces estos contribuyentes no están en la disposición de corregir voluntariamente, hay algunos que si cuando va el auditor, en la medida en que el auditor va haciendo su investigación el mismo contribuyente cuando ya se le informa sobre cuáles son los hallazgos, hay algunos contribuyentes que dicen "vaya mire, yo no quiero meterme en un litigio con ustedes, sé que si dejo transcurrido el tiempo voy a tener que pagar más impuestos, entonces voy a pagar" y entonces terminan pagando pero después de hacer una investigación, pero hay otros que dicen "no, yo no estoy de acuerdo con lo que ustedes dicen, yo me voy a ir a los tribunales" entonces, como el código tributario nos establece procedimientos de fiscalización, tenemos que seguir por proceso de fiscalización hasta hacerle la determinación, hasta emitir una resolución donde se le determina el impuesto dejado de pagar, una multa por

incumplimiento, y se le notifica, ya a partir de la notificación de que la resolución del contribuyente tiene plazo para interponer su apelación, entonces ya entra en esa etapa de litigio, pero todo eso es a raíz de una fiscalización selectiva, en aquellos contribuyentes que pasaron primero al flujo de fiscalización extensiva y que no quisieron cumplir o no atendieron el llamado de la administración, se trasladan, se les programa ahí para que vayan para que sean fiscalizados a través de la fiscalización selectiva y seguir los procedimientos de fiscalización que ya establece el código tributario. Eso lo venimos trabajando desde el año 2013.

Entrevistadora: ¿Y de esto hay como cálculos, a ver si ha habido mejorías, o solamente la evasión que ustedes calculan?

Entrevistado: Ah, lo que pasa, sí, es que como por un lado nosotros vamos llevando la información de los casos que hemos programado de los pagos que han efectuado los contribuyentes. Por otro lado, para ver que tanto eso ha impactado, no solo eso sino otras medidas impacta en la evasión, realizamos el estudio de evasión fiscal, entonces, incluso tenemos las unidades que hacen esas cosas, tenemos nuestras unidades de fiscalización que se encargan de hacer el trabajo de fiscalización y tenemos nuestra unidad de estudios tributarios que es la que se encarga de hacer el estudio de evasión tributaria. Pero es solo es una parte, vaya, tenemos otras unidades de educación fiscal que su trabajo no se trata de ir a ejercer presión o de ir a fiscalizar a los contribuyentes pero creemos nosotros que el trabajo que realiza educación fiscal debe tener su incidencia también, tenemos nuestras áreas de atención al contribuyente, donde recibimos las declaraciones tributarias, donde atendemos las consultas de los contribuyentes, las dudas que ellos tienen donde preparamos información para informar mejor a los contribuyentes y también creemos nosotros que en la medida en que la administración le facilita a los contribuyentes cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en esa medida también atacamos la evasión tributaria, entonces esa es otra parte que hemos dado prioridad, que es a la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de hecho tenemos nuestro plan estratégico institucional donde tenemos unos objetivos estratégicos: fortalecer la fiscalización, y fortalecer el cumplimiento voluntario. Ese plan estratégico institucional del Ministerio de Hacienda está publicado en internet también, sería bueno que lo vieras. Entonces, esos son como nuestros dos grandes objetivos estratégicos: fortalecer la fiscalización, y fortalecer el cumplimiento voluntario; esta es una manera muy resumida que la estoy diciendo. En facilitar el cumplimiento voluntario, ahí también hemos adoptado ciertas medidas, por

ejemplo, no sé si usted ha tenido noticias de que hemos venido trabajando en una declaración de renta en línea, esa desde el año 2012 iniciamos de una manera voluntaria, y si, cada año seguimos sumando más contribuyentes eso y este año fue el primero que ya no le dejamos opción al contribuyente.

Entrevistadora: Solamente en línea

Entrevistado: Solo en línea la dejamos pues, y nos ha dado buenos resultados; bueno, esto solo es una declaración de renta y este año también queremos iniciar la obligatoriedad de la declaración de IVA y de pago a cuenta en línea. Entonces, esto nos sirve a nosotros porque nos vamos a obtener la información en menor tiempo, y nos ahorra recursos a nosotros, recursos que luego los vamos a retribuir para fortalecer el control de la fiscalización, entonces por eso estamos haciendo también esfuerzos por el lado de la atención a los contribuyentes y hemos puesto a disposición varios servicios por internet; desde el año 2003 tenemos la declaración electrónica tributaria, DET que le llaman, esa consiste en que tiene el contribuyente tiene que descargar el archivo DET en su computadora y luego hacer su declaración en la aplicación y podía pagar por internet, pago electrónico, tenía esa opción, pero nada más, o podía ir al banco y lo que hacían era imprimir dos planes de la declaración y tenía que llevar el archivo en una USB al banco, el banco tenía que recibir el archivo y transmitirnos el archivo a nuestra base de información. Entonces ese proceso cuando fue pensado en el año 2003 fue un gran hito para nosotros, pero ya en la práctica se suscitaron una serie de problemas que no nos permitía a nosotros los archivos electrónicos de todos los contribuyentes que habían presentado su declaración a través del banco, por eso es de que como alternativa pensamos a trabajar la declaración en línea, y hemos ido muy gradualmente pues porque tiene sus problemas, los contribuyentes ofrecen mucha resistencia, no todos, los jóvenes por ejemplo son más proclives a trabajar...

Entrevistadora: Mi mami este año para declarar la renta: "yo no sé porque la han puesto en línea, yo no puedo"

Entrevistado: Vaya imagínese, pero si usted, no sé si lo hizo o si hubo alguien más, la asesoro, le explico...

Entrevistadora: Si, es mucho más sencillo

Entrevistado: Después las mismas personas se dan cuenta que es mucho más fácil

Entrevistadora: Así es

Entrevistado: Entonces claro, la resistencia nosotros creemos que es natural, entonces eso nos ha dado una pauta a nosotros ya de ir impulsando más este tema de trabajar con los contribuyentes a través de internet; ya tenemos una serie de trámites por internet pero nos hace falta todavía mucho más, estamos pensando en otros mecanismos también de cómo irles facilitando a los contribuyentes. Por ejemplo estamos trabajando, esto es un proyecto a largo plazo que tenemos, con factura electrónica, ya con un sistema de facturación electrónica ya hasta se les quita la obligación a los contribuyentes de presentar declaraciones mensuales porque ya la información ya la tenemos, pero eso ahorita es un proyecto nada más, pero hemos visto la experiencia en otros países

Entrevistadora: Y son efectivas

Entrevistado: Países que a eso van, ya una vez entran al sistema de facturación electrónica la información se obtiene en línea, y ya los contribuyentes no necesitan presentarnos la declaración porque esa información que el contribuyente debe presentar ya la tiene la administración. Así que, pero claro aún nos hace falta caminar mucho

Entrevistadora: Quizás consultarle, nosotros al momento de defender el tema fue "la evasión fiscal" y se nos decía entonces, "¿y por qué es evasión fiscal?" Y nos hacían la observación y nos quedó como la espinita, realmente el concepto se maneja así, pero nos decían, "la evasión, uno como consumidor final no puede decir que va a evadir, porque yo por ejemplo si voy a comprar algo no me van a decir mire yo no quiero pagar el IVA, no puedo", entonces ellas nos sugerían - claro, el concepto no lo tratamos así, porque realmente el tema jurídico es evasión - pero, quisiéramos como aclarar el punto, al momento de la redacción, porque nos decían que el término propicio quizás no sería evasión sino apropiación inadecuada, ¿usted qué considera al respecto?

Entrevistado: Yo creo que al hablar de apropiación incluso tampoco se alejan de los términos legales, en nuestro código penal tenemos una apropiación, no inadecuada, ahí de llama apropiación indebida, y es una figura de evasión fiscal

Entrevistadora: Y ¿cuál es la diferencia?

Entrevistado: No fíjese, bueno, voy a tratar de explicarle de que eso, cuando se convierte en el delito, está en el código penal, ahí hay una serie de identificaciones tributarias, ahí se convierte el delito por el monto evadido, eso es todo, un monto es lo que define si es un delito o se queda a nivel administrativo nada más. Mire, ahí lo que pasa es, lo que argumentan es lo siguiente: que si yo soy un comerciante y usted es consumidora y quiere comprar algo, yo como comerciante le digo el precio, y en el precio ya va implícito el IVA, entonces como yo le estoy cobrando el IVA y yo como comerciante no lo traslado al fisco entonces me estoy quedando con ese IVA

Entrevistadora: A eso se refería

Entrevistado: A eso se refieren ellos pues, ahora, que eso se convierta en un delito, dependerá de la cuantía de esos valores apropiados debidamente. Si sobrepasa el límite a los parámetros que se requieren inspecciona al código penal, se va a convertir en delito, pero eso no le quita de que forme parte de la evasión, del concepto de evasión, porque ustedes están tratando el tema de evasión desde un punto de vista tributario, económico pues, eso no, puede que parte de eso tenga la arista de que convertirse en un delito y otra parte no, pero el término sigue siendo el mismo pues: un ingreso que dejo de percibir el Estado, y eso es todo pues, y es lo que trata de estimar el índice de evasión, entonces, parte de eso se convierte en una figura delictiva, es otra cosa pero lo que busca medir es lo que dejo de percibir el Estado de todo lo que de un IVA potencial, de una recaudación potencial, de hecho, en la metodología que utilizamos nosotros, parte se construye una recaudación potencial, que luego se compara a la real y la brecha que resulta ahí es una evasión, entonces, es un concepto económico.

Entrevistadora: Sí, y esa diferencia me imagino yo que también desde la brecha tal vez no solamente se debe a evasión, sino que por ejemplo, si yo bajo crecimientos, si las exportaciones disminuyeron, todos esos factores imagino yo que también influyen

Entrevistado: Vaya, fíjese que en ese estudio sería bueno que lo buscaran y lo revisaran

Entrevistadora: ¿Cómo se llama?

Entrevistado: Se llama estudio de evasión fiscal IVA creo que se llama, ahí se hace un, hay un apartado teórico y ahí se mencionan algunos factores que determinan la evasión, entonces ahí por ejemplo podemos hablar de factores económicos, en épocas de crisis, todo el mundo está viendo o buscando como enfrentar la crisis económica, entonces en esas situaciones, los contribuyentes replantean sus prioridades, y entonces lo que tiene que ver con el cumplimiento tributario va quedando en las últimas prioridades, por eso es de que nosotros lo hemos notado, y ahí lo podemos observar que en el año 2009, nuestro índice de evasión fiscal se incrementó; pero también puede ver usted de que a lo largo de la década del 2001 en adelante el índice va cayendo, porque allá por el año 2001 que se hace una estimación vemos que se determina un nivel de 42% y se ve que va cayendo, por una serie de factores, pero cuando hay crisis subió el indicador, entonces cuando hay crisis pasa eso, que los factores económicos condicionan el comportamiento del contribuyente; la fortaleza que tenga la administración, como les explicaba a ustedes, en la medida que los contribuyentes tengan una percepción de que la administración tributaria es fuerte, eso los impulsa a ellos a cumplir un poco más, la conciencia ciudadana creo que es importante también, que en la medida de que las personas se educan y se concientizan de que pagar impuestos es beneficioso para ellos y para la sociedad en conjunto, por supuesto eso también ayuda a disminuir la evasión, o ayuda a incrementar los niveles de cumplimiento, y hay otros factores que veíamos por ahí, pero ahí están detallados, son como 6 factores creo que hemos establecido ahí

Entrevistadora: ¿En esa investigación que usted me comenta?

Entrevistado: Si, en ese documento, ahí aparecen. Quiero ver ¿que otro veíamos?... la legislación, también puede coadyuvar a mejorar el índice de cumplimiento

Entrevistadora: ¿En qué sentido?

Entrevistado: Si la administración tiene "dientes", cuando digo que tiene "dientes" es porque la legislación le da una serie de herramientas para obligar a los contribuyentes al

cumplimiento de sus impuestos. Yo no sé si usted sabe de qué actualmente está en la Asamblea Legislativa un proyecto de ley de cobro coactivo, así se llama, ese se presentó creo que el año pasado y está en la Asamblea en discusión, entonces eso lo que busca es modificar ciertas disposiciones de ley para darle mayor fortaleza al cobro de los impuestos porque el trabajo de la administración tributaria no termina con establecerle el impuesto que usted dejó de pagar, tenemos que trabajar el cobro porque el contribuyente tampoco es cierto de que "Ah bueno, ya aquí tengo la resolución donde la dirección de impuestos internos me ha determinado que tengo un impuesto que no pague de \$200, 000.00 y salgo corriendo a.." no verdad, hay unos contribuyentes que algunos se esconde, se van del país, etc. o sea, las maniobras para no pagar no terminan, entonces, ya una vez que se le ha liquidado de oficio el impuesto, pasa la acción de cobro que no la tiene la división de impuestos, la tiene la dirección de tesorería, esas son de las cosas que se quieren reformar; entonces, la reforma está de ley, establece la creación de una dirección de cobros, así se llama, y le da mayores facultades para hacer efectivo el cobro de los impuestos, porque si usted no quiere pagar pero la dirección de cobros ve que usted tiene una propiedad, por ejemplo, en la playa, tiene tal cosa, tiene cuentas en los bancos, tiene otras empresas, la dirección de cobros tenga la capacidad de poder apropiarse de esos bienes que tiene el contribuyente para cobrar, para resarcir la deuda, entonces, eso está en discusión pues; bueno no sé si ustedes escucharon en las noticias de que algunos dicen que es inconstitucional, porque siempre, todos los evasores de impuestos que son sistemáticos, y que al pagar estarían pagando millones, ellos hacen lobby pues, así como pasa con las grandes tabaqueras, con los cigarrillos, con las grandes compañías petroleras por ejemplo, ellos hacen lobby en todas las instancias donde pueden verse afectados ellos, van y, como se llama, tienen unos gastos fuertes para tratar de justificar sus acciones. Hace poco, creo que el año pasado conocíamos de unos representantes que vinieron de la Organización Mundial de la Salud que nos comentaban de que el Estado de Uruguay había sido demandado ante no me acuerdo que instancia, pero es una instancia internacional porque Uruguay había establecido algunas medidas para restringir la venta de cigarrillos, entonces recibió demandas millonarias, multimillonarias, ¿de quién es? de los mismos productores de tabaco, porque ellos nunca admiten de que su producto es nocivo para la salud, etc. sino que ellos dicen de que - y hasta pagan a algunos pseudocientíficos para que ellos salgan diciendo de que no se ha comprobado de que el tabaco sea dañino para la salud, o que se han tomado ciertas medidas de protección como el filtro, etc.- pues ya esos daños han sido reducidos a su mínima expresión, etc. pues, así pasa con los evasores de impuestos, ellos

también tienen sus agentes que hacen lobby, porque hay gente que le pagan para ir y empezar a poner resistencia, así se ha oído de que "Ah, ese proyecto de leyes es inconstitucional porque no puede, digamos, mire que la administración quiere hacer un trabajo que por ley y que constitucionalmente le corresponde a los jueces, entonces, buscan esas justificaciones para detener ciertos proyectos que buscan fortalecer el trabajo de la administración tributaria, entonces se presentó el año pasado y ahí está. Y han habido ciertas propuestas, hablando de cosas que se han hecho que se ha ido fortaleciendo la legislación tributaria, desde hace muchos años pues porque digamos en el año 2004, se aprobaron ciertas reformas que le dieron, que van cerrando como esos cerrojos de elución tributaria, y también van fortaleciendo las facultades de la administración, desde el 2009 se dieron también nuevas reformas que también consistieron en gran parte en fortalecer las facultades de control y fiscalización; por ejemplo, antes teníamos el secreto bancario, que ha sido un instrumento que ha limitado grandemente a la administración tributaria, pero desde, no me acuerdo, creo que desde el 2004, se rompió el secreto bancario, ya la administración tributaria puede pedirle a los bancos información de los depósitos bancarios de una persona, antes no se podía hacer, ahora sí, al hacer esos ajustes a la legislación se va fortaleciendo el trabajo de la administración en contra de la evasión tributaria, porque, como le decía, si yo le pido información al banco de una persona y resulta que esa información dice que esta persona realizó depósitos bancarios, y no nos ha presentado declaraciones, yo le puedo hacer una determinación de impuestos a partir de los depósitos bancarios, también se reformó la ley para que la administración pudiera hacer esa determinación de impuestos sobre la base de ciertas presunciones legales, porque si la ley no le da esa potestad de establecer una presunción de ingresos con base a depósitos bancarios, no lo puede hacer, por más que se evidente decir "nombre, mire..." ahí están esos depósitos, esos depósitos son ingresos, pero si la ley no le establece esa facultad a la administración tributaria, no puede hacer una liquidación de oficio, eso de que le digo de las importaciones también, es como resultado de esta reforma es que ahora podemos hacer esas cosas, entonces la ley también ha sido reformada para fortalecer el combate a la evasión tributaria. Hay cosas que todavía nos han quedado ahí porque no han sido aprobadas, porque cuando se presentan las reformas o los proyectos de reformas a la Asamblea Legislativa, ha cosas que no pasan los filtros de los señores diputados, entonces hay cosas que no las aprueban; pero digamos que si, en los últimos años, 10-15 años, la administración ha logrado ir introduciendo algunos mecanismos para fortalecer el combate a la evasión, y ahí le mencionaba a usted como ejemplos esos. Vaya por ejemplo, otro mecanismo es la publicación de los deudores,

vaya imagínese con eso, no obstante ya lo tenemos en ley, hicimos la primera publicación y nos fueron a poner una demanda de inconstitucionalidad, a esa imposición que permitía a la administración publicar a los deudores, entonces, la lucha contra la evasión tiene un camino lleno de obstáculos.

Entrevistadora: No es que un día ya cero

Entrevistado: No, es que aquí de repente nos viene una idea, la implementamos y ya, no es que la administración carezca de ideas, la administración tiene ideas porque la administración entra en contacto con otras administraciones, la administración está estudiando las practicas que se han dado en otros países que parecen exitosas, hay personal nuestro que está estudiando experiencias en otros países también, está buscando el modo de enfrentar la evasión fiscal, pero la cosa es que si no tenemos esas facultades hay que buscar reforma de ley, para que la ley nos de esa facultad, porque como estamos dentro de un Estado de Derecho, todo lo que la administración haga tiene que ser lo que enmarca dentro de la legalidad; de hecho eso es uno de los principios que tenemos en nuestro código tributario, el principio de legalidad, y eso sería bueno que lo leyeran, ese es el artículo 6 creo, ahí están los principios tributarios: principio de legalidad, principio de economía, principio de igualdad... la administración tiene que estar apegada a la legalidad; hay casos que los hemos perdido en los tribunales porque los contribuyentes se valen de cualquier cuestión para ir a argumentar de que no hemos seguido nosotros los procedimientos legales, y por eso es de que el personal de la administración tiene que ser un personal capacitado, altamente cualificado para poder cumplir y reducir esa posibilidad de que el fallo ponga en tela de juicio toda la actuación que hace la administración.

Entrevistadora: Creo que ahí ya tenemos todas las preguntas.

Entrevistado: Es complicado verdad, realmente no sé, bueno, por ahí usted hablaba de una pregunta si era complejo, si es complejo, el sistema, la administración de impuestos, y la lucha contra la evasión también es compleja. Usted puede ver de que también en el portal nuevo han publicado los casos que se han enviado a la fiscalía porque como vamos identificando aquellos que constituyen delito tributario, hace poco, la semana pasada creo o no si esta semana, publicaron los diarios la captura de una persona acusada de allanamientos, ¿qué hizo la fiscalía? en casos de evasión fiscal, son casos que nosotros

hemos estudiado, son casos que se ajustan, se pueden identificar como delito tributario y se los trasladamos a la fiscalía. En otras administraciones ese trabajo que hace la Fiscalía en otros países lo hace la administración tributaria, acá no porque nosotros aquí lo que decimos es que todo el sistema legal está estructurado para facilitar la evasión tributaria, entonces, gran parte del trabajo que tienen que hacer, no la administración, sino los que tienen bajo su responsabilidad la política tributaria, el Ministerio de Hacienda, es tratar de reestructurar como está diseñado nuestro sistema tributario porque así como estamos, que hay cosas que no las hace directamente el organismo que esperaríamos que lo hiciera.

Entrevistadora: Tiene usted razón. En realidad podría haber mejorías en el funcionamiento del sistema tributario salvadoreño.

Entrevistado: Así es.

Entrevistadora: Bueno, creo que eso sería todo, le agradezco en nombre de mi grupo de trabajo el tiempo que se ha tomado para recibirnos y el conocimiento que nos ha brindado respecto a este tema, usted ha sido fundamental para el desarrollo de nuestra investigación.

Entrevistado: Muchas gracias, yo estoy a la orden y les deseo la mayor de las suertes en su trabajo de graduación.

Entrevistadora: Muchísimas gracias por sus deseos. Que tenga un buen día.

Anexo 2. Cálculo del Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA

Este índice se expresa a través de una relación entre la recaudación efectiva del impuesto en función de la potencial, mediante la aplicación de la tasa impositiva en este caso del 13%, sobre el valor del Producto Interno Bruto. (Alarcón, et al., 2015)

Su cálculo se realizó mediante la fórmula a continuación:

$$E = \frac{R}{T * PIB}$$

Dónde:

E =Grado de eficiencia del impuesto al valor agregado.

R = Recaudación efectiva del IVA.

T = Tasa del impuesto.

PIB = Producto Interno Bruto de cada año

De los resultados obtenidos, se muestra un avance en el índice de eficiencia en la recaudación del IVA. Se inicia su cálculo en el año 1992, acorde a la entrada en vigencia de este impuesto con una tasa del 10% y su eficiencia en recaudación comienza en 39.2%.

Índice de Eficiencia de Recaudación del IVA de El Salvador.

Período de 1992 al 2016

Año	Recaudación Efectiva IVA (Millones de USD\$)	PIB (Millones de USD\$)	Tasa Impositiva (%)	Índice Eficiencia IVA (%)
1992	\$ 233.70	\$ 5,954.67	10.00%	39.25%
1993	\$ 305.22	\$ 6,937.99	10.00%	43.99%
1994	\$ 355.59	\$ 8,085.55	10.00%	43.98%
1995	\$ 469.88	\$ 9,500.49	11.50%	43.01%
1996	\$ 541.03	\$ 10,315.54	13.00%	40.34%
1997	\$ 593.26	\$ 11,134.72	13.00%	40.98%
1998	\$ 649.69	\$ 12,008.42	13.00%	41.62%
1999	\$ 668.96	\$ 12,464.66	13.00%	41.28%
2000	\$ 714.06	\$ 13,134.15	13.00%	41.82%
2001	\$ 809.00	\$ 13,812.74	13.00%	45.05%
2002	\$ 837.00	\$ 14,306.72	13.00%	45.00%
2003	\$ 911.35	\$ 15,046.66	13.00%	46.59%
2004	\$ 951.80	\$ 15,798.29	13.00%	46.34%
2005	\$ 1,103.52	\$ 17,093.79	13.00%	49.66%
2006	\$ 1,307.65	\$ 18,550.74	13.00%	54.22%
2007	\$ 1,389.41	\$ 20,104.89	13.00%	53.16%
2008	\$ 1,460.72	\$ 21,430.95	13.00%	52.43%
2009	\$ 1,251.24	\$ 20,661.03	13.00%	46.58%

2010	\$	1,432.58	\$ 21,418.33	13.00%	51.45%
2011	\$	1,574.12	\$ 23,139.04	13.00%	52.33%
2012	\$	1,676.95	\$ 23,813.60	13.00%	54.17%
2013	\$	1,730.69	\$ 24,350.93	13.00%	54.67%
2014	\$	1,720.29	\$ 25,054.23	13.00%	52.82%
2015	\$	1,763.64	\$ 26,052.34	13.00%	52.07%
2016	\$	1,813.01	\$ 26,797.47	13.00%	52.04%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Reserva

Anexo 3. Exenciones y exoneraciones del pago del IVA como parte de los incentivos fiscales en El Salvador.

En cuanto al marco legal, existen cuatro artículos del código tributario en los cuales se habla del funcionamiento de las exenciones, en el artículo 64 se define a la exención como la "dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva." En el artículo 65 se establecen las condiciones y requisitos, estos son: "la ley que establezca exenciones especificara las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial, y en su caso el plazo de duración." Es decir que cada exención es específica, por ende no es posible generalizarla a las exenciones existentes en un momento dado. En el artículo 66 se explica que la exención recaerá sobre los tributos existentes, salvo disposición expresa en contrario a la ley tributaria, en cuyo caso la exención debe ser específica. En el artículo 67 se expone la vigencia de las mismas, de manera que la exención aun cuando fuera concebida en función de determinadas condiciones de hecho puede ser derogada o modificada por ley posterior, salvo que tuviera un plazo cierto de duración.

La legislación salvadoreña especifica según las leyes vigentes, que sectores, servicios o actividades se ven beneficiados por exenciones o exoneraciones fiscales; las vigentes a la fecha son: Ley de zonas francas, Ley de servicios internacionales, Ley de turismo y la Ley de incentivos fiscales para el fomento de las energías renovables en la generación de electricidad (Chacon et al, 2015).

- Ley de Servicios Internacionales. Por otra parte, la ley de servicios internacionales establece que el objetivo de dicha ley es “desarrollar las normas y procedimientos de la Ley de Servicios Internacionales en lo relativo al funcionamiento y establecimiento de Parques, Usuarios y Centros de Servicio; con el propósito de propiciar inversión, empleo, diversificación de exportaciones y el desarrollo de servicios destinados hacia el exterior.” (Ley de Servicios Internacionales, 2007).
- En cuanto a la Ley de Turismo (2005) se menciona en el artículo 36 que "Durante el plazo de cinco años contados a partir de la vigencia de la presente ley, toda nueva inversión que sea cualificada como proyecto de interés turístico nacional conforme a lo regulado en el artículo 22 de esa ley, por un monto igual o mayor a veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$25,000.00), tendrá derecho a los siguientes incentivos":
- Exención del impuesto sobre transferencia de bienes raíces que afecte la adquisición del inmueble o inmuebles que serán destinados al proyecto; b) exención de los derechos arancelarios a la importación de sus bienes, equipos y accesorios, maquinaria, vehículos, aeronaves o embarcaciones para cabotaje y los materiales de construcción para las edificaciones hasta la finalización del proyecto. El monto exonerado no podrá ser mayor al 100% del capital invertido del proyecto en cuestión; y, c) exención del pago del impuesto sobre la renta por el período de diez años, contados a partir del inicio de operaciones.
- Luego está la ley de incentivos fiscales para el fomento de las energías renovables en la generación de electricidad (2007) establece que para dicha ley existen exenciones, para incentivar dichas prácticas, el artículo 3 de dicha ley dicta:

Art. 3. Las personas naturales o jurídicas que a partir de la vigencia de la presente Ley sean titulares de nuevas inversiones en nuevos proyectos de instalación de centrales para la generación de energía eléctrica, utilizando para ello fuentes renovables de energía, establecidas en el Art. 1 de esta Ley, gozarán de los siguientes beneficios e incentivos fiscales:

a) Durante los diez primeros años gozarán de exención del pago de los Derechos Arancelarios de Importación de maquinaria, equipos, materiales e insumos destinados exclusivamente para labores de reinversión 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 del pago de los Derechos Arancelarios a que se refiere el inciso anterior se aplicará a proyectos de hasta 20 megavatios (MW) y deberá ser solicitada al Ministerio de Hacienda 15 días antes de la importación de la maquinaria, equipos, materiales e insumos necesarios y destinados exclusivamente a desarrollar los proyectos de energías renovables, de conformidad con la documentación del proyecto avalada en la certificación emitida por la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones, que en el texto de esta Ley, podrá denominarse SIGET.

b) Exención del pago del Impuesto sobre la Renta por un período de cinco (5) años en el caso de los proyectos entre 10 y 20 megavatios (MW) y de diez (10) años en el caso de los proyectos de menos de 10 megavatios MW; en ambos casos, a partir de la entrada en operación comercial del Proyecto, correspondiente al ejercicio fiscal en que obtenga ingresos.

c) Exención total del pago de todo tipo de impuestos 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 calificados y beneficiados conforme a la presente Ley.

- La ley de zonas francas (1998) expone beneficios o incentivos para el funcionamiento constante, inversión nueva y crecimiento del rubro por medio de medidas como: la exención total de la renta de 10 años para las zonas francas en el área metropolitana y 15 años para zonas francas fuera del área metropolitana, en esta misma legislación se establece que entra la exención a tasas municipales de 10 años para zonas francas en el área metropolitana y 15 para las que están fuera, así como se deja a discreción y decisión de cada gobierno municipal si se cobra un impuesto sobre la transferencia de bienes raíces. Dichas condiciones están sujetas a una ampliación si se demuestra que se han realizado actividades que promuevan el

crecimiento de la inversión en la zona franca, es decir, se aplicaran ampliaciones de tiempo o porcentaje de las exenciones antes mencionadas.

Dicha ley, así como los incentivos o exenciones fiscales, poseen detractores así como partidarios a las mismas. Algunos autores exponen que la ley de zonas francas y el funcionamiento de las empresas que funcionan en estas (maquilas) es que se base en grandes concesiones de parte de los gobiernos y solo aportan empleos que, en su mayor parte, son de baja categoría y mal remunerados. (Romano, 1998)

Por otro lado, el BID (2015) realizó un estudio para observar la eficacia de los incentivos fiscales en las zonas francas de El Salvador, Costa Rica y República Dominicana, para el primer caso se realizó una comparación entre el desempeño de empresa con beneficios fiscales versus empresas sin estos beneficios, analizando tres variables: nivel de ventas de las empresas, crecimiento interanual y nivel de utilidad. Los resultados mostraron que una empresa que tiene los beneficios del régimen de zona franca tiene una ventas de 50% más bajas que las empresas sin beneficios, sin embargo, no se observaron mayores diferencias en la utilidad/renta.

Anexo 4. Principales formas de medición de la evasión del IVA

En El Salvador se han hecho mediciones en cuanto a la evasión del IVA, una de las más recientes es a través de la Dirección General de Impuestos Internos para el periodo comprendido entre 2000 al 2010. En esta se hace mención de varios métodos para la medición de la evasión, desde las fuentes a utilizar para la medición, la DGII (2012) plantea dos fuentes posibles: las macroeconómicas y las microeconómicas. La primera se orienta a determinar relaciones entre variables o agregados contables, asociando así las perturbaciones o cambios a la presencia de evasión. En cuanto a la microeconómica se realiza de una forma más directa, es decir, que se basan en encuestas o cuestionarios aplicados a muestras de población, sin embargo, la confiabilidad depende de la calidad del diseño de la muestra.

Para este caso se mencionan métodos utilizados principalmente en Latinoamérica para la medición de la evasión, el método teórico usando cuentas nacionales se realiza a través de la estimación de recaudación potencial del impuesto, esto a partir de una fuente de

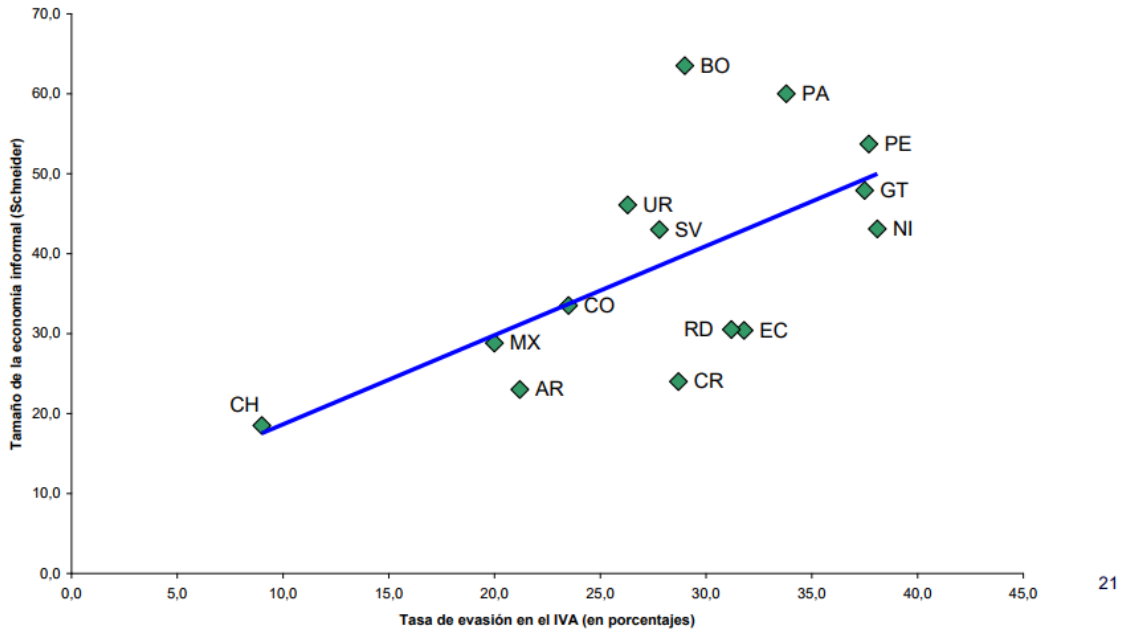
información independiente, dicha información se contrasta con la recaudación real o efectiva y la brecha resultante se le considera la evasión. (DGII, 2012).

Latinoamérica representa un espacio distinto del estudio de la evasión fiscal, es decir, la medición no será la misma ni tendrá resultados similares con métodos iguales en la región latinoamericana que en Estados Unidos, Europa o Asia (por mencionar algunos), esto debido a la complejidad de cada región. Por ejemplo, la CEPAL (2016) menciona que para Latinoamérica en el campo de estudios sobre evasión del IVA se han ido dando pasos para la medición, sin embargo, existe un vacío de mediciones en cuanto a Impuesto Sobre la Renta y un vacío en cuanto a periodicidad de las publicaciones, también se da la situación en la que las variables que definen la evasión son diferentes según la región que se estudie, por ejemplo para el caso de Latinoamérica, se menciona que existen variables que inciden en la evasión, tales como: eficacia de la administración tributaria, sistema de sanciones, simplicidad de la estructura tributaria y aceptación del sistema tributario. (Jorratt, 2010).

Al caso anterior se suma una particularidad de las economías latinoamericanas: la economía informal, dicho fenómeno es enlazable al de la evasión fiscal. La economía oculta o economía subterránea para Schneider (2002) puede ocasionar un ciclo destructivo, las transacciones de la economía subterránea escapa al sistema tributario y se reduce el nivel de recaudación, si el cumplimiento tributario se erosiona los gobiernos pueden responder elevando tasas impositivas, lo que a su vez causaría que se diera una fuga más grande hacia la economía subterránea. Ahora bien, es importante destacar el tamaño que la economía informal tiene en las sociedades latinoamericanas, y por ende, se tendrá una idea del impacto que estas tienen sobre la administración tributaria de la región.

Sabaini (2012) presenta una serie histórica en el que revela datos de la economía informal en Latinoamérica en porcentajes del PIB oficial para los años 1999-2007, así Latinoamérica presenta un promedio simple de 41.1%, dicha cifra es la más alta entre las regiones estudiadas, las siguientes son África Sub-sahariana con un 40.2% y Europa y Asia Central con un 38.8%. Otro resultado importante en la investigación de Sabaini es que para Latinoamérica existe una relación positiva entre la evasión tributaria y la informalidad, esto se obtiene al enlazar el tamaño de la economía informal con la tasa de evasión del IVA, tal y como se muestra en el siguiente gráfico:

Gráfico 16. Tamaño de la Economía Informal y Evasión Tributaria del IVA en América Latina. Período 2006-2007.



Fuente: Sabaini (2012). “Tamaño de la economía informal y evasión tributaria del IVA en América Latina”

La CEPAL (2016) hace mención de ciertos países latinoamericanos y sus respectivas entidades investigadoras que se encuentran en el camino de fortalecer el estudio de este fenómeno, por ejemplo: Chile con el Servicio de Impuestos Internos (SII) hace medición anual de la evasión del IVA y posee metas en base a estas investigaciones, Colombia a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Uruguay por medio de la Dirección General Impositivas (DGI) y México con el Servicio de Administración Tributaria (SAT) donde existe una obligación legal de publicar anualmente estudios sobre evasión fiscal en los cuales deben participar al menos dos instituciones académicas nacionales, todos estos han investigado y publicado acerca de la evasión tributaria con lo cual se vuelve más fácil observar la evolución que esta tiene en el tiempo. En cuanto en entidades regionales se puede encontrar el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) presentando series con relación a estos temas, también el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), entre otras.

En este mismo estudio de la CEPAL (2016) se exponen diversos métodos de medición de la evasión fiscal, uno de ellos es el método del potencial tributario, este requiere que se calcule una recaudación teórica del tributo, esto será comparado con la efectivamente ingresada, en este caso existen dos opciones: el método de la producción, el cual consiste en estimar con datos de cuentas nacionales, las ventas afectadas y las compras con derecho a crédito, así se determina el crédito y débito fiscal, por lo cual se genera el IVA neto de la economía. Por otro lado se encuentra el método del consumo o IVA no deducible, en este se busca calcular el monto total de las transacciones generadoras de IVA y que posteriormente no dan derecho a crédito fiscal dentro de la cadena de valor agregado, es decir las que corresponden al consumo final de bienes y servicios gravados y a la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados en la fabricación de productos exentos, en este segundo caso se menciona que se tiene un mayor grado de independencia del nivel de desagregación de la información base, este método es el más difundido entre los países de la región.

El método muestral usando información de auditorías consiste en la aplicación de encuestas o auditorías a las empresas; se trata de hacer una aproximación al tamaño total de la evasión, a partir de un diseño de muestra que logre acaparar las variables relevantes para obtener la información necesaria. Sin embargo, encuentran sus dificultades en que solo es aplicable a los agentes que están dentro de la economía formal, es decir, los agentes participantes de la economía informal no entraran en esta medición, ocasionando así vacíos de información DGII (2012).

Por otro lado, Jorratt (2010) presenta una compilación de metodologías a utilizar para medir la evasión del IVA:

- a) **Potencial teórico usando cuentas nacionales:** este método estima la recaudación potencial de un impuesto a partir de una fuente, en este caso las Cuentas Nacionales, así la brecha entre la recaudación potencial y la efectiva se atribuye a la evasión tributaria, este método es aplicable a impuestos con tasas planas, y por ende permite la construcción de series históricas para posteriores análisis. Las limitantes de esta metodología residen en que las Cuentas Nacionales utilizan información contable de las empresas que de por sí podrían contener parte de la evasión, también existe la posibilidad que si se subestima o sobreestima el consumo

también se subestimara o sobreestimara la evasión respectivamente, dado que las Cuentas Nacionales en cuanto a variación de existencias es una variable de ajuste, por otro lado en Cuentas Nacionales se puede asumir para algunos sectores que la productividad permanece constante, por lo que si se da un aumento de productividad se estaría cayendo en una subestimación del valor agregado teórico y por tanto la evasión, además que las estimaciones a veces poseen desfase de un año o más, lo que ocasiona que no sea tan factible proponer soluciones a lo sucedido.

- b) **Encuestas de presupuesto:** en esta metodología la recaudación potencial se estima por medio de encuestas familiares o similares, se puede volver una herramienta muy útil para la medición de evasión de impuestos progresivos, donde las Cuentas Nacionales no pueden llegar, sin embargo las encuestas a veces requieren ajustes por no respuesta o no disponibilidad de información y sub-declaración.
- c) **Método muestral de auditoría:** constituye la forma más directa de obtener estimaciones, sin embargo sus resultados dependen del detenimiento y conocimiento con el que se apliquen las auditorías, es decir que el método es tan bueno como quien lo esté aplicando, otro factor que suma (o resta) a la calidad de la auditoría es la del diseño de la muestra, también en esta metodología permite definir niveles de confianza y precisión para los resultados, validar hipótesis, sin embargo es muy difícil utilizar esta metodología año con año dada la complejidad y los costos que estas tienen.
- d) **Conciliación de la información tributaria:** esta metodología contrasta la información recibida por Administración Tributaria que proviene de diferentes fuentes. Este es comprobable a través de la siguiente igualdad:

$$CR = II + DTI$$

Dónde:

CR=Créditos de IVA

II=IVA a las importaciones

DTI= Débitos de IVA

Este método es posible porque en toda transacción intermedia entre contribuyentes del IVA, el que vende retiene impuesto al que compra, esta cantidad corresponde a un debito fiscal para el vendedor y un crédito fiscal para el comprador, de esta manera si los créditos fuesen superiores a la parte derecha de la igualdad ($II + DTI$) se estaría en presencia de evasión por facturas falsas (DGII, 2012).