

**“CONSULTORÍA PARA LA ELABORACIÓN DE
UNA PROPUESTA DE POLITICA PARA UNA
REFORMA TRIBUTARIA PROGRESIVA”**

INFORME FINAL

PROCESOS MULTIPLES SALVADOREÑOS S.A. DE C.V.

San Salvador, 14 de noviembre 2018

Tabla de Contenido

Introducción	i
1. Sistema Tributario en El Salvador	1
2. Recaudación y Estructura Tributaria en El Salvador	7
3. Progresividad del IVA y del ISR en El Salvador	11
4. Administración Tributaria y Evasión en El Salvador	30
5. Propuesta de Reforma Tributaria en El Salvador	37
Bibliografía	47
Anexo	49

Introducción

El objeto de la presente investigación es evaluar el grado de progresividad del sistema tributario salvadoreño, realizando un diagnóstico cuantitativo y cualitativo sobre la gestión de las finanzas públicas desde el año 2000. A partir de los resultados del diagnóstico realizado, se proponen una serie de medidas que pueden contribuir a mejorar la regresividad que actualmente se observa.

1. Sistema Tributario en El Salvador

De acuerdo con Cornia (2011), a comienzos del siglo XX los sistemas tributarios basaban su recaudación fundamentalmente en gravámenes al comercio internacional, pero luego se vieron obligados a introducir reformas como consecuencia de la ocurrencia de sucesos como la Gran Depresión, la prevalencia del modelo de Industrialización por Sustitución de Importaciones, los altos niveles de concentración de la riqueza y la Crisis del Petróleo, por ejemplo. En particular, los sistemas tributarios han pasado de ser una fuente de financiamiento para la provisión de bienes y servicios públicos, a instrumentos para promover la redistribución de la riqueza y el crecimiento económico.

Luego de la Segunda Guerra Mundial, los sistemas tributarios dejaron de ser concebidos únicamente como mecanismos para financiar la oferta de bienes y servicios públicos, convirtiéndose en instrumentos para corregir la desigualdad en la distribución de ingresos resultante del funcionamiento de los mercados, fundamentalmente a través de la implementación de impuestos a la riqueza y al ingreso. En América Latina, el tránsito hacia esquemas tributarios redistributivos fue más complejo, dado el poder político de las élites, la debilidad institucional y administrativa de los Estados, la presencia de altas tasas de ruralidad y la informalidad laboral.

El crecimiento del déficit fiscal en varios países desarrollados dio origen a la “revolución neoliberal de la política fiscal” a comienzos de la década de 1980 (Jenkins, 1985), cuyo enfoque estuvo orientado a promover el crecimiento económico a través de la eliminación de las “distorsiones” generadas por los impuestos y mejorando la eficiencia en la administración tributaria. En esta dirección, se implementaron medidas tales como la eliminación o reducción de los impuestos al comercio internacional, la eliminación de impuestos de escasa capacidad recaudatoria, la reducción de impuestos a las rentas de personas naturales y empresas y reformas de gestión y supervisión recaudatoria.

A pesar de lo anterior, tal como afirman CEPAL (2018), “a nivel regional, se redujo la carga tributaria, se incrementó el endeudamiento externo (lo que limitó aún más el

crecimiento) y se intensificaron la desigualdad y la volatilidad fiscal. Ante este panorama, puede distinguirse una nueva etapa de la tributación latinoamericana a partir de mediados de los años noventa y, en especial, a lo largo de la última década (...)", que ha estado marcada fundamentalmente por la reducción y eliminación de incentivos tributarios a la inversión extranjera, la adopción de impuestos a las transacciones financieras y esquemas de pagos mínimos y el fortalecimiento de la tributación directa.

El sistema tributario salvadoreño ha transitado, con rezago temporal en la mayor parte de los casos, por las etapas que se han descrito en las líneas anteriores. El sistema tributario salvadoreño previo a 1989 se sostenía fundamentalmente en la recaudación de impuestos a la exportación de café y un conjunto de impuestos a la importación de bienes con tasas arancelarias diferenciadas (Méndez, 1988). Luego, entre 1989 y 1995, se inició un proceso de apertura comercial y de simplificación tributaria que condujo a la eliminación del impuesto a la exportación de café, la desgravación arancelaria progresiva, la reducción del número de tramos y de las tasas máximas del impuesto sobre la renta a personas naturales y jurídicas (emitiendo una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta que reemplazaba a la de 1963), la eliminación del impuesto de timbres (y la creación del IVA en su reemplazo) y la modernización del sistema tributario (creándose la Dirección General de Impuestos Internos).

En particular, respecto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y sobre el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), debe decirse que:

- a. El ISR es un impuesto directo, en el sentido que grava los ingresos, tanto de las personas naturales como de las personas jurídicas. Para las personas naturales, la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1992 establecía un esquema de pagos diferenciados. Así, con ingresos anuales:
 - (i) Por debajo de US\$ 2,514, exento de pago;
 - (ii) Entre US\$ 2,154 y US\$ 9,142, una cuota fija de US\$ 57 más el 10 % sobre el exceso del límite inferior;

- (iii) Entre US\$ 9,142 y US\$ 22,857, una cuota fija de US\$ 720 más el 20 % sobre el exceso del límite inferior;
- (iv) Por encima de US\$ 22,857, una cuota fija de US\$ 3,462 más el 30 % sobre el exceso de US\$ 22,857, hasta un máximo de 25 % de la renta total.

En el caso de las personas jurídicas, se establecía una tasa única del 25 % sobre las rentas imponibles.

- b. El IVA es un impuesto indirecto, pues grava la transferencia de dominio de los bienes y la prestación de servicios (incluso cuando son importados), y es independiente de los ingresos. Cuando el IVA fue creado en 1992 en reemplazo del impuesto de timbres, la tasa era de 10 %, pero en 1995 se incrementó a 13%, habiéndose mantenida inalterada desde entonces. Algunos servicios básicos, tales como educación, salud y transporte público quedaron exentos del pago del impuesto.

De acuerdo con Alas, Serpas y Oliva (2018), entre 1996 y 1999 en el sistema tributario salvadoreño se profundizaron las reformas previamente implementadas, destacando la autoliquidación del impuesto sobre la renta, la regulación impositiva para la producción y comercialización de bebidas alcohólicas y la firma de tratados de libre comercio con países fuera del área centroamericana. Entre 2000 y 2008, se implementaron medidas legales y administrativas para reducir la evasión (se emitieron la Ley de Simplificación Aduanera (1999), el Código Tributario (2000), la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras (2001), se continuó con la desgravación arancelaria (se firmaron tratados de libre comercio con Estados Unidos y Taiwán) y se crearon nuevos impuestos (contribuciones especiales y específicos al consumo).

A continuación se exponen los elementos principales de los tributos que fueron creados en el período 2000-2008:

- a. **Contribución a la extracción de azúcar (Ley De Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El**

Salvador). La Ley tiene como objeto establecer un marco legal que regule el sector agroindustrial azucarero en cuanto al ordenamiento de las relaciones de producción, industrialización y comercialización del azúcar. Para tal fin, la Ley creó el Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera, que debe ser financiado por medio de una contribución especial que deberán aportar los productores de caña y las centrales azucareras o ingenios por libra de azúcar extraída. La contribución especial podrá ser modificada por la Asamblea Legislativa anualmente, y para el año 2015/2016 se estableció una contribución de US\$ 0.000547 por libra de azúcar extraída.

- b. **Contribución Especial para la Promoción Turística (Ley de Turismo).** La Ley establece dos hechos generadores: i) El pago de alojamiento, por parte del sujeto pasivo, en cualquier establecimiento que preste tal servicio; y ii) La salida del territorio nacional, por parte del sujeto pasivo, por vía aérea. En el primer caso, la base imponible será el precio diario del servicio de alojamiento que utilice el sujeto pasivo, excluyéndose el monto pagado en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como el precio de cualquier otro servicio que no sea estrictamente el de alojamiento; en el segundo caso es impuesto por salida y por persona. La tasa es de 5% del precio del servicio de alojamiento y la cuota fija es de US\$ 7.00 al salir del país por vía aérea.
- c. **Impuesto a las armas de fuego y municiones (Ley de Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego Municiones, Explosivos y Artículos Similares).** Uno de los fines de la Ley fue regular el uso, fabricación, importación, exportación y comercialización de armas de fuego, municiones, explosivos y artículos similares. La Ley establece un impuesto ad valorem de 30.0 % a la venta o cualquier otra forma de transferencia de propiedad que después de la producción o importación efectúen los productores

o importadores de; i) Armas de fuego, partes y accesorios de éstas; ii) Municiones e insumos para recargarlas; y, iii) Productos pirotécnicos.¹

d. **Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros.** Con el fin de crear un fondo que permita estabilizar las tarifas del servicio público de transporte colectivo de pasajeros, se grava con US\$ 0.10 por galón la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diésel y gasolinas regular o especial, que realicen importadores o refinadores. En el caso de personas naturales o jurídicas que importen directamente dichos productos para su propio consumo, la contribución se generará en el momento que dichos productos ingresen al país.

e. **Ley de Impuesto Específico a las Llamadas Telefónicas Provenientes del Exterior que Terminan en El Salvador.** El objeto de la Ley es establecer el impuesto específico al tráfico telefónico proveniente del exterior y terminado en El Salvador. Se establece como hecho generador el tiempo total del tráfico de llamadas que entran y que son provenientes del exterior, inclusive las de cobro revertido, con independencia de la ubicación geográfica de los puertos a través de los cuales han sido cruzadas las llamadas. Al precio de cada minuto se le añade un valor de \$0.04 en concepto de impuesto especial. El impuesto fue declarado inconstitucional en marzo del 2014, efectivo a partir de septiembre del mismo año.

A partir de 2009 se implementaron algunas reformas y se introdujeron nuevos impuestos, entre los que destacan:

f. **Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.** Grava la producción y la importación de bebidas alcohólicas y alcohol etílico potable, así como el retiro o desafectación de los

¹ También constituyen hechos generadores: a) La importación, en el caso de personas naturales o jurídicas que importen directamente para su propio uso o consumo, b) El retiro o desafectación de los inventarios de los citados productos, destinados para uso o consumo personal del productor, importador o de terceros, c) La transferencia a cualquier título que realicen los productores e importadores de materia prima para la elaboración de productos pirotécnicos, a personas que fabriquen o elaboren artesanalmente tales productos en el país.

inventarios de los productos en cuestión. Para todas las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas, se establecen los siguientes gravámenes: a) impuesto ad-valorem, equivalente al 8 % del precio de venta sugerido al público; y, b) impuesto sobre el contenido alcohólico, equivalente a la alícuota fijada por tipo de alcohol por cada 1 % de volumen alcohólico por litro.

- g. **Ley de Impuesto Sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas:** Se grava la producción, importación e internación de los bienes referidos en el título de la Ley. El impuesto específico se aplicará a las bebidas energizantes o estimulantes US\$ 0.20 por litro de bebida. El impuesto Ad-valorem es de 10% para las bebidas carbonatadas o gaseosas simples o endulzadas y las bebidas energizantes o estimulantes, así como las preparaciones concentradas o en polvo utilizadas en la elaboración de dichas bebidas y 5% para las bebidas isotónicas o deportivas, fortificantes, jugos, néctares, bebidas con jugo, refrescos y preparaciones concentradas o en polvo.

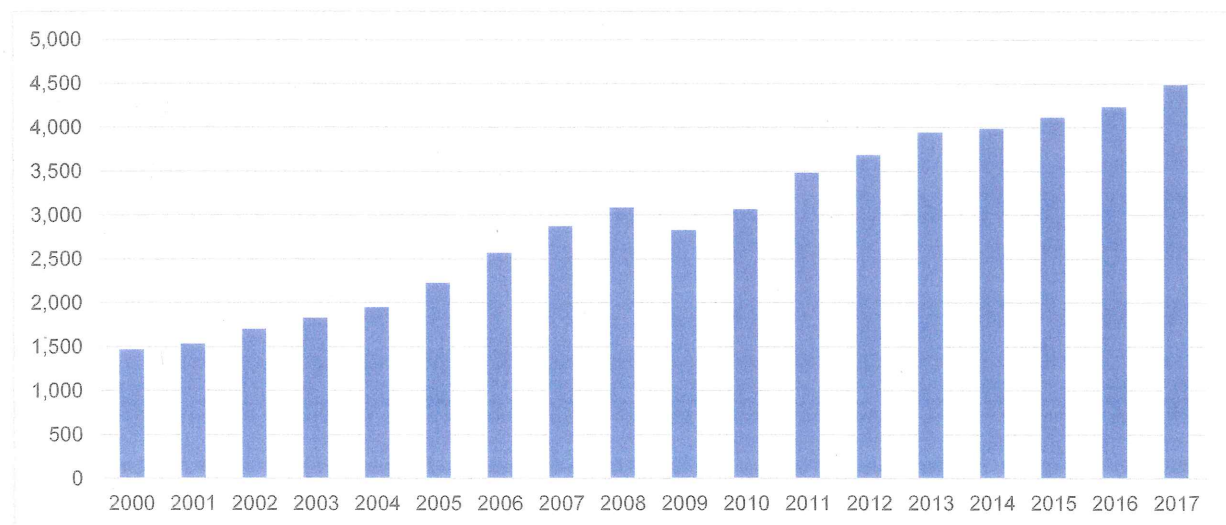
Además, en 2011 se modificó la Ley del ISR a través del Decreto Legislativo 957. En particular, la nueva tabla de pagos amplió el tramo exento de pago hasta US\$ 4,064 y, por tanto, modificó el límite inferior del segundo tramo, manteniéndose inalterado el resto; además, se eliminó el máximo de 25 % de la renta total. Respecto de las personas jurídicas, se mantuvo la tasa en 25 % sólo para aquellas que reportaran rentas imponibles inferiores o iguales a US\$ 150,000 anuales, y se incrementó a 30 % para aquellas que reportaran rentas imponibles superiores a ese monto. Además, se aplicaron otras reformas menores en relación con el pago mínimo, por ejemplo.

De acuerdo con Aguilar, "(...) la reforma implementada generó entre 2011 y 2013 tasas de crecimiento interanuales [de la recaudación del ISR] superiores al 7 % (...)". Además, de acuerdo con el Ministerio de Hacienda, según lo reportado en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2010-2015, el impacto fiscal de la reforma fiscal de 2011 generó en 2012 y 2013 una recaudación adicional de ISR por un valor de US\$ 113.9 millones, equivalente al 0.5% del Producto Interno Bruto salvadoreño (debe notarse que el efecto relativo fue aún mayor, dadas las nuevas estimaciones del PIB).

2. Recaudación y Estructura Tributaria en El Salvador

En 2017 la recaudación tributaria total fue de US\$ 4,489.5 millones, lo que significó un incremento del 205 % (+US\$ 3,017.3 millones) en comparación con el año 2000, en el que se recaudaron US\$ 1,472.1 millones. La evolución de la recaudación ha sido resultado de las diversas reformas impulsadas a los principales impuestos. Entre 2000 y 2008 se observó un crecimiento constante, con una tasa de crecimiento promedio del 6.6%. En 2009, a pesar de las reformas impulsadas, se registró una caída producto de la crisis financiera internacional; sin embargo, a partir de 2010 la recaudación tributaria se recuperó, exhibiendo una tasa de crecimiento promedio de 8.1 % entre 2010 y 2017. Los incrementos en la recaudación fueron producto de las reformas tributarias implementadas y de las mejoras relativas en la eficiencia de la administración tributaria, así como también la recaudación de nuevos impuestos específicos y especiales.

Gráfico 1: Ingresos Tributarios Totales en El Salvador (2000 – 2017)
(En millones de US\$)

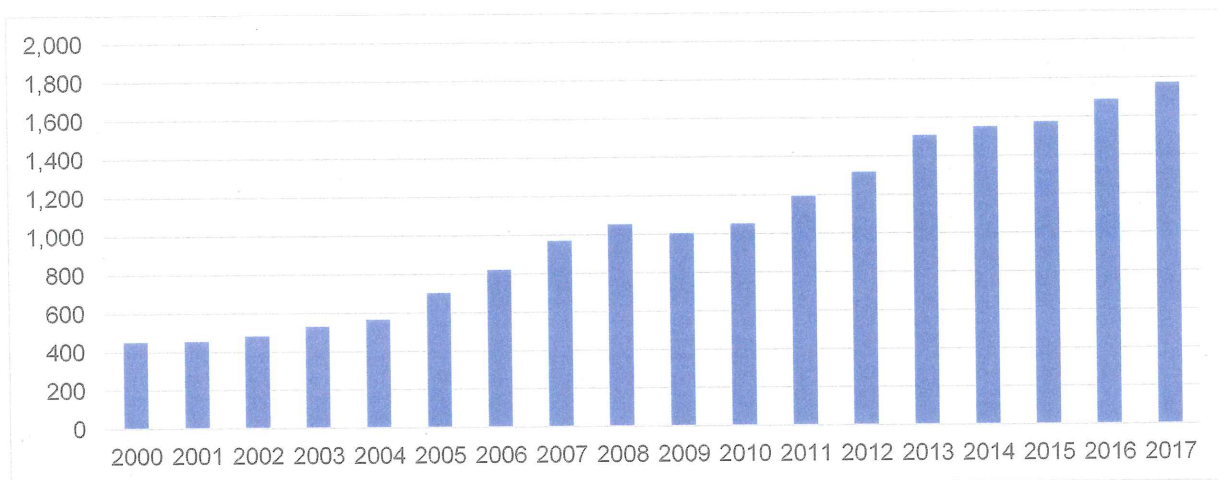


Fuente: Elaboración con datos del Ministerio de Hacienda

La recaudación del ISR creció entre 2000 y 2017 a una tasa promedio anual de 8.7 %, mostrando, a excepción del 2009, un crecimiento constante durante todo el periodo. En el año 2000, este impuesto implicó un ingreso de US\$ 451.1 millones; sin embargo, con

las reformas impulsadas en 2004 y 2009, mediante las que, entre otros aspectos, se modificaron los rangos de las tablas de retención, la recaudación del ISR creció entre 2000 y 2009 a una tasa promedio anual de 9.6%, y entre 2010 y 2017 a una tasa promedio anual de 7.5%, aunque durante los últimos cuatro años la tasa promedio ha disminuido a 4.2%. Del año 2000 al 2017, la recaudación creció 293.1%, equivalente a un aumento de US\$ 1,322.0 millones, pues en 2017 el gobierno recaudó US\$ 1,773.1 millones por concepto de ISR.

Gráfico 2: Recaudación de Impuesto Sobre la Renta en El Salvador (2000 – 2017)
(En millones de US\$)

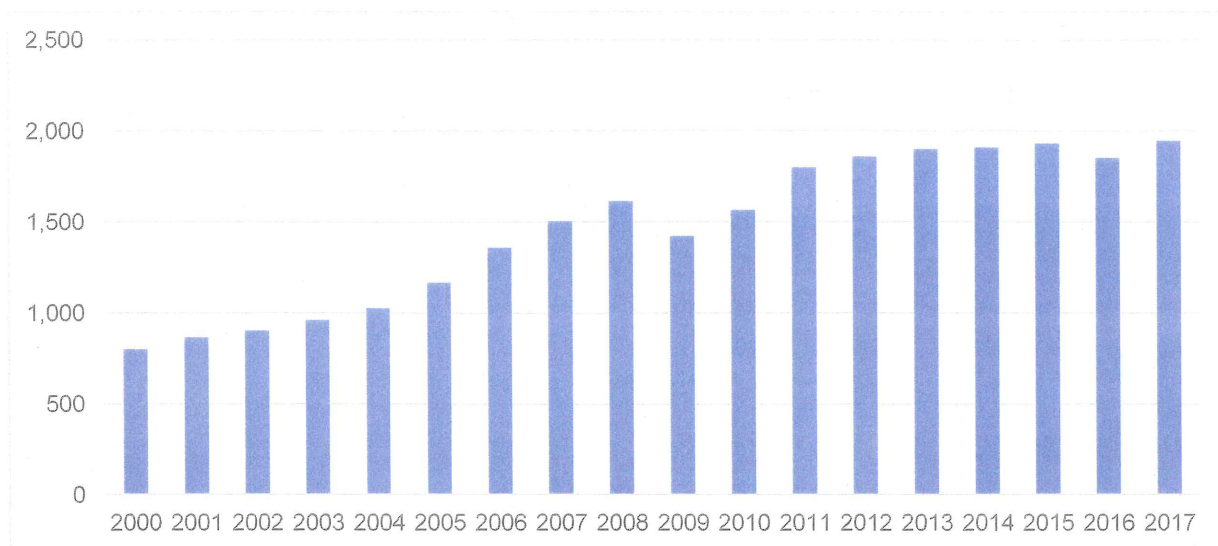


Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda

En el 2000 el gobierno recaudó US\$ 799.8 millones en concepto de IVA, mientras que para el 2017 recaudó bajo el mismo concepto US\$ 1,948.5 millones, lo cual refleja una tasa de crecimiento durante ese periodo del 143.6% (+US\$ 1,148.7). A diferencia del impuesto sobre la renta, el IVA no ha presentado modificaciones significativas después del 1995, año en cual la tasa se incrementó del 10% al 13% y las del 2001 donde se eliminaron las exenciones a algunos bienes como los alimentos. Este impuesto muestra una tasa de crecimiento promedio del 2000 al 2008 del 9.2% y del 2010 al 2017 en promedio creció 4.2%, esta disminución en la tasa de crecimiento es producto de una baja en el IVA que se recauda sobre las importaciones; debido a las exenciones e incentivos impulsadas con el objeto de propiciar mayores niveles de inversión y de crecimiento económico. Por su naturaleza, el IVA está estrechamente relacionado con

el comportamiento del PIB, ya que depende de las cantidades de productos que se consumen.

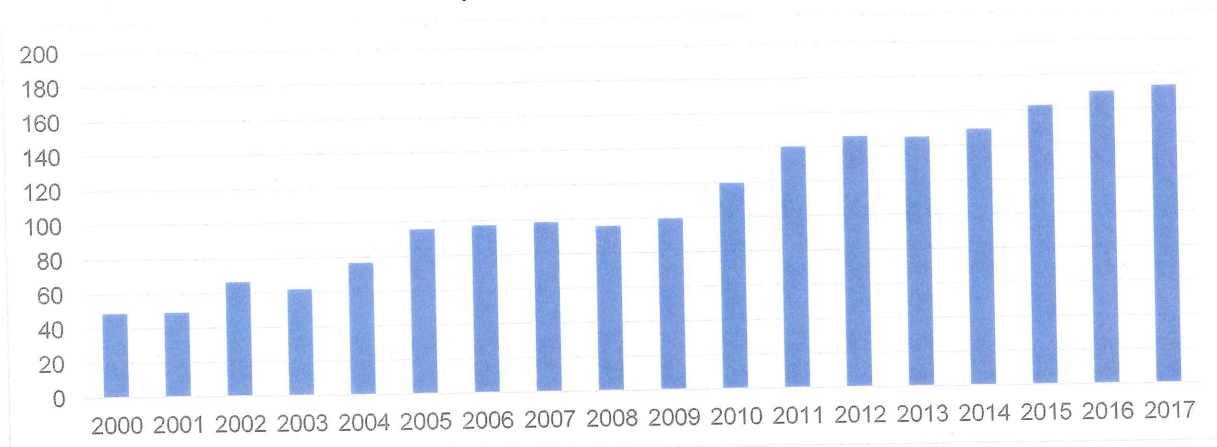
Gráfico 3: Recaudación de IVA en El Salvador (2000 – 2017)
(En millones de US\$)



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda

En concepto de impuestos específicos, el gobierno logró recaudar US\$ 48.7 millones en el año 2000 y para el 2017 un total de US\$ 173.1, esto implica una tasa de crecimiento del 255.1% (+US\$ 124.3 millones). Este incremento ha sido principalmente producto de las reformas impulsadas en el año 2009, donde se dio inicio con la implementación del impuesto ad-valorem sobre la cerveza, cigarros, bebidas carbonatadas entre otros. Durante los años 2000 al 2009 la tasa de crecimiento promedio fue de 7.7% y durante los años 2010 al 2017 de 7.4%. El comportamiento en la recaudación de este impuesto no ha sido muy heterogéneo, ya que en algunos años se observan crecimientos considerablemente altos y en otros años menores al 5% y algunos años incluso reflejan tasas de decrecimiento.

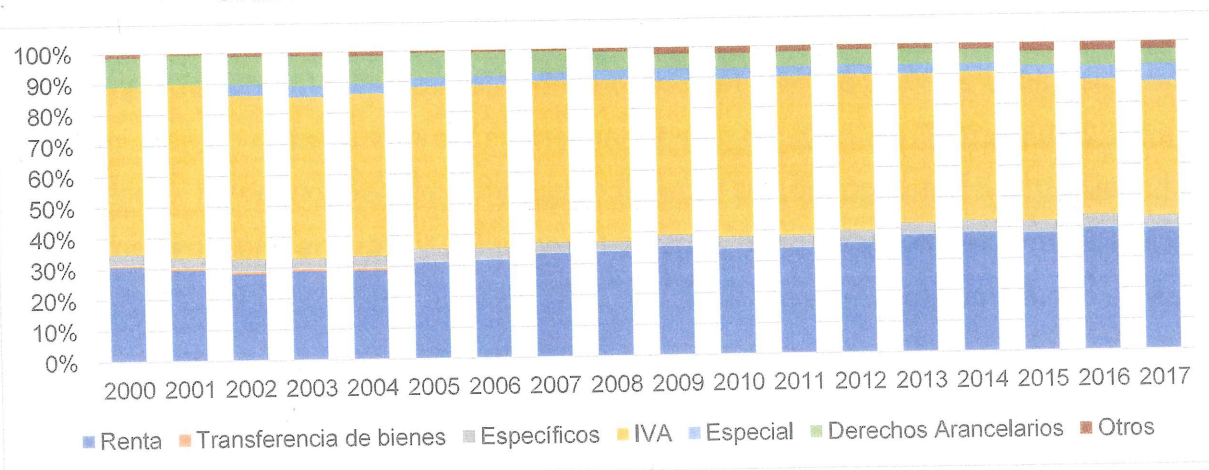
Gráfico 4: Recaudación de Impuestos específicos en El Salvador (2000 – 2017)
(En millones de US\$)



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda

En cuanto a la estructura de la recaudación del sistema tributario salvadoreño, como el siguiente gráfico lo señala, la mayor parte de los ingresos provienen de renta (en promedio 34.0 % durante los años 2000 al 2018) y especialmente IVA (en promedio 50.7 % durante los años 2000 al 2018). En el año 2000 la participación del impuesto sobre la renta era del 30.6 %, sin embargo su participación ha ido tomando relevancia, subiendo al 39.5 % en el 2017. Esto ha contribuido a que la importancia del IVA disminuya del 54.3 % en el 2000 al 43.4 %. Los ajustes realizados al pago del impuesto sobre la renta, han propiciado una mayor participación del mismo.

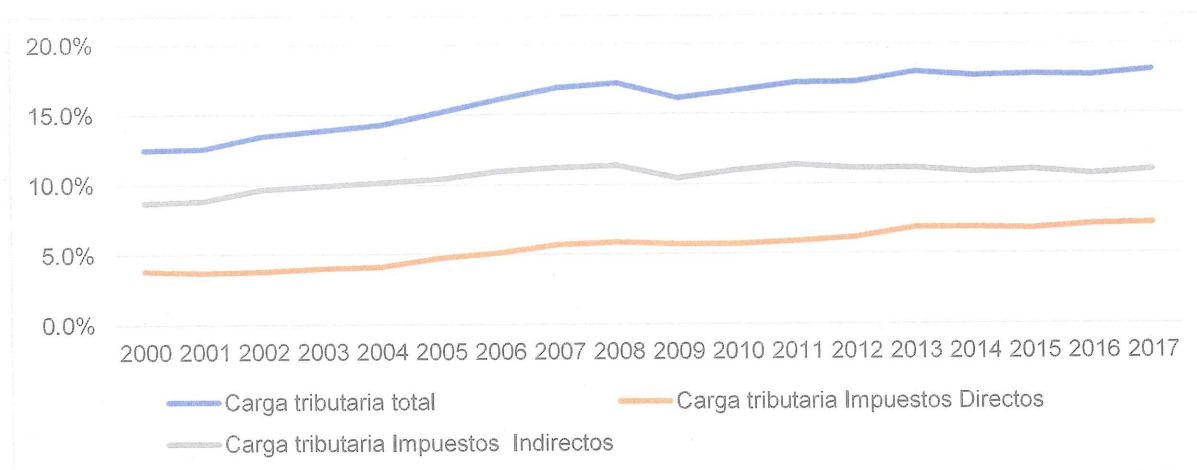
Gráfico 5: Estructura de la recaudación (porcentajes)



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda

Adicionalmente, la carga tributaria en El Salvador ha ido incrementando a lo largo de los años, en especial la carga de los impuestos directos, esto a como antes mencionado, se debe a la creciente importancia que el impuesto sobre la renta ha tenido sobre la recaudación total. Las nuevas cifras del Sistema de Cuentas Nacionales muestran un PIB actualizado, con valores más bajos y por tanto se reporta una presión tributaria más alta que la esperada.

Gráfico 6: Carga tributaria en El Salvador 2000-2017 (porcentajes)



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda

3. Progresividad del IVA y del ISR en El Salvador

En el análisis económico contemporáneo, la escuela neoclásica ha predominado por sobre otras (keynesianas, marxistas, etc.) para explicar el funcionamiento de la sociedad. De acuerdo con el modelo neoclásico convencional, el equilibrio de mercado que resulta de la interacción entre la oferta y la demanda constituye un resultado eficiente, por lo que cualquier intervención estatal distorsiona el comportamiento de los agentes y conduce a ineficiencias. Este modelo teórico se sostiene en un conjunto de supuestos: los agentes no tienen poder de mercado (son precio-aceptantes), no existen externalidades, los agentes cuentan con información perfecta, no existen barreras de entrada al mercado, etc.

En la realidad, sin embargo, la mayor parte de estos supuestos no se cumple. Esto significa que los mercados operan con fallas y conducen a equilibrios ineficientes. Las fallas de mercado son, entonces, un primer argumento que sostienen la necesidad de la intervención del estado para garantizar que la economía opere eficientemente. Un segundo argumento tiene que ver con la naturaleza de los bienes que el mercado ofrece: aquellos que por sus características son rivales (se agotan en el consumo) y exclusivos (se puede excluir físicamente del consumo a quien no paga por ellos); así, el mercado puede sub-producir bienes necesarios para la sociedad, por lo que el Estado debe actuar como proveedor de bienes públicos.

Las dos dimensiones señaladas anteriormente, que resultan de discusiones dentro del propio marco teórico neoclásico, son suficientes para establecer la necesidad de la intervención estatal, más allá de las discusiones sobre las desigualdades que se originan en el mercado. Uno de los mecanismos de intervención estatal es la política fiscal, que se compone de dos elementos: la recaudación tributaria y el gasto público. Todavía más, la recaudación tributaria constituye la base material para el financiamiento y la sostenibilidad del gasto público, por lo que resulta impensable discutir el segundo sin abordar la primera.

Un elemento central en la discusión del diseño del sistema tributario es el principio en el que debe sostenerse. Así, por ejemplo, es posible diseñar un sistema tributario basado en el principio del beneficio, en el que las contribuciones se correspondan directamente con los beneficios recibidos, lo que implicaría que el sistema tributario no actúe como mecanismo redistributivo sino como proveedor de bienes no producidos o sub-producidos por el mercado. Por otra parte, es posible pensar en un sistema diseñado bajo el principio de capacidad de pago, en el que las contribuciones se correspondan directamente con la renta percibida, lo que incluye a los principios de equidad vertical (a distinta capacidad de pago, corresponde un pago distinto) y equidad horizontal (a igual capacidad de pago, corresponde un pago igual).

Los principios de equidad vertical y equidad horizontal se asocian con los conceptos de progresividad y regresividad. Un impuesto es progresivo (regresivo) si es pagado en mayor (menor) grado por los contribuyentes con mayor capacidad de pago. Estas

definiciones abren la discusión respecto a cuál debiese ser la forma de medir el “grado” de contribución, en particular a si debe entenderse: (i) En términos absolutos: un impuesto es progresivo (regresivo) si el monto pagado por los contribuyentes con mayor (menor) capacidad de pago es mayor al monto pagado por los contribuyentes con menor (mayor) capacidad de pago; (ii) En términos relativos: un impuesto es progresivo (regresivo) si la relación entre el monto pagado y la capacidad de pago es mayor (menor) para los contribuyentes con mayor capacidad de pago.

Existen diversas formas de aproximarse a la medición de la progresividad de un impuesto. En este apartado se exponen en términos teóricos algunas medidas para el análisis de la progresividad absoluta y relativa.

Distribución de la carga impositiva

Una forma de medir la progresividad absoluta de un impuesto es calcular la proporción en la que el monto pagado por cada contribuyente aporta a la recaudación total de ese impuesto. De forma alternativa, es posible calcular la distribución de la carga impositiva por decil, utilizando alguna variable de ordenamiento. De este modo, para un decil i es posible calcular su contribución c a la recaudación total a través del cálculo de la siguiente expresión, donde T es el monto pagado del impuesto:

$$c_i = \frac{T_i}{\sum_{i=1}^{10} T_i}$$

Luego, las contribuciones c_i pueden compararse entre ellas. Se podrá afirmar que el impuesto es completamente progresivo (regresivo) en términos absolutos si la contribución aumenta (disminuye) a medida que aumenta el decil. Si la evolución de las contribuciones de cada decil no exhibe un comportamiento estrictamente creciente o estrictamente decreciente, no podrán hacerse afirmaciones sobre la progresividad/regresividad absoluta del impuesto, pero sí sobre la progresividad/regresividad por tramos.

Coeficiente de concentración

El coeficiente de concentración es una medida de la progresividad absoluta de los impuestos similares al índice de Gini, construido a partir de un símil de la curva de Lorenz y la línea de equitributación. La curva de Lorenz representa el porcentaje acumulado del ingreso en el eje vertical y el porcentaje acumulado de la población - ordenado ascendentemente según el ingreso- en el eje horizontal. En el símil de la curva de Lorenz, el eje vertical se cambia por el porcentaje acumulado del impuesto pagado, lo que permite la existencia de curvas por encima o por debajo de la línea de equitributación.

Luego, el coeficiente de concentración de un impuesto se calcula como el área comprendida entre la línea de equitributación y el símil de la curva de Lorenz dividida por el área del triángulo formado por la línea de equitributación y los ejes (que equivale a 0.5). De forma genérica, el coeficiente de concentración tiende a -1 a medida que el impuesto es más regresivo en términos absolutos, y tiende a +1 a medida que es más progresivo en términos absolutos. Si "P" representa la línea de equidistribución y "L(P)" representa el símil de la curva de Lorenz de la distribución del impuesto, el coeficiente de concentración (CC) puede calcularse a través de la siguiente expresión:

$$CC = 2 \int_0^1 [P - L(P)] \partial P$$

Progresión de la tasa media

La progresión de la tasa media muestra la evolución por deciles de la tasa efectiva del impuesto, entendida como la ratio entre el impuesto pagado y la variable de capacidad de pago (usualmente el ingreso o el consumo). Así, para el decil i , la tasa efectiva te del impuesto puede calcularse a través de la siguiente expresión, donde T es el monto pagado del impuesto y Y es el monto de la variable de capacidad de pago:

$$te_i = \frac{T_i}{Y_i}$$

De acuerdo con lo anterior, el impuesto será progresivo si la tasa efectiva crece a medida que se avanza en los deciles. Sin embargo, como afirma CEPAL (2004), “cuando la curva de progresión de tasas medias [efectivas] es no monótona es difícil concluir con este indicador respecto de la progresividad del impuesto”. Al igual que en el caso de la distribución de la carga impositiva, la progresividad/regresividad del impuesto podrá discutirse por tramos, aunque no puedan hacerse afirmaciones globales.

Índice de Kakwani

El índice de Kakwani es un indicador de la progresividad relativa de un impuesto que compara la curva de Lorenz del ingreso antes de impuestos con la curva de concentración del impuesto (el símil de la curva de Lorenz). En particular, el Índice de Kakwani (K) representa la diferencia entre el coeficiente de concentración del impuesto (CC) y el índice de Gini de la distribución del ingreso antes del impuesto ($G_{prefiscal}$). Matemáticamente se expresa como:

$$K = CC - G_{prefiscal}$$

Así, el índice de Kakwani tiende a +2 a medida que el impuesto es más progresivo y la distribución del ingreso es más desigual, y tiende a -1 a medida que el impuesto es más regresivo y la distribución del ingreso es menos desigual.

Índice de Reynolds-Smolensky

El índice de Reynolds-Smolensky (RS) mide el efecto redistributivo del impuesto a través del cálculo de los coeficientes de Gini del ingreso pre y post fiscal. Particularmente, calcula la diferencia entre el índice de Gini pre fiscal ($G_{prefiscal}$) y el índice de Gini post fiscal ($G_{postfiscal}$), de acuerdo a la siguiente expresión:

$$RS = G_{prefiscal} - G_{postfiscal}$$

Luego, el impuesto será progresivo si el índice de Reynolds-Smolensky es positivo, pues esto significaría que el índice de Gini pre fiscal es mayor que el índice de Gini post fiscal, lo que a su vez significa que el impuesto ocasiona una distribución más desigual del ingreso (recuérdese que el índice de Gini indica mayor desigualdad a medida que se acerca a cero).

Evidencia empírica sobre la progresividad del IVA y el ISR en El Salvador

Existen estudios que han estimado la progresividad de los impuestos en El Salvador. Pérez (2014), utilizando datos de la Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples 2011, examinó la progresión de la tasa media del ISR y del IVA por deciles de ingreso de los hogares (personas naturales). La metodología se basó en la medición de la progresividad y el impacto redistributivo de los impuestos en una lógica “sin comportamiento”, es decir, sin considerar las funciones de reacción de los agentes económicos ante la introducción de los impuestos.

La investigación concluye que el ISR “es un tributo eminentemente progresivo, con una tasa media global de 0.84%, pero en donde el decil más rico asume el 86% del pago del impuesto”. Además, los índices de Kakwani y de Reynolds-Smolensky estimados fueron positivos, por lo que afirma que el “impuesto se distribuye más inequitativamente, contribuyendo a disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso”. Por su parte, se determinó que el IVA es un tributo “regresivo y por ende empeora la distribución del ingreso, ya que tanto para el Índice de progresividad (Kakwani) como el de redistribución del ingreso (Reynolds-Smolensky), los valores son negativos”.

Pérez (íbid.) también destaca que entre el 2002 y el 2012 el ISR de personas naturales “presenta una mejora significativa en materia de progresividad, pues el Índice Kakwani aumentó en más del 300%, lo que permite confirmar que las distintas reformas hechas a lo largo de los últimos 12 años han tenido efectos positivos en la redistribución del

ingreso”. Según el autor, estos avances han sido producto de las reformas impulsadas, dónde con los cambios de los exentos se liberó del pago de impuestos al 70% de la población y la eliminación de los límites máximos permitió que el 20% de los contribuyentes de ingresos más altos asumieran el pago del 95% del impuesto a las personas naturales. Por su parte, en cuanto al IVA, se afirma que “[la regresividad] es ligeramente menor que en toda la década anterior, incluso que cuando estaba vigente la exención de los alimentos y las medicinas”. Con ello, se comprueba “que las acciones de política emprendidas en los últimos años han tenido un efecto positivo en la función redistributiva del impuesto”.

Por otra parte, Franco, Portillo y Oliva (2018), utilizando datos del “Informe de la Gestión Financiera del Estado 2016” y datos de la Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples 2015, realizaron un diagnóstico del sistema tributario salvadoreño, determinando que el ISR es progresivo en términos absolutos: de acuerdo con sus cálculos, el “79 % de los ingresos por renta proviene de los contribuyentes del decil de más altos ingresos; indicando que la mayor parte de la recaudación de este impuesto se origina de las grandes empresas, y de los asalariados o profesionales con mayores ingresos”. De otra parte, respecto del IVA se afirma que “en términos absolutos, son los consumidores de los deciles con más altos ingresos los que pagan más por IVA, ya que su consumo es más elevado. Además, las familias de menores ingresos realizan parte de su consumo en los mercados informales, donde no se paga IVA”.

Al analizar el porcentaje de lo pagado del ISR con respecto a la renta imponible, el estudio determinó que “para las empresas del décimo decil, la tasa efectiva es 28.7%, mientras que, para las personas con rentas diversas y asalariados de ese decil, la tasa efectiva de renta es de 21.2% y 20.7%, respectivamente”. Por tanto, “las empresas de todos los deciles pagan un porcentaje de impuestos más elevado que el de las personas naturales y de rentas diversas, en el respectivo decil; aunque esta brecha se acorta en los deciles más altos”. Por otro lado, “la regresividad del IVA es evidente cuando se analiza cuánto representa lo pagado con respecto al nivel de ingreso”, pues en términos generales se estimó que “la reducción porcentual del ingreso por el pago de este impuesto se va reduciendo a medida se avanza a los deciles con ingresos

superiores, pasando de 7.9% en el decil 1 a 6.9% en el quinto decil, para llegar a 5.4% en el decil de más altos ingresos, en 2015”.

Asimismo, al evaluar el coeficiente de Gini y el de concentración del ISR para cada uno de los tipos de personas, determinaron que: (i) el impuesto resulta neutral para las personas jurídicas, ya que los índices de concentración del impuesto y la distribución de la renta se encuentran prácticamente en las mismas áreas; (ii) el ISR está concentrado en las personas de mayores ingresos en el caso de las personas naturales asalariadas; (iii) para las personas naturales con ingresos diversos la curva de concentración del impuesto reflejó un grado de concentración mayor que el grado de concentración del ingreso, lo que implica que, para este grupo, el impuesto se comporta de manera progresiva en términos relativos.

Además, sobre ello indican que “de acuerdo con el Índice de Kakwani sobre el ISR, cuyo signo es positivo, [el impuesto a] la renta es progresivo, es decir, este impuesto está peor concentrado que el ingreso”. Por ello, el estudio concluyó que en “cuanto a la capacidad redistributiva de estos impuestos, el índice de RS muestra que la renta tiene un efecto positivo sobre la equidad; el valor del RS para la renta subió de 0.006 en 2011 a 0.008 en 2013, lo que coincide con la reforma a la renta de finales de 2011; para 2015 el RS de la renta había disminuido a 0.0064. El ISR no solo es progresivo, sino también ayuda a mejorar la distribución del ingreso”.

Un hecho que debe ser discutido respecto a estas estimaciones es la decisión metodológica de analizar la tasa efectiva del impuesto en relación con la renta imponible y no con la renta gravable, argumentando que el análisis de progresividad/regresividad de realizarse posteriormente a la inclusión de las deducciones permitidas por la ley. Esta perspectiva se considera inapropiada, en tanto que las deducciones permitidas por ley forman parte del sistema tributario y pueden introducir, por sí mismas, elementos de progresividad/regresividad que deben ser estudiados de forma conjunta.

Finalmente, en cuanto al IVA, estimaron que “es un impuesto regresivo; ya que su curva de concentración se ubica por encima de la línea de Lorenz (o de distribución del

ingreso), mostrando que el impuesto está distribuido más uniformemente que la distribución del ingreso”. Los resultados de este estudio indican un Índice de Kakwani negativo, indicando regresividad, pues el impuesto está mejor distribuido que el ingreso. Además, de acuerdo con la estimación del índice RS, se afirma que el IVA “muestra un efecto adverso sobre la distribución del ingreso, pero es bastante pequeño; la desmejora en la distribución del ingreso después de pagar el IVA es baja, oscilando entre -0.002 y -0.004 durante 2011-2015”.

Estimación de la progresividad del ISR y el IVA en El Salvador

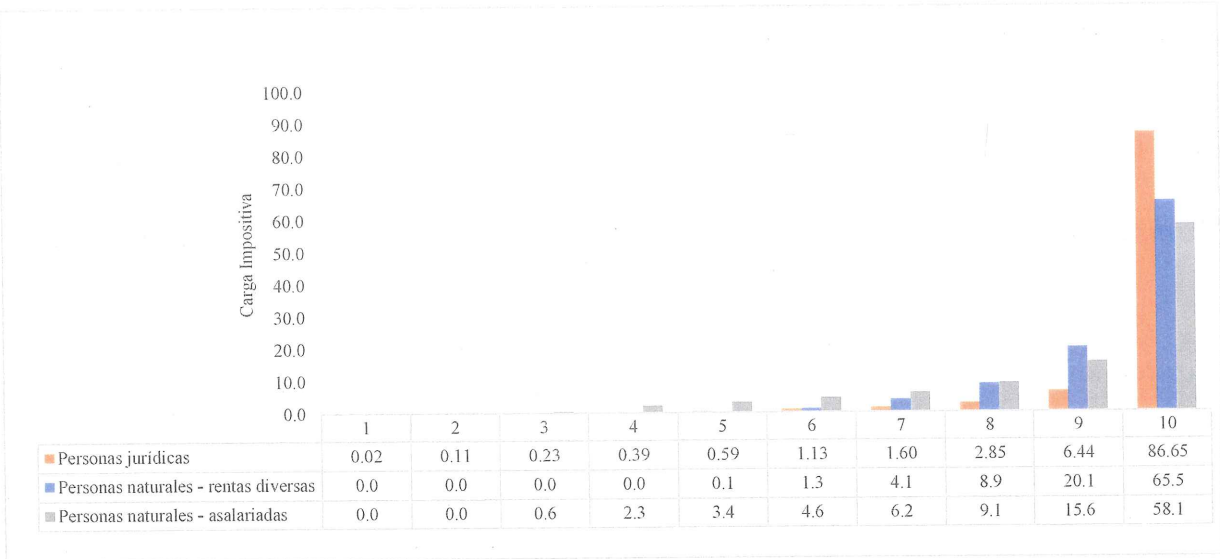
Para el cálculo de los indicadores para medir la progresividad del ISR se utilizaron los datos agregados por decil de renta gravable e impuesto pagado para cada uno de los tipos de persona (jurídicas y naturales con rentas diversas o asalariadas), provenientes de las declaraciones de impuestos de 2017 y publicados por el Ministerio de Hacienda en los Anexos 23, 24 y 25 del Marco Fiscal de Mediano Plazo 2018-2022. Para medir la progresividad del IVA se utilizó la base de datos de la Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples (EHPM) del 2016, especialmente las secciones sobre ingresos y gasto del hogar. Los ingresos se calcularon sumando los ingresos por trabajo, las remesas, las transferencias gubernamentales y las imputaciones por autoconsumo, mientras que se estimó el consumo gravado con IVA sólo si el lugar declarado de compra de los bienes y servicios fue un establecimiento formal.

Distribución de la carga impositiva en El Salvador

Tal como se observa en los siguientes gráficos, el ISR y el IVA son impuestos progresivos en términos absolutos, pues su carga impositiva recae de forma estrictamente creciente sobre los deciles de renta gravable (ingresos) más altos (en el caso del ISR, lo anterior es cierto tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales con rentas diversas o asalariadas). De hecho, la progresividad absoluta del ISR es más notoria entre las personas jurídicas, pues entre ellas el 86.65 % de la carga impositiva (US \$ 661.6 millones) recae sobre el decil de rentas gravadas más altas, en comparación con el 65.5 % (US \$ 172.5 millones) y el 58.1 % (US \$ 172.2

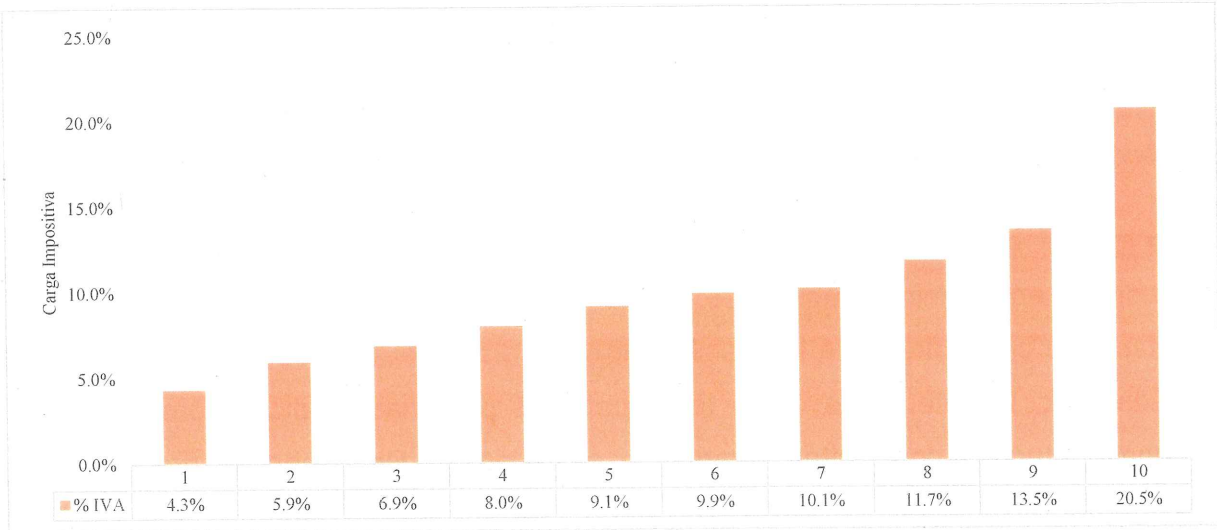
millones) que se observa entre las personas naturales con rentas diversas y asalariadas, respectivamente.

Gráfico 7: Carga impositiva del ISR en El Salvador (2017), por tipo de persona (%)



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

Gráfico 8: Carga impositiva del IVA en El Salvador (2016)

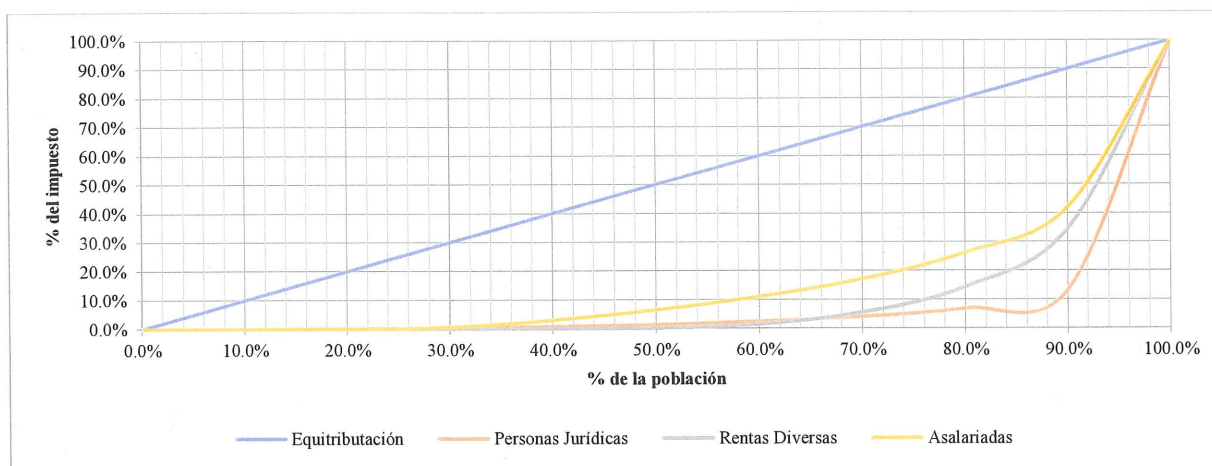


Fuente: Elaboración propia con base en datos de la EHPM (2016)

Coeficiente de concentración del ISR y del IVA en El Salvador

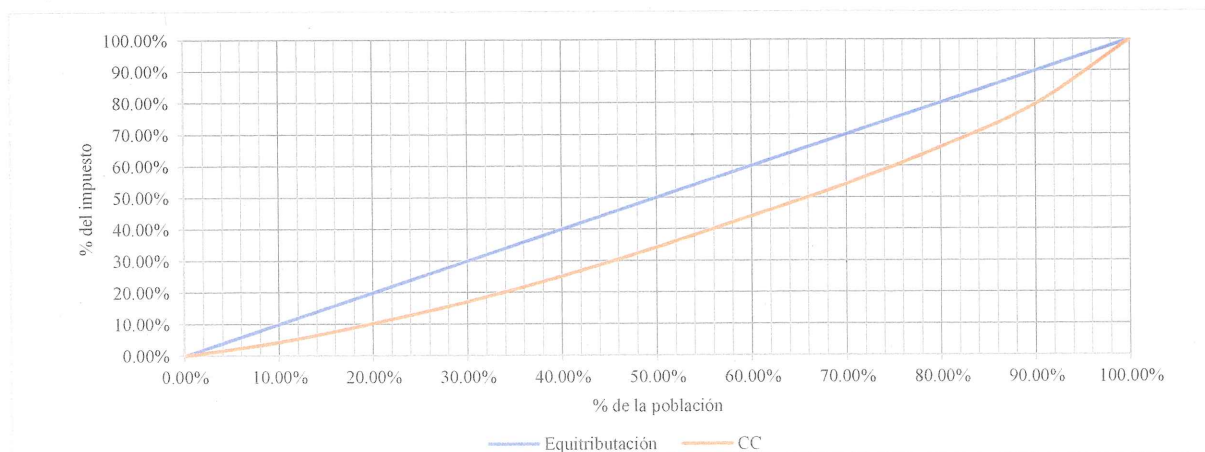
De acuerdo a lo que se observa en los siguientes gráficos, las curvas de Lorenz del ISR de todos los tipos de personas y la curva de Lorenz del IVA se ubican por debajo de la línea de equitributación, lo que significa que ambos son impuestos progresivos en términos absolutos. Para el caso del ISR, este hecho es todavía más notorio entre las personas jurídicas, pues su curva de Lorenz es la que guarda mayor distancia respecto de la línea de equitributación.

Gráfico 9: Curva de Lorenz del ISR en El Salvador (2017), por tipo de persona



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

Gráfico 10: Curva de Lorenz del IVA en El Salvador (2016)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la EHPM (2016)

La estimación de los coeficientes de concentración se corresponde con lo expuesto anteriormente: es positivo en todos los casos y más cercano a uno en el caso del ISR, particularmente entre las personas jurídicas. Este resultado confirma lo que ya se había señalado anteriormente: el ISR es un impuesto progresivo en términos absolutos, lo que quiere decir que quienes tienen rentas gravadas (ingresos) más altas son los que pagan la mayor parte del impuesto recaudado.

Coeficiente de concentración del ISR y del IVA en El Salvador (2017), por tipo de persona

ISR			IVA
Personas jurídicas	Personas naturales		0.23034
	Con Rentas Diversas	Asalariadas	
0.84121	0.78819	0.68705	

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018) y EHPM (2016)

Progresión de la tasa media del ISR y el IVA en El Salvador

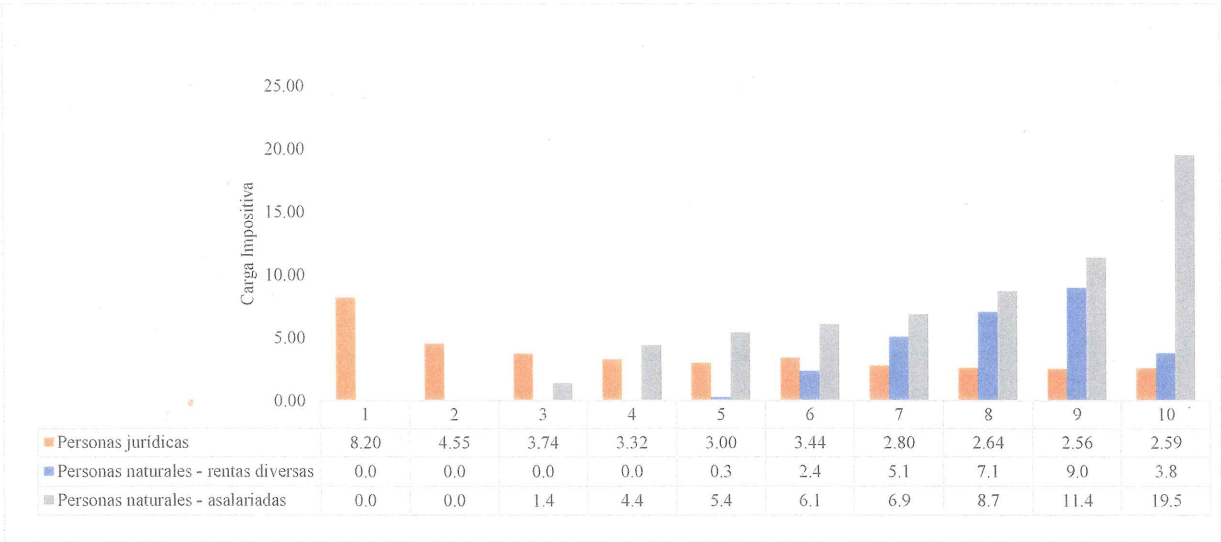
Tal como se observa en el primero de los dos siguientes gráficos, el ISR es un impuesto progresivo en términos relativos para las personas naturales con rentas diversas y asalariadas, pues para ambos tipos de personas, la tasa efectiva del ISR – medida como la ratio entre el impuesto pagado y las rentas gravables- crece a medida que el decil de rentas gravables es mayor (excepto entre el decil 9 y el decil 10 de las personas naturales con rentas diversas).

Pese a lo anterior, puede afirmarse también que el ISR exhibe regresividad en dos sentidos: (i) entre las personas jurídicas, la tasa efectiva descende a medida que aumenta el decil de renta gravada; (ii) las personas jurídicas tienen tasas efectivas menores a las de las personas naturales. Este resultado permite concluir que el diseño del ISR garantiza el principio de capacidad de pago únicamente al interior del grupo de

personas naturales, pero conduce a un escenario de inequidad al interior del grupo de personas jurídicas y entre estas y las personas naturales.

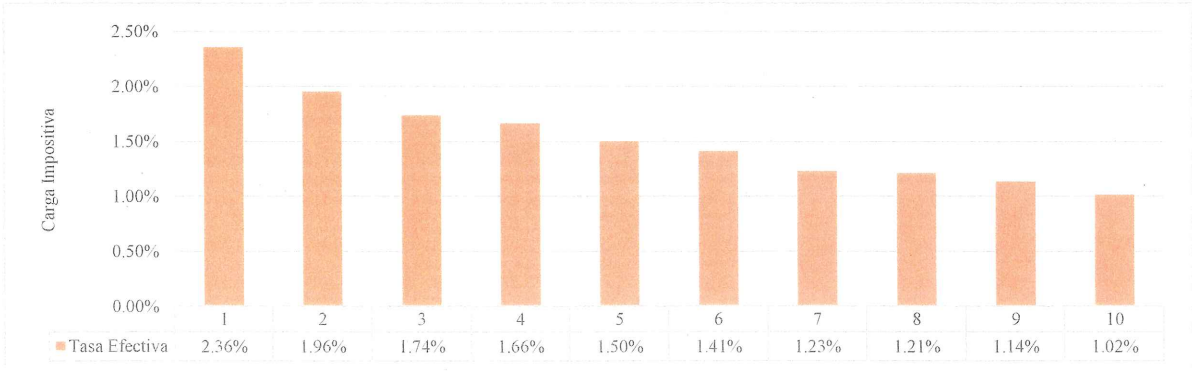
Al contrario de lo que ocurre en el caso del ISR, y tal como se aprecia en el último de los dos siguientes gráficos, el IVA es un impuesto regresivo en términos relativos, pues la tasa efectiva del impuesto –medida como la ratio entre el impuesto pagado y el ingreso prefiscal- decrece de forma monótona a medida que el decil de ingresos del hogar es mayor.

Gráfico 11: Tasa media del ISR en El Salvador (2017), por tipo de persona



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

Gráfico 12: Tasa media del IVA en El Salvador (2016)

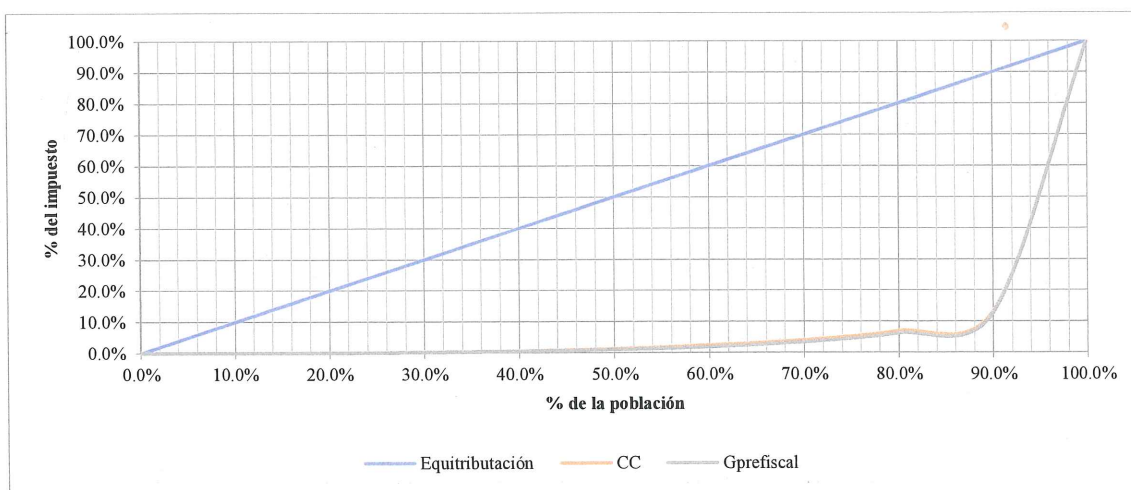


Fuente: Elaboración propia con base en datos de la EHPM (2016)

De acuerdo a lo que se observa en los tres primeros gráficos siguientes, sólo la curva de Lorenz del ISR de las personas naturales asalariadas está estrictamente por debajo de la curva de Lorenz de sus rentas gravadas, por lo que sólo aquí puede afirmarse que el ISR es progresivo en términos relativos. En el caso de las personas naturales con rentas diversas las curvas se cruzan, por lo que el análisis gráfico no permite emitir una valoración global. En el caso de las personas jurídicas, ambas curvas están sobrepuestas, lo que da la idea de neutralidad. Por el contrario, y tal como se aprecia en el gráfico que sigue a los del ISR, la curva de Lorenz del IVA está estrictamente por encima de la curva de Lorenz de los ingresos, evidenciándose que es un impuesto regresivo en términos relativos, tal como se desprendió del análisis de la progresión de la tasa media.

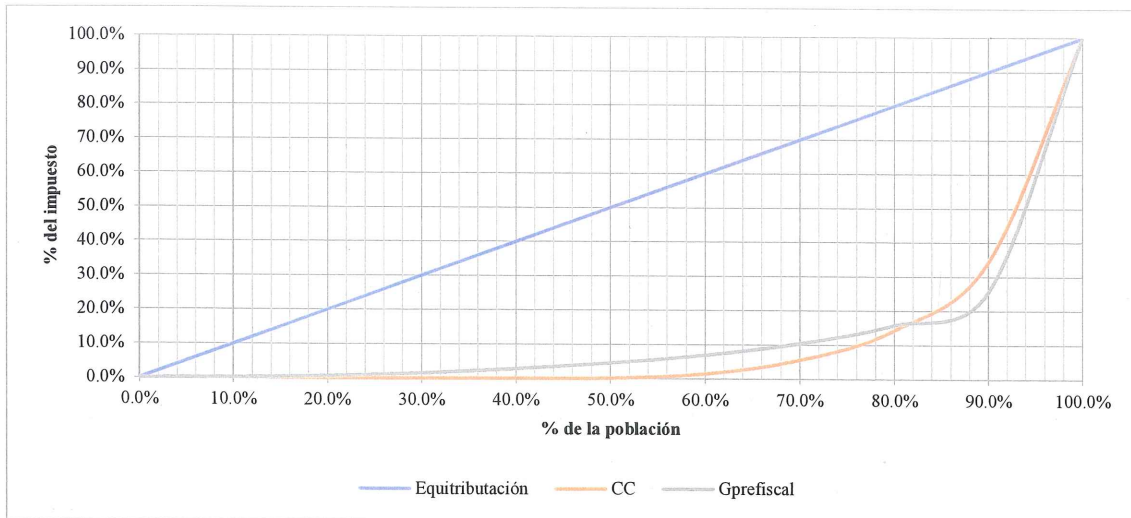
Curva de Lorenz de las Rentas Gravadas Pre Fiscales y del ISR en El Salvador (2017)

A. Gráfico 13: Personas Jurídicas



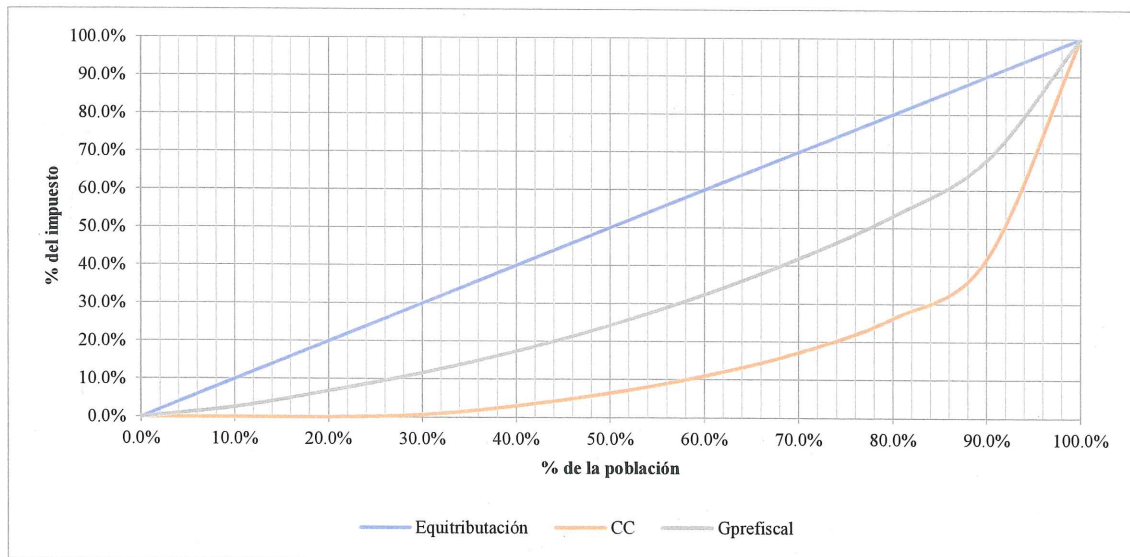
Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

B. Gráfico 14: Personas Naturales con Rentas Diversas



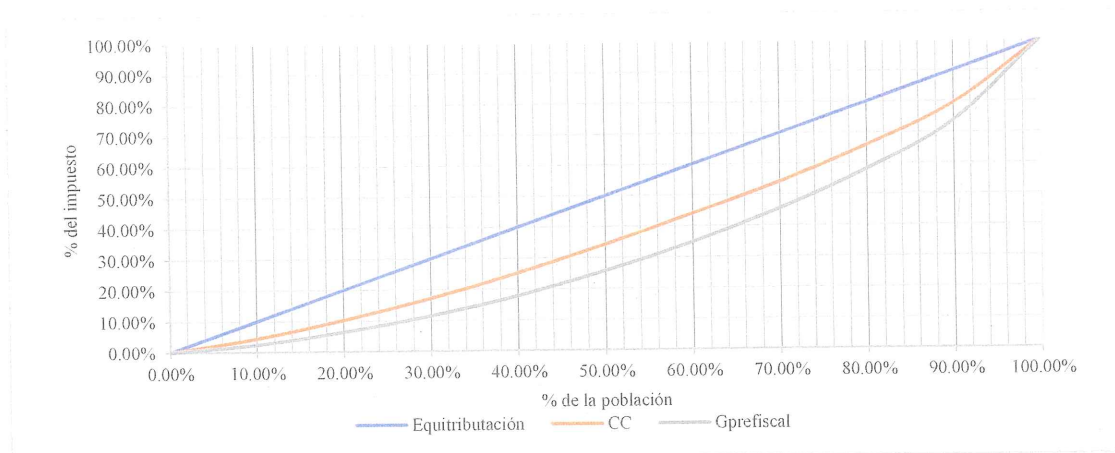
Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

C. Gráfico 15: Personas Naturales Asalariadas



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

Gráfico 16: Curva de Lorenz de las Rentas Gravadas Pre Fiscales y del IVA en El Salvador (2017)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la EHPM (2016)

El cálculo del índice de Kakwani confirma la aproximación gráfica. En el caso de las personas naturales asalariadas, el ISR es un impuesto progresivo en términos relativos. En el caso de las personas naturales con rentas diversas, el índice de Kakwani muestra que el ISR es globalmente progresivo en términos relativos, aunque en mucho menor medida que entre las personas naturales asalariadas. El índice calculado para las personas jurídicas indica que el ISR es globalmente ligeramente regresivo en términos relativos. En el caso del IVA la regresividad es aún mayor que en caso del ISR para personas jurídicas. Estos datos sintéticos confirman los resultados derivados del análisis de la progresión de la tasa media.

Índice de Kakwani del ISR (2017) por tipo de persona y del IVA (2016) en El Salvador

	ISR			IVA
	Personas jurídicas	Personas naturales		
		Con Rentas Diversas	Asalariadas	
Coefficiente de concentración	0.84121	0.78819	0.68705	0.23034
Gini prefiscal	0.84766	0.76375	0.38392	0.34083
Índice de Kakwani	-0.00645	0.02444	0.30313	-0.11049

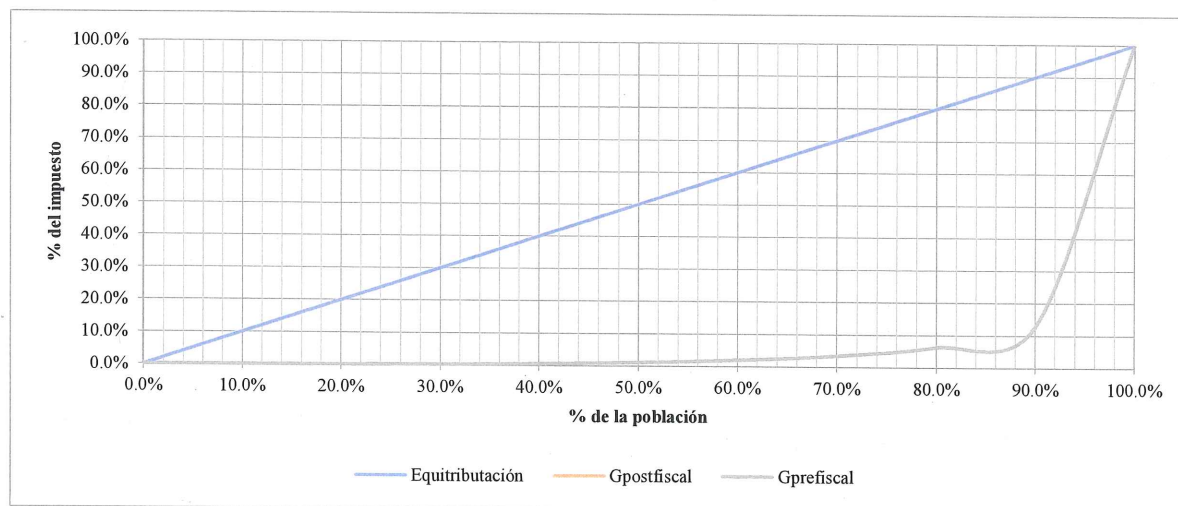
Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

Índice de Reynolds-Smolensky del ISR en El Salvador

Tal cual es posible apreciar en los primeros tres siguientes gráficos, sólo la curva de Lorenz del ingreso post fiscal (después de descontar el pago de ISR) de las personas naturales asalariadas está estrictamente por encima de la curva de Lorenz de sus rentas gravadas, por lo que únicamente en este caso es posible afirmar que el ISR es un impuesto progresivo en términos relativos, pues mejora la distribución del ingreso después de su aplicación. En el caso de las personas naturales con rentas diversas y de las personas jurídicas, las curvas de Lorenz de las rentas pre y post fiscales parecen estar una encima de la otra, por lo que da la impresión que el ISR es neutral en términos relativos. Lo mismo ocurre en el caso del IVA.

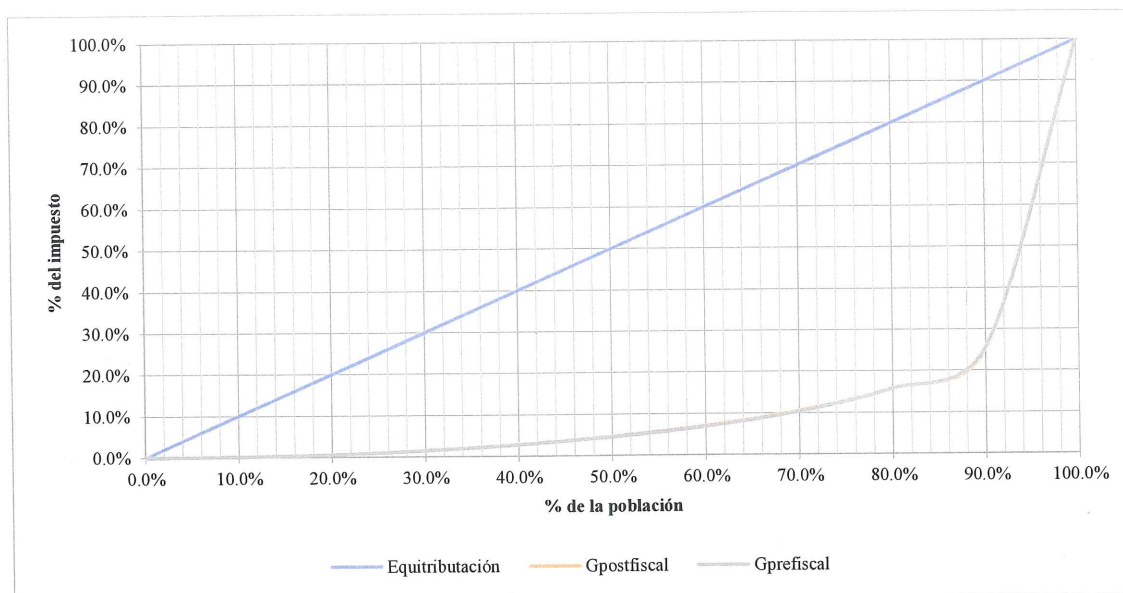
Curva de Lorenz de las Rentas Gravadas Pre Fiscales y la Renta Post ISR en El Salvador (2017)

A. Gráfico 17: Personas Jurídicas



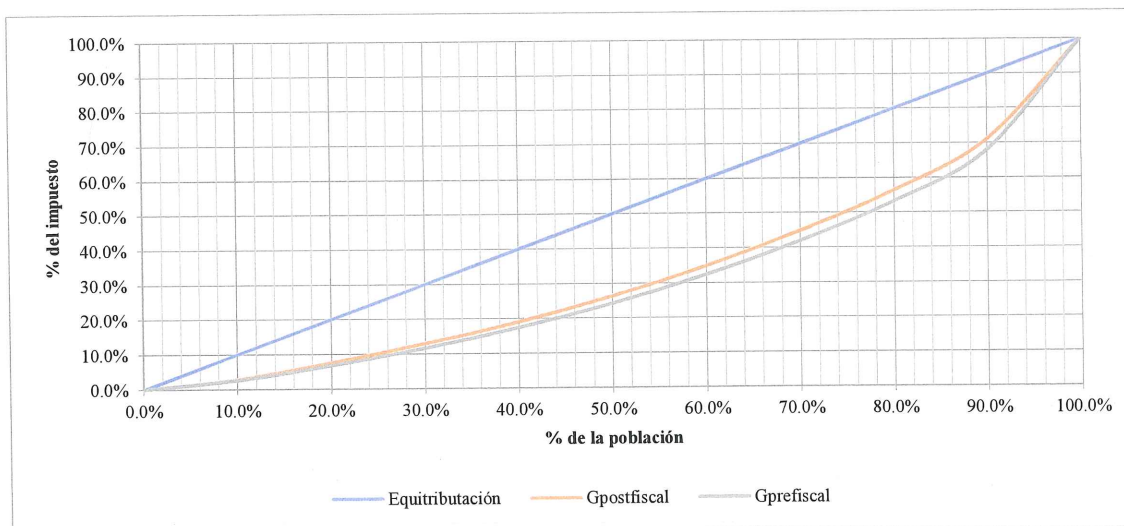
Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

B. Gráfico 18: Personas Naturales con Rentas Diversas



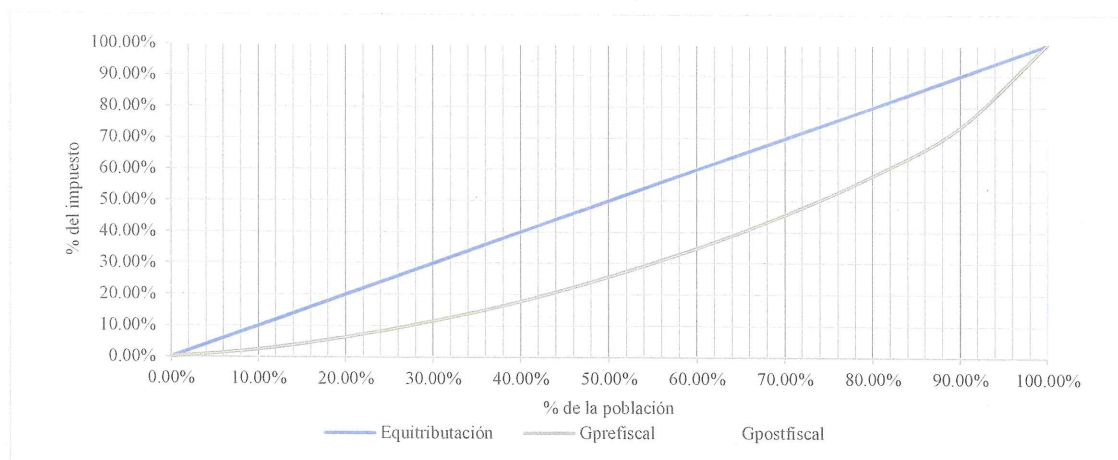
Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

C. Gráfico 19: Personas Naturales Asalariadas



Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

Gráfico 20: Curva de Lorenz de los ingresos Pre Fiscales y los ingresos Post IVA en El Salvador (2016)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la EHPM (2016)

El cálculo del índice de Reynolds-Smolensky confirma la capacidad progresivamente redistributiva del ISR entre las personas naturales asalariadas: como es positivo, significa que el índice de Gini post fiscal es menor que el índice de Gini pre fiscal, por lo que resulta evidente que su aplicación conduce a una distribución más equitativa del ingreso. Algo parecido ocurre con el ISR entre las personas naturales con rentas diversas, aunque su capacidad redistributiva es mucho menor. Por el contrario, se confirma el carácter ligeramente regresivo del IVA y del ISR entre las personas jurídicas.

Índice de Reynolds-Smolensky ISR (2017) por tipo de persona y del IVA (2016) en El Salvador

	ISR			IVA
	Personas jurídicas	Personas naturales		
		Con Rentas Diversas	Asalariadas	
Gini prefiscal	0.84766	0.76375	0.38392	0.34083
Gini posfiscal	0.84783	0.76265	0.34731	0.34986
Índice de Reynolds-Smolensky	-0.00017	0.0011	0.03661	-0.00903

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador (2018)

4. Administración Tributaria y Evasión en El Salvador

De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional (2014), “(i) la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) se ocupa del registro, la asistencia al contribuyente, la digitación de declaraciones, el control de omisos y la fiscalización; (ii) la Dirección General de Aduanas (DGA) se ocupa de los procesos de facilitación y control de las operaciones de comercio exterior; (iii) la Dirección General de Tesorería (DGT) está encargada de la recaudación y la cobranza administrativa; y, (iv) la Fiscalía General de la República (FGR) tiene bajo su responsabilidad la cobranza coactiva”.

El diagnóstico efectuado por la misión del FMI sobre la estructura organizativa de las instituciones asociadas a la recaudación tributaria señala que los mecanismos de coordinación entre la DGII y la DGA experimentaron mejoras, aunque insuficientes. En particular, refieren al programa de auditorías conjuntas como un elemento de coordinación importante, pero que pierde trascendencia al estar limitado al cumplimiento formal de la apertura de la auditoría, pues luego no se adoptan estrategias conjuntas de control para las devoluciones de IVA por exportación, las empresas con regímenes especiales o las importaciones de combustible.

Un elemento resaltante respecto de la DGII fue la creación de la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes, cuyas funciones básicas son la fiscalización sectorial, la asistencia a los contribuyentes y la resolución de trámites de devolución de IVA e ISR. Sin embargo, la misión del FMI afirma que “Es importante que la fiscalización no se limite a los sectores de industria, comercio y servicios. Particularmente para el caso de los grandes contribuyentes, resulta fundamental desarrollar la especialización en el sector financiero, de telecomunicaciones y combustibles”.

En cuanto a elementos tecnológicos, la misión del FMI afirma que “La gestión informática de la DGII es compartida por la Unidad de Servicios Informáticos (USI) y por la Dirección Nacional de Administración Financiera e Innovación (DINAFI). La USI brinda servicios de desarrollo de sistemas, de soporte técnico a los usuarios y administra los sistemas operativos y bases de datos (...). Por su parte, la DINAFI provee la plataforma tecnológica para el desarrollo y operación de los sistemas”. El

diagnóstico revela que el personal de USI es insuficiente para atender la demanda de modificaciones de los sistemas que ya están en operación y de los nuevos. Al mismo tiempo, existen demoras en la actualización de las bases de datos del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT).

En la misma materia, la DGA también opera con deficiencias. Si bien han existido avances en cuanto a los sistemas de información, como el Módulo de Gestión de Riesgo, la plataforma informática de gestión sigue siendo la misma desde la década de 1990 (SIDUNEA ++). Dado que “a lo largo del tiempo se han generado [nuevas necesidades] en materia de mejora de la gestión aduanera, (...) el sistema SIDUNEA++ ha quedado limitado para atender las mismas, acudiendo la DGA al desarrollo de sistemas satélites, que en muchas ocasiones no se encuentran del todo vinculados entre sí y/o con el SIDUNEA ++”.

Respecto de las condiciones en las que se desarrolla la labor recaudatoria, la misión del FMI afirma que “Las deficiencias en la infraestructura operativa aduanera son un obstáculo para la correcta aplicación de los procesos. La DGA no cuenta con presupuesto para inversiones en su infraestructura operativa, situación que repercute negativamente en los procesos de facilitación y el control. Las instalaciones aduaneras deben ser consideradas como estratégicas para efectos de seguridad nacional, control de mercancías y apoyo a la competitividad comercial”.

En cuanto a las labores sustantivas de la administración tributaria, la misión del FMI indica que “si bien el proceso de control de correlativos -autorización de facturas- tiene una orientación adecuada, es insuficiente para prevenir la generación de facturas apócrifas”, básicamente porque: (i) no existen límites, basados en el giro del negocio, el volumen de transacciones y el comportamiento tributario histórico del contribuyente, para definir un número de comprobantes autorizados; y, (ii) los comprobantes no caducan, por lo que luego podrían servir para computar créditos fiscales inexistentes o gastos en el ISR.

En este punto, conviene distinguir algunos conceptos. En primer lugar, la capacidad contributiva —también llamada capacidad recaudatoria, capacidad tributaria o potencial

recaudatorio— es el máximo nivel de recaudación tributaria que el gobierno central puede obtener razonablemente en un punto específico del tiempo, condicional a un conjunto de características propias del país (Langford y Ohlenburg, 2015; Fenochietto y Pessino, 2013). Por otra parte, el esfuerzo fiscal —también conocido como esfuerzo tributario— se define como la distancia que existe entre la recaudación tributaria actual del gobierno central y la capacidad contributiva (Fenochietto y Pessino, 2013). El esfuerzo fiscal refleja tanto las elecciones de política recaudatoria como el nivel de eficiencia en la recaudación (Alfirman, 2003).

A través de la estimación de un modelo de frontera estocástica, un estudio realizado para el Ministerio de Hacienda por los Consultores reportó que en El Salvador la capacidad contributiva es de entre 30.4 y 35.4, según si se toma en cuenta el cálculo promedio o el del último año disponible (2012). Esto significa que en El Salvador es posible recaudar aproximadamente entre el 30 % y el 35 % del Producto Interno Bruto del país. Asimismo, e independientemente de si se toma el valor promedio o el valor para el último año disponible, se estimó que el esfuerzo fiscal en El Salvador es de 0.45. Esto significa que la recaudación efectiva del Estado salvadoreño es menor a la mitad de su potencial recaudatorio, y que sólo obtiene ingresos tributarios por el 45% del máximo obtenible estimado.

Los resultados obtenidos en la investigación señalada fueron consistentes con los encontrados en estudios de naturaleza similar desarrollados por Pessino y Fenochietto (2010), Fenochietto y Pessino (2013) y Langford y Ohlenburg (2015), que se reportan a continuación:

**Valor estimado de la Capacidad Contributiva y el Esfuerzo Fiscal en El Salvador,
otros autores**

	Capacidad Contributiva	Esfuerzo Fiscal	Año
Pessino y Fenochietto (2010)	30.0	0.50	2006
Fenochietto y Pessino (2013)	30.9	0.43	2011
Langford y Ohlenburg (2015)	29.8	0.42	2009

Como se afirmó anteriormente, el esfuerzo fiscal refleja en parte el nivel de eficiencia recaudatoria, y ésta, a su vez, es resultado de variables tales como la calidad de la administración recaudatoria y el cumplimiento de los contribuyentes (Langford y Ohlenburg, 2015). Así, el esfuerzo fiscal se asocia con la evasión tributaria. El Código Tributario y el Código Penal salvadoreños definen la evasión tributaria como una “forma especial de defraudación al Fisco, por lo que es común que la misma se regule de forma diferente a las demás defraudaciones, especialmente en cuanto a su finalidad (la evasión de tributos) y su consecuencia jurídica (su sanción administrativa)”.

El Código Tributario regula, dentro de su régimen sancionatorio, a las defraudaciones, describiéndolas como “toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y en perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido (...)” (Art. 250 CT). Y a la evasión tributaria, describiéndola como la evasión total o parcial del tributo, “ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho” (Art. 254 CT)” (Iniciativa Social para la Democracia (ISD), 2016).

De acuerdo con la información presentada en el Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo (2018-2028), tomando en consideración las cifras actualizadas del PIB con el nuevo Sistema de Cuentas Nacionales, se observa “una tendencia a la baja de la tasa de evasión [del IVA] en el período 2005-2017, pasando de una tasa del 23.3 % en el 2005 a una tasa del 17.5 % en el 2017”, con el menor nivel registrado en 2006 (tasa del 16.4 %), siendo 2009 el año en que se registró el valor más alto, con una tasa del 29 % de evasión. El Ministerio de Hacienda también afirmó que “las reformas impulsadas desde el año 2004, como la creación de las figuras de retención y percepción del impuesto, entre otras, propiciaron una mejora en el control de los contribuyentes, ya que facilitan los cruces de información, influyendo esto a una disminución de la tasa de evasión del período”.

Algunos organismos aclaran que “las cifras sobre evasión y elusión fiscal en la región son escasas, esto debido en primer lugar a la naturaleza de las operaciones evasivas, las cuales, implican el engaño, la privación del conocimiento estatal de los montos

defraudados” ((ISD), 2016). En términos generales, en El Salvador no existen mecanismos ni metodologías oficiales (al menos no conocidas públicamente) para fijar los índices de evasión fiscal con precisión. Por esa razón las estimaciones dependen de distintas fuentes oficiales o extraoficiales con distintas metodologías de investigación. Es menester, por tanto, que el Gobierno de El Salvador implemente una línea de monitoreo, documentación y publicación periódicamente actualizada de las tasas de evasión de, al menos, los principales impuestos de la estructura tributaria”.

Los análisis realizados establecen que “la doble desigualdad fiscal a favor de los más grandes contribuyentes se ha expresado principalmente en los índices de mora tributaria” ((ISD), 2016). En el año 2007, por ejemplo “la evasión en el Impuesto a la Renta Corporativo era de aproximadamente el 47% y que, no obstante haber disminuido como consecuencia de las reformas de 2004, el nivel persistente era muy alto, lo que obligaba a tomar decisiones encaminadas a repensar el sistema impositivo del país”. Se observaba una administración tributaria que presentaba “fallas en el nivel gerencial, falta de visión y planificación, impactando de manera significativa en los niveles de evasión existentes en el país [que se asociaban con] la operatividad del sistema, es decir, con la ejecución del trabajo en las áreas de fiscalización y control de la Administración Tributaria y Aduanera. Relacionadas con el no aprovechamiento de la tecnología disponible, la debilidad de los procesos de fiscalización y sancionatorios, manejo no efectivo de la información tributaria y fallas en la coordinación institucional” (Pérez Trejo, Rodríguez, & Tolentino Hernández, 2013).

Lazo (2013) también determinó en su estudio sobre el Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador que “los asalariados no pueden evadir, las personas con rentas diversas tienen menor capacidad de evadir. Las empresas tienen mayor capacidad de evadir. Si las empresas evaden 50%, este es sobre el potencial de recaudación, esto significa que el monto de evasión es de alrededor de US\$ 793.2 millones y se distribuye de acuerdo con el pago que realizan las empresas por decil de hogar. La evasión de personas con rentas diversas puede ser de 36%, si pagaron US\$ 253.0 millones por renta, la evasión es de alrededor de \$142.31 millones y se distribuye de acuerdo con el pago que realizan las empresas por decil de hogar”.

Por su parte el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), “estimó de igual manera que la evasión del IVA disminuyó, yendo del 42 % en 2001 hasta un 32.2 % en 2013. En cuanto a la evasión del ISR, según ICEFI el índice ronda el 40 %, este estudio no contiene una cuantificación de su tasa tan detallada como en el caso del IVA, debido a los obstáculos propios de este impuesto para estimar su productividad: carencia de la distribución del ingreso nacional por remuneración de los factores de producción, los altos niveles de informalidad económica, la falta de controles sobre el ejercicio independiente de ciertas profesiones y los señalamientos de contrabando y defraudación aduanera, entre otros” ((ISD), 2016).

En el 2015 y 2016, el Ministerio de Hacienda, con el uso de las facultades que le otorga el Código Tributario, decidió hacer pública información relacionada a los deudores del Estado, abriendo una discusión pública “sobre el tema de responsabilidad fiscal de los grandes contribuyentes, así como también generaron crítica de parte del sector empresarial sobre esta facultad legal de la Administración Tributaria”. Esta información publicada en los principales medios de comunicación fue punto de fuertes discusiones entre el gobierno y la empresa privada. Previo a este hecho, en el 2014 ya se habían presentado “cuatro demandas de inconstitucionalidad con el fin de evitar que se diera a conocer el estado de mora de los deudores del Fisco, entre otros. Todas estas acciones se admitieron por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia” ((ISD), 2016).

En el 2015 el Ministerio aclaró que “12,519 personas naturales y jurídicas debían al Fisco US\$ 372,639,335.03, en conceptos de adeudos, resoluciones, sentencias y fallos, de los cuales US\$ 210,554,397.07 fue el monto en deuda tributaria firme, líquida y exigible y US\$ 162,084,937.96 en concepto de monto acumulado en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas y Corte Suprema de Justicia”. De ese total, US\$ 344, 135,941.09 (el 92.35 %) eran adeudados por personas jurídicas y sólo US\$ 28, 503,393.94 (el 7.65 %) por personas naturales” ((ISD), 2016).

Visto desde el punto de vista de la capacidad tributaria de los deudores, US\$ 237, 707,459.98 (el 63.79 %) eran adeudados por grandes contribuyentes; US\$ 27,

519,972.35 (el 7.39 %) por medianos contribuyentes y US\$ 107, 411,902.70 (el 28.82%) por otros tipos de personas”, es decir que “el 66.88 % de la mora tributaria se concentraba en deudores de 50 mil dólares hasta más del millón de dólares, representando en conjunto un monto de US\$ 249,221,187.27. Mientras que el 33.12 % de deudores se ubicaban en un rango de deuda debajo de los 50 mil dólares, debiendo en conjunto US\$ 123, 418,147.77” ((ISD), 2016).

Durante el 2016, se observó un comportamiento similar ya que “existían 11,111 deudores entre personas naturales y jurídicas, sumando un total de US\$210,389,957.48 en deudas remitidas a la Fiscalía General de la República para hacerse efectivo su cobro vía judicial. De este total, solo 112 contribuyentes (el 1%) con deudas mayores a 100 mil dólares representaban US\$ 24,250,291.00 (el 11.5%) de la mora” ((ISD), 2016).

Los análisis establecen que “las cifras oficiales reveladas reflejarían un aproximado de la desigualdad en la aportación a los ingresos tributarios del Estado, en los que, según datos del ICEFI, la clase trabajadora participa en un 66.9 % en el pago de sus obligaciones tributarias y la gran empresa privada con apenas 14.8 %; algo que además ha sido señalado en reiteradas ocasiones por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL) y Oxfam en América Latina, según los cuales la tasa impositiva media para el 10 % más rico de la población latinoamericana y caribeña solo equivale al 5 % de su ingreso disponible. Esto se reafirma con los datos de los referidos organismos, relativos a la acumulación de riqueza, según los cuales hasta 2014 existían 160 personas multimillonarias en El Salvador que sumaban una riqueza de aproximadamente 21 mil millones de dólares, un monto equivalente aproximadamente al 84 % del PIB real de El Salvador en el mismo año” ((ISD), 2016).

5. Propuesta de Reforma Tributaria en El Salvador

En general, como afirman Rossignolo y Gómez Sabaini (2011), una reforma tributaria progresiva debiese enfocarse en dos objetivos fundamentales: aumentar el nivel de la presión tributaria e incrementar el peso relativo de la imposición directa. Para que esto sea posible, es necesario mejorar la eficiencia recaudatoria, ampliar la base tributaria y garantizar que los impuestos directos sean efectivamente progresivos.

Eje 1: Ampliación de la base tributaria

Línea de acción 1.1:

Evaluar la creación de un impuesto predial que grave la tenencia de bienes inmuebles.

Socializar los resultados de las investigaciones realizadas sobre el impacto que la aplicación de un impuesto de esta naturaleza tendría sobre la economía del país y sobre el nivel de recaudación con representantes de sociedad civil, tanques de pensamiento y representantes de los partidos políticos. Impulsar mesas de diálogo y discusión sobre la aplicación de este impuesto, con el objeto de poner este tema dentro de la agenda política y además de contar con la aceptación de los posibles afectados.

Por otra parte, para que este impuesto sea factible se requieren una serie de condiciones básicas: a) un catastro moderno, actualizado y adecuadamente valorizado y b) una estructura administrativa para manejar el tributo. El Centro Nacional de Registros está trabajando desde hace varios años en la constitución de un catastro digital, no se ha logrado concluir con la medición total del territorio nacional, contándose únicamente con el registro completo de ocho departamentos. En todo caso, luego de contar con el registro cartográfico de todo el país, debe hacerse un trabajo de valoración de las propiedades. El Centro Nacional de Registros (CNR) deberá formalizar y administrar un catastro único nacional que contenga: (1) los mapas catastrales; (2) un sistema de numeración catastral; (3) registros con las características de la propiedad, estructuras y propietarios; y (4) un registro de los valores de compraventa del inmueble.

La creación de un impuesto predial, deberá contar con siguientes características: (1) el impuesto debe considerar un tratamiento especial a la plusvalía y a las propiedades ociosas; (2) la base sobre la cual se aplique el impuesto debe ser la propiedad inmueble con mejoras, incluyendo estructuras; (3) dicha propiedad debe considerarse al valor de mercado; (4) deben establecerse tasas impositivas distintas para inmuebles urbanos, rurales, por zonas geográficas y por sectores productivos; y (4) debe establecerse un mínimo exento tomando como base el valor de mercado del inmueble.

Debido a la falta de información no es posible formular escenarios sobre los posibles montos que se podrán recaudar, sin embargo se puede mencionar que según datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el 2015 en representó en países como: Costa Rica (0.3 %); Guatemala (0.2 %); Honduras (0.1 %); Argentina (0.4 %) y Colombia (0.8 %) del PIB. Lo que permite suponer por lo que se pudiera recaudar en El Salvador para ese concepto.

Línea de acción 1.2:

Analizar la implementación de un impuesto al patrimonio que grave la posesión de bienes.

Es importante destacar que hasta 1993, estuvo vigente en El Salvador el Impuesto al Patrimonio, pero en la ola de reformas estructurales llevadas a cabo a inicios de los noventa, se derogó debido a que era un impuesto de poca productividad y con un alto costo de administración. Sin embargo, en los últimos 10 años ha vuelto a ser tema de debate nacional. Más recientemente, el actual gobierno planteó a inicios de 2011, un impuesto a los grandes patrimonios para financiar los programas de seguridad pública, pero por diferencias con el sector privado empresarial, dicho proyecto no ha avanzado.

Por ello, es importante diagnosticar el impacto que la aplicación de un impuesto de este tipo tendría sobre la economía del país y sobre el nivel de recaudación. Los resultados de este análisis deberán de socializarse con representantes de sociedad civil, tanques de pensamiento y representantes de los partidos políticos, con el objeto que la implementación de este impuesto tenga la aceptación necesaria.

Línea de acción 1.3:

Analizar una reforma a la Ley de Transferencia de Bienes Inmuebles

Para ello, se propone eliminar parcialmente la exención a la transferencia de bienes heredados; estableciendo montos mínimos a partir de los cuales se iniciará pagando el impuesto. Aquellas personas que hereden bienes con montos menores a US\$ 28,000 continuarán exentas del pago de este impuesto; tomando en consideración que el objeto es incrementar la progresividad del sistema y no dañar a las personas de escasos recursos.

Asimismo, se propone crear una escala para tasar la transferencia de bienes muebles diferente a la ya existente, dónde se establece un monto tope relativamente bajo. La tabla tendría cuatro clasificaciones de la siguiente forma:

0 a 28,000	0%
28,001 a 125,000	3%
125,000 a 300,000	4%
300,001 en adelante	5%

Se ha tomado en consideración los costos promedio de la vivienda popular en el país y el poder adquisitivo de la población. La idea sería tasar las transferencias de bienes muebles con valores altos.

Línea de acción 1.4:

Evaluar la factibilidad de la creación de la implementación de distintas formas de impuestos que graven las rentas generadas en el sector informal de la economía.

Formalizar parte de la economía es importante para incrementar la recaudación tributaria, para ello, es primero necesario identificar el tamaño del mercado informal y su aporte en la economía. Con esta acción es necesario evaluar la creación de un régimen tributario simplificado para pequeños contribuyentes, reduciendo el costo de

cumplimiento de las obligaciones tributarias y los costos de control por parte de la administración tributaria. Al separar al grupo de sujetos pequeños en un régimen especial simplificado, los esfuerzos de fiscalización se centran en los contribuyentes más grandes, con mucha más complejidad y que aportan la mayor parte de la recaudación.

Para ello, se propone la creación de un monotributo con las siguientes características: (1) la base para calificar los sujetos del régimen puede ser los ingresos brutos, compras brutas, localización, actividad, consumo de energía eléctrica, entre otros; (2) deben establecerse categorías de contribuyentes de acuerdo al criterio seleccionado para distinguir los sujetos; (3) las tarifas deben ser cuotas mensuales fijas determinadas para cada una de las categorías de contribuyentes; (4) los documentos fiscales que emitan los acogidos al régimen simplificado no deben dar derecho a crédito fiscal por parte del adquirente de los bienes y servicios; (5) deben establecerse mecanismos para evitar que los contribuyentes del régimen general fragmenten sus empresas con el objeto de pagar un menor impuesto.

Las empresas que deberán someterse al régimen simplificado, deberán cumplir con las siguientes características: (a) comerciantes o artesanos minoristas, agricultores o ganaderos que realizan actividades gravadas y profesionales que prestan servicios gravados; (b) tener ingresos brutos totales derivados de la actividad comercial del año anterior menores a US\$15,000; (c) contar con una sola sede local, establecimiento comercial, oficina o negocio para ejercer su profesión o actividad; (d) no podrán desarrollar actividades bajo modelo de franquicia, concesión o regalía; (e) no ser usuario aduanero; y (f) la suma de las consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras asociadas a su nombre y hechas durante el año en curso o el anterior no deberán superar los US\$ 15,000.

La implementación de un impuesto de esta naturaleza no será de fácil aceptación por los empresarios informales, por lo que se deberán impulsar medidas que atraigan a este sector y lo motiven e incentiven a querer formalizarse. Acciones como la entrega de capital semilla, apoyo técnico para fortalecerse y crecer, facilidades de pago de impuestos entre otras deberían realizarse.

Línea de acción 1.5:

Estudiar la creación de nuevos impuestos específicos o la modificación de las tasas existentes para aquellos bienes que formen parte de la canasta de consumo de los hogares con mayores ingresos.

Incrementar de forma generalizada la tasa de impuestos como el IVA podría causar incrementos en los niveles de pobreza y disminuciones de crecimiento y desarrollo económico, por ello es necesario analizar y construir escenarios de como incrementos de impuestos a ciertos productos afectarían a la población. Con esta acción lo que se buscaría es tasar aquellos bienes suntuarios que los hogares de mayores ingresos consumen, lo que no afectaría a la población más vulnerable. La construcción de escenarios podría realizarse con el apoyo de expertos internacionales para una mejor validación de los resultados; los cuales deberán socializarse con las partes interesadas. Una campaña de concientización será también útil para que la población comprenda la necesidad de estas modificaciones.

Por otra parte, es necesario evaluar incrementos a las tasas de impuestos específicos vigentes, ya que como se confirmó con la reforma del 2011, productos como el tabaco, bebidas alcohólicas, gaseosas, etc., son productos con demandas inelásticas, es decir que la gente continuará su consumo independientemente de la variación en precios. Tomando en consideración la necesidad de recursos para impulsar políticas relacionadas al sector salud, se vuelve necesario analizar un posible incremento a las tasas de impuestos específicos vigentes.

Eje 2: Incremento de la progresividad del impuesto sobre la renta

Línea de acción 2.1:

Discutir la implementación de techos máximos de deducción permitida para el pago del impuesto sobre la renta en el caso de las personas jurídicas (*Nota: el pago mínimo, un símil de la propuesta que se sugiere discutir, fue declarado inconstitucional por afectar el principio de capacidad de pago*).

Aunque con el Proyecto de Factura Electrónica, que actualmente se discute en la Asamblea Legislativa, se espera regular este problema, es también necesario que de forma progresiva se inicié también su aplicación con pequeñas y medianas empresas. Además, es importante establecer mesas de diálogo y negociación entre el gobierno y la empresa privada con el fin de poder llegar a consensos entre ambas partes, de forma que permita que las empresas paguen de acorde a sus niveles de ventas y ganancias, sin que se vea afectada su situación económica (la idea es incrementar los niveles de recaudación sin afectar los niveles de crecimiento económico).

Asimismo, será necesario fortalecer las herramientas que permitan fiscalizar los mecanismos de precios de transferencia, a fin de evitar la evasión transfronteriza del impuesto sobre la renta.

De igual forma, se deben estudiar alternativas posibles para las deducciones de las personas asalariadas con rentas diversas, definiendo escenarios que impidan el goce doble de los beneficios asociados a las personas asalariadas y a las personas jurídicas.

Línea de acción 2.4:

Analizar la posibilidad de eliminar la exención del pago de impuesto sobre la renta de las personas asalariadas que reciben salarios provenientes de fuentes exentas del impuesto.

Se entiende que Organismos Internacionales, Embajadas, entre otros están exentas del pago de impuestos, sin embargo, es importante que los empleados locales inicien con el pago de sus obligaciones tributarias, bajo el criterio que es la institución quien está exenta del pago y no las personas. Será difícil que se pague lo adeudado de años anteriores, pero se pueden establecer mecanismos para que estas personas inicien a pagar los impuestos que les corresponden.

Eje 3: Articulación de la política tributaria con la política de gasto

Línea de acción 3.1:

Diseñar políticas públicas de gasto que refuercen la progresividad de la política tributaria a través de mecanismos de focalización eficientes.

Se sabe que se han desarrollado diversos estudios para mejorar la focalización de subsidios, sin embargo, aun existen deficiencias sobre la entrega de los mismos. Es por ello que es necesario, mejorar los mecanismos de entrega de subsidios para que sean las personas de escasos recursos quienes efectivamente se vean beneficiados; el mismo proceso se debe realizar para la ejecución de proyectos sociales. Con ello, se evitaría realizar gastos poco efectivos para mejorar el bienestar social de la población.

Por otra parte, si se decide impulsar incrementos en el IVA, como los planteados por el Fondo Monetario Internacional de 2 puntos porcentuales, es necesario que una parte de lo que se logre recaudar con este incremento se destine hacia proyectos de bienestar social para la población más pobre, con el objeto de reducir las repercusiones que un incremento de esta naturaleza tendría sobre los mismos.

Eje 4: Mejora de la eficiencia recaudatoria

Línea de acción 4.1:

Fortalecer la coordinación y cooperación intrainstitucional entre las distintas direcciones del Ministerio de Hacienda encargadas de la administración tributaria (Impuestos Internos, Tesorería y Aduanas), garantizando la eficiencia en el uso de los recursos y facilitando la disponibilidad de información sobre los contribuyentes. El objetivo será el fortalecimiento de los mecanismos de recaudación fiscal.

Para ello, es necesario mejorar la coordinación en la construcción del Plan Estratégico Institucional, estableciendo indicadores claros y mecanismos de seguimiento de los mismos. Asimismo, es importante robustecer los mecanismos de comunicación entre las distintas direcciones, fomentando un mayor conocimiento de todos los funcionarios

sobre las distintas actividades que el Ministerio realiza. Estableciendo además, un manual de procedimientos claro, para evitar duplicar esfuerzos y desconocimientos en la realización de actividades.

Proveer también a las direcciones del Ministerio de Hacienda vinculadas con la recaudación de recursos físicos, tecnológicos, humanos y financieros necesarios para realizar las labores que les han sido funcionalmente asignadas. Asegurando la suficiente asignación presupuestaria para proveer a los funcionarios de los recursos necesarios; esto implicará una reasignación de fondos y un uso más eficiente de los mismos. Debido a la escasez de recursos será necesario tener planes claros y cronogramas de acciones, además de una priorización de actividades. Después de contar con una adecuada planificación y teniendo certeza sobre las actividades a realizar y los recursos que serán necesarios, se podrá buscar apoyo con la Cooperación Internacional, para cubrir parte de los recursos requeridos.

Línea de acción 4.3:

Fortalecer las relaciones del Ministerio de Hacienda con la Cooperación Internacional para garantizar su respaldo y asistencia técnica permanente para el funcionamiento y actualización de la administración tributaria.

Establecer mesas de diálogo entre los Cooperantes y el Ministerio, con reuniones mensuales o bimensuales para que el Ministerio comunique a los mismos las acciones que esta realizando y los problemas que enfrenta. Los Cooperantes también deberán compartir las acciones en que están apoyando al Ministerio, para evitar duplicidad de esfuerzos y mejorar la comunicación entre Cooperantes y el Ministerio. Se recomienda una comunicación clara y transparente con todas las agencias para robustecer las actuales relaciones y que los mismos comprendan los problemas que se están afrontando y puedan apoyar al Ministerio dónde y cuando sea necesario.

Línea de acción 4.4:

Garantizar la adecuación y actualización de los sistemas informáticos de registro y análisis de los contribuyentes.

Es necesario realizar un diagnóstico sobre la situación actual de los sistemas informáticos y verificar sus condiciones para asegurar la producción de información pertinente y necesaria para los análisis requeridos y para cumplir con las normas y estándares internacionales. Contar con la información de calidad necesaria, es un elemento fundamental para la construcción de políticas, de soluciones para resolver problemas. Adicionalmente, una vez identificados las necesidades de los sistemas informáticos que se tienen, es importante buscar fuentes de financiamiento para su adquisición, estudiando las mejores y más eficientes alternativas.

Línea de acción 4.5:

Implementar mecanismos apropiados para el análisis y medición periódica de la evasión tributaria.

Para ello, será necesario que el Ministerio de Hacienda construya con apoyo de los Organismos Internacionales y tanques de pensamiento, una metodología de acorde a los estándares internacionales, para una adecuada medición de los niveles de evasión y elusión tributaria en el país. Esta metodología y los resultados que arroje deberán ser compartidos y discutidos con miembros de la sociedad civil, con el objeto de que la empresa privada y demás actores relevantes comprendan la magnitud de este problema y sus efectos en la economía del país. Además, tener claridad y confianza en estos datos, permitirá formular las acciones adecuadas para disminuir este problema.

Línea de acción 4.6:

Continuar y expandir los procesos de fiscalización tributaria a grandes contribuyentes.

Para lo cual será necesario, dotar de las herramientas necesarias al personal técnico de esta área y además incrementar el número de plazas que cumplan esta función. Asimismo, es relevante realizar campañas de concientización sobre el tema con los involucrados y sostener reuniones periódicas con los empresarios para que comprendan la relevancia e importancia de estos procesos. Explicarles a los afectados el porqué de estos procesos y la importancia de las mismas, podrá ayudar a que a disminuir la posible oposición que los empresarios puedan mostrar.

Línea de acción 4.7:

Incentivar la cultura tributaria de los contribuyentes en el país, con base en 3 aspectos: incidiendo en los aspectos éticos, en el valor del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la rendición de cuentas y la transparencia en el uso de los recursos.

Es importante que el ciudadano sepa en qué se gastan los recursos que aporta y desarrolle una vinculación entre sus aportes y la política de gasto del Gobierno. Es también importante, la comprensión del delito tributario como un crimen contra el bienestar general, actividad que debería promover prácticas de cumplimiento y denuncia entre los contribuyentes. Con esto, la Administración Tributaria logrará concientizar gradualmente a la población de su papel en el funcionamiento del Estado, de modo que los agentes económicos gradualmente irán dejando de lado sus intereses particulares para perseguir los intereses colectivos, en la forma de servicios públicos más eficientes, mejores obras de infraestructura económica y social, mayores niveles de empleo e ingreso y mayor bienestar para todos y todas.

Para ello, el Ministerio de Hacienda deberá realizar campañas de comunicación, primero internas para incrementar el compromiso de sus empleados y en segunda instancia, a la población en general a través del portal de transparencia fiscal y en redes sociales; elaborando manuales y documentos de fácil comprensión para todos y además poniendo a disposición de la población información útil. La promoción de espacios de debate y de discusión con la sociedad civil sobre temas fiscales, es también importante para aumentar el conocimiento de la población en estos temas.

Bibliografía

- Juan Carlos Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán (2013). Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, serie macroeconómica y de desarrollo.
- Juan Carlos Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán (2016). La situación tributaria en América Latina: raíces y hechos estilizados. Cuadernos de Economía.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2018). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030.
- Carolina Alas de Franco Luz María Serpas de Portillo José Andrés Oliva (2018). Diagnóstico del sistema tributario salvadoreño. Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social, Estudios Económicos, Serie de Investigación.
- Carlos Armando Pérez Trejo, C. A. (2014). Progresividad e impacto redistributivo del sistema impositivo. Fundación Nacional para el Desarrollo.
- Iniciativa Social para la Democracia (2016). Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador.
- Carlos Armando Pérez Trejo, Rommel Reynaldo Rodríguez y José Ángel Tolentino Hernández (2013). Propuesta para la construcción de un entendimiento nacional en materia fiscal; Seguridad fiscal en El Salvador Área macroeconomía y desarrollo. Fundación Nacional para el Desarrollo.
- Francisco Lazo (2013). Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador.
- Ben Langford & Ohlenburg (2015). Tax Revenue potential and effort. International Growth Center, working paper.

- Ricardo Fenochietto & Carola Pessino (2013). Understanding Countries' Tax Effort. IMF working paper.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe / EUROSocial (2014). Los efectos de la política fiscal sobre la redistribución en América Latina y la Unión Europea. Colección Estudios n°8.
- Ministerio de Economía de El Salvador (2016). Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples. Dirección General de Estadística y Censos.
- Fondo Monetario Internacional. informe del personal técnico sobre la consulta del Artículo IV correspondiente a 2014. Informe del país No. 15/13.
- Código Tributario de El Salvador
- Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo (2018-20208). Ministerio de Hacienda de El Salvador.

Anexo

Recaudación total por tipo de impuestos (en millones de US\$)

Tipo de impuesto		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Renta		451.1	455.4	480.2	530.1	564.7	699.6	818.7	968.2	1,053.4	1,003.8	1,051.4
Declaración		108.0	90.2	99.2	114.3	139.8	164.2	190.4	256.0	266.9	265.1	292.6
Pago Cta.		114.1	119.5	124.7	144.3	142.8	199.4	236.4	267.3	294.5	238.7	247.2
Retención		229.0	245.7	256.3	271.5	282.1	336.1	391.9	444.8	492.0	500.0	511.6
Transferencia de bienes		11.6	11.6	13.0	14.5	15.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Específicos		48.7	49.2	66.5	61.7	76.7	95.4	97.4	98.5	95.8	99.7	119.7
Cerveza	Especif	16.9	18.2	18.7	19.2	20.9	25.6	28.3	30.0	28.7	26.3	28.9
	Ad-Val	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Cigarros	Especif	10.8	7.5	18.5	15.4	22.2	23.1	27.7	26.8	27.3	30.9	37.7
	Ad-Val	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Gaseosas	Especif	17.2	19.0	20.6	18.2	23.7	32.5	26.0	25.6	24.2	23.8	30.6
	Energizantes	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	Ad- Val Carbonat	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	Ad-Val Energ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	Ad-Val Deport-Isot	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
P. Alcohol	Especif	3.8	4.5	8.7	8.9	9.9	13.6	14.3	15.0	14.6	17.7	21.5
	Esp. A/Etílico	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	Ad-Val	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Armas	Ad-Val	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.5	1.1	1.1	0.9	0.9	0.9
Adv. Combustible	Ad-Val	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
IVA declaración		384.0	412.7	431.8	436.9	445.7	511.2	564.1	600.4	617.0	655.6	675.3
Especial		0.0	1.6	64.8	67.1	67.2	66.9	75.9	78.3	107.8	110.5	111.4
FOVIAL		0.0	1.6	64.8	67.1	67.2	66.4	69.0	70.3	65.3	68.1	69.0
Turismo		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	6.2	7.3	9.1	7.6	7.4
Transporte público		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	32.7	34.1	34.6
INAZUCAR		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.6	0.7	0.7	0.8	0.7	0.5
FONAT		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Seguridad Pública		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0

Tipo de impuesto	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Contrib. Especial Grandes Contrib. la seguridad pública	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Derechos Arancelarios	140.5	146.0	154.8	177.6	174.4	180.9	199.7	203.5	178.8	138.0	150.5
IVA Importación	415.8	453.6	472.0	523.4	580.5	658.8	798.4	906.0	998.2	767.6	891.0
Otros	20.4	10.1	19.4	24.9	29.8	16.7	19.4	21.8	38.4	60.7	72.4
TOTAL	1,472.1	1,540.2	1,702.6	1,836.2	1,954.3	2,229.4	2,573.5	2,876.8	3,089.5	2,836.0	3,071.8

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador

Tipo de impuesto		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Renta		1,192.8	1,317.4	1,506.4	1,549.4	1,574.9	1,689.8	1,773.1
Declaración		271.9	330.7	412.5	412.5	395.0	431.9	467.2
Pago Cta.		290.3	375.3	404.6	396.0	396.5	420.1	434.7
Retención		630.7	611.4	689.2	740.9	783.4	837.8	871.2
Transferencia de bienes		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Específicos		140.4	146.1	145.1	149.4	162.3	170.2	173.1
Cerveza	Especif	32.3	35.3	37.5	37.2	41.0	45.6	48.9
	Ad-Val	10.0	10.4	11.8	12.0	13.6	15.1	15.9
Cigarros	Especif	21.4	16.4	13.8	14.7	12.1	11.1	10.2
	Ad-Val	18.9	18.8	17.2	19.3	17.2	17.0	16.7
Gaseosas	Especif	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	Energizantes	0.4	0.7	1.2	1.8	3.0	2.9	3.0
Ad- Val Carbonat		27.1	33.2	34.2	35.4	38.2	39.0	39.2
Ad-Val Energ		0.8	0.2	0.3	0.3	0.4	0.4	0.2
Ad-Val Deport-Isot		6.3	5.5	6.1	5.6	6.3	6.5	6.5
P. Alcohol	Especif	17.9	18.3	16.7	16.4	16.2	16.4	17.2
	Esp. A/Etílico	0.2	0.1	0.1	0.1	0.2	0.3	0.2
	Ad-Val	4.2	6.1	5.1	5.2	5.6	5.8	6.3
Armas	Ad-Val	1.0	1.1	1.1	1.2	1.2	1.1	0.9
Adv. Combustible	Ad-Val	0.0	0.0	0.0	0.0	7.1	8.9	7.9
IVA declaración		736.2	770.1	793.3	805.8	861.2	877.4	922.7
Especial		112.2	116.1	125.9	120.5	132.4	195.4	261.2
FOVIAL		68.9	71.2	72.1	73.6	79.6	85.6	89.0
Turismo		8.2	8.4	9.0	9.0	10.1	10.5	11.1

Tipo de impuesto	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Transporte público	34.5	35.7	36.2	36.9	39.9	43.0	44.7
INAZUCAR	0.5	0.9	0.6	0.9	0.9	0.8	1.0
FONAT	0.0	0.0	8.1	0.0	0.0	0.0	0.0
Seguridad Pública	0.0	0.0	0.0	0.0	2.0	48.5	48.9
Contrib. Especial Grandes Contrib. la seguridad pública	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	7.0	66.6
Derechos Arancelarios	167.3	179.6	199.2	181.3	194.2	206.5	210.7
IVA Importación	1,065.3	1,090.8	1,108.4	1,104.2	1,073.1	976.5	1,025.8
Otros	72.3	65.3	65.9	78.5	119.9	122.3	122.9
TOTAL	3,486.6	3,685.4	3,944.1	3,989.0	4,118.1	4,238.0	4,489.5

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda de El Salvador