

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ECONOMÍA**



**“DETERMINANTES DE LA RECAUDACIÓN FISCAL EN EL SALVADOR,
PERÍODO 2004-2013”.**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

JOSÉ MAURICIO ALARCÓN RIVAS AR09031

WALTER SIFREDO AQUINO BARILLAS AB09006

LEONIDAS EDGARDO ROMERO HERNÁNDEZ RH09019

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN ECONOMÍA

ASESOR:

DR. OSCAR MORALES BARAHONA

JULIO 2015

SAN SALVADOR., EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTOR : ING. MARIO ROBERTO NIETO LOVO

SECRETARIA GENERAL : DRA. ANA LETICIA ZAVALETA DE AMAYA

DECANO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS : MSc. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

SECRETARIO DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS ECONÓMICAS : M.A.E JOSÉ CIRIACO GUTIÉRREZ

DOCENTE DIRECTOR : DR. OSCAR MORALES BARAHONA

COORDINADOR DE SEMINARIO : MSc. ERICK FRANCISCO CASTILLO

JULIO 2015

SAN SALVADOR., EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA.

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios por hacer posible todo lo que parece imposible, por permitir que este momento llegue a mi vida personal y profesional, por darme fortaleza, por auxiliarme y bendecirme en los momentos más oportunos, sin ti nada es posible.

Blanca Maribel Hernández de Romero y Leonides Edgardo Romero, mis padres, ejemplos de lucha, perseverancia, responsabilidad, y cualquier otra cualidad. Agradezco su apoyo incondicional, su cariño, la educación y todo el cuidado que me han dado. Palabras faltan para describir lo agradecido y lo orgulloso que estoy de tenerlos a mi lado.

Gracias a mi hermano Enrique Romero por equilibrar mi vida y darle sentido a nuestra hermosa familia, muchas de tus ocurrencias en tiempos de estrés valieron mucho.

Jennifer Elizabeth Moreira DeLeón, mi inspiración, mi impulso extra. Apareciste en el momento indicado para volverte “mi persona favorita”. Gracias por estar cuando más lo necesito, por apoyarme y por todo el amor que me tienes.

Ustedes son el centro de mi vida, con quiénes estaré eternamente agradecidos.

De igual manera agradezco a familiares que me han apoyado, abuelita Victoria (mi ángel) y abuelita Teresa. También a todas mis amigas y amigos que han formado mi experiencia de vida y de los cuáles he aprendido mucho.

Agradezco fervientemente a todas aquellas y todos aquellos que en su rol de educadores han participado en mi formación hasta el día de hoy, que Dios les de vida para que lo sigan haciendo con los que vienen en caminos similares.

Por último una mención y agradecimiento especial para mis compañeros de trabajo de graduación Mauricio Alarcón y Walter Aquino. Es una meta más que de manera conjunta hemos logrado, superando cualquier reto que el estudio nos haya impuesto. Gracias también a compañeras, compañeros y colegas: Blanca Canizales, Héctor Méndez, y en general todos con los que compartimos un salón en la Universidad en busca del objetivo común de formarnos como economistas, hoy podemos decir misión cumplida, gracias y felicidades.

¡A todos Gracias!

Leonidas Edgardo Romero.

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iv
CAPÍTULO I	
MARCO DE REFERENCIA	1
1.1. MARCO HISTÓRICO	1
1.1.1. Aspectos Generales.....	1
1.1.2. Cambios en el Sistema Tributario de El Salvador.....	3
1.1.3. Comportamiento de la Economía e Ingresos Tributarios.....	5
1.1.4. Legislación y Estructura Tributaria.....	6
1.1.5. Evolución de la Evasión Fiscal.....	9
1.1.6. Principales Cambios en la Administración Tributaria.....	10
1.1.7. Política de Incentivos Fiscales.....	12
1.2. MARCO TEÓRICO	15
1.2.1. Teoría del Ingreso.....	15
1.2.2. Enfoque Teórico de la CEPAL: Determinantes de la Recaudación Tributaria.....	18
1.2.3. Determinantes de la Recaudación Tributaria en la Investigación.....	24
1.3. MARCO CONCEPTUAL	25
1.3.1. Derecho Financiero y Derecho Tributario.....	25
1.3.2. Ingresos Tributarios y su Clasificación.....	25
1.3.3. Recaudación fiscal.....	26
1.3.4. Política Fiscal.....	26
1.3.5. Gasto Público, Gasto Tributario y Gasto Social.....	27
1.3.6. Cultura Fiscal, Elusión y Evasión Fiscal.....	27
CAPÍTULO II	
DIAGNÓSTICO DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013	29
2.1. ANÁLISIS DE LA CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR BAJO UNA PERSPECTIVA REGIONAL	29
2.2. INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL SALVADOR	34
2.2.1. Estructura de los Ingresos Tributarios.....	36
2.3. BRECHA ENTRE INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS	42

CAPÍTULO III

DETERMINANTES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL SALVADOR. 46

3.1. DETERMINANTES SOCIALES, NORMATIVOS E INSTITUCIONALES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL SALVADOR..... 47

3.1.1. La Cultura Fiscal como Determinante Social en El Salvador, Período 2004-2013..... 47

3.1.2. Determinante Normativo: La Legislación Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013. 58

3.1.3. Determinante Institucional: La Gestión Administrativa Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013..... 72

3.2. DETERMINANTES MACROECONÓMICOS Y DE POLÍTICA ECONÓMICA. .. 84

3.2.1. Política Económica-Fiscal como Determinante de la Recaudación Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013..... 84

3.2.2. Comportamiento de la Economía y los Niveles de Recaudación Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013..... 96

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 107

4.1. Principales Hallazgos..... 108

4.2. Limitaciones y Obstáculos 111

4.3. Recomendaciones..... 112

4.4. Líneas de Investigación..... 113

BIBLIOGRAFÍA..... 115

ANEXOS 118

APÉNDICE METODOLÓGICO..... 121

a) Modelo de Medición de la Evasión Fiscal, caso IVA..... 121

b) Índice de Eficiencia de la Recaudación del IVA..... 127

c) Elasticidad de los Ingresos Tributarios..... 129

ÍNDICE DE GRÁFICAS, CUADROS E ILUSTRACIONES

GRÁFICAS	PÁG.
GRÁFICA 1: CARGA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS, OCDE Y EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (PORCENTAJES RESPECTO AL PIB).....	2
GRÁFICA 2: CARGA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS, DIFERENTES AÑOS (PORCENTAJES RESPECTO AL PIB).....	2
GRÁFICA 3: CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (EN PORCENTAJES).....	5
GRÁFICA 4: RELACIÓN ENTRE EL CRECIMIENTO DEL PIB Y LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE EL SALVADOR, PERIODO 1991-2003 (EN PORCENTAJES).....	6
GRÁFICA 5: ESTRUCTURA DE LA CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (EN PORCENTAJES).....	8
GRÁFICA 6: TASA DE EVASIÓN DEL IVA, PERIODO 2000-2004 (EN PORCENTAJES).....	10
GRÁFICA 7: INCENTIVOS FISCALES DE FOMENTO A LA EXPORTACIONES, PERÍODO 1991-2003 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	13
GRÁFICA 8: INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS EN EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	14
GRÁFICA 9: RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA, LA OCDE Y EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (PORCENTAJE RESPECTO AL PIB).....	30
GRÁFICA 10: PRESIÓN TRIBUTARIA DE ARGENTINA, BRASIL, URUGUAY, AMÉRICA LATINA Y LOS PAÍSES DE LA OCDE, PERIODO 2004-2013 (PORCENTAJE RESPECTO AL PIB).....	31
GRÁFICA 11: CARGA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES DE LA REGIÓN CENTROAMERICANA, AMÉRICA LATINA Y LA OCDE, PERIODO 2004-2013 (PORCENTAJE RESPECTO AL PIB).....	32
GRÁFICA 12: ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN AMÉRICA LATINA, OCDE Y EL SALVADOR, 2010 (PORCENTAJES).....	33
GRÁFICA 13: INGRESOS DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO, EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	35
GRÁFICA 14: COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS, PERIODO 2004-2013 (COMO PORCENTAJE DE LOS INGRESOS TOTALES).....	36
GRÁFICA 15: COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).....	37
GRÁFICA 16: COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS COMO % DEL PIB, PERIODO 2004-2013 (COMO PORCENTAJES DEL PIB).....	39
GRÁFICA 17: COMPORTAMIENTO DEL IVA Y EL GASTO DE CONSUMO FINAL EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	40
GRÁFICA 18: COMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	41
GRÁFICA 19: COMPORTAMIENTO DEL GASTO DEL SPNF, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	42
GRÁFICA 20: COMPOSICIÓN DEL GASTO CORRIENTE, PERIODO 2004-2013 (COMO PORCENTAJE DEL GASTO TOTAL DEL ESTADO).....	43
GRÁFICA 21: INGRESOS Y GASTOS DEL SPNF, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	43
GRÁFICA 22: AHORRO CORRIENTE, AHORRO PRIMARIO Y DÉFICIT FISCAL, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	44
GRÁFICA 23: ESTIMACIÓN DE LA EVASIÓN DEL IVA, PERÍODO 2000-2013 (EN PORCENTAJES).....	51
GRÁFICA 24: EVOLUCIÓN DE LA EVASIÓN DEL IVA EN EL SALVADOR, PERÍODO 2000-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	54
GRÁFICA 25: PARTICIPACIÓN DEL IVA EFECTIVO Y POTENCIAL EN EL PRESUPUESTO GENERAL, PERÍODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).....	55

GRÁFICA 26: MONTO DE PRESUPUESTO ANUAL, INGRESOS POR IVA POTENCIAL Y EFECTIVO, PERÍODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	56
GRÁFICA 27: CONSUMO EXENTO Y GASTO TRIBUTARIO EN IVA, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	91
GRÁFICA 28: EFECTO DEL GASTO TRIBUTARIO EN EL DÉFICIT FISCAL DEL SPNF EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	93
GRÁFICA 29: COMPORTAMIENTO DE LOS ARANCELES EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	94
GRÁFICA 30: TASA DE CRECIMIENTO DE LOS ARANCELES Y LAS IMPORTACIONES DE EL SALVADOR, PERÍODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).....	95
GRÁFICA 31: VARIACIÓN DEL PIB DE EL SALVADOR, PERÍODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).....	97
GRÁFICA 32: VARIACIÓN DE GASTO DE CONSUMO FINAL Y EL SECTOR EXTERNO DE LA ECONOMÍA SALVADOREÑA, PERIODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).....	98
GRÁFICA 33: INGRESOS Y CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES Y % DEL PIB).....	100
GRÁFICA 34: TASA DE CRECIMIENTO DEL PIB E INGRESOS TRIBUTARIOS, PERÍODO 2004-2009 (EN PORCENTAJES).....	102
GRÁFICA 35: CORRELACIÓN ENTRE EL IVA Y EL PIB, PERÍODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).....	104
GRÁFICA 36: CORRELACIÓN ENTRE EL ISR Y EL PIB, PERÍODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	105
GRÁFICA 37: CORRELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y EL PIB, PERÍODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).....	106
 CUADROS	
CUADRO 1: REFORMAS FISCALES DE EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003.....	7
CUADRO 2: REESTRUCTURACIÓN ORGANIZATIVA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, AÑO 2001.....	12
CUADRO 3: CIFRAS DE LA EVASIÓN DEL IVA EN EL SALVADOR, PERIODO 2000-2013.....	53
CUADRO 4: DESCRIPCIÓN DE LAS NUEVAS TASAS COMPRENDIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL COMBUSTIBLE Y LEY ESPECIAL DE LA PRIMERA MATRÍCULA DE BIENES EN EL TERRITORIO NACIONAL.....	68
CUADRO 5: EFECTO DE LAS REFORMAS FISCALES EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN PORCENTAJE DEL PIB).....	72
CUADRO 6: BASE TRIBUTARIA DE IVA Y RENTA DE EL SALVADOR, PERIODO DE JUNIO 2004 A MAYO 2013.....	75
CUADRO 7: MODALIDAD DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES DE RENTA.....	77
CUADRO 8: ESTIMACIONES DE LA EFICIENCIA DEL IVA.....	82
CUADRO 9: TIPO DE GASTO TRIBUTARIO POR IMPUESTO, EL SALVADOR, 2009.....	87
CUADRO 10: TIPO DE GASTO TRIBUTARIO POR SECTOR, EL SALVADOR, 2009.....	88
CUADRO 11: DETALLE DE GASTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE EL SALVADOR, 2009.....	89
CUADRO 12: DETALLE DE GASTO TRIBUTARIO EN EL IVA DE EL SALVADOR, 2009.....	90
CUADRO 13: ELASTICIDAD DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA PERÍODO 2004-2013.....	103
 ILUSTRACIONES	
Figura 1: MANIFESTACIONES Y EFECTOS DE UNA DEFICIENTE CULTURA FISCAL.....	48

RESUMEN EJECUTIVO

Los países de la región latinoamericana, excluyendo a Brasil, Argentina y Uruguay, se han caracterizado por poseer bajas cargas tributarias que en promedio rondan entre el 15 y 20 por ciento del Producto Interno Bruto, a diferencia de los países pertenecientes a la OCDE cuyas cargas superan el 30 por ciento. El Salvador durante el período de estudio 2004-2013 presentó una carga tributaria que ronda entre el 10 y 15 por ciento. Este nivel reducido de la carga tributaria representa un problema que se traduce en un considerable déficit fiscal que en promedio, durante el periodo ascendió hasta los 730 millones de dólares anuales, mostrando de esa manera la insuficiencia de los ingresos ante las obligaciones del Estado.

Los ingresos tributarios son la principal fuente de financiamiento del Estado, aportando más del 70% de los ingresos totales del Sector Público no Financiero, por lo que su importancia dentro de las finanzas públicas es significativa. Al existir un déficit fiscal elevado, se afirma que “existe una baja recaudación tributaria en El Salvador”.

Ante esto se vuelve necesario estudiar las causas de la baja recaudación tributaria que son atribuidas a cinco determinantes identificados que demandan un esfuerzo multidisciplinario, de carácter normativo, social, institucional y económico que explican el problema de la baja recaudación tributaria. Estos determinantes son: la Cultura Fiscal, la Legislación Tributaria, la Gestión de la Administración Tributaria, la Política Económica y el Comportamiento de la Economía.

En conjunto, se planteó la hipótesis que el comportamiento de estos cinco determinantes no ha contribuido a alcanzar mayores tasas de recaudación tributaria, por lo que se realiza un análisis individual concluyendo que:

La cultura fiscal representa un grave problema como determinante, debido a la existencia de una débil cultura fiscal de los contribuyentes frente a sus obligaciones tributarias. Para su análisis, se hace uso del modelo de estimación de la evasión del IVA, por ser el impuesto que mayor contribución posee en los ingresos tributarios. Los resultados muestran que la evasión de este impuesto es excesivamente alta, con una tasa entre el 30 y 40 por ciento durante el período y un monto que alcanza aproximadamente los 7 mil millones de dólares.

En **la legislación tributaria**, durante el período 2004-2013 se implementaron tres reformas tributarias importantes en los años 2004, 2009 y 2011. La reforma tributaria de 2004

incorporó herramientas y medidas que contribuyeron al aumento de la recaudación tributaria, entre ellas el fortalecimiento de la Administración Tributaria, medidas dirigidas a aumentar la base imponible, la ampliación de la renta obtenida y la restricción de las deducciones a aquellas tipificadas como estrictamente necesarias para el giro de la actividad de la empresa. La reforma de 2009 tuvo un alcance mayor comparada a la reforma de 2004, en la medida que incorporó nuevos elementos al sistema tributario que tuvieron un impacto positivo en la recaudación tributaria, dentro de los cuales se destaca el fortalecimiento de las medidas de control a través de regulaciones para la declaración patrimonial, fiscalización en conjunto con otras instituciones procurando disminuir la conducta evasiva de los contribuyentes. Además, se consideró la ampliación de la base tributaria a través de la incorporación de nuevos contribuyentes, restricción de deducciones, nuevos gastos no deducibles, ampliación del plazo para la realización de los bienes de capital, la creación de nuevos impuestos y ampliación de tasas impositivas. Mientras que la reforma de 2011 incorporó medidas encaminadas a mejorar la progresividad del sistema impositivo buscando un mejor desempeño de los ingresos tributarios.

La **gestión de la administración tributaria** realizó medidas que principalmente se orientaron a la modernización y coordinación de la gestión administrativa facilitando al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias; además, la realización de campañas de fiscalización y concientización tributaria. Para medir el desempeño en la Administración Tributaria, se hace uso del índice de eficiencia del IVA como parámetro utilizado para observar si ha existido una mejora en la gestión realizada. Los resultados muestran que existe un avance moderado en cuanto la eficiencia de la recaudación del IVA, pasando del 57 al 66 por ciento durante el periodo 2004-2013.

La **política económica** se refiere a las estrategias y acciones que los gobiernos adoptan para influir y conducir el ámbito económico de los países. Las acciones realizadas representan una renuncia de ingresos para el Estado que se traduce en un gasto, que se denomina gasto tributario. Para el año 2009 el gasto tributario o el sacrificio fiscal ascendió hasta los 871 millones de dólares; sólo en IVA alcanzó los 470 millones de dólares, lo que indica que las medidas de política económica representan un monto importante para la recaudación tributaria, ya que muchas de ellas privan al Estado de recursos importantes al redirigirlos en forma de incentivos, exenciones, exclusiones, etc.

Por último, se estudia la relación del **comportamiento de la economía** con los niveles de recaudación tributaria. Destacando el bajo desempeño económico mostrado durante el

período de estudio, que se traduce en bajos niveles de recaudación. Para ello, se hace uso de la elasticidad de los ingresos tributarios, donde los resultados muestran que el IVA tiene una elasticidad de 1.26, siendo un impuesto elástico que significa que cuando la economía medida a través del PIB crece en 1%, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) crece en 1.26%. Mientras que el Impuesto Sobre la Renta se puede denominar como un impuesto altamente elástico, con un valor de 2.06, lo que significa en términos económicos que si la economía crece en 1%, la recaudación del Impuesto Sobre la Renta crece aproximadamente 2%.

Analizando los cinco determinantes, se concluye que a lo largo del período comprendido desde 2004 hasta 2013 los ingresos tributarios han aumentado relativamente, esto debido a la incidencia individual de los determinantes identificados. Los efectos de los determinantes en la recaudación tributaria no han permitido aumentar los ingresos públicos hasta los niveles suficientes, si se considera el elevado déficit fiscal de las finanzas públicas.

INTRODUCCIÓN.

Históricamente El Salvador ha presentado una carga tributaria por debajo del promedio de los países de la región latinoamericana, diferencia que se torna más significativa cuando se compara con los países pertenecientes a la OCDE. El Salvador ha impulsado una serie de reformas tributarias y modernización de la Administración Tributaria, encaminadas a aumentar la recaudación de tributos; a pesar de mejoras en el desempeño de la carga tributaria, ésta sigue siendo insuficiente. Este bajo crecimiento de la carga tributaria se traduce en la generación de constantes déficit fiscales, lo que limita la capacidad financiera del Estado para la inversión en programas sociales e invertir en el desarrollo económico del país.

A manera de dar una explicación al comportamiento mostrado por la carga tributaria se han identificado algunos factores que determinan e inciden de forma directa en la recaudación de los tributos, los cuales se pueden clasificar en dos dimensiones; la primera de carácter social, normativa e institucional que comprende los determinantes de cultura fiscal, legislación tributaria y gestión de la administración tributaria, respectivamente. La segunda dimensión comprende los determinantes de carácter macroeconómico y de política económica que influyen en la recaudación tributaria.

El objetivo de esta investigación es identificar los determinantes de la de recaudación tributaria en El Salvador durante el período 2004-2013, para evaluar su incidencia en los niveles de recaudación. Para alcanzar lo anterior, se formularon los objetivos específicos siguientes:

- Medir el impacto de la Evasión y Elusión de los impuestos en los niveles de recaudación tributaria en El Salvador.
- Determinar cómo la legislación tributaria y la gestión administrativa inciden en los niveles de recaudación tributaria.
- Analizar los efectos de las medidas de política económica en los ingresos tributarios.
- Evaluar la relación existente entre el comportamiento de la economía salvadoreña con los niveles de recaudación tributaria.

En esta investigación se analiza mediante instrumentos de carácter cualitativo y cuantitativo 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 baja carga tributaria que presenta el país. Para ello, se parte de la hipótesis que los efectos de los determinantes de la recaudación tributaria no han contribuido a aumentar los ingresos públicos hasta los niveles suficientes para financiar el gasto público de El Salvador.

Para la comprobación de la hipótesis anterior se hace uso de hipótesis específicas según las cuales, la evasión reduce los niveles de recaudación tributaria en El Salvador; que la legislación tributaria, la gestión de la administración tributaria y las medidas de política económica no han contribuido a aumentar la recaudación fiscal hasta los niveles necesarios para financiar el gasto público en El Salvador; y que la recaudación tributaria posee una relación directa con el comportamiento de la economía.

Esta investigación está integrada en cuatro capítulos dentro de los cuales se abordan los aspectos más relevantes para cumplir con el objetivo propuesto.

En el capítulo I se desarrolla el marco histórico del tema de investigación el cual sienta las bases para dimensionar el problema de estudio, también comprende el marco teórico que fundamenta el análisis y el marco conceptual.

En el capítulo II se presenta un diagnóstico y una caracterización de los ingresos tributarios en El Salvador para el periodo 2004-2013 con la finalidad de visualizar el problema de la baja recaudación tributaria. Como primer apartado se realiza una comparación de la carga tributaria a nivel de la región latinoamericana, posteriormente se presenta la evolución de los ingresos tributarios, su estructura y el análisis de los principales impuestos en El Salvador.

En el capítulo III se realiza un análisis cualitativo y cuantitativo de los determinantes sociales, normativos, institucionales y económicos de la recaudación tributaria. La cultura fiscal representa un determinante social que se manifiesta a través de la actitud evasora de los contribuyentes, por lo que se aborda por medio de la estimación y el análisis de la evasión tributaria. Por su parte, la legislación tributaria como determinante normativo se desarrolla mediante el análisis de las reformas tributarias. Para efecto de abordar el

determinante institucional, se hace una descripción de la gestión de la administración tributaria que se complementa con la estimación del índice de eficiencia del IVA. El determinante de política económica se analiza mediante el gasto tributario que se compone de las exenciones e incentivos fiscales; así como también se aborda el proceso de desgravación arancelaria que se profundizó debido a los tratados de libre comercio suscritos por el país. Para finalizar, el determinante macroeconómico se estudia a través del comportamiento de la economía donde se destaca su interrelación con la recaudación tributaria por medio de un análisis de elasticidades de la recaudación total, Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Sobre la Renta.

Por último, en el capítulo IV se presentan los principales hallazgos y conclusiones de la investigación, a partir de los cuales se proponen una serie de recomendaciones orientadas a mejorar el desempeño de la recaudación tributaria del país.

CAPÍTULO I

MARCO DE REFERENCIA

1.1. MARCO HISTÓRICO

En este apartado se desarrolla el marco histórico de la investigación “Determinantes de la Recaudación Fiscal en El Salvador”, el cual inicia con una descripción de los aspectos más importantes en el ámbito fiscal que han tenido repercusiones significativas en el sistema tributario salvadoreño desde 1990 hasta el año 2003, y que servirán como referencia para identificar los determinantes que se abordarán a lo largo del estudio que comprenderá el periodo 2004-2013.

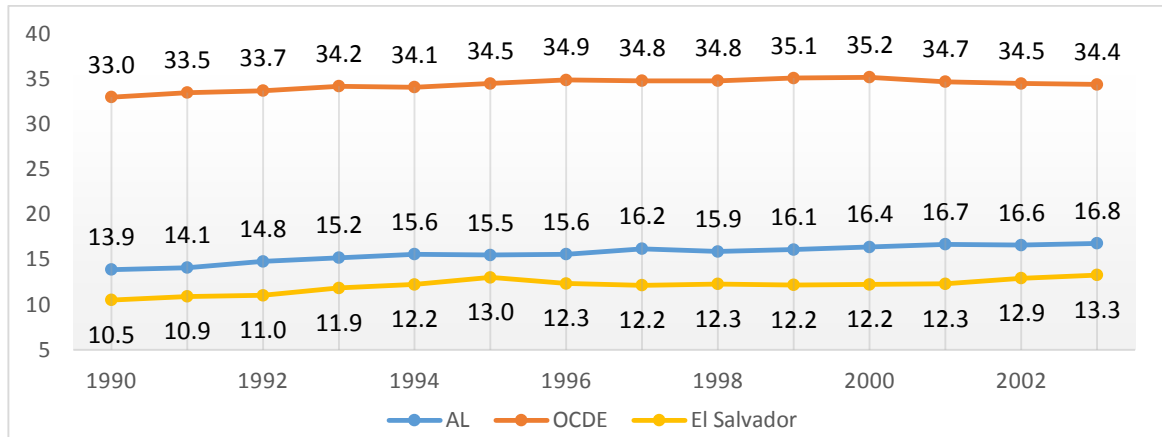
1.1.1. Aspectos Generales.

El tema tributario constituye un desafío fundamental e importante, no sólo para El Salvador, sino para la región latinoamericana en su conjunto, debido a la existencia de una estrecha relación con el crecimiento económico y el desarrollo humano de los pueblos, sin dejar de lado su impacto en la distribución del ingreso. Es por ello que tener un sistema tributario eficiente ha sido siempre un objetivo fundamental en todos los países que buscan aumentar los niveles de recaudación. Un sistema tributario eficiente se vuelve más importante en los países en desarrollo, donde existen considerables niveles de pobreza, una deficiente infraestructura social, física, tecnológica, etc., y bajos niveles de desarrollo humano, ya que para estos países, la tributación es un instrumento práctico de recaudar ingresos para financiar el gasto público en bienes y servicios que demanda la mayoría de la población.

Como un reflejo de lo mencionado, se puede observar en la gráfica 1 que la recaudación tributaria en la región latinoamericana es baja en comparación a los países considerados desarrollados.

GRÁFICA 1

CARGA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS, OCDE Y EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (PORCENTAJES RESPECTO AL PIB).

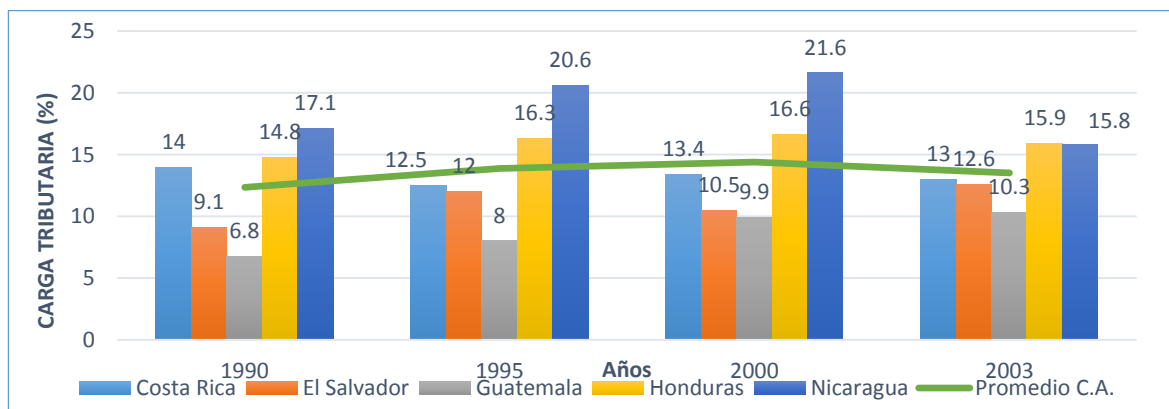


Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de Estadísticas Tributarias en América Latina y la Iniciativa Fiscal LAC 1990-2010, OCDE.

América Latina en su conjunto muestra una marcada diferencia de la carga tributaria, si se compara con los países de la OCDE. De igual manera, Centroamérica no ha destacado por tener niveles considerables de recaudación tributaria, exceptuando a Nicaragua y en cierta medida Honduras, ya que las cargas tributarias de los países de la región han sido muy bajas, como se observa en la siguiente gráfica.

GRÁFICA 2

CARGA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS, DIFERENTES AÑOS (PORCENTAJES RESPECTO AL PIB).



Fuente: PNUD: Segundo Informe sobre Desarrollo Humano en Centroamérica y Panamá / Proyecto Estado de la Región. - San José, Costa Rica, 2003.

Esta situación llevó a los países de la región 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 mismos sistemas, aboliéndose y creándose impuestos más “eficientes”, que no tuvieran un impacto negativo en los propósitos de crecimiento económico a través de la atracción de inversiones y apertura comercial. Sin embargo, la finalidad de esas medidas era elevar la recaudación y por ende la carga tributaria, a través de un cambio de la composición de los ingresos tributarios.

1.1.2. Cambios en el Sistema Tributario de El Salvador.

En El Salvador el sistema tributario ha experimentado un conjunto de reformas fiscales e institucionales encaminadas a mejorar la eficiencia de la administración tributaria y, por lo tanto, sus niveles de recaudación. Para finales de la década los ochenta, la carga tributaria del país era muy baja, a pesar de los cambios en la política tributaria aplicados durante 1986-1988, cambios que implicaban medidas tributarias¹ en un contexto de intervenciones estatales considerables en la economía.

Estas medidas tributarias no generaron mayor impacto debido a que no fueron acompañadas por mejoras permanentes en la Administración Tributaria.²

El sistema impositivo de El Salvador estaba conformado por una gran cantidad de impuestos que lo volvían complejo, impuestos entre los que se pueden mencionar: el impuesto sobre la renta, al patrimonio, a la transferencia de bienes raíces, gravamen de las sucesiones, impuesto sobre donaciones, diversos impuestos sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes sobre diversas actividades productivas y comerciales, actos jurídicos y transacciones, otros impuestos y contribuciones. A ellos

¹ De acuerdo con Alexander Segovia, en “Transformación estructural y reforma económica en El Salvador [2002]”, las medidas fueron la liberalización de precios; liberación del tipo de cambio, incremento de las tarifas de los servicios públicos y procesos de desgravación arancelaria.

²Gallagher, Mark. Reforma Tributaria Amplia en El Salvador, USAID. Pág. 711.

se agregan los impuestos al comercio exterior: sobre las exportaciones y aranceles a la importación³.

Esta estructura amplia y compleja del sistema impositivo en el país volvía costosa e ineficiente la labor de la Administración Tributaria en el proceso de recaudación de los ingresos. Por lo que a partir de 1992 en el marco de una serie de reformas en la política económica, y la política fiscal en particular, se inició con el proceso de simplificación de la estructura tributaria, medida que buscaba eliminar muchos de los tributos del sistema impositivo que anteriormente se mencionaron y caracterizaron por generar una baja recaudación; a la vez que se inició con un proceso de liberalización comercial con implicaciones en la reducción arancelaria que gravaban el comercio exterior. Bajo el argumento de volver más eficiente la recaudación tributaria se dio el proceso de simplificación, sin embargo, como consecuencia de ello se gestó una reestructuración del sistema tributario que lo volvió más regresivo, otorgando un mayor peso a los impuestos indirectos.

En la década de los noventa se dio en nuestro país un conjunto de reformas estructurales dentro de un contexto de liberalización económica. Se inició una serie de medidas en el marco de los Programas de Ajuste Estructural y de Estabilización Económica, con el objetivo de emprender una nueva estrategia de desarrollo basada en la reorientación de la economía hacia el mercado internacional. El gobierno impulsó reformas en materia de política fiscal encaminadas a mejorar la recaudación de ingresos y la eficiencia de la administración tributaria mediante la ampliación de la base tributaria y la eliminación de la mayoría de las exenciones vigentes.

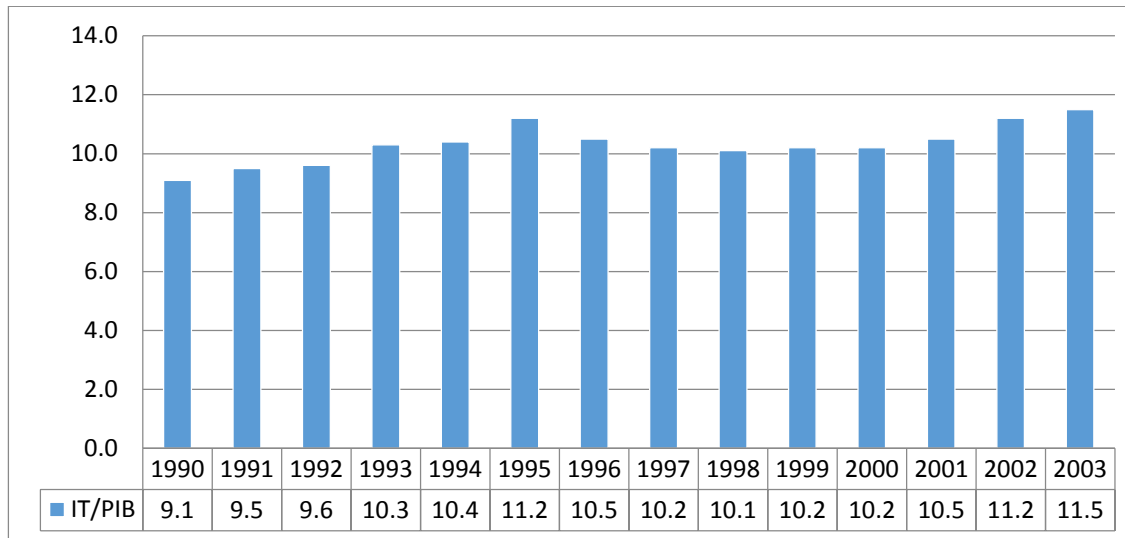
A pesar de los esfuerzos realizados para lograr ese objetivo, la carga tributaria⁴ no logró alcanzar los niveles de recaudación deseados. A continuación se muestra la gráfica 3 que ilustra la tendencia de la carga tributaria, remarcando la baja recaudación mostrada por el país.

³Menjívar, Nelson, *et al.* Seguridad Fiscal en El Salvador, Medidas para Fortalecer la Tributación. FUNDE, El Salvador 2009. Pág. 12.

⁴ La carga tributaria es el cociente entre los ingresos tributarios y el PIB.

GRÁFICA 3

CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (EN PORCENTAJES).



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

Para la década de los noventa la carga tributaria de El Salvador presentó una tendencia de bajo crecimiento. En la gráfica anterior se puede observar un desempeño modesto teniendo su mayor auge en el primer quinquenio, alcanzando para el año de 1995 un porcentaje de 11.2, el mayor porcentaje durante toda la década; mientras que para los años posteriores el crecimiento no fue significativo, es decir, el crecimiento tendió a estancarse. El promedio de la carga tributaria para dicha década fue de 10.1%.

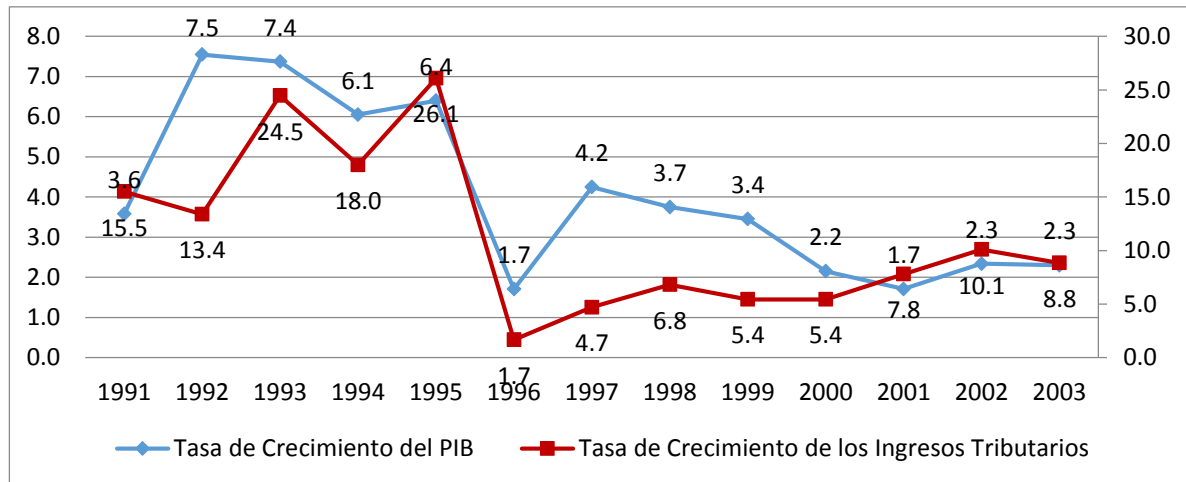
1.1.3. Comportamiento de la Economía e Ingresos Tributarios.

El comportamiento de la economía es uno factores fundamentales en la determinación de los niveles de recaudación de los ingresos tributarios. La tendencia que muestra la carga tributaria durante los noventa correspondió al comportamiento de la economía, posterior a la firma de los Acuerdos de Paz en el año 1992. El crecimiento económico fue bastante significativo hasta el año 1995 (en promedio el crecimiento fue de 7% para estos tres años). Sin embargo, el comportamiento de la economía perdió auge a partir de 1996 (desde 1996 a 2003 en promedio el crecimiento fue de 3%), mismo comportamiento mostró la evolución de la recaudación fiscal por su relación directa con el comportamiento de la economía, tendencia que se muestra en la gráfica 4, en donde

los períodos de mayor crecimiento del PIB, los ingresos tributarios también presentaron un relativo aumento y viceversa.

GRÁFICA 4

RELACIÓN ENTRE EL CRECIMIENTO DEL PIB Y LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE EL SALVADOR, PERIODO 1991-2003 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia con base a datos del Banco Central de Reserva de El Salvador. En el eje izquierdo se presenta el porcentaje de crecimiento del PIB y en el eje derecho el porcentaje de crecimiento de los ingresos tributarios.

1.1.4. Legislación y Estructura Tributaria.

La legislación tributaria es otro de los determinantes de los niveles de recaudación fiscal en el país; ya que “la estructura de los impuestos es fijada por leyes, que especifican el objeto del gravamen, su base imponible, las alícuotas, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, las deducciones admitidas y las exenciones, tanto de carácter objetivo como subjetivo”⁵. La legislación tributaria sufrió una serie de cambios principalmente durante la década de los noventa, como requisito previo para la implementación de los Programas de Ajuste Estructural y Estabilización Económica.

⁵ Martín, Fernando. Los Factores Determinantes de la Recaudación Tributaria. Argentina, 2006. Pág. 2.

En la tabla 1 se presenta un resumen de las principales reformas fiscales aplicadas en El Salvador, que explican el comportamiento de la carga tributaria mostrado en la gráfica 3 y el cambio profundo en la estructura de los impuestos.

TABLA 1
REFORMAS FISCALES EN EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003.

AÑO	REFORMAS FISCALES
1992	Se sustituyó 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 implementó la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta Se derogó el impuesto a las exportaciones de café.
1993	Se derogó el impuesto a las donaciones y sucesiones.
1994	Se modificó el anticipo a cuenta del Impuesto sobre la Renta pasando del 1% al 1.5% de los ingresos brutos de las personas jurídicas. Se aumentó la retención para la prestación de servicios profesionales del 2% al 10%. Se derogó el impuesto al patrimonio.
1995	La tasa del IVA se incrementó al 13%.
1996	Entró en vigencia la ley de 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.
2001	Entró 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.)

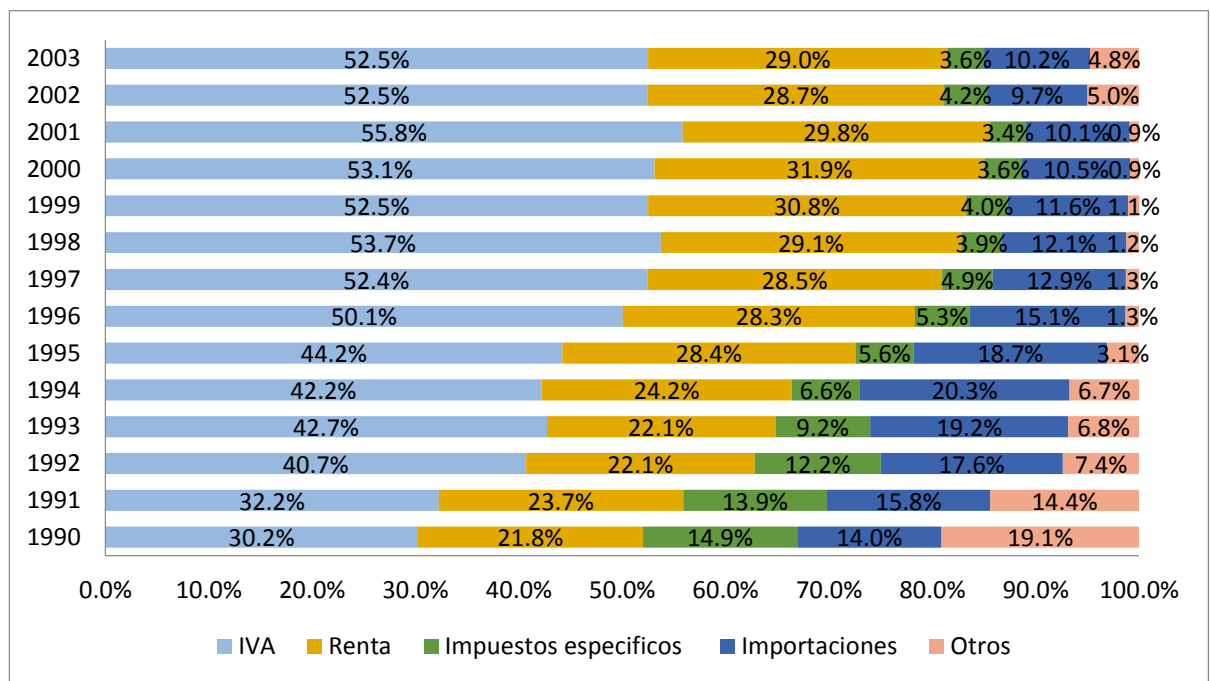
Fuente: Elaboración propia con base a Menjívar, Nelson, et al. Seguridad Fiscal En El Salvador, Beneficios Estimados de un Recaudación Tributaria. Primera Edición. FUNDE, El Salvador, 2009; Acevedo, Carlos, et al. El Salvador: Diagnóstico del Sistema Tributario y Recomendaciones de Política para Incrementar la Recaudación. BID, El Salvador. Diciembre de 2003.

El proceso de simplificación de la estructura tributaria que resultó del conjunto de reformas fiscales estuvo acompañado de un cambio en la estructura de los ingresos tributarios; es decir, se generaron variaciones en la participación de los diferentes tributos que componen la recaudación total. Comportamiento que se observa en la gráfica 5, donde los impuestos indirectos, especialmente el Impuesto al Valor Agregado

(IVA)⁶ adquirió mayor importancia, pasando de representar en 1992 un 40.7% de los ingresos tributarios a tener una participación de 52.2% en 2003. Por lo que este proceso no sólo estuvo orientado a una simplificación como lo planteaban las autoridades, sino también de una reorientación hacia impuestos indirectos.

GRÁFICA 5

ESTRUCTURA DE LA CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (EN PORCENTAJES).



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

Igual tendencia mostró el Impuesto sobre la Renta (único impuesto directo después de la eliminación del impuesto al patrimonio en 1994) que para el año de 1990 representaba un 21.8% de los ingresos tributarios, mientras que para el año 2003 mostró una importancia significativa de 29%; comportamiento explicado por el proceso de simplificación que sustituyó la “Ley de Impuesto sobre la Renta vigente desde 1963 por una nueva ley implementada a partir del ejercicio de 1992 que tenía entre sus novedades una definición más amplia del concepto de renta, reduciendo la cantidad de exenciones

⁶ Impuesto que sustituye en 1992 al impuesto sobre timbres fiscales.

y exoneraciones del impuesto, simplificando la estructura aplicable a las personas naturales, etc.”⁷ El proceso de unificación y cambio en la estructura del sistema tributario, tuvo como resultado final la dependencia del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta como las principales fuentes de financiamiento del Estado.

1.1.5. Evolución de la Evasión Fiscal.

La simplificación del sistema impositivo y los cambios en la legislación tributaria de igual forma buscaron reducir los altos niveles de incumplimiento tributario que se manifestaron en concepto de evasión y elusión fiscal que históricamente han caracterizado el sistema impositivo de El Salvador, y que se volvieron un obstáculo que disminuyó de manera significativa la recaudación potencial que el país podría recaudar.

Los altos niveles de evasión y elusión fiscal que determina significativamente la baja recaudación fiscal se atribuye a factores como las “fallas en la gerencia y la estructura de la administración tributaria, con las estrategias de fiscalización y control, vacíos en la legislación tributaria y con la cultura de los contribuyentes”⁸.

Por la complejidad del fenómeno de la evasión y elusión fiscal, se vuelve difícil obtener estadísticas oficiales de los niveles de incumplimiento tributario. Sin embargo, los datos publicados por la Administración Tributaria⁹, aunque sólo muestran la evasión del IVA, proporcionan una idea clara de los niveles de incumplimiento tributario.

Para el año 2000 la tasa de evasión del IVA fue de 42.4%, aunque presentó una tendencia a la baja resultado de las diferentes reformas, sigue siendo un porcentaje importante ya que para el año de 2004 en IVA se evadió un 39.1%, esto sin tomar en cuenta los niveles de evasión del Impuesto sobre la Renta que aumentaría la tasa de evasión en forma significativa.

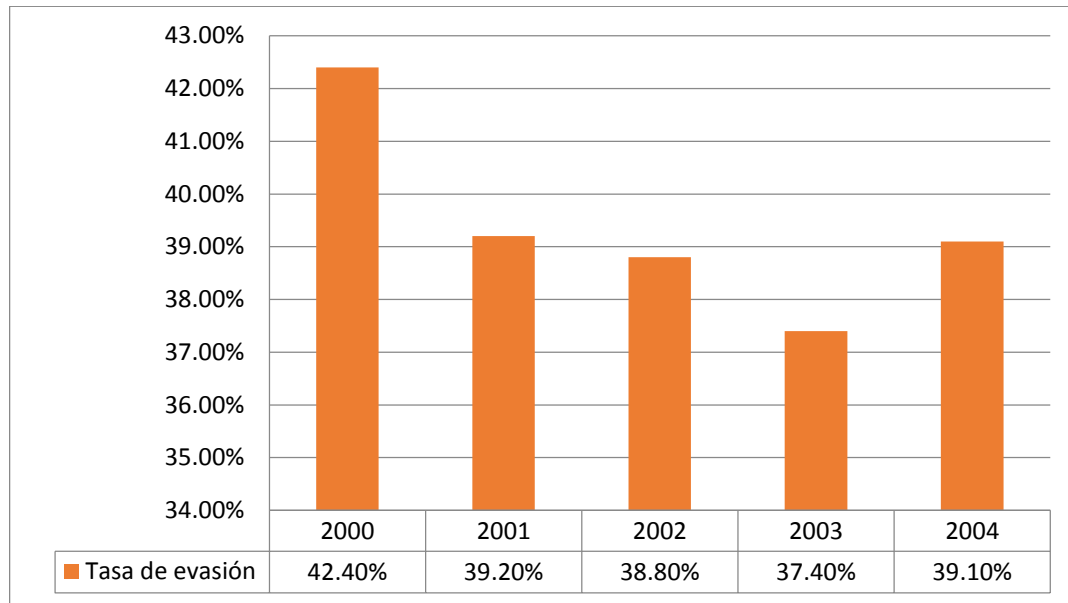
⁷ Menjivar, Nelson, *et al. Op. Cit.* Pág. 12.

⁸ *Ibidem.*

⁹ Datos oficiales publicados en la investigación denominada Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador periodo 2000-2010.

GRÁFICA 6

TASA DE EVASION DEL IVA, PERIODO 2000-2004 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Datos tomados de la investigación denominada “Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador, Periodo 2000-2010” realizado por la Unidad de Estudios Tributarios, Dirección General de Impuestos Internos.

Los altos niveles de evasión fiscal se vuelven un obstáculo que limita la capacidad del sistema tributario para aumentar la recaudación fiscal en El Salvador, al mismo tiempo “los niveles de evasión prevaecientes restan posibilidades reales de aumentos de la inversión social y el desarrollo en general del país”.¹⁰

El incumplimiento tributario se vuelve un indicador de la fallas en la gestión que realiza la Administración Tributaria en la labor de recaudar los tributos, en este campo a lo largo de los años se han realizado acciones para mejorar la eficiencia recaudatoria.

1.1.6. Principales Cambios en la Administración Tributaria.

Desde 1950 y hasta de 1990 la institución encargada de la administración de los impuestos se atribuía a las Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas.

¹⁰Moreno, Raúl. Reforma Fiscal en El Salvador: Una Exigencia Impostergable. 1ª. Ed. San Salvador, El Salvador. Fundación Nacional para el Desarrollo, 2000. Pág. 29

Las Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos fueron creadas con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y su buena aplicación. Las dos dependencias encargadas de cumplir con lo establecido en las leyes fiscales se encontraban separadas por sus diferentes funciones, la primera en la verificación de los Impuestos Directos como son: El Impuesto sobre la Renta y la Ley del Patrimonio posteriormente derogada. Y la segunda en la verificación de impuestos Indirectos tales como: Impuesto de papel sellado y timbres, sobre pasajes aéreos, de fósforos y cigarrillos, de bebidas gaseosas y alcohólicas, espectáculos públicos entre otros.¹¹

A partir de la década de los noventa, en el marco de las reformas institucionales impulsadas por las Instituciones Financieras Internacionales (IFIS), se inició un proceso de modernización de la Administración Tributaria, con el objetivo de incrementar los niveles de recaudación fiscal a través de la reducción de los niveles de elusión y evasión fiscal.

Para 1990 se fusionaron las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y se creó la Dirección General de Impuestos Internos, con el propósito de mejorar la gestión de la administración tributaria en las estrategias de fiscalización y control.

A partir del 2001 se inició un proceso de reestructuración de la Dirección General de Impuestos Internos con el objetivo de cumplir eficientemente los objetivos recaudatorios de la Administración Tributaria. La tabla 2 muestra las principales acciones realizadas en el año 2001.

¹¹ Ministerio de Hacienda. Guía del Sistema de Archivo de la Dirección General de Impuestos Internos. 2012.

TABLA 2

REESTRUCTURACIÓN ORGANIZATIVA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, AÑO 2001.

MES	CAMBIO REALIZADO
Febrero	Se suprimieron las Jefaturas de División Fiscalización de las Unidades Fiscalizadoras y la sub-jefatura de la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria.
Abril	Se reestructuró la División Jurídica, conformada por: 1) Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, 2) Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados, 3) Departamento de Tasaciones, 4) Departamento de Resoluciones, 5) Departamento de Notificaciones, 6) Sección Jurídica Grandes Contribuyentes, 7) Sección Jurídica Medianos Contribuyentes, 8) Sección Jurídica Oficina Regional de Occidente y 9) Sección Jurídica Oficina Regional de Oriente.
Junio	Se reestructuró la División Control de Obligaciones Tributarias, conformada por: 1) Departamento de Devoluciones y Declaraciones y 2) Departamento de Cuentas Corrientes y Control Documentario, anexando las Secciones de Omisos, Cuentas Corrientes y Control Documentario de las subdirecciones de Grandes y Medianos Contribuyentes y la Sección Omisos Otros Contribuyentes. Se reestructuró la Subdirección Central de Fiscalización conformada por 2 Coordinaciones de Grupos de Fiscalización. Se reestructuró la División Asistencia Tributaria, conformada por: 1) Unidad Defensoría del Contribuyente, 2) Departamento de Asesoría y Registro de Contribuyentes y 3) Departamento de Peticiones y Ampliación Base Tributaria, anexando las áreas de Asistencia Tributaria de las Subdirecciones de Grandes y Medianos Contribuyentes
Agosto	Se creó la Unidad de Asuntos Internos

Fuente: Elaboración con base a Ministerio de Hacienda. Guía del Sistema de Archivo de la Dirección General de Impuestos Internos. 2012.

1.1.7. Política de Incentivos Fiscales.

La estrategia de preferencia utilizada en los últimos años para la atracción de la Inversión Extranjera Directa (IED) y el fomento de las exportaciones son los incentivos fiscales, a través de las exenciones y exoneración fiscales, medidas que representan un gasto tributario para el Estado; y por lo tanto, una renuncia de ingresos públicos.

Entre los incentivos más importantes para los exportadores se encontraban la tasa cero del IVA, con la que se reintegró sus pagos en concepto de IVA, y por lo tanto les permitió no trasladar este impuesto al resto del mundo con la consiguiente ventaja en sus precios;

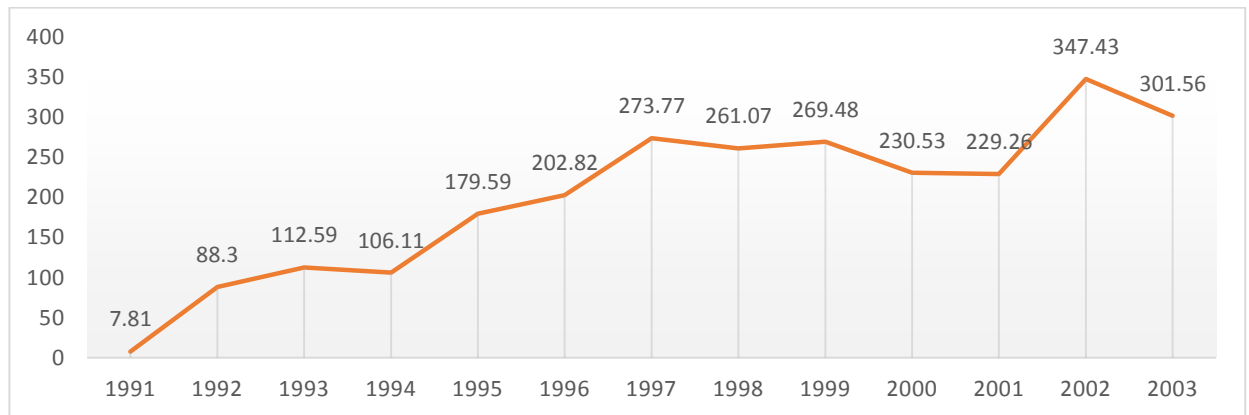
un segundo incentivo directo fue el reintegro del 6% sobre las exportaciones no tradicionales (draw back), el cual estaba libre del impuesto sobre la renta y que se contemplaba en la Ley de Reactivación de las Exportaciones. Un tercer incentivo fue la exención de los impuestos (renta, aranceles e IVA) para todas aquellas empresas exportadoras y maquiladoras que se acogían a la Ley de Zonas Francas y Recintos Fiscales.¹²

Aunque se reconoce la necesidad de aumentar la inversión en el país y el fomento a las exportaciones, los incentivos fiscales deberían estar orientados aquellas actividades de mayor valor agregado; además de representar una disminución en el tiempo.

En la gráfica 7, aunque sólo se muestran los datos de los incentivos fiscales de fomento a las exportaciones (sin considerar los incentivos a la inversión) da una idea clara de la tendencia que siguen los incentivos a largo plazo, lejos de disminuir progresivamente en el tiempo, estos mostraron una tendencia creciente, lo que ha provocado un mayor gasto tributario y por lo tanto una disminución en los ingresos públicos.

GRÁFICA 7

INCENTIVOS FISCALES DE FOMENTO A LA EXPORTACIONES, PERÍODO 1991-2003
(EN MILLONES DE DÓLARES).



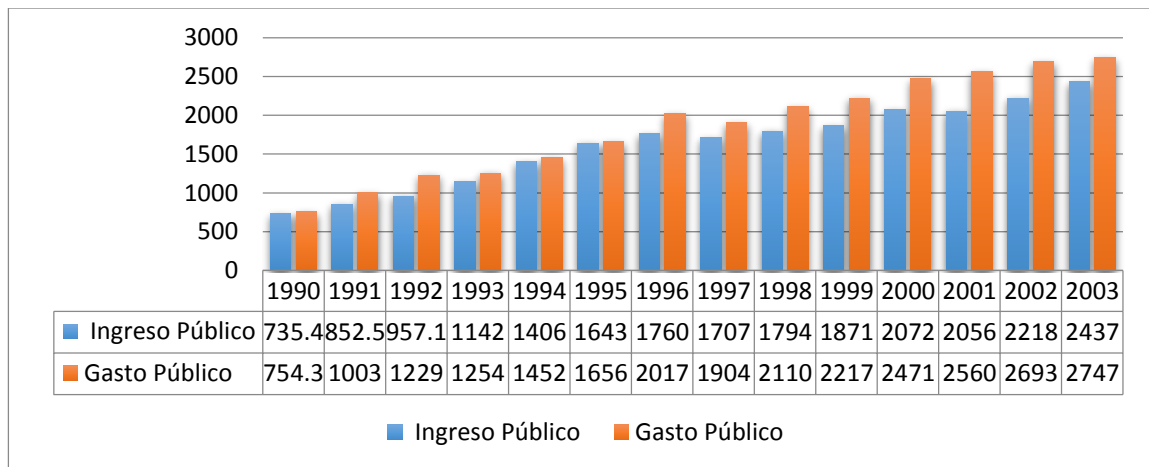
Fuente: Elaboración propia en base a datos de la presentación de Francisco Lazo, Desafíos Fiscales en el Plan Quinquenal de Desarrollo.

¹²Moreno Raúl, *Op. Cit.* Pág. 58.

A manera de conclusión a lo largo de los últimos años, a pesar de las medidas que se implementaron por las autoridades en materia de políticas fiscales, los ingresos tributarios mostraron un modesto desempeño que no permitió cubrir la creciente necesidad de recursos para financiar el gasto público, efecto que se visualiza en la gráfica siguiente.

GRÁFICA 8

INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS EN EL SALVADOR, PERIODO 1990-2003 (EN MILLONES DE DÓLARES).



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

Debido a la deficiencia de recursos que presenta El Salvador y los amplios niveles de pobreza se vuelve fundamental identificar los principales factores que determinan la recaudación tributaria.

Teniendo en cuenta que durante los años ochenta, los determinantes claves del desempeño tributario en El Salvador fueron el conflicto armado, la estrecha base tributaria, la administración deficiente y el bajo crecimiento económico debido a la profundidad de la crisis; para el período de estudio (2004-2013) los determinantes de la recaudación fiscal que afectan de manera directa e indirecta identificados son: la legislación tributaria, la cultura fiscal, la gestión de la administración tributaria, los objetivos de la política económica y el comportamiento de la economía. Los resultados de la investigación identificarán y explicarán con mayor profundidad los determinantes que afectan la recaudación de ingresos.

1.2. MARCO TEÓRICO

En este apartado se hace un esbozo general de la teoría de los ingresos, tomando aspectos generales de importancia para comprender la actividad financiera del Estado, que permita contar con los insumos para comprender la teoría propuesta por la CEPAL, referente a los determinantes de la recaudación tributaria, base teórica principal de esta investigación.

1.2.1. Teoría del Ingreso

El Estado siempre ha requerido de recursos financieros para lograr la realización satisfactoria de sus actividades. Es así como la actividad financiera del Estado, definida como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines; es así como la actividad financiera se compone de la recaudación de ingresos, de su administración y de su ejercicio¹³.

Musgrave¹⁴ sostiene que son tres las funciones que el Estado debería desarrollar:

- a) La función de asignación de determinados bienes y servicios sociales a través de la política presupuestaria.
- b) La función de distribución, generada a partir de cobro de impuestos en los sectores con mayor capacidad para contribuir, y la ejecución del gasto dirigido hacia quienes no tienen la capacidad económica para adquirir ciertos bienes y servicios.
- c) La función de estabilización, ya que a través de los impuestos y el presupuesto se puede tratar de llegar al pleno empleo, crecimiento de la economía, y estabilidad de precios. La finalidad de esta función es evitar fluctuaciones importantes en la economía.

¹³ Osornio Corres, Francisco Javier. Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México. Capítulo II Teoría del Ingreso. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1992. Pág.49.

¹⁴ Ricciardi A. Mariano. El Rol del Estado y el Dilema Entre Eficiencia y Equidad. Pág. 9.

Para cumplir con las funciones, el Estado obtiene ingresos a través de diferentes formas y de manera constante a través de derechos, contribuciones, productos, aprovechamientos, créditos, emisión de moneda y, como forma fundamental los impuestos.¹⁵

El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.¹⁶

Según el artículo 13 del Código Tributario de El Salvador, *impuesto* es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La forma más antigua y omnipresente de intervención gubernamental en la vida económica de los individuos es la fijación de impuestos. El derecho de la autoridad principal a cobrar impuestos, y la política general que determina quién va a ser gravado, de cuánto será el impuesto y para qué propósito será exigido ha sido siempre un asunto controvertido.¹⁷

A través de la historia del pensamiento económico, se encuentra en repetidas ocasiones, doctrinas relativas a la importancia de los tributos en el orden de imponer efectos que inciden en un ordenamiento positivo sobre la riqueza de los pueblos y como fuente estatal para el desenvolvimiento de su quehacer político, económico y social.

Una teoría predominante del siglo XVIII, que fue especialmente persuasiva para los economistas franceses, era la de que el Estado debía fomentar activamente el comercio y la industria. Los defensores de esta teoría se llamaban mercantilistas. Fue en parte en respuesta a los mercantilistas por lo que Adam Smith escribió la Riqueza de las Naciones

¹⁵Osornio Corres, *Op. Cit.* pág. 50.

¹⁶ *Ídem.* Pág. 65.

¹⁷Jiménez Trejo, Luis Alberto. Los impuestos como instrumentos de política económica en México, 2005, Pág.5.

(1776), en la que defendió la idea de que el Estado debía desempeñar un papel limitado. Smith intentó mostrar que la competencia y el ánimo de lucro llevaba a los individuos (en busca de sus propios intereses privados) a servir al interés público. Sostenía que la economía era llevada, como por una mano invisible, a producir lo que se deseaba y de la mejor forma posible. Las ideas de Smith ejercieron una influencia poderosa tanto en los poderes públicos como en los economistas. Muchos de los economistas más importantes delo siglo XIX, como los ingleses John Stuart Mill y Nassau Senior, divulgaron la doctrina conocida con el nombre de *laissez faire* concebida por los fisiócratas, según la cual el Estado debía dejar hacer al sector privado y no intentar regular y controlar la empresa privada.¹⁸

Stiglitz menciona que en respuesta a ello, otros teóricos sociales como Karl Marx, Sismondi y Robert Owen, desarrollaron teorías que no sólo intentaban explicar lo que veían (desigualdades de renta y miseria en las clases trabajadoras) sino que también sugerían como reorganizar mejor la sociedad. Muchos atribuían los males de la sociedad a la propiedad privada del capital; lo que para Smith era una virtud, para ellos era un defecto. Marx fue el defensor más influyente de la idea de que el Estado debía intervenir más en el control de los medios de producción.¹⁹

Debido a los efectos sociales que estaban sucediendo, sobrevinieron incentivos para la intervención del Estado en la economía, a estos se les llamó *fallos del mercado*. Es a partir de la Gran Depresión de 1930 que se llegó al convencimiento de que los mercados habían fallado y que el Estado debía hacer algo. John Maynard Keynes creía firmemente no sólo que el Estado debía de intervenir para hacer frente a las depresiones económicas sino también que podía hacerlo. Fue a partir de entonces que los gobiernos asumieron un papel más activo en el intento de estabilizar el nivel de la actividad económica.²⁰

Aunque los fallos del mercado impulsaron a adoptar los grandes programas públicos de los años treinta a los sesenta, en los sesenta y ochenta las deficiencias de estos

¹⁸Stiglitz, Joseph. La Economía del Sector Público, Tercera Edición, 2003. Pág.13.

¹⁹Ibidem.

²⁰Ibidem. Pág.14.

programas indujeron a los economistas y a los politólogos a investigar los fallos del Estado²¹, dentro de estos fallos Stiglitz destaca los siguientes: a) información limitada; b) control limitado de las empresas privadas; c) control limitado de la burocracia y; d) limitaciones impuestas por los procesos políticos. Los detractores de la intervención del Estado en la economía, como Milton Friedman, planteaban que estas cuatro causas de los fallos del Estado eran suficientemente importantes para que este se abstenga de intentar resolver las deficiencias supuestas o demostrables de los mercados.²²

Actualmente está muy extendida la idea de que los mercados y las empresas privadas constituyen la clave del éxito de una economía, mientras que el Estado desempeña un papel importante como complemento del mercado. Sin embargo, el carácter exacto de ese papel continúa siendo un motivo de controversias. Los países occidentales tienen lo que se denomina economía mixta que significa que aunque muchas de las actividades económicas son realizadas por empresas privadas, otras son realizadas por el Estado. Éste influye, además, en la conducta del sector privado mediante toda una variedad de reglamentaciones, impuestos, subsidios y subvenciones.

1.2.2. Enfoque Teórico de la CEPAL: Determinantes de la Recaudación Tributaria.²³

El marco teórico de la presente investigación estará fundamentado por una perspectiva teórica: la corriente de pensamiento que consideramos más conveniente, particular y aplicada al tema de investigación, la cual se sustenta en los trabajos elaborados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) sobre la Economía de los Ingresos Tributarios, donde uno de los autores referentes de esta corriente de pensamiento es Fernando R. Martín²⁴.

²¹Moreno, Raúl. *Op. Cit.* Pág.16.

²²Stiglitz, Joseph. *Op. Cit.* Pág.18.

²³Martín, Fernando R. La economía de los ingresos tributarios: Un manual de estimaciones tributarias. CEPAL, Santiago de Chile. Agosto 2009, pág. 10-18.

²⁴Fernando R. Martín es Subdirector Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la República Argentina y profesor del Curso Internacional Sobre Estimaciones Tributarias que dictan el ILPES y la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP).

Los principales elementos que se retomarán de la corriente de la CEPAL son los conceptos de Economía de los Ingresos Tributarios, los determinantes de la recaudación tributaria y sistema de recaudación de impuestos, etc.

Es importante saber que los esfuerzos teóricos de la CEPAL son de mucha importancia, ya que consideran aspectos no sólo cuantitativos sino que dotan sus investigaciones de aspectos teóricos cualitativos que permiten una mirada más amplia y realista de los fenómenos económicos; esto sin dejar de lado por supuesto, herramientas cuantitativas para sustentar sus estudios, es así que para ésta investigación se vuelve una fuente amplia de información y perspectiva analítica sobre el tema.

El primer aspecto desarrollado por el enfoque de la CEPAL es el concepto de *Economía de los Ingresos Tributarios* bajo el cual se agruparán los elementos de la teoría y la política económicas; y de la política y la administración tributarias que participan en la conformación de los ingresos tributarios.

Los conceptos básicos desarrollados por esta perspectiva teórica-analítica y que representan mucha relevancia para nuestra investigación son:

- **Los factores determinantes de los ingresos tributarios**, es decir, el conjunto de variables en función de las cuales se conforman los datos de la recaudación tributaria y que, por lo tanto, constituyen el componente esencial de cualquier labor relacionada con ellos. Entre estos factores determinantes, se toman en cuenta determinantes de primer grado como la legislación tributaria, el valor de la materia gravada, las normas de liquidación e ingreso de los tributos, el incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales y los factores diversos. Y factores de segundo grado como: los objetivos de la política económica y fiscal. El ciclo económico, el contexto internacional y las expectativas acerca de su evolución. Sin embargo, para efectos de nuestra investigación el tratamiento de los determinantes será diferente y se estudiarán los que se consideran principales.
- **El sistema de recaudación de los impuestos**, que es el proceso en el cual se obtienen los datos de recaudación, a través de la acción de sus factores determinantes.

Los factores determinantes de los ingresos tributarios según este planteamiento dependen de los determinantes directos o de primer grado y los determinantes indirectos o de segundo grado, los cuales se explican a continuación:

a. Determinantes Directos.

a.1) Legislación tributaria.

La estructura de los impuestos es fijada por leyes, que especifican el objeto del gravamen, su base imponible, las alícuotas, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, las deducciones admitidas y las exenciones, tanto de carácter objetivo como subjetivo. En este factor también se toma en consideración la estimación de los gastos tributarios, ya que se estudia la cuestión de los tratamientos impositivos especiales (exenciones, deducciones, etc.)

a.2) Valor de la materia gravada.

En este determinante se toma lo que es la magnitud, medida en valores monetarios, de los conceptos económicos gravados por la legislación tributaria. Por lo tanto, abarca la totalidad de la materia gravada definida por la legislación, es decir que cuando se hace referencia a él se está considerando la materia gravada potencial.

a.3) Normas de liquidación e ingreso de los tributos.

Son las normas contenidas tanto en las leyes de procedimiento tributario, que se aplican a la generalidad de los impuestos, como en disposiciones reglamentarias dictadas por las administraciones tributarias, que establecen en forma pormenorizada las prácticas que deben seguirse para el ingreso de los gravámenes. Estas normas fijan los conceptos que deben abonarse en cada tributo, es decir, declaraciones juradas, anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, así como los métodos para determinar el monto de cada pago – base de cálculo y alícuotas – y las fechas en que deben ingresarse.

En este también se especifican los créditos que pueden computarse contra cada una de las obligaciones tributarias, tales como saldos a favor de los contribuyentes, beneficios

derivados de regímenes de promoción económica, pagos efectuados en otros impuestos, etc.

Además, precisan los medios de pago con los que pueden cancelarse las obligaciones tributarias.

Estos medios pueden agruparse en bancarios y no bancarios. La importancia de esta distinción radica en que sólo algunos medios de pago forman parte de los datos de recaudación.

a.4) Incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales.

A este factor R. Martín lo define como la omisión del ingreso de las obligaciones tributarias que corresponden ser abonadas en un período de tiempo. Según el autor, el incumplimiento puede tomar formas de mora y evasión:

La mora, que involucra a aquellas obligaciones tributarias que son reconocidas por los contribuyentes a través, por ejemplo, de la presentación ante el organismo recaudador de las declaraciones juradas pertinentes, pero no son abonadas en los plazos establecidos por la legislación. El concepto que, en términos prácticos, participa en la determinación de la recaudación es el de mora neta, que es la diferencia entre la mora en la que se incurre por obligaciones que vencen en el período (altas) y la mora generada en períodos anteriores, que es cancelada en el presente (bajas).

La evasión, a diferencia de la mora, 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.

a.5) Factores diversos.

En este determinante se agregan un conjunto de variables para tratar de darle una mayor exactitud a los elementos que participan en la formación de los valores de recaudación tributaria. En general son de índole administrativa, entre los que se destacan las transferencias que el organismo recaudador efectúa entre las cuentas bancarias de los impuestos, los ingresos por planes de facilidades de pago y las demoras en la acreditación de pagos, que pueden provocar que su registro se efectúe en un período posterior al de su efectiva realización.

b. Determinantes Indirectos.

Los factores que se considera que afectan de manera directa en la recaudación tributaria mencionados anteriormente, están, a su vez, determinados por otros, los cuales se detallan a continuación:

b.1) Los objetivos de la política económica y fiscal.

La política fiscal, por ejemplo, contiene metas en cuanto a la obtención de un resultado fiscal, al que los recursos tributarios deben contribuir alcanzando ciertos niveles. La política económica acostumbra, también, utilizar los tributos como herramienta para la obtención de objetivos no fiscales, en temas como el estímulo a la inversión privada, la distribución del ingreso y el desarrollo de regiones o de actividades específicas.

b.2) Las preferencias de los realizadores de la política tributaria.

Sean éstos los legisladores o los funcionarios del poder ejecutivo que participan en el proceso de creación o modificación de las leyes tributarias. Estas preferencias pueden ser de carácter ideológico, político, personal, etc. y afectan aspectos de la *legislación tributaria*, tales como las elecciones del tipo de imposición, de las alícuotas de los tributos y de las exenciones a otorgar. También, puede ocurrir que estas preferencias generen en los contribuyentes la percepción de una excesiva presión tributaria, cuya existencia puede justificar un incremento de la tasa de *evasión*.

b.3) Las variables de índole económica.

El ciclo económico, el contexto internacional y las expectativas acerca de su evolución producen efectos en la mayoría de los determinantes directos.

En el caso de la *legislación tributaria*, las fases ascendentes de los ciclos económicos suelen ser aprovechadas para mejorar la calidad de la estructura tributaria, a través de la eliminación de impuestos que se consideran distorsivos y la reducción de alícuotas. En las etapas de recesión, en cambio, es común observar la creación de tributos y la eliminación de exenciones.

El monto de la *materia gravada* (el consumo, las importaciones, los ingresos personales y societarios) es afectado por el ciclo económico y el contexto internacional, destacándose en este último el impacto que suelen tener las variaciones de las tasas de interés local y externa, del precio de los bienes transables y de las direcciones que siguen los movimientos de capitales.

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.

Las variables del mercado de crédito, tales como la tasa de interés activa y la oferta de crédito al sector privado y la situación financiera de los contribuyentes tienen una gran significación para las decisiones que éstos adopten acerca de los incrementos o reducciones en el nivel de la *mora* y *evasión* existente de sus pagos impositivos

b.4) La evaluación de los costos y beneficios de las prácticas de evasión tributaria.

En términos generales, el nivel de la *evasión* tributaria está relacionado con la evaluación que efectúen los contribuyentes sobre los costos y los beneficios, económicos y de cualquier otra índole, asociados a ese comportamiento. Entre los costos se distinguen la probabilidad de ser detectado y la penalidad efectiva que pueden recibir por el delito

cometido, tanto de tipo económico como personal y social. Del lado de los beneficios se destacan, en particular, los de la obtención de mayor rentabilidad en forma directa a través del desplazamiento de competidores y los de mantenimiento de la actividad, cuando la misma tiene rendimientos bajos o negativos después del pago de impuestos.

1.2.3. Determinantes de la Recaudación Tributaria en la Investigación.

Luego de haber descrito la clasificación de los determinantes de la recaudación fiscal presentada por Fernando Martín en su trabajo denominado “La economía de los ingresos tributarios: un manual de estimaciones tributarias”, a continuación se realiza una clasificación de los determinantes en categorías de acuerdo a su dimensión, lo cual permitirá llevar a cabo un adecuado análisis empírico respecto a su naturaleza cualitativa o cuantitativa.

En términos generales y para efectos de esta investigación los determinantes se agrupan en dos grandes dimensiones: *Dimensión Social Normativa e Institucional* y *Dimensión Económica*.

La Dimensión Social e Institucional agrupa los determinantes relacionados con la disposición de los contribuyentes de hacer frente a sus obligaciones tributarias en los plazos y montos establecidos en la ley, principalmente a través de la medición de la evasión del IVA, además se hace una revisión de la legislación tributaria a partir de los cambios introducidos a través de las distintas reformas durante el periodo en estudio, por último se hace una valoración de la eficiencia y los procesos llevados a cabo por la Administración Tributaria en su función de la aplicación de la normativa y la recaudación de impuestos. En resumen los determinantes dentro de esta dimensión son: *Cultura Fiscal, Legislación Tributaria y Gestión Administrativa*.

La Dimensión Económica comprende el estudio de las variables macroeconómicas y una serie de medidas de política económica tales como los incentivos fiscales y los procesos de desgravación arancelaria en el marco de la apertura comercial que tienen una incidencia de forma directa en el comportamiento de los ingresos tributarios. Los determinantes que se agrupan en esta dimensión son: *El Comportamiento de la Economía y la Política Económica*.

1.3. MARCO CONCEPTUAL

En este apartado se presenta una serie de categorías y sus respectivas definiciones, las cuales serán útiles para el análisis que se realizará en la investigación. Para llevar a cabo el análisis de los determinantes de la recaudación tributaria se vuelve importante tomar en cuenta los conceptos desarrollados a continuación:

1.3.1. Derecho Financiero y Derecho Tributario.

El Derecho Financiero: es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado, o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.²⁵

El Derecho Tributario: es una rama del Derecho Financiero, circunscrito únicamente a los ingresos públicos, cuyo título es la Ley, es decir, cuyo vínculo se encuentra en el Derecho público y no en el Derecho Privado, ingresos conocidos como tributos. En su esencia el tributo es una prestación pecuniaria coactiva, que tiene como finalidad allegar a los entes públicos los medios necesarios para la cobertura de las necesidades públicas.²⁶

1.3.2. Ingresos Tributarios y su Clasificación.

Los Tributos según lo define el Código Tributario de El Salvador, son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

²⁵ Lara Berrios, Bernardo. Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: El Tributo. Instituto de Estudios Fiscales, Santiago de Chile, Pág.6.

²⁶ *Ídem*. Pág.8.

Según el código tributario, los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

- **Impuesto:** es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- **Tasa:** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.
- **Contribución Especial:** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

1.3.3. Recaudación fiscal.

La recaudación fiscal mide la cantidad total de dinero que se consigue con los de impuestos y que será la parte fundamental con la que deberá financiarse los servicios públicos que presta el Estado. Esta recaudación se da por medio de las diversas formas de tributos que establece la Administración Tributaria.

1.3.4. Política Fiscal.

La política fiscal es el instrumento a través del cual el Gobierno participa en la actividad económica de un país, por medio de sus componentes básicos: los ingresos fiscales y el gasto público, así como a través de una acertada gestión de la deuda pública. Constituye a la vez un instrumento de desarrollo, por cuanto, la orientación de las acciones que ejecutan las instituciones públicas puede elevar el nivel de bienestar general de la sociedad, como componente principal de la función de la política fiscal.²⁷

²⁷ Ministerio de Hacienda. Marco Fiscal de Mediano Plazo, 2010-2014. Pág.3.

1.3.5. Gasto Público, Gasto Tributario y Gasto Social.

El **Gasto Público** es la suma de los gastos realizados por las instituciones, entidades y organismos integrantes del sector público de una economía nacional. Comprende el gasto realizado por el Estado y sus Organismos Autónomos, las Empresas Públicas y la Seguridad Social. Por medio del gasto público se trata de dar respuesta, en los países con economía de mercado, a las necesidades de carácter público o colectivo.

El gasto público constituye uno de los principales componentes de la política fiscal y que además tiene una importante incidencia en la orientación de la actividad económica del país y en las expectativas de los agentes económicos.²⁸

El **Gasto Tributario** se define como los recursos que deja de percibir el Estado por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria que enfrentan determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia²⁹.

El **Gasto Social** está conformado por el gasto público destinado al financiamiento de servicios sociales básicos como el de educación, salud, vivienda y la inversión en infraestructura para el desarrollo.

1.3.6. Cultura Fiscal, Elusión y Evasión Fiscal.

La **Cultura Fiscal** se define como el conjunto de valores, creencias y actitudes fomentados en una sociedad respecto a la tributación y la legislación que la rige, lo que conduce al cumplimiento permanente de las obligaciones fiscales.

La **Elusión Fiscal** es una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, que sin embargo, afecta las políticas, procesos y procedimientos fiscales. La elusión, es considerada también como un acto de defraudación fiscal, que mediante el empleo de los vacíos legales, tiene el propósito de reducir el pago de los tributos que por norma le corresponden a un deudor tributario. Pueden ser por engaños, errores, u omisiones en

²⁸ *Ídem*. Pág. 15.

²⁹ Pecho Trigueros, Miguel. Gastos Tributarios en América Latina: 2008-2012, CIAT, 2014, Pág. 2.

las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

La **Evasión Fiscal** es la acción de evadir el pago de los impuestos, lo cual constituye el delito de defraudación tributaria, consiste en el hecho de ocultar ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones injustificadas, etc., con la finalidad de evitar el pago de los tributos que por ley le correspondan a un deudor tributario.

CAPÍTULO II

DIAGNÓSTICO DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013.

En este capítulo se presenta el diagnóstico y caracterización de los ingresos tributarios en El Salvador para el período 2004-2013 con la finalidad de visualizar el problema de la baja recaudación tributaria, que se analizará en los próximos capítulos a partir de los determinantes identificados en esta investigación. Para ello se presenta como primer apartado una comparación regional en donde se plantea la situación de los ingresos tributarios mostrados por los países de la región latinoamericana, que permite poner en contexto los niveles de recaudación tributaria mostrados por El Salvador. Posteriormente, se realiza un acercamiento a la evolución de los ingresos tributarios de nuestro país, su estructura y un análisis de los principales impuestos para dicho período.

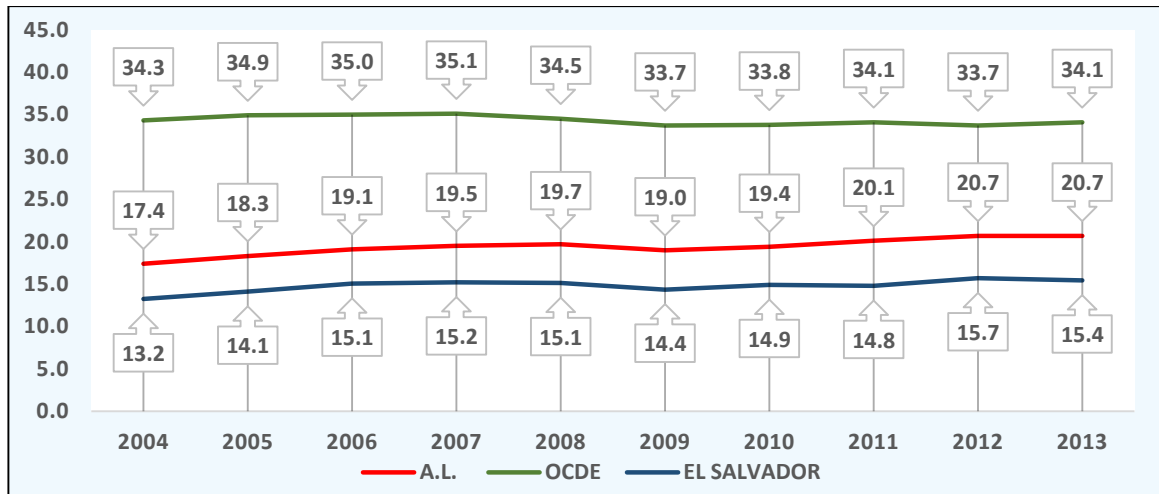
Para finalizar, en el capítulo se contrastan los ingresos tributarios con los gastos que realiza el Estado para su funcionamiento, permitiendo de esta manera dimensionar el problema de estudio.

2.1. ANÁLISIS DE LA CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR BAJO UNA PERSPECTIVA REGIONAL.

Anteriormente se ha observado que los niveles de recaudación tributaria de los países de la región latinoamericana son bajos y más si se comparan con los países pertenecientes a la OCDE, y que esta misma situación se aplica para nuestro país en toda la década de los noventa, aun cuando en el transcurso de estos años se realizaron esfuerzos encaminados a revertir esta situación; esfuerzos que, si bien, aumentaron los recursos captados por el Estado, no fueron los esperados ni los suficientes. En el período comprendido entre 2004 y 2013 la situación es la misma (ver gráfica 9), donde los países de la OCDE, muestran ingresos tributarios muy superiores a los de los países de la región latinoamericana, y concretamente, muy superiores a los ingresos mostrados por El Salvador para este mismo periodo.

GRÁFICA 9

CARGA TRIBUTARIA DE AMÉRICA LATINA, LA OCDE Y EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (PORCENTAJE RESPECTO AL PIB).



Fuente: Elaboración propia con base a estadísticas publicadas por la CEPAL, OCDE, Latameconomy y BCR. Los datos de 2013 para América Latina y los países de la OCDE han sido estimados debido a la falta de estos datos. Para el caso de El Salvador, este dato se obtuvo mediante las estadísticas publicadas por el BCR.

Pero regionalmente hay excepciones, Argentina desde el año 2002 hasta el 2010, cerró la brecha respecto a la media presentada por la OCDE, pasó de 26% de ingresos tributarios respecto a su producto en 2004 a 37%³⁰ en 2012, obteniendo así el mayor crecimiento de la región. Este crecimiento se atribuye a condiciones macroeconómicas favorables, el fortalecimiento de la administración tributaria y cambios importantes experimentados en los regímenes fiscales; por ejemplo, en 2002 se restauró el impuesto a los ingresos provenientes de las exportaciones cuyo potencial radicó en los productos agrícolas, especialmente en la demanda exterior creciente de la soja aunado a un aumento del precio de la misma. De igual manera, Brasil con una carga tributaria alta históricamente pasó de 32% en 2004 a 36% en 2012, aun cuando no es un crecimiento alto, muestra lo significativo de sus niveles de recaudación, siendo el país de la región hasta 2009 (desde entonces se adjudicó el segundo lugar después de Argentina), que

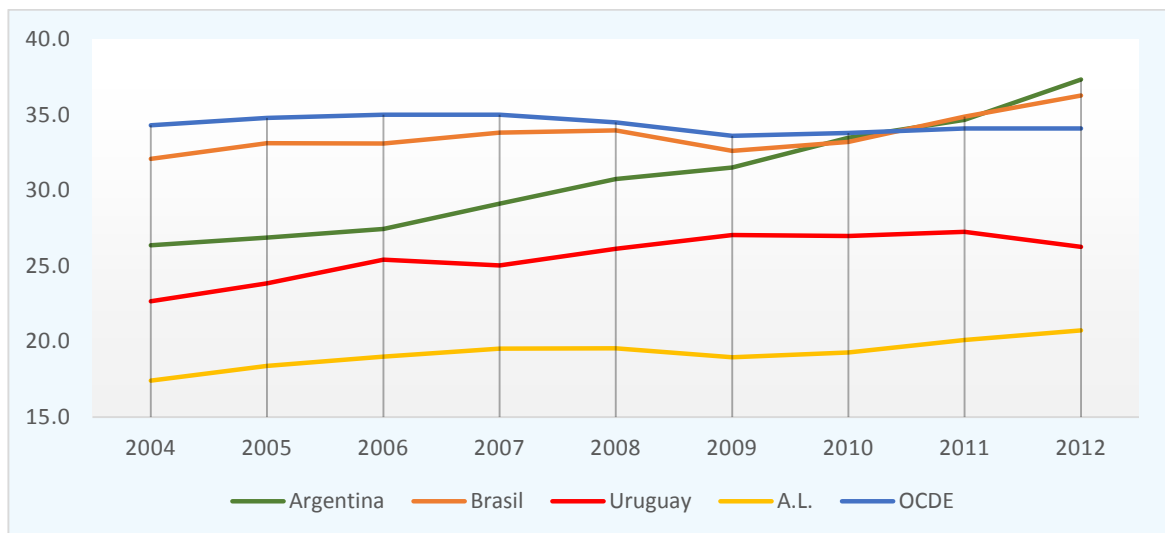
³⁰ Datos obtenidos de OCDE-CEPAL. Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010, notas por países, 2012, Versión Online obtenida de la siguiente dirección: <http://www.latameconomy.org/es>.

poseía la mayor carga tributaria. Esto se debe a un proceso de crecimiento económico importante y una estructura tributaria bastante equilibrada.

Uruguay es otro caso de interés regional, siendo a finales del período de estudio el tercer país de la región con mayor presión tributaria, alcanzando para 2012 un 27% aproximadamente, luego de poseer una carga cercana al 20% en 2004, esto debido al crecimiento económico del país, cambios en la estructura tributaria en el que los impuestos directos toman mayor importancia y cambios encaminados a la mejora de la administración tributaria especialmente respecto al tema del cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos. Estos casos se aprecian en la gráfica siguiente:

GRÁFICA 10

PRESIÓN TRIBUTARIA DE ARGENTINA, BRASIL, URUGUAY, AMÉRICA LATINA Y LOS PAÍSES DE LA OCDE, PERIODO 2004-2013 (PORCENTAJE RESPECTO AL PIB).



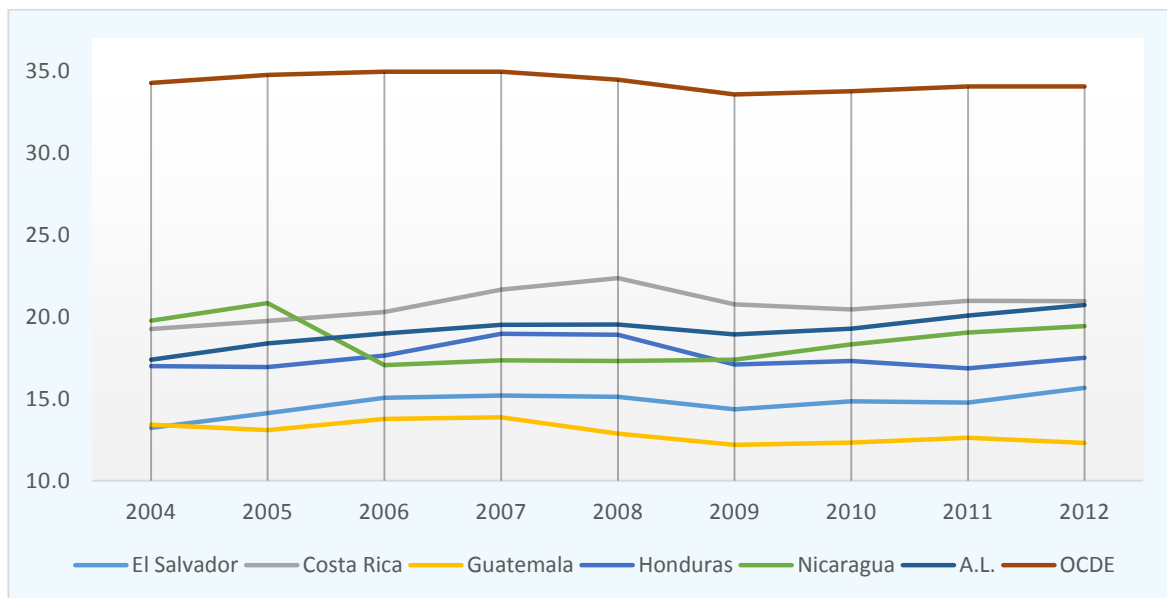
Fuente: Elaboración propia con base a estadísticas publicadas por la CEPAL, OCDE y Latameconomy. La serie para América Latina representa un grupo seleccionado de 18 países de América Latina. Estos son Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Al igual, la Serie para la OCDE, comprende a los 34 países miembros. Datos presentados en anexo 1.

Es posible observar cómo estos tres países se han acercado e incluso han rebasado la media presentada por los países de la OCDE y son un referente para la media que América Latina presenta, pero esta situación está lejos de parecerse concretamente a la de la región centroamericana, en donde las pequeñas economías con sistemas

tributarios regresivos y escaso crecimiento económico, no logran obtener resultados tan importantes como el de los países estudiados anteriormente, caso contrario, países como Guatemala y El Salvador presentan niveles de recaudación por debajo de la media de la región latinoamericana y están en una situación muy lejana respecto a los países de la OCDE. Estos países tienen en común, además de niveles de crecimiento económico muy bajos y estructuras regresivas que prefieren los impuestos indirectos en aras de la atracción de IED, Administraciones Tributarias ineficientes y problemas graves con la evasión y elusión fiscal. Sólo destacan relativamente, Costa Rica y Nicaragua cuya recaudación se sitúa muy cerca o arriba de la media de América Latina.

GRÁFICA 11

CARGA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES DE LA REGIÓN CENTROAMERICANA, AMÉRICA LATINA Y LA OCDE, PERIODO 2004-2013 (PORCENTAJE RESPECTO AL PIB).



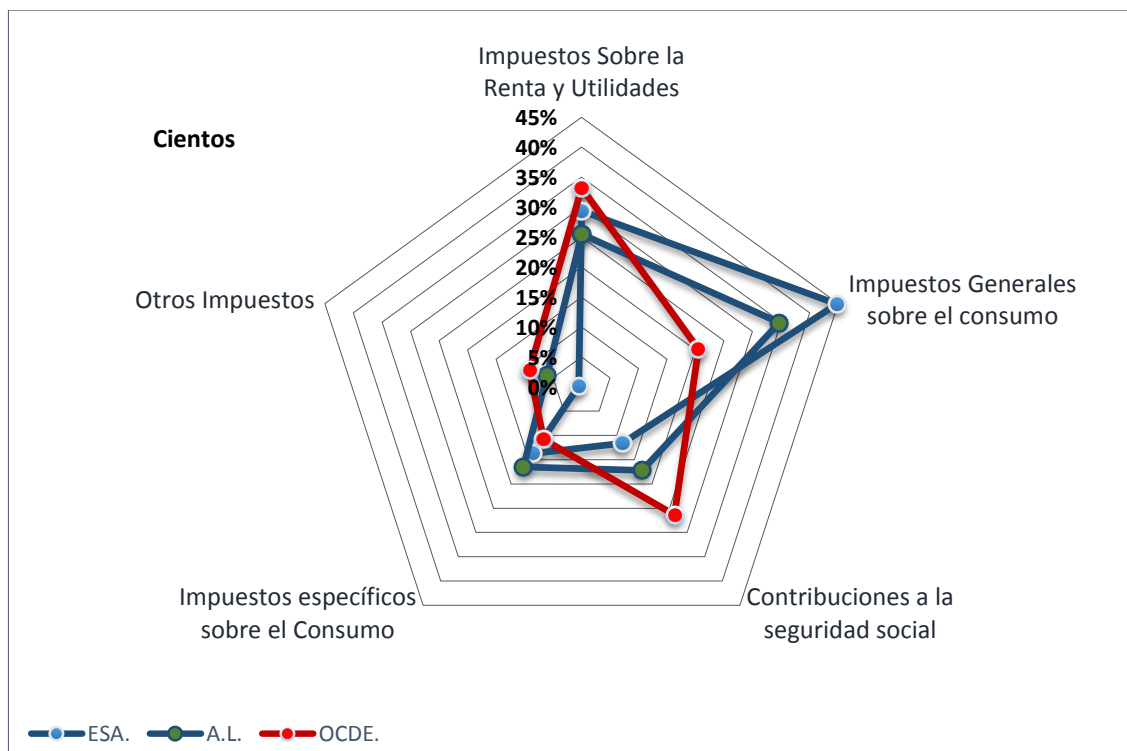
Fuente: Elaboración propia en base a estadísticas publicadas por la CEPAL, OCDE y Latameconomy. La serie para América Latina representa un grupo seleccionado de 18 países de América Latina. Estos son Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Al igual, la Serie para la OCDE, comprende a los 34 países miembros. Datos presentados en anexo 1.

Aun así, estos países han tratado de solventar parte de estos problemas mediante reformas que buscan mejorar la Administración Tributaria, volver menos regresivo el sistema mismo, entre otras acciones, sin embargo, los niveles alcanzados muestran los resultados de esos esfuerzos y se sigue observando grandes diferencias dentro de la región latinoamericana misma, sin la necesidad de extenderse a la referencia trazada

por los países de la OCDE. Pero las diferencias no son sólo en los niveles de presión o carga tributaria. Otro aspecto importante en la situación regional es la estructura impositiva, es decir, de cómo se compone la carga tributaria. Para demostrarlo³¹ se han dividido los ingresos tributarios en los obtenidos a través de impuestos sobre la renta y utilidades, impuestos generales al consumo, contribuciones a la seguridad social, impuestos específicos sobre el consumo y otros impuestos.

GRÁFICA 12

ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN AMÉRICA LATINA, OCDE Y EL SALVADOR, 2010 (PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia con base a estadísticas publicadas por la CEPAL, OCDE y BCR. La serie para América Latina representa un grupo seleccionado de 15 países de América Latina. Estos son Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Al igual, la Serie para la OCDE, comprende a los 34 países miembros. Datos presentados en anexos 2.

La gráfica anterior muestra como en la OCDE, los ingresos tributarios están compuestos en gran manera por impuestos directos, en otras palabras de impuestos sobre la renta y a la utilidad 35% y los impuestos a la seguridad social 26% y en donde los ingresos

³¹ Metodología presentada en: Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010, notas por países. 2012. Versión Online obtenida de la siguiente dirección: <http://www.latameconomy.org/es/>.

obtenidos por los impuestos sobre el consumo tienen una menor importancia 10.8%, pero América Latina en su conjunto y El Salvador se diferencian de esta estructura, ya que los impuestos indirectos son la principal fuente de ingresos, o sea impuestos sobre el consumo 35% y 45% respectivamente, mientras que sobre las utilidades y a la seguridad social representan una proporción menor 17% y 12%.

A manera de sumario se puede decir que la región latinoamericana, posee para el periodo estudiado una presión tributaria muy baja si se compara con una referencia como la media presentada por los países de la OCDE, y esto es regla general para la mayoría de países exceptuando casos como Brasil, Argentina y Uruguay, casos con una situación muy lejana para los países de la región centroamericana, pero esto es debido entre muchos factores a los problemas de crecimiento económico, a la mala administración tributaria, entre otros problemas, que han sido encarados por la mayoría de los países de la región a través de reformas tributarias, pero que en el período estudiado no han tenido un impacto tan importante, inclusive con la tarea de reestructurar la carga tributaria siendo está muy regresiva, apoyándose principalmente en impuestos al consumo y no en impuestos más directos como en el caso de la OCDE.

2.2. INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL SALVADOR.

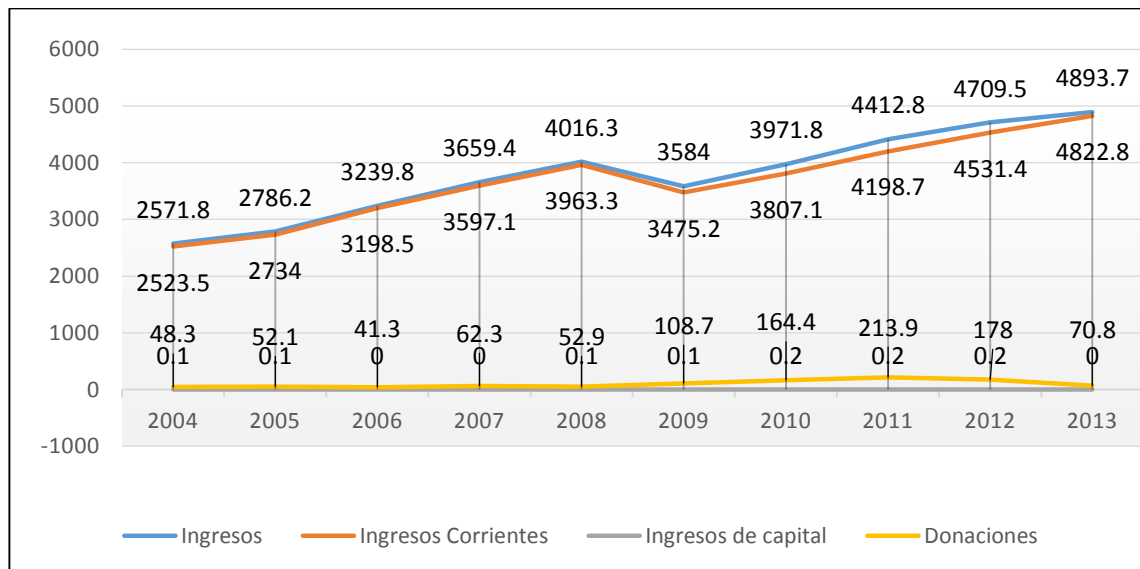
Es importante hablar de cómo la recaudación tributaria se ha comportado en el período 2004–2013, teniendo en cuenta temas como el comportamiento de la economía, la evasión fiscal y las reformas tributarias. Pero la importancia de este tema se clarifica en el momento que se hace una comparación de estos ingresos con las necesidades del Estado salvadoreño, tomando en cuenta que los ingresos percibidos por los diferentes impuestos establecidos son la principal fuente de financiamiento.

Desde 2004, los ingresos que el Estado ha percibido muestran un comportamiento al alza, pasando de unos ingresos de \$2,571.8 millones de dólares en 2004 a \$4,893.7 millones de dólares en 2013, siendo en ambos años los ingresos corrientes la principal fuente con un 98% del total. En este período existe un crecimiento importante en los ingresos totales y dentro de estos, los ingresos corrientes de un promedio de 7% anual. Esto se puede observar en la gráfica 13, donde se presenta una tendencia al alza de los

ingresos que el Estado percibió y que están compuestos principalmente por los ingresos corrientes.

GRÁFICA 13

INGRESOS DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO, EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



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

Cabe destacar que la estructura de los ingresos está conformada por los ingresos corrientes³², ingresos de capital y las donaciones. La tendencia es clara para este período, los ingresos corrientes son la principal fuente de ingresos para el Estado salvadoreño. En la gráfica 14 se puede observar que alrededor del 98% de los ingresos totales del Estado son en concepto de ingresos corrientes, mientras que los ingresos de capital son poco significativos y las donaciones representan una pequeña proporción que promedia el 2% de los ingresos totales.

Por su parte, los ingresos corrientes están compuestos a su vez por los ingresos tributarios, ingresos no tributarios y otros ingresos³³. Para el período de estudio, fueron los ingresos tributarios los que representaron la mayor proporción de los ingresos

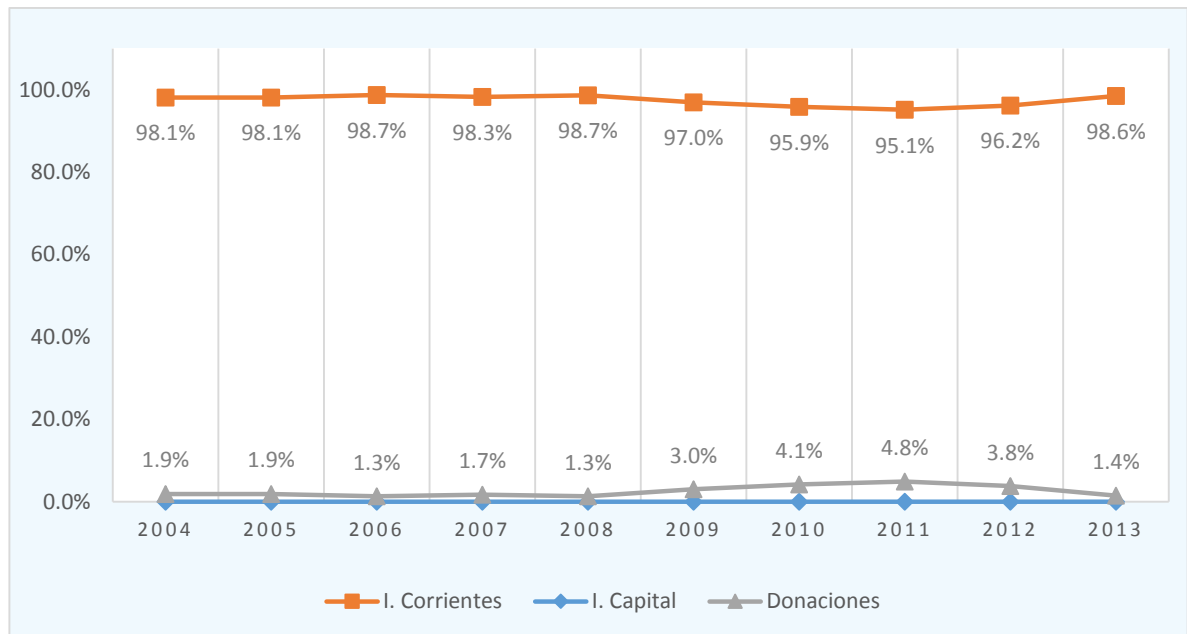
³² Se entenderá por ingresos corrientes, principalmente aquellos provenientes de los impuestos y que no tienen un reembolso.

³³ Esta es la manera como las oficinas oficiales de estadísticas tratan a los ingresos corrientes para su contabilidad.

corrientes. En promedio, los ingresos tributarios representaron alrededor del 75% de los ingresos corrientes, mientras que los ingresos no tributarios representaban casi el 8% y otros ingresos³⁴ que alcanzaron aproximadamente el 17% de los ingresos corrientes.

GRÁFICA 14

COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS, PERIODO 2004-2013 (COMO PORCENTAJE DE LOS INGRESOS TOTALES).



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

2.2.1. Estructura de los Ingresos Tributarios

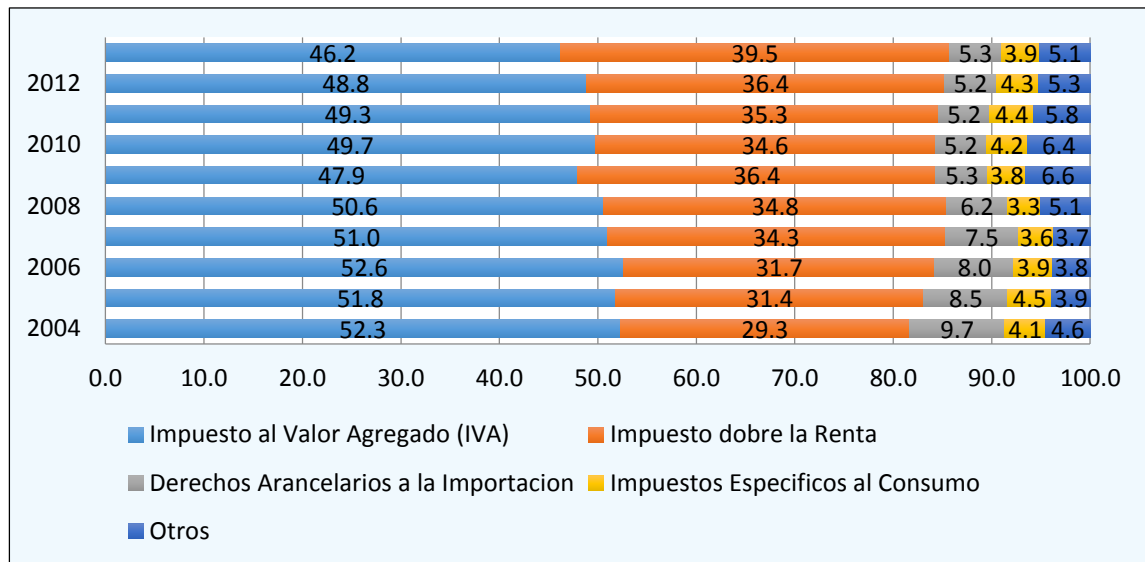
La estructura de los ingresos tributarios poco ha cambiado desde la reforma implementada en la década de los años noventa, donde se estableció el Impuesto al Valor Agregado como principal impuesto indirecto y el Impuesto sobre la Renta como único impuesto directo, estos siguen siendo los dos impuestos más importantes que sostienen la recaudación tributaria. En la gráfica 15 se muestra la estructura de los ingresos tributarios para el período comprendido entre 2004-2013, esta estructura se ha basado tradicionalmente en orden de importancia en un Impuesto a la Transferencia de

³⁴ En la clasificación otros ingresos se cuenta el superávit de las empresas públicas y las transferencias de financieras públicas

Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), en un Impuesto sobre la Renta, Derechos Arancelarios a la Importación y en diversos impuestos específicos al consumo. Además, de otros impuestos especiales de menor recaudación.

GRÁFICA 15

COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia con base a estadísticas del BCR.

Como se observa el Impuesto al Valor Agregado desde su implementación hasta la fecha sigue siendo el impuesto más importante para el fisco en relación al total de los ingresos tributarios; a inicios de 2004 este impuesto aportó más del 50% de los ingresos tributarios, comportamiento que se mantuvo hasta el año 2008; para los siguientes años, es decir, desde el 2009 hasta el 2013 su aporte al total de los ingresos tributarios comienza a perder importancia y refleja una aportación menor al 50% de los ingresos tributarios recaudados, comportamiento que se explica por la baja registrada en el consumo final³⁵, y la mayor importancia que va tomando el Impuesto sobre la Renta con las reformas tributarias aprobadas en los últimos años.

³⁵ Antes de la crisis económica y financiera internacional, en el periodo 2004-2008 en promedio en consumo final creció a una tasa de 4.06%, mientras que para la etapa post-crisis el crecimiento de este indicador se registró en -0.24%, siendo el IVA un impuesto que grava el consumo final, la baja en este indicador tiene repercusiones importantes en el crecimiento del IVA.

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto progresivo, que grava directamente las rentas obtenidas por las personas naturales, asalariados y personas jurídicas de forma escalonada, procurando que quien mayores ingresos obtiene posee una mayor obligación tributaria. Este impuesto es el segundo de mayor importancia, con una tendencia creciente al pasar de una participación en los ingresos tributarios de 29.3% en 2004 a 39.5% en 2013; sin embargo, es a partir del año de 2011 cuando presenta un incremento significativo producto de la reforma tributaria aprobada en ese año, representando un aumento de aproximadamente de 10% en los ingresos tributarios y en promedio el 34% para todo el período de estudio.

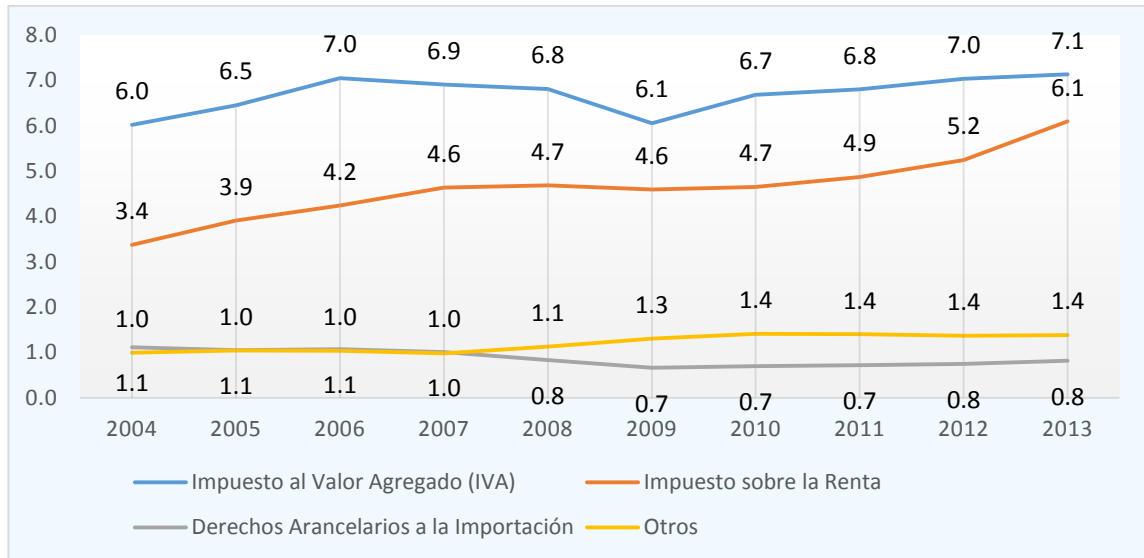
Como tercer impuesto de importancia están los aranceles a la importación cuya participación para el período 2004–2013 mostró una tendencia decreciente; en el año 2004 éstos representaron un 9.7% de los ingresos tributarios, sin embargo, disminuyeron su participación para el 2013 aportando un 5.3%, comportamiento explicado por el proceso de desgravación de la tasa arancelaria adoptada en el marco de los diferentes Tratados de Libre Comercio (TLC) suscritos por nuestro país dentro de los cuales se destacan el CAFTA–DR, Chile, México, etc.; sin embargo, este impuesto sigue aportando importantes recursos al Estado salvadoreño.

Luego se encuentran tributos de menor recaudación, tales como los Impuestos a Productos Específicos al Consumo, que están compuestos por tributos aplicados en determinados productos en el proceso de producción, comercialización, distribución, transferencia o importación; entre estos se mencionan impuestos específicos y ad valorem a productos de bebidas alcohólicas, carbonatadas, cervezas, tabaco, armas de fuego, etc. La participación de estos tributos no presentó mayores variaciones a lo largo del período en estudio. Igual comportamiento muestran los tributos clasificados como otros entre los que se mencionan migración y turismo, impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional, etc.

Para concluir en este apartado se analiza la participación de los diferentes tributos como porcentaje del PIB, lo cual se visualiza en la gráfica siguiente, en la que se muestra la importancia de cada tributo en proporción al PIB.

GRÁFICA 16

COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS, PERIODO 2004-2013 (COMO PORCENTAJES DEL PIB).



Fuente: Elaboración propia con base a estadísticas del Banco Central de Reserva EL Salvador (BCR).

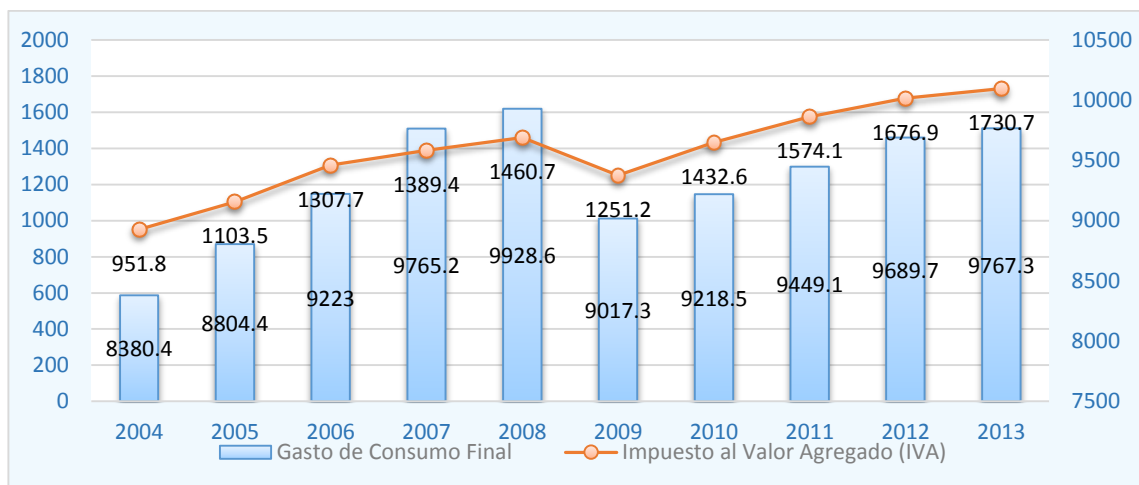
La gráfica 16 deja en evidencia la dependencia esencialmente de las finanzas públicas de dos impuestos principales como lo son el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta.

a) Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El Impuesto al Valor Agregado es el principal impuesto que contribuye de manera significativa a la recaudación tributaria. Como se mencionó anteriormente la evolución del Impuesto al Valor Agregado está determinada por las reformas fiscales implementadas en el periodo de estudio, y por una fuerte interrelación con el PIB en general y el Gasto en Consumo Final en particular. En la siguiente gráfica 17 se muestra el monto del IVA y el Gasto en Consumo Final en millones de dólares. Se observa que ambas variables muestran una correspondencia en su tendencia, lo que confirma la sensibilidad de este impuesto frente al ciclo económico, por lo que el bajo crecimiento económico que históricamente muestra El Salvador tiene amplias repercusiones fiscales que limitan las obligaciones del Estado tales como la generación de empleo, salud, educación, inversión para el desarrollo, etc.

GRÁFICA 17

COMPORTAMIENTO DEL IVA Y EL GASTO DE CONSUMO FINAL EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia en base a estadísticas del Banco Central de Reserva EL Salvador (BCR).

b) Impuesto Sobre la Renta.

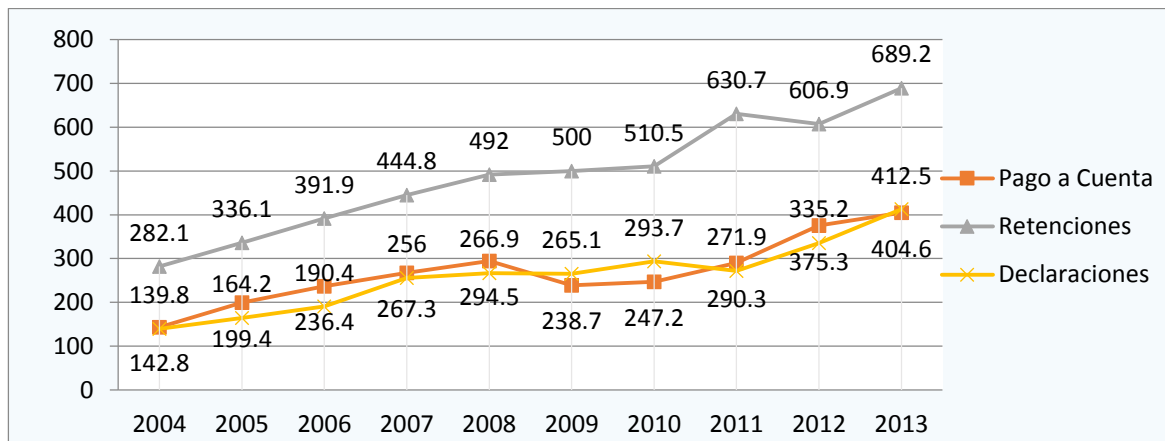
El Impuesto Sobre la Renta (ISR) es el segundo impuesto, en orden de importancia que sostiene las finanzas del Estado. En los últimos años tal como se mostró anteriormente se ha venido acortando la brecha con respecto a la recaudación del IVA; es por esto que también es importante realizar un breve análisis. Para hacer efectivo el pago del Impuesto Sobre la Renta existen tres formas o modalidades: Pago a Cuenta, la declaración del ISR y las Retenciones.

El Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta, consiste en pagos obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, etc., montos que se determinan por períodos mensuales y en una cuantía por regla general del 1.75% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica. El Pago o Anticipo a Cuenta es en términos simples un anticipo del pago del Impuesto Sobre la Renta que se realiza anualmente y que sirve al Estado para mantener la liquidez de los Ingresos Públicos. Por su parte las Retenciones son una modalidad mediante la cual una persona jurídica que paga en concepto remuneraciones, está obligada a retener un monto establecido por la ley como anticipo al ISR, dentro de esta misma modalidad también se encuentran los pagos por prestación de servicios a

personas naturales que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio, están obligadas a retener el 10% de dichas sumas en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta. En la gráfica siguiente se ilustra las modalidades del pago de ISR.

GRÁFICA 18

COMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia con base a datos del Ministerio de Hacienda.

Como se puede observar en la gráfica anterior, el pago a cuenta y las declaraciones anuales del ISR están relacionadas, puesto que la primera es un anticipo de la segunda, por lo que muestran la misma evolución y no han tenido mayores variaciones. De 2004-2008 el pago a cuenta muestra un valor mayor y consecuentemente el valor de las declaraciones del ISR es menor, caso contrario se da para los años de 2009-2011. De 2011 hasta el 2013 el valor del anticipo a cuenta sigue siendo mayor que el valor de las declaraciones del ISR. Este cambio es explicado por el aumento de la tasa del anticipo a cuenta pasando del 1.5% al 1.75% incorporado en la reforma tributaria de 2011.

La modalidad de retenciones por su parte muestra un comportamiento creciente para todo el período en estudio, sin embargo, este comportamiento se hace aún más significativo a partir del 2010 hasta el 2013, comportamiento que se explica por la reforma tributaria aprobada en 2009 y que tiene sus efectos a partir de 2011. Este comportamiento también es explicado por el "crecimiento del empleo, el cual según cifras

del Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS) al comparar la cantidad de empleados en los meses de diciembre 2010 y 2011 se encontraron 22,970 empleados adicionales³⁶, debido a que con el aumento del empleo también incrementó el número de contribuyentes sujetos de retención del ISR.

2.3. BRECHA ENTRE INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS.

El objetivo de recaudar ingresos por parte del Estado es el de obtener el financiamiento para hacer frente a sus obligaciones e inversión para el desarrollo. De igual manera que los ingresos, también el gasto en el período de estudio presentó un incremento importante, pasando de un monto de \$2,674.2 millones de dólares en 2004 hasta los \$5,430.7 millones de dólares en el año 2013. En este corto período los gastos se han duplicado, en promedio, el crecimiento de éste para el periodo 2004-2013 es de más del 7% anual, tomando en cuenta que en 2004 el gasto se redujo más de dos puntos porcentuales respecto al año anterior debido a las dificultades para la aprobación del presupuesto para ese mismo año.

GRÁFICA 19

COMPORTAMIENTO DEL GASTO DEL SPNF, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



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

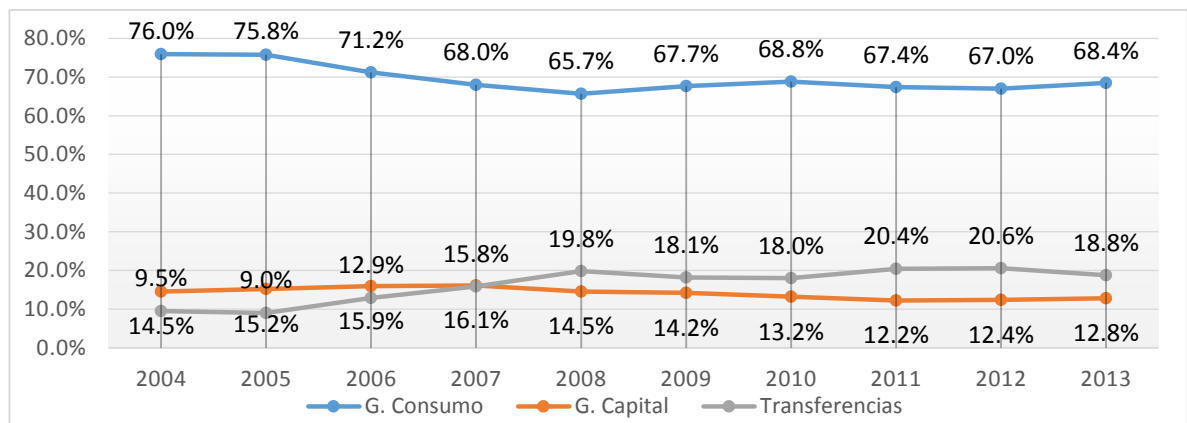
Para este periodo, el gasto corriente representa en promedio el 85% de los gastos realizados, mientras que los gastos de capital representan el restante 15%. Dentro de

³⁶ Ministerio de Hacienda. Dirección General de Presupuesto, Boletín Presupuestario N° 1, enero-marzo de 2012.

los gastos corrientes, el gasto en consumo es el que mayor proporción representa, ascendiendo hasta casi el 70% del gasto corriente total, mientras que el gasto en intereses y las transferencias representan el 30% restante.

GRÁFICA 20

COMPOSICIÓN DEL GASTO CORRIENTE, PERIODO 2004-2013 (COMO PORCENTAJE DEL GASTO TOTAL DEL ESTADO).

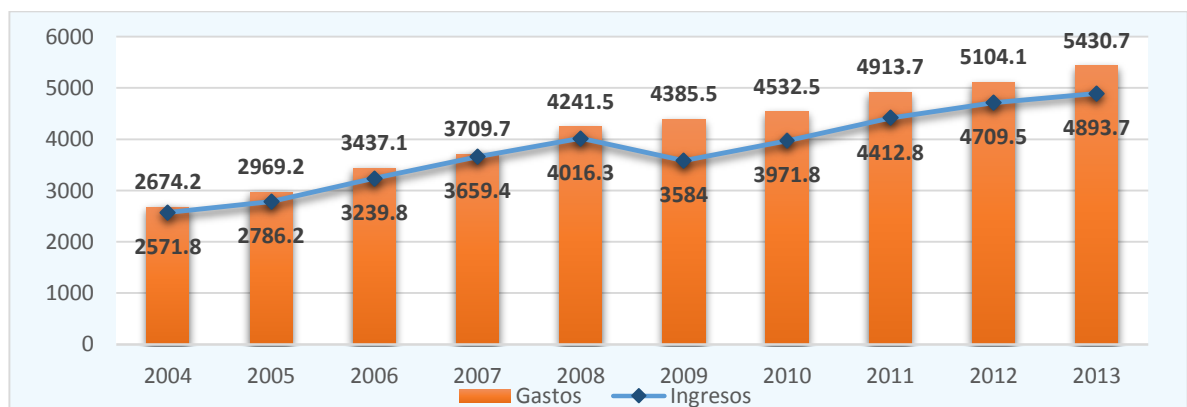


Fuente: Elaboración propia con base a datos del Banco Central de Reserva.

Los ingresos así como también los gastos han aumentado de manera significativa en el periodo de investigación, sin embargo, es necesario ver la comparación entre ambas variables, en la gráfica 21, donde se puede observar cómo los ingresos se ven insuficientes respecto a los gastos y cómo a partir de 2008 esta tendencia se ve aumentada.

GRÁFICA 21

INGRESOS Y GASTOS DEL SPNF, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



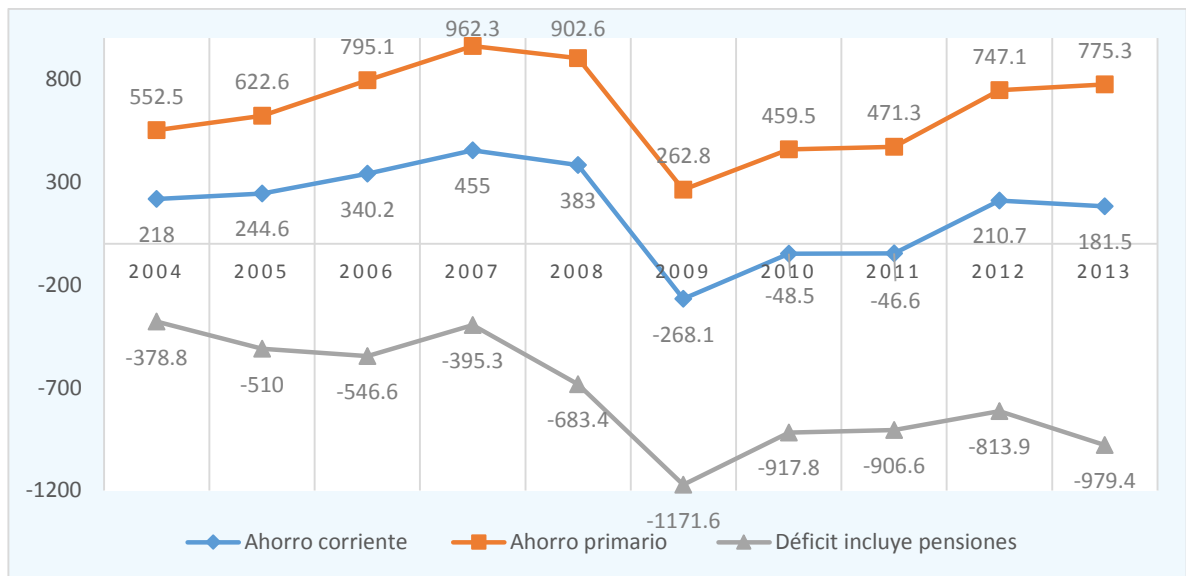
Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Reserva.

El nivel de gasto en nuestro país es mayor a los ingresos que percibe por lo que es necesario recurrir al ahorro externo para poder financiar este déficit fiscal.

En la gráfica 22 se puede observar el comportamiento del déficit/superávit primario, del ahorro corriente y del déficit con pensiones.

GRÁFICA 22

AHORRO CORRIENTE, AHORRO PRIMARIO Y DÉFICIT FISCAL, PERIODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



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

Exceptuando los años 2009, 2010 y 2011 en los que la crisis económica y financiera internacional golpea más fuerte a la economía salvadoreña, se generó un ahorro corriente en promedio de más de \$160 millones de dólares, lo que indicaría que los ingresos corrientes superaron al gasto corriente, es más interesante observar que el ahorro primario³⁷ promedió alrededor de \$650.00 millones de dólares lo que indicaría que en nuestro país se ingresa más de lo que se gasta y queda un margen para el pago de las obligaciones que el servicio de la deuda representa; sin embargo, este escenario cambia drásticamente cuando el tema de las pensiones entra en juego, ya que esto

³⁷ Entendido como la diferencia de los ingresos respecto a los gastos sin contar el pago de intereses.

provoca que se genere un déficit significativo a nuestra economía, volviendo las obligaciones del Estado mucho mayores que los recursos que percibe. Es así que desde 2004 hasta 2013 este déficit se ha triplicado aun cuando se poseen resultados favorables en el ahorro corriente y primario.

Con lo anterior se observa que aunque los ingresos corrientes, principal fuente de ingresos del Estado, son mayores a los gasto corrientes, el gasto total sigue siendo significativamente mayor que los ingresos totales. El gasto en las pensiones, el servicio de la deuda y el gasto corriente es elevado, por lo que el país se encuentra en una situación desfavorable y preocupante teniendo en cuenta que los ingresos no crecen al mismo ritmo que los gastos.

El diagnóstico anterior permite vislumbrar la baja recaudación tributaria existente en El Salvador en contraste con la media de los países de la región latinoamericana y los países de la OCDE, así como la mayor dependencia de los dos principales impuestos (IVA y Renta). Esto lleva al país a una situación donde los ingresos que percibe el Estado son insuficientes para cubrir sus gastos. Partiendo de esta problemática, en los próximos capítulos se realizará un estudio de los principales determinantes identificados que inciden en la recaudación tributaria.

CAPÍTULO III

DETERMINANTES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL SALVADOR.

Este capítulo se divide en dos apartados, el primero de ellos muestra los determinantes de carácter social, normativo e institucional, mientras que en el segundo se realiza el análisis de los determinantes económicos que influyen en la recaudación tributaria.

El primer determinante es la Cultura fiscal, el cual procede de una dimensión social; este tema es abordado por una de sus aristas más importantes, la evasión tributaria, específicamente la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que es el impuesto más representativo dentro de los ingresos tributarios.

El segundo determinante es de orden normativo, específicamente la legislación tributaria, el cuál comprende un conjunto de reglamentos y leyes establecidas por el Estado para cumplir las demandas sociales a través de la recaudación de tributos; para su estudio se analizan las diferentes reformas a las leyes tributarias.

El tercer determinante que se analiza en este capítulo corresponde al ámbito institucional, este se denomina gestión de la administración tributaria. Dentro de él se lleva a cabo el análisis de las distintas acciones y procesos para la correcta aplicación de las leyes tributarias, que se fundamenta con el Índice de Eficiencia del IVA.

El cuarto determinante abordado es el denominado de “Política Económica”, el cuál comprende todas aquellas acciones llevadas a cabo por las autoridades con el fin de lograr sus objetivos sociales, económicos, entre otros. La importancia de este determinante radica en la cantidad de exenciones, exclusiones, regímenes especiales y otras medidas que afectan de una manera u otra los ingresos tributarios. Para su análisis se estudia el gasto tributario con el objetivo de medir el impacto de las medidas utilizadas como incentivos en las finanzas públicas. Posteriormente se realiza un breve análisis del

efecto de la política económica en la tributación, específicamente aplicado al caso de la desgravación arancelaria.

Por último se aborda el determinante de carácter macroeconómico, específicamente el “Comportamiento de la Economía”. La evolución agregada que sigue la economía influye en los niveles de recaudación tributaria. Para el análisis, se estudia el comportamiento de la economía medido a través del Producto Interno Bruto, así como también la evolución de los ingresos tributarios medidos a través de la carga tributaria y, con el objetivo de medir el grado de correlación que existe entre ellos, se realiza la medición de la elasticidad de la recaudación tributaria.

3.1. DETERMINANTES SOCIALES, NORMATIVOS E INSTITUCIONALES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL SALVADOR.

Este primer apartado tiene como finalidad realizar un análisis cualitativo y cuantitativo a los determinantes sociales, normativos e institucionales de la recaudación tributaria.

3.1.1. La Cultura Fiscal como Determinante Social en El Salvador, Período 2004-2013.

La cultura fiscal se ha definido como un determinante social de la recaudación tributaria, ya que este enmarca el conjunto de valores, creencias y actitudes fomentados en una sociedad respecto a la tributación y la legislación que la rige, lo que conduce al cumplimiento permanente de las obligaciones fiscales. Para efectos de este estudio se puede definir como *“aquel comportamiento que adoptan los sujetos de una sociedad ante sus derechos y obligaciones tributarias”*, este comportamiento puede ser socialmente correcto (cumplir con las obligaciones tributarias tal como la ley lo requiere), o puede ser incorrecto (el no cumplimiento de las obligaciones tributarias). Por lo tanto es una concepción que estará determinada por las normas establecidas en los países, de ahí la importancia de la Legislación Tributaria, determinante que se abordará en el siguiente apartado.

FIGURA 1

MANIFESTACIONES Y EFECTOS DE UNA DEFICIENTE CULTURA FISCAL.



Una débil Cultura Fiscal trae consigo problemas como la alta morosidad fiscal de los contribuyentes, así como altas tasas de elusión y evasión tributaria, lo que reduce el monto de los ingresos tributarios que el Estado recolecta. Mientras más débil sea la Cultura Fiscal, se manifestará de diferentes maneras; en el primer escenario se presentará sólo como una alta morosidad, lo que indica que aunque los contribuyentes presenten de manera formal sus declaraciones, no lo harán de manera sustantiva. El segundo escenario que se presenta es la elusión fiscal, en el cual los contribuyentes se aprovechan de algunos vacíos existentes en la ley, como prueba de ello se pueden mencionar las deducciones en cuanto a salud y educación, a veces de manera injustificada. El último escenario se presenta como el mayor problema dentro de la recaudación tributaria y que se manifiesta porque la Cultura Fiscal es más débil que en los escenarios anteriores; la evasión fiscal constituye el delito de defraudación tributaria, que consiste en el hecho de ocultar ingresos. Como conclusión se observa que mientras más débil sea la Cultura Fiscal, más bajos serán los ingresos tributarios.

Se tiene la concepción que los países llamados en vías de desarrollo tienden a tener una deficiente cultura fiscal, si se compara con los países considerados desarrollados, esto se traduce a que exista una alta morosidad³⁸ de parte de los contribuyentes, que existan altas tasas de evasión tributaria y que cada vez con más frecuencia se busque la manera de eludir los impuestos a través de los vacíos existentes en las leyes.

Las manifestaciones de una deficiente cultura fiscal como las que se mencionan anteriormente y otras como el contrabando, se traducen en la disminución de los ingresos tributarios que el fisco recauda. Esto se puede observar posteriormente, teniendo en cuenta la existencia de una recaudación potencial y una recaudación efectiva; es decir, los efectos negativos de una deficiente cultura fiscal crea una brecha entre la recaudación tributaria potencial (lo que, ante una tasa establecida se debería

³⁸ Se entenderá como mora tributaria según Fernando R. Martín, "aquellas obligaciones tributarias que son reconocidas por los contribuyentes a través de la presentación ante el organismo recaudador de las declaraciones juradas pertinentes, pero que no son abonadas en los plazos establecidos por la legislación".

recaudar) y la recaudación efectiva (lo que realmente entra a las arcas del Estado). Por lo que es necesario realizar acciones encaminadas al fomento de una buena cultura fiscal en el país.

En general en los países latinoamericanos se tiene la concepción que los gobiernos no utilizan debidamente los impuestos que recaudan, por lo que se crea una condición de rechazo a la obligación personal de tributar, sin embargo, no es el único motivo; ya que una normativa débil es un aspecto a tomar en cuenta que podría ayudar a la decisión si es más beneficioso o no pagar los impuestos.

La administración ha realizado una serie de acciones que buscan hacer conciencia en los salvadoreños a la vez que incentivan las buenas prácticas como el pedir ticket o factura tras las compras. Para ello se han fundamentado en cuatro pilares: la creación de la lotería fiscal que buscaba incentivar al salvadoreño para que exija su ticket o factura cuando realice una compra, la creación de una “mascota” llamada “*Chamba Cabal*”, charlas educativas impartidas a instituciones y entidades a la vez que se facilitan nuevos servicios en internet para los contribuyentes.

Para demostrar el impacto que tiene este determinante en los niveles de recaudación tributaria, se presenta a continuación la medición y análisis sobre uno de los problemas que engloba la cultura fiscal: La evasión tributaria, específicamente del Impuesto al Valor Agregado debido a que es el impuesto de mayor importancia dentro de los ingresos tributarios.

Es destacable que por el alcance de esta investigación no se realiza el mismo ejercicio sobre otras problemáticas que engloba este determinante debido a que no se cuentan con las series estadísticas necesarias para ello; sin embargo, el esfuerzo teórico metodológico realizado para la medición de la evasión del IVA es de mucha importancia ya que ilustra de gran manera el impacto de la evasión del impuesto más importante en las finanzas del Estado.

a) Situación de la Evasión Fiscal en El Salvador, período 2004-2013³⁹.

La Unidad de Estudios Tributarios perteneciente al Ministerio de Hacienda de El Salvador define en términos generales a la evasión como la “*disminución intencional u omisión del pago del impuesto que legalmente le corresponde pagar a un contribuyente. Ésta conducta es producto principalmente de dos prácticas generalizadas: el ocultamiento de ingresos y/o el abultamiento ficticio de las compras*⁴⁰” .

La evasión tributaria constituye uno de los principales problemas para las Administraciones Tributarias Latinoamericanas que tienen como objetivo el incrementar sus ingresos, sin embargo, es difícil conocer exactamente la magnitud del problema, pero se hacen intentos para poder estimar y cuantificar este fenómeno. Calcular los efectos totales de la evasión es un esfuerzo muy importante y sobrepasa el alcance de este trabajo, sin embargo se emula y actualiza el ejercicio propuesto por la Unidad de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda de El Salvador, en el que propone un modelo de estimación de la evasión del IVA.

A pesar que la estructura tributaria salvadoreña se basa principalmente en dos impuestos, IVA y Renta, la estimación de la evasión sobre la Renta se vuelve compleja por su configuración “escalonada” y sus numerosas exenciones, por lo que se enfoca en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, debido a su importancia dentro de la estructura tributaria y practicidad.

Para calcular la Evasión del IVA, se intenta cuantificar la brecha existente entre la recaudación potencial del IVA y la recaudación efectiva del mismo impuesto. Entendiendo la recaudación potencial como el monto monetario en materia de tributos que teóricamente se tendría que recaudar y la recaudación efectiva como lo que realmente se recauda. La diferencia de estas categorías es lo que se presenta en este

³⁹ Para ello se realizará una medición con el uso del modelo de estimación de la evasión del IVA propuesto por la Unidad de Estudios Tributarios de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda. Específicamente se realiza una actualización de los datos y estimación de los años restantes de interés sobre la misma base metodológica propuesta por la dirección con el fin de obtener una base cuantitativa que permita realizar un análisis del impacto que tiene la evasión sobre el total de los ingresos del Estado salvadoreño.

⁴⁰ Unidad de Estudios tributarios. Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador, San Salvador, marzo de 2012, Pág. 5.

estudio como evasión del IVA. Lo anterior puede ser expresado matemáticamente de la siguiente forma⁴¹:

$$Ev = RTe - Ref$$

Donde:

Ev= Es la evasión del impuesto,

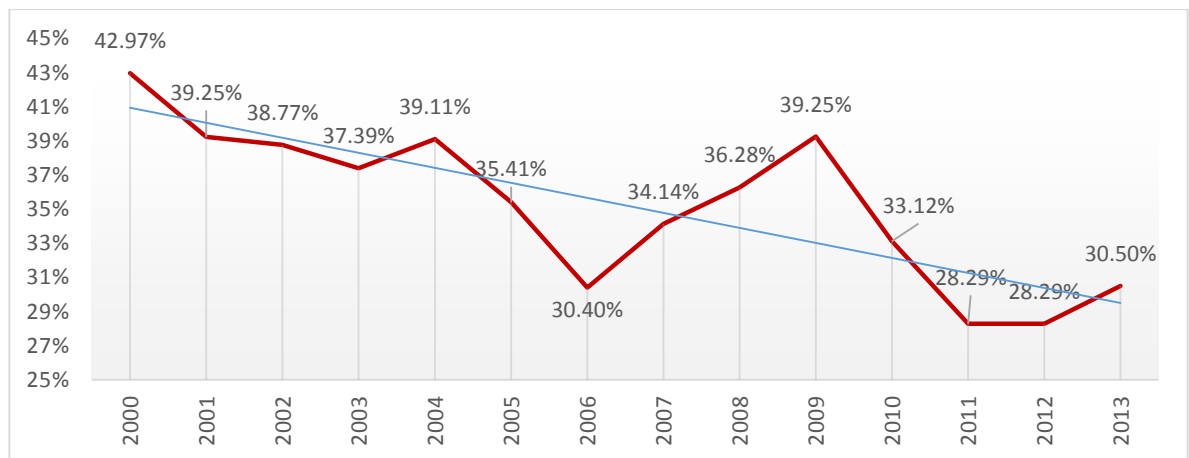
RTe= Es la recaudación teórica o potencial del impuesto; es decir, lo que teóricamente debería entrar a las arcas del Estado, y

Ref= Es la recaudación efectiva, o lo que realmente ingresó al fisco.

En esencia este es el modelo de medición, sin embargo, existen otras mediciones necesarias para este modelo que no se expondrán en este apartado pero que se desarrolla en el apéndice correspondiente; por lo que a continuación se exponen los resultados obtenidos.

GRÁFICA 23

ESTIMACIÓN DE LA TASA DE EVASIÓN DEL IVA, PERÍODO 2000-2013⁴² (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración Propia en base a metodología y datos de la Unidad de Estudios Tributarios y datos actualizados obtenidos del Banco Central de Reserva.

⁴¹ En el apéndice de este estudio se presenta para su mayor comprensión, el proceso de medición de la evasión del IVA.

⁴² A pesar que el periodo de estudio es de 2004-2013, se presentan datos desde el año 2000 con el fin de obtener una mejor perspectiva de la evolución del fenómeno.

La primera observación que arroja los resultados del modelo confirma una de las hipótesis de investigación, “existen altas tasas evasión tributaria en el país”, aun cuando se habla sólo del Impuesto al Valor Agregado es posible afirmar que este fenómeno determina en gran manera los insuficientes niveles de recaudación tributaria.

Desde el año 2004 hasta el 2013, se han evadido en Impuestos al Valor Agregado más de 6,900 millones de dólares, una cifra considerable tomando en cuenta las necesidades de financiamiento que han tenido los diferentes gobiernos para su funcionamiento.

En la gráfica 23 se puede observar momentos importantes, el primero es del año 2004 al 2006, donde se registra un avance significativo respecto a la disminución de la evasión, pasando de un 39% (en el que se evadieron 611 millones de dólares) hasta un 30% (donde la evasión alcanzó una cifra menor de 571 millones de dólares). En 2004 se aprobaron reformas a 11 cuerpos de ley, que entre otros objetivos tenían la creación de la Dirección General de Rentas de Aduana, Ley de Simplificación Aduanera, proceso sancionatorio para las infracciones aduaneras, entre otras, sobre todo se realizaron reformas a tres leyes importantes en materia de tributación, específicamente a la Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto Sobre la Renta y al Código Tributario. Sin embargo, estas reformas se analizarán más detalladamente en el siguiente apartado.

Otro periodo importante es de 2007 a 2009, en donde las tasas de evasión vuelven a incrementar considerablemente, llegando en el año 2009 hasta el 39%, con un monto que asciende hasta los 808 millones de dólares. Internacionalmente ocurre la crisis económica y financiera para estos años, golpeando de manera más fuerte a la economía salvadoreña, precisamente en 2009, por lo que parte de la explicación podría ser la misma, tomando en cuenta que, en tiempos de auge económico las tasas de evasión tenderían a bajar, mientras que en tiempos de recesión y crisis sucede lo contrario y las tasas se elevan. Luego, hasta la fecha la tendencia de la evasión disminuye, cerrando en 2013 con una tasa estimada del 30% con un monto de 760 millones de dólares.

En este periodo, se hace notar que han existido esfuerzos que buscan reducir los niveles de evasión tributaria, como las reformas de 2004, 2009 y 2011, las cuales se profundizarán posteriormente; sin embargo, la tabla 3 muestra que los montos de

evasión son muy elevados y privan al Estado de recursos importantes para su funcionamiento. Dotar a las arcas del Estado con más de 600 millones de dólares anualmente tendría un efecto importante en el cumplimiento de las obligaciones y las funciones del mismo.

TABLA 3

CIFRAS DE LA EVASIÓN DEL IVA EN EL SALVADOR, PERIODO 2000-2013 (EN PORCENTAJES).⁴³

AÑO	RECAUDACIÓN POTENCIAL (MILLONES DE DÓLARES) ⁴⁴	RECAUDACIÓN EFECTIVA (MILLONES DE DÓLARES)	MONTO DE EVASIÓN(MILLONES DE DÓLARES)	TASA DE EVASIÓN %
2000	1,252	714	538	42.9
2001	1,332	809	523	39.2
2002	1,367	837	530	38.7
2003	1,456	911	544	37.3
2004	1,563	952	611	39.1
2005	1,708	1,104	605	35.4
2006	1,879	1,308	571	30.4
2007	2,110	1,389	720	34.1
2008	2,292	1,461	832	36.2
2009	2,060	1,251	808	39.2
2010	2,142	1,433	710	33.1
2011	2,195	1,574	621	28.3
2012	2,339	1,677	662	28.3
2013	2,490	1,731	760	30.5

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos por el modelo de estimación de la evasión del IVA.

Desde el año 2000 se han evadido anualmente más de 500 millones de dólares, teniendo un mínimo de 523 millones de dólares en 2001 y un máximo de 832 millones de dólares en 2008, en promedio, durante el periodo de 2004 al 2013 se evadieron impuestos anualmente alrededor de 690 millones de dólares, una cifra considerable. Un aspecto importante es que sin la necesidad de aumentar, crear impuestos u otras medidas similares, se pueden obtener más ingresos para el Estado si se considera la disminución

⁴³ La tabla muestra la columna: Tasa de Evasión, donde, un color más rojo representa mayor evasión para ese año, mientras que un color más verde representa una menor tasa de evasión del IVA.

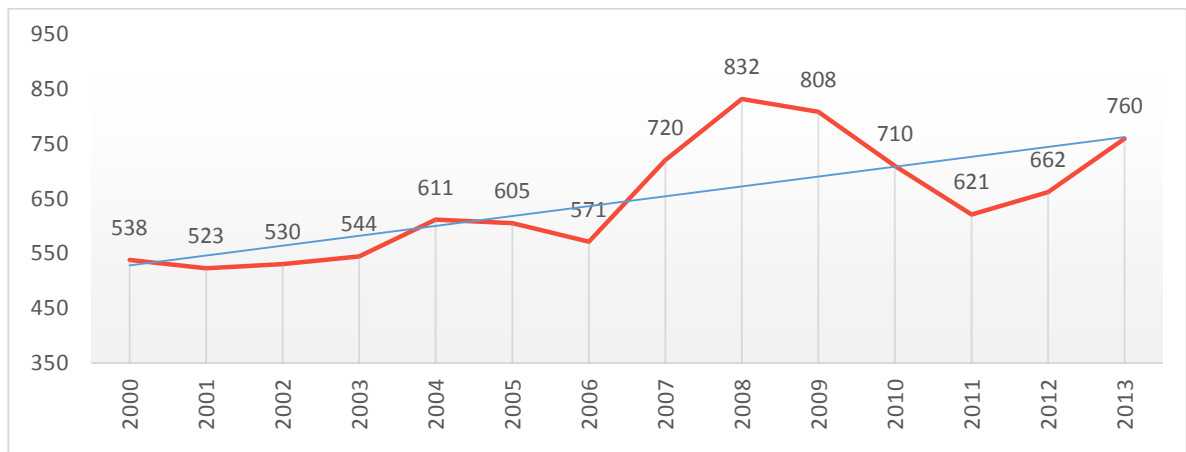
⁴⁴ Para obtener este resultado se aplica la alícuota del 13% al consumo final de los hogares ajustado por las diferentes exenciones que algunos sectores gozan. Para mayor explicación ver apéndice metodológico.

de la evasión tributaria. Por ejemplo, si se reduce a la mitad, se estaría hablando de recaudar más de 300 millones de dólares extras anualmente, una importante fuente de ingresos. Sin embargo, no es tarea fácil ya que sólo el trabajo de fiscalizar a los contribuyentes conlleva a un engorroso proceso volviendo casi imposible la tarea, por lo que se debe trabajar de manera más estructural para disminuir este problema.

El proceso de educación tributaria encaminado hacia la creación de una conciencia y cultura fiscal es de suma importancia, acompañada siempre por los procesos administrativos orientados a la amonestación de los contribuyentes infractores que buscan sobrepasar a las reglas y normas establecidas a través de la legislación tributaria.

GRÁFICA 24

EVOLUCIÓN DE LA EVASIÓN DEL IVA EN EL SALVADOR, PERÍODO 2000-2013
(MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia con base a metodología y datos de la Unidad de Estudios Tributarios y datos actualizados obtenidos del Banco Central de Reserva.

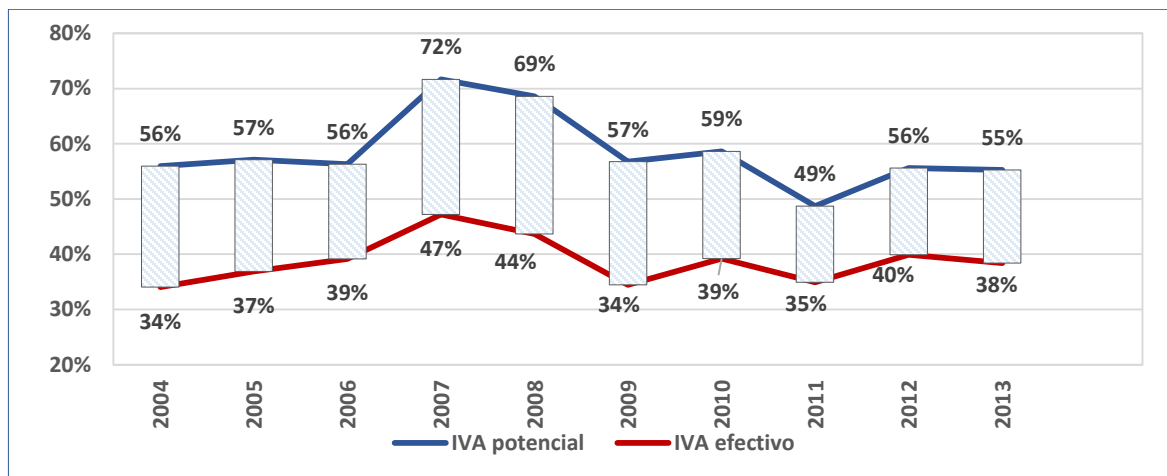
Para observar desde otra perspectiva más amplia, se presenta en la gráfica 25 el porcentaje que el IVA efectivo y el IVA potencial representan del Presupuesto General Anual del Estado. Normalmente, el monto de impuestos que anualmente se recauda en concepto de IVA aporta entre el 30 y 40% de los fondos del presupuesto general; en el período de estudio, el IVA ha aportado un 39% de los recursos totales, este es otro indicador que demuestra la importancia de este impuesto; sin embargo, la estimación

potencial de este impuesto tiene mayor alcance y esto se puede entender al observar que minimizando el fenómeno de la evasión, la participación de este impuesto en el presupuesto pasa de tener un promedio anual en el periodo de 39% hasta un 58%; es decir, que sólo el IVA podría financiarse más de la mitad del Presupuesto General Anual del Estado, y si se toma en cuenta el resto de los impuestos y la importancia que representa el Impuesto sobre la Renta, se podría decir que el país podría cubrir sus necesidades de presupuesto con sólo los impuestos existentes.

En todos los años estudiados el IVA ha sido la fuente de financiamiento más importante, pero su potencial ha sido disminuido por la evasión de impuestos, la brecha entre lo que es y lo que debería ser es muy grande, y aunque tiende a disminuir a través del tiempo con las reformas suscitadas, las campañas de fiscalización que realiza el Ministerio de Hacienda, los programas de cultura fiscal, entre otras acciones, la problemática sigue siendo muy grande.

GRÁFICA 25

PARTICIPACIÓN DEL IVA EFECTIVO Y POTENCIAL EN EL PRESUPUESTO GENERAL, PERÍODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia con base a datos resultados del modelo de estimación de la evasión del IVA y otras fuentes.

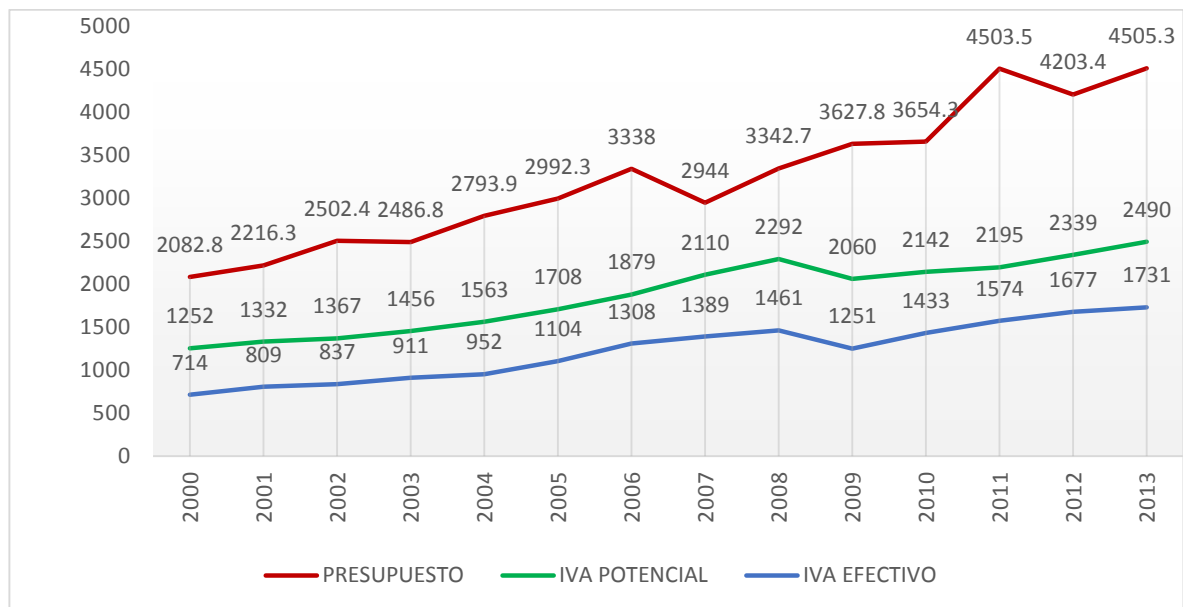
En las gráficas 25 y 26 es observable la importancia del IVA en el financiamiento del presupuesto general, sin embargo, podría aportar mucho más si el fenómeno de la evasión estuviera ausente. Sin evasión la participación de los ingresos obtenidos por el IVA en el presupuesto podría ser mayor, arriba del 20%. En 2007 por ejemplo, pudo

aportar el 72% del presupuesto y no el 47% como efectivamente aportó y así en cada uno de los años del período estudiado.

La importancia de reducir la evasión es más que evidente, reducirla en un 50% podría significar ingresos extras para el Estado por más de 350 millones de dólares; manteniendo bajos los niveles de evasión podría por sí mismo aportar los ingresos que se necesitan, dándole un margen de maniobra más grande a las finanzas públicas, permitiendo hacer frente a temas complicados y que representan erogaciones importantes como tema de pensiones, servicio de la deuda, entre otros, sin la necesidad de recurrir al ahorro externo.

GRÁFICA 26

MONTO DE PRESUPUESTO ANUAL, INGRESOS POR IVA POTENCIAL Y EFECTIVO, PERÍODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia con base a datos del modelo de estimación de la evasión del IVA y BCR.

Para concluir, se ha demostrado a través de la estimación de la evasión del IVA que:

- La cultura Fiscal, *ceteris paribus*, determina en gran medida los niveles de recaudación tributaria. En nuestro país al haber una deficiente cultura fiscal, los efectos son contraproducentes, es parte de la premisa que existen altos niveles

de elusión, mora tributaria, contrabando y evasión, fenómeno que se ha tratado de demostrar en cierta medida en este apartado.

- El impacto de la evasión en los ingresos tributarios es significativo, por lo que se comprueba una de las hipótesis de estudio; aun cuando el modelo de estimación se realiza sólo para el IVA, se evidencia que representa una magnitud muy importante para las finanzas públicas.

b) Informalidad de la economía y recaudación tributaria.

El PNUD en su informe de desarrollo humano define *economía informal* como “la actividad económica que, por razones de elusión fiscal o de control meramente administrativo, permanece oculta”.⁴⁵

La economía informal u “oculta” incluye toda la producción legal de bienes y servicios orientados al mercado que son deliberadamente apartados del control de las autoridades gubernamentales con la finalidad de evadir alguna de las siguientes obligaciones estipuladas en el sector formal:⁴⁶

- El pago de los impuestos que correspondan.
- El pago de contribuciones a la seguridad social.
- El cumplimiento de ciertos estándares legales del mercado laboral (salarios mínimos, jornada laboral, seguridad e higiene, etc.).
- El cumplimiento de ciertos procedimientos administrativos (registro y control de las instituciones estatales).

La informalidad, además de afectar a la ciudadanía que labora en estas condiciones, impacta de manera negativa a los ámbitos económico, político y social: disminuye la potencialidad de la economía para crecer e impulsar el desarrollo social e impide que el

⁴⁵ PNUD. Informe de Desarrollo Humano El Salvador 2013: Imaginar un nuevo país. Hacerlo posible, diagnóstico y propuestas. Pág.20.

⁴⁶ Gómez Sabaini, Juan Carlos y Dalmiro Morán. Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad. CEPAL, Santiago de Chile, 2012, Pág. 13.

Estado mejore los servicios que ofrece a la población como resultado de la imposibilidad para ampliar la base tributaria y obtener mayores ingresos.⁴⁷

La informalidad de la economía es una característica inherente a la condición de subdesarrollo de los países latinoamericanos. En El Salvador este fenómeno se fortalece por la incapacidad de la economía de absorber la fuerza laboral dentro del sector formal. Además, existen otros factores que favorecen actividades de carácter informal, dentro de estos se puede mencionar la deficiente cultura fiscal que se manifiesta en un incumplimiento deliberado de las obligaciones tributarias establecidas en la normativa; otro aspecto importante es el accionar de la Administración Tributaria que carece de mecanismos necesarios para cubrir este sector. A través del Ministerio de Hacienda se formuló una propuesta de ley para la simplificación tributaria que beneficiaría, entre otros, a los comercios informales, pero no contó con el apoyo político para su aprobación.

En El Salvador el sector informal según datos del PNUD representa el 61% de la población económicamente activa. Este organismo plantea tres vías para lograr una mayor recaudación de impuestos: un *fortalecimiento institucional* para impedir la elusión fiscal, *cambios culturales* para crear una conciencia fiscal basada en la responsabilidad y la solidaridad y *generar incentivos* para formalizar la estructura de la economía.

3.1.2. Determinante Normativo: La Legislación Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013.

A continuación se aborda el estudio de uno de los determinantes directos que inciden en la recaudación tributaria que, para efectos del estudio se denomina *Legislación Tributaria*. Este determinante comprende 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 establece la estructura 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

⁴⁷ Economía informal: ¿democracia a medias? Naciones Unidas El Salvador, 2014. Pág. 4.

las herramientas necesarias para el funcionamiento y control de la Administración Tributaria.

Con el objetivo de identificar la incidencia del determinante Legislación Tributaria en la recaudación de ingresos, se hace una descripción de las tres reformas tributarias adoptadas por los gobiernos en el periodo en estudio, haciendo énfasis en los elementos que tienen un impacto significativo en la recaudación de tributos, dentro de ellos en orden de importancia, se destaca la creación de nuevos impuestos, aumento de tipos impositivos o alícuotas, ampliación de la base tributaria, fortalecimiento de la Administración Tributaria, las modificaciones de las deducciones y exenciones, etc. Para finalizar, se presenta un análisis estadístico que muestra el impacto de las reformas en la recaudación tributaria.

a. Reforma Tributaria 2004:

Las reformas tributarias están ligadas, como se observa a lo largo del presente apartado, a los ciclos políticos. Con la entrada de nuevos gobiernos también se promueven nuevas reformas tributarias que proporcionen los fondos necesarios para financiar su plan de gobierno, esto significa que no se tiene una visión integral y estratégica de largo plazo que permita resolver los grandes problemas fiscales, como la histórica baja recaudación fiscal, altos niveles de evasión, estructura regresiva, etc. Las reformas tributarias se han utilizado como un instrumento coyuntural.

Con la entrada el 1 de junio de 2004 del nuevo gobierno de Elías Antonio Saca y su discurso de implementar “una administración con rostro humano” con énfasis en la inversión social. También se inició con la propuesta de nuevas reformas a una serie de leyes con el propósito de mejorar e incrementar la recaudación, así como mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que garanticen los ingresos públicos necesarios para financiar los programas sociales del nuevo gobierno entrante.

Las reformas a estas leyes también buscan proporcionar herramientas para mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria en su labor de recaudación tributaria, otorgando facultades como los cruces de información que permitan identificar y sancionar a los contribuyentes que evaden y eluden el pago de los impuestos. Otro

aspecto importante incorporado en el paquete de reformas es la tipificación de delitos y sanciones por la defraudación al fisco contenidas en el Código Penal.

Es así como la Asamblea Legislativa aprobó el paquete de reforma fiscal en octubre de 2004, que comprende 11 leyes, entre las que se encontraban la 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, Código Procesal Penal, Ley de IVA, Ley de Renta y el Código Tributario.

a.1) Reformas al Código Tributario.

El Código Tributario es la principal ley que armoniza el conjunto de leyes tributarias; las reformas al Código Tributario tienen como objetivo principal dotar a la Administración Tributaria de herramientas de control y fiscalización a fin de reducir el margen para la conducta evasiva y elusiva de los contribuyentes. Entre las principales herramientas de control consideradas en dicha reforma se encuentran, por ejemplo: la obligación de los contribuyentes para señalar el lugar para recibir notificaciones (en la normativa anterior dicha notificación se limitaba a ser presentada sólo cuando el contribuyente cambiara su lugar de domicilio), con la nueva reforma se obliga a realizar la notificación en los primeros 10 días hábiles de cada año independientemente cambie o no domicilio, de igual manera se agregó la obligación de proporcionar una dirección electrónica para recibir notificaciones a fin de mejorar el funcionamiento de la Administración Tributaria.

Además, con la finalidad de mejorar la herramienta de fiscalización también se “faculta a la Administración Tributaria para efectuar la estimación de la base imponible del IVA, si los precios de la transferencia de los bienes muebles o el monto de remuneraciones de servicios no fueran fidedignos o resulten inferiores o superiores al corriente de mercado. Para el caso del impuesto sobre la renta, el fisco podrá valorar a precio de

mercado las operaciones para determinar la renta y deducciones, cuando esta resulte ser inferior o superior a los precios de mercado”⁴⁸.

Otro de los aspectos importantes de la reforma es la coordinación y colaboración institucional que establece la Administración Tributaria con otras instituciones, principalmente las financieras. Con el fin de realizar cruces de información y tener un mecanismo que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este orden de ideas “se establece la obligación de bancos, asociaciones, cooperativas de ahorro y crédito, intermediarios financieros no bancarios y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, de exigir a sus clientes para el otorgamiento de créditos, la declaración del Impuesto Sobre la Renta, Balance General y Estado de Resultado, presentados al fisco en el ejercicio impositivo anterior. De igual manera las Bolsas de Valores deberán solicitar dicha información a quienes deseen inscribirse en el Registro Público Bursátil, así como para la emisión de títulos valores”⁴⁹. También se obliga a las instituciones financieras antes mencionadas a reportar dentro de los meses de enero y febrero de cada año las diferencias que se presenten en los rubros de costos, gasto o ingresos iguales o superiores a los 10 mil dólares, entre el estado de resultados y las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta presentadas en la Administración Tributaria y los proporcionados a las instituciones financieras para el otorgamiento del crédito.

a.2) Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Con las reformas a esta ley se busca disminuir las exenciones y ampliar el alcance de la base imponible. Para lograr este último objetivo se introducen disposiciones tales como: “Ampliación de Renta Obtenida en la cual se incluyen como renta obtenida, las deudas condonadas, los pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso; patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos”⁵⁰.

⁴⁸ FUSADES. Departamentos de Estudios Legales. Boletín N°46, octubre de 2004. Comentarios a la reforma fiscal primera parte.

⁴⁹ *Ibid.* Pág. 9

⁵⁰ FUSADES. Departamentos de Estudios Legales. Boletín N°47 octubre de 2004. Comentarios a la reforma fiscal primera parte.

En la ganancia de capital por venta de bienes inmuebles se amplió de tres a seis el número de años para considerar la venta de bienes inmuebles como renta imponible. En la nueva normativa cuando se realice el valor de dichos bienes en un plazo mayor a seis años a partir de la fecha de haberla adquirido se considera como renta no gravable, de lo contrario ésta será gravada.

De igual manera se consideran como renta obtenida en El Salvador los capitales invertidos en el país, así como los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República. También se considera renta gravada las que provengan de propiedad industrial, intelectual y demás derechos análogos, si se encuentran registrados en nuestro país o si son utilizados en él. Igualmente se considera gravada aquellas rentas obtenidas en país extranjero por personas, fideicomisos y sucesiones salvadoreñas domiciliadas en El Salvador, por créditos o financiamientos otorgados a personas, fideicomisos o sucesiones ubicados en el exterior.

Por último y con la finalidad de disminuir los costos y gastos que se deducen de la renta obtenida se establecen las siguientes deducciones, entre las principales se encuentran:

- Se incluyen como deducibles de la renta los salarios, sueldos, y otras remuneraciones, siempre que se hayan realizado las retenciones de seguridad social, previsionales y de impuesto sobre la renta, cuando estén sujetas a ello. Las indemnizaciones laborales por despido y las bonificaciones por retiro voluntario, así como las indemnizaciones por causa de muerte, accidente, incapacidad o enfermedad.
- Gastos de viaje al exterior y viáticos al interior del país. Solamente pueden deducirse de la renta si son estrictamente vinculados con viajes realizados en actividades propias del negocio.
- Para que las primas de seguro se consideren deducible se requiere que los bienes asegurados sean propiedad del contribuyente.
- El combustible será deducible si es utilizado directamente en la generación de la renta, comprobadas por la factura o el crédito fiscal.

- Los costos son deducible únicamente aquellos que corresponda a bienes que se hayan vendido en el ejercicio o período de imposición respectivo

Los nuevos costos y gastos incorporados en la reforma considerados como no deducibles son los siguientes:

- Los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención, cuando no se haya cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido.
- Los costos y gastos por adquisición de bienes o servicios en el exterior, efectuados en países o territorios clasificados como “paraísos fiscales”.
- Se señalan algunos casos de erogaciones no deducibles, tratándose de impuestos de IVA, por ejemplo cuando el sujeto emisor del documento no aparezca inscrito como contribuyente del impuesto.
- No son deducibles los costos y gastos de personas jurídicas por adquisición de bienes o servicios, no utilizados directamente por ellas para la producción de la renta gravable.
- No son deducibles las donaciones que se hagan sin documentación asignada y autorizada por la Administración Tributaria, que excedan del 20% admitido; o si se comprueba que efectivamente no se realizó.

Reforma a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

“Estas reformas pretenden aumentar el número de casos sujetos al pago del impuesto; además de limitar la utilización de créditos fiscales, para que sean más los casos de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, sujetos a factura como consumidor final”⁵¹.

Es por ello que se restringe a la deducción del crédito fiscal, estrictamente aquellas que sean indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la

⁵¹ *Ibíd.* Pág. 6.

generación de operaciones gravadas con el impuesto; y que, por lo tanto, generen débito fiscal, caso contrario no serán deducibles⁵². Los bienes o servicios que no estén estrictamente relacionados con el giro o actividad de la empresa, deberán ser comprobadas por medio de facturas de consumidor final, esto con el objetivo de aumentar la recaudación de dicho impuesto.

De la misma manera se estableció una serie de operaciones para las cuales no es deducible el impuesto, entre las que se encuentran por ejemplo la adquisición de víveres y alimentos, la compra, arrendamiento, mantenimiento o reparación de vehículos nuevos o usados, servicios en hoteles, compra de boletos aéreos, adquisición de prendas de vestir y en general todas las operaciones no sean indispensables para la realización del giro del contribuyente. En el caso de vehículos de transporte terrestre, que sean utilizadas en el giro o actividad del contribuyente y en actividades ajenas al giro del negocio, únicamente será deducible un máximo del 50% del crédito pagado; igual porcentaje será aplicable a la compra de combustible.

En conclusión la reforma tributaria de 2004 incorpora herramientas y medidas que contribuyen al aumento de la recaudación tributaria, entre ellas el fortalecimiento de la Administración Tributaria a través de mecanismo de coordinación y cruces de información con instituciones financieras, medidas de control para llevar a cabo fiscalizaciones, estimación de la base imponible del IVA y Renta cuando genere sospechas de fraude, etc. Así como medidas dirigidas a aumentar la base imponible, es decir, mejor la base para el cálculo de los tributos, entre estas la ampliación de la renta obtenida y la restricción de las deducciones a las estrictamente necesarias para el giro de la actividad de la empresa.

b. Reforma Tributaria 2009.

La reforma tributaria implementada a partir de 2009, como se afirmó en la reforma anterior, está marcada por la llegada al poder del nuevo gobierno de Mauricio Funes el 1 de junio de 2009. Con él, la urgencia de obtener los ingresos públicos para financiar una serie de programas sociales anunciados en su Plan de Gobierno 2009-2014.

⁵² *Ibíd.* Pág. 7

La reforma tributaria incluyó cambios en todas las dimensiones en las cuales se puede trabajar en materia de ingresos: la administración tributaria, la modificación de bases imponibles y cambios en las tasas de impuestos⁵³.

Según esta reforma “las principales fuentes de nuevos recursos procederían de las nuevas tasas de retención en el impuesto sobre la renta, los aumentos en las tasas en los impuestos selectivos al consumo, y los nuevos impuestos a la primera matrícula de vehículos y al combustible”⁵⁴. Medidas que pretenden aumentar la recaudación tributaria y que se amplían a continuación.

b.1) Reformas al Código Tributario.

La reforma tributaria aprobada en el 2004 fortaleció la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria y la coordinación con las instituciones financieras. Los sujetos pasivos con la finalidad de reducir los impuestos a favor del Fisco, buscan nuevas formas de evadir y eludir impuestos. Es por ello que con la reforma aprobada en 2009 se continúa dotando a la administración tributaria de herramientas de control que permitan contrarrestar eficazmente las manifestaciones evasivas y elusivas de los contribuyentes. Para ello se establece la obligación de presentar una declaración del estado patrimonial anexa al Impuesto Sobre la Renta⁵⁵, con la finalidad de verificar los incrementos patrimoniales injustificados por parte de los contribuyentes. De igual manera se busca armonizar la actuación de la Administración Tributaria, llevando a cabo fiscalizaciones conjuntas entre la DGII y la DGA.

b.2) Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La modificación de esta normativa buscó entre los principales objetivos “la ampliación de la base tributaria y medidas administrativas para precisar mejor el ingreso imponible

⁵³ FUSADES. Departamentos de Estudios Legales. Boletín N°107, noviembre de 2009. Reformas fiscales en El Salvador primera parte.

⁵⁴ Menkos, Jonathan. Reformas en América Latina, El Caso de El Salvador (2009-2012). ICEFI.

⁵⁵ Se excluye de esta disposición a las personas naturales que tengan rentas iguales o inferiores treientos setenta y dos salarios mínimos mensuales en su ejercicio de imposición.

neto, así como para reducir la evasión y elusión”⁵⁶. De igual manera se modifican las tasas de retención en el impuesto sobre la renta.

Con el objetivo de ampliar la base tributaria⁵⁷ se limitan muchas de las exenciones a los ingresos provenientes de intereses en los depósitos bancarios. Antes de esta reforma todos los ingresos percibidos por personas naturales domiciliadas que provenían de intereses generados por depósitos en las instituciones supervisadas por la Superintendencia del Sistema Financiero estaban exentos del pago de impuestos, sin embargo con la nueva reforma se establece un techo máximo del saldo promedio mensual de depósitos de \$25,000. A partir de este valor los ingresos por intereses de depósitos se gravan con una tasa de 10%.

También se gravaron las rentas que provienen de títulos valores, las utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, ganancias netas de capital o cualquier otro beneficio por una persona natural domiciliada, las inversiones en títulos valores y demás instrumentos financieros, estarán gravadas con una tasa de 10%.⁵⁸ Mismo procedimiento se aplica a las rentas que provengan de títulos valores y demás instrumentos financieros en el exterior.

Para cerrar los espacios de evasión, se limitaron las deducciones esencialmente a las necesarias para la producción de la renta o la conservación de la fuente, dejando de lado los desembolsos ofrecidos a clientes y empleados tales como boletos aéreos, servicio de claves, cuotas de clubes, joyas, prendas de vestir, etc. Que anteriormente significaban una disminución a la base imponible.

b.3) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Las reformas a la ley del IVA están orientadas principalmente ampliar la base tributaria, con medidas como la ampliación de concepto de servicio al “pago de membresías, cuotas o cualquier otra forma de pago de similar naturaleza que genere una

⁵⁶ *Ibíd.* Pág. 13

⁵⁷ Se entiende por base tributaria la expresión cuantitativa del hecho gravado que sirve de base para el cálculo del impuesto o tributo.

⁵⁸ Diario Oficial de El Salvador, Tomo 385, numero 239. 21 de diciembre de 2009.

contraprestación del uso"⁵⁹. De igual manera 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, por ejemplo se puede deducir en el caso que los desembolsos sean efectuados para la utilización de servicios en el giro del negocio, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles sean propiedad o no del contribuyente, así como adquisición, importación, internación, arrendamiento, mantenimiento, mejoras o reparación de vehículos nuevos o usados, que por su naturaleza no sean estrictamente indispensables para la realización del giro ordinario del contribuyente tales como: automotores, aviones, helicópteros, barcos, yates, motos acuáticas, lanchas y otros similares.

b.4) Reformas a los impuestos selectivos al consumo de productos.

Dentro de la legislación tributaria como determinante de la recaudación se establece la creación de nuevos impuestos. Esta reforma se origina a dos nuevas leyes que gravan el consumo selectivo de productos y reforma a leyes que aumentan los tipos impositivos. Parte de estas reformas tienen un doble propósito, por un lado aumentar la recaudación y por el otro lado normar la conducta de consumo de algunos productos que deterioran la salud de las personas, y consecuentemente aumentan el gasto público en salud.

Dentro de las nuevas leyes aprobadas se encuentran la Ley de Impuesto Especial sobre el Combustible, que tiene como principal objetivo gravar las ventas de combustible con

⁵⁹ Diario Oficial de El Salvador, Tomo 385, número 237. 17 de diciembre de 2009.

base a precio internacional del petróleo. Al mismo tiempo se crea la Ley Especial de la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional, que tiene como principal objetivo establecer un impuesto especial a la matrícula por primera vez de bienes en el territorio nacional. El siguiente cuadro muestra las diferentes tasas creadas a partir de esta nueva legislación tributaria.

TABLA 4

DESCRIPCIÓN DE LAS NUEVAS TASAS COMPRENDIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL COMBUSTIBLE Y LEY ESPECIAL DE LA PRIMERA MATRÍCULA DE BIENES EN EL TERRITORIO NACIONAL.

Descripción	Tasas
Ley de Impuesto Especial sobre el Combustible	
Precio internacional del petróleo es menor a \$50	1%
Precio internacional del petróleo entre \$50 y \$70	0.5%
Precio internacional del petróleo mayor a \$70	0%
Ley Especial de la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional	
Automotores	1 a 8%
Navales	2 a 10%
Aéreos	2 a 5%

Fuente: Elaboración propia en base a decretos 239 y 237, publicado el diario oficial de diciembre de 2009.

Los impuestos selectivos existentes también sufrieron modificaciones, entre ellos están “bebidas alcohólicas y tabaco. En el caso de las bebidas alcohólicas se creó una tasa ad valorem del 8%, y se aumentaron las tasas por grado alcohólico. Por otro lado, las tasas impositivas que se cobran por los productos del tabaco aumentaron: el impuesto específico aumentó de USD 0.005 a 0.0225 por cigarrillo y la tasa ad valorem sube del 39 al 100%”.⁶⁰

En síntesis, la reforma tributaria del 2009 tiene un alcance mayor en comparación de la reforma de 2004, en la medida en que incorpora nuevos elementos al sistema tributario en general que tienen un impacto positivo en la recaudación tributaria, entre estos, el fortalecimiento de las medidas de control a través de regulaciones para la declaración

⁶⁰ *Op. Cit.* Pág. 15.

patrimonial, fiscalización en conjunto con otras instituciones que disminuyen la conducta evasiva de los contribuyentes; como por ejemplo: la ampliación de la base tributaria a través de la incorporación de nuevos contribuyentes, restricción de deducciones, nuevos gastos no deducibles, ampliación del plazo para la realización de los bienes de capital. Por último, aunque los impuestos específicos no tienen un peso significativo dentro de la estructura tributaria, en esta reforma se aumentaron los impuestos específicos a los cigarrillos y bebidas alcohólicas, a la vez que se crearon nuevas figuras impositivas como el impuesto al combustible y a la primera matrícula de bienes y servicios.

c. Reforma Tributaria 2011.

La reforma tributaria implementada en 2011, a diferencia de las reformas antes mencionadas, tienen un menor alcance, estas sólo modificaron dos cuerpos legales como lo son: el Código Tributario y la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto da la pauta que se modifican especialmente los tipos impositivos y con la simplificación tributaria para los asalariados puros se busca reducir la carga administrativa a la DGII. Además está marcada por las exigencias del FMI a las autoridades salvadoreñas para el cumplimiento de los compromisos establecidas en el segundo acuerdo Stand-By⁶¹, entre los que se encuentran logros de metas de recaudación, déficit y deuda pública.

En la tercera revisión del FMI al acuerdo Stand-By “las estimaciones ya preveían que no se cumplirían las metas para el cierre del ejercicio 2011 ni para 2012, por lo que el gobierno decidió impulsar una nueva reforma tributaria, con el objeto de obtener los recursos necesarios para cerrar las brechas de liquidez de corto plazo existentes. Esta reforma fue aprobada por la Asamblea Legislativa a finales de 2011”.⁶²

c.1) Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La finalidad de las reformas a este cuerpo de ley en primer lugar está el aumento de los tipos impositivos y la modificación de la base imponible. Entre las medidas adoptadas para lograr estos objetivos se encuentran:

⁶¹ En 2010 El Salvador se estableció un acuerdo Stand By con el FMI por USD 800 millones para 36 meses, con el objetivo de contar con una línea de crédito precautoria para afrontar una potencial crisis financiera.

⁶² *Ibíd.* Pág. 16

- El aumento de la tasa superior marginal a personas naturales, sucesiones, fideicomisos y no domiciliados del 25 al 30%.
- El aumento de la tasa al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas: si su renta imponible es menor a USD 150,000 se seguirá aplicando el 25%, si su renta imponible es mayor USD 150,000, la tasa aplicable será del 30%.
- Se elimina la exención a la distribución de dividendos y se grava con tasa del 5%.
- Se crea un impuesto mínimo, que grava al 1% de renta bruta.
- Se aumentó del 1.5 al 1.75% para el anticipo a cuenta del impuesto.
- Se reduce la carga sobre las personas naturales, con la finalidad de aumentar la progresividad, al modificar los tramos de renta imponible y el aumento del tramo exento de US\$ 2,514.29 a USD 4,064.

Reforma al Código Tributario.

La única medida incorporada en el Código Tributario correspondiente a la reforma del 2011, comprende el aumento al anticipo a cuenta, pasando de grabar con una tasa de 1.5% a una tasa de 1.75%.

c.2) Ley de Fomento a las Exportaciones.

Esta ley tiene como finalidad en un esquema de liberalización económica facilitar a los exportadores la utilización de los recursos en los cuales el país tiene ventajas, en relación a otros mercados. Otorgando a las empresas exportadoras o comercializadoras de bienes o servicios, de origen salvadoreño un devolución del 6% del valor libre a bordo o valor FOB. Aunque no es una ley enmarcada en la rama del derecho tributario tiene implicaciones tributarias en la medida que el “subsidio equivalente al 6% del valor FOB de las exportaciones y significaba para el Gobierno un desembolso anual de US\$ 25 millones. La reforma de 2011 lleva consigo la derogación de ley obedeciendo principalmente a las medidas para-arancelarias impuestas por algunos países a los

bienes exportados desde El Salvador, así como a la necesidad de cumplir con los compromisos asumidos ante la Organización Mundial del Comercio (OMC)⁶³.

A manera de conclusión la reforma tributaria de 2011, a pesar que falta mucho camino por recorrer en materia de equidad, esta reforma incorpora medidas encaminadas a mejorar la progresividad del sistema impositivo a la vez que mejorar el desempeño de los ingresos tributarios y mejora la liquides del Estado con el aumento del anticipo a cuenta de 1.5% a 1.75% del Impuesto Sobre la Renta.

d. Efectos de las Reformas en la Recaudación Tributaria.

Luego del análisis cualitativo de las principales medidas implementadas en las reformas aprobadas a lo largo del período en estudio, se realiza a continuación un análisis cuantitativo sobre los efectos de las reformas tributarias, para ello se toma como base el año en el que se realiza la reforma y para medir los efectos se toman los años posteriores en los que la reforma entra en vigencia. Las reformas tributarias explican en gran medida los niveles de recaudación tributaria, sin embargo la recaudación no se limita únicamente a este determinante por lo que el siguiente ejercicio se convierte en una aproximación del efecto en la recaudación de las reformas tributaria.

La tabla siguiente ilustra los efectos aproximados de las reformas sobre los ingresos públicos y principalmente en los ingresos tributarios. La reforma de 2004 muestra un desempeño en promedio de 1.7% del PIB para los años siguientes a la reforma. Por su parte la reforma implementada en 2009 comienza a tener efectos a partir de 2010, año en que mostró un bajo desempeño de 0.8% del PIB. Por último la reforma complementaria de 2011 mostró que en promedio para los años 2012-2013 la recaudación aumentó en 1.1% del PIB.

⁶³ ICEFI. Política Fiscal Salvadoreña, 2007-2013: Diagnóstico y Condicionantes Financieros para la Transición Política de 2014.

TABLA 5

EFFECTO DE LAS REFORMAS FISCALES EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (EN PORCENTAJE DEL PIB).

Descripción	Año de Reforma	Efecto Promedio	Δ	Año de Reforma	Efecto	Δ	Año de Reforma	Efecto Promedio	Δ
	2004	2005-2008		2009	2010		2011	2012-2013	
Ingresos Totales	16.3	17.7		17.3	18.5		19.1	20.0	
Ingresos Corrientes	16.0	17.4		16.8	17.8		18.1	19.5	
Ingresos Tributarios	11.5	13.2	1.7	12.6	13.5	0.8	13.8	14.9	1.1
Gasto Total	16.9	18.5		21.2	21.2		21.2	21.9	
Gasto Corriente	14.6	15.6		18.1	18.0		18.3	18.6	
Déficit global	-2.4	-2.8		-5.7	-4.3		-3.9	-3.7	

Fuente: Elaboración propia en base a datos del BCR. El déficit incluye el monto de las pensiones.

Las reformas muestran un desempeño favorable en el comportamiento de los ingresos tributarios. Para el período en estudio la recaudación como porcentaje del PIB aumentó 3.9%; sin embargo, a pesar de los esfuerzos realizados los ingresos tributarios aportados por las reformas, éstas siguen siendo insuficientes para financiar el gasto público; por lo que se sigue observando un déficit fiscal que debe ser financiado con deuda pública.

3.1.3. Determinante Institucional: La Gestión Administrativa Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013.

La Gestión de la Administración Tributaria es aquella que comprende un conjunto de acciones, medidas y procesos que realiza la Administración Tributaria en su función de recaudar los tributos que se transforman en recursos para el Estado, forman parte importante en el ámbito institucional del Ministerio de Hacienda; es por ello que se aborda como uno de los determinantes principales de la recaudación tributaria.

En este apartado se hace una breve descripción de cómo está compuesta el área administrativa encargada de la recaudación de los tributos y se desarrolla un análisis sobre las acciones realizadas por la Administración Tributaria para llevar a cabo sus funciones de la manera más adecuada posible dentro de su gestión institucional, lo cual abarca los procesos y cumplimiento de metas plasmadas en el presupuesto del Estado.

Para ello se tomó como referencia las memorias de labores publicadas cada año por el Ministerio de Hacienda. Además, se realizó la estimación del índice de eficiencia del IVA descrito en la metodología del trabajo, el cual se usó de parámetro para evaluar la gestión de la Administración Tributaria.

a. Direcciones Encargadas de la Recaudación Tributaria.

En El Salvador, la Administración Tributaria está adscrita a la estructura organizativa del Ministerio de Hacienda, dependiendo tanto en materia administrativa y presupuestaria de dicha cartera de Estado. Sus funciones están asignadas a tres direcciones generales: la Dirección General de Impuestos Internos, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tesorería. La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda (MH), es el ente encargado de la recaudación de los tributos de potestad del Gobierno Central, con excepción de aquellos de carácter aduanero (como los aranceles, el IVA sobre Importaciones, los impuestos específicos sobre importaciones, entre otros) que son recaudados por la Dirección General de Aduanas (DGA). Por su parte, la Dirección General de Tesorería tiene a su cargo la cobranza coactiva de las deudas tributarias.⁶⁴

En la gestión realizada por la Administración Tributaria se destaca siempre la meta de incrementar los ingresos tributarios, para lo cual se han llevado a cabo distintas acciones, enfocadas en orientar sus esfuerzos hacia el logro del fortalecimiento de la Administración Financiera, Tributaria y Aduanera, mejorando la eficiencia en la gestión fiscal, los recursos humanos y la calidad de los servicios; dentro de ellas la simplificación administrativa y mejora de la gestión pública, coordinando de manera eficiente la formulación y ejecución presupuestaria, divulgación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y la modernización de la administración del Tesoro Público.

⁶⁴Menkos, Jonathan. *Op. Cit.* Pág. 11

b. Gestión de la Administración durante el periodo 2004-2013.

A continuación se realiza una breve descripción de las distintas acciones realizadas en el área administrativa y operativa para el período de 2004 a 2013, tomando como base documentos publicados por el Ministerio de Hacienda sobre la Gestión Administrativa.⁶⁵

Durante el período de estudio se ha logrado observar que con el propósito de garantizar que la información financiera y presupuestaria del sector público se presente en forma oportuna y veraz, la administración ha ejercido supervisión y asistencia técnica en muchas Instituciones públicas y en las alcaldías de los 262 municipios para los procesos de registro, control, seguimiento y transparencia en el uso de los fondos públicos. Lo anterior ha permitido la verificación del cumplimiento de los Principios y Normas que regulan la Contabilidad Gubernamental, apoyando el cumplimiento técnico y legal en el uso de los recursos y la toma de decisiones respecto a los mismos.

Partiendo de los primeros años del estudio, tal y como se menciona en apartados anteriores, durante el período se ha realizado una serie de reformas, todas con el objetivo de fortalecer las capacidades de la Administración Tributaria y cerrar los espacios para la elusión y evasión fiscal. Durante 2004 se aprobó una importante reforma tributaria que buscaba expandir la base de contribuyentes y cerrar espacios de evasión y elusión fiscal. Siendo la Administración Tributaria la encargada de aplicar y verificar el cumplimiento de las leyes establecidas, se volvió necesaria la adopción de nuevas medidas de control en el Código Tributario, la ley del ISR y ley del IVA, etc.

Producto de las reformas y medidas administrativas adoptadas se ha logrado ampliar la base tributaria tanto del IVA como del ISR, aspecto que se ha venido desarrollando a lo largo de los años de estudio. Según los datos del Ministerio de Hacienda la base tributaria del IVA se amplió en un 27.1% de 2004 a 2008, pasando de 103,621 contribuyentes a 131,729 respectivamente. Por su parte, la base tributaria en concepto de ISR se amplió en un 49.4% en el mismo periodo, pasando de 347,657 contribuyentes en 2004 a 519,341 en 2008. Además de los procesos de control y cruces de información realizados para la ampliación de la base tributaria, el establecimiento de nuevas

⁶⁵ Se utilizará para la descripción de actividades las Memorias de Labores de varios años publicadas por el Ministerio de Hacienda, las cuales toman en cuenta el segundo trimestre del año anterior y el primer semestre del año en curso.

empresas del sector privado durante los años mencionados ha sido fundamental, lo cual se debe al crecimiento experimentado por la economía.

Para los años que van de 2009 a 2013, la base tributaria del IVA se amplió en un 16%, mientras que la base tributaria del ISR se redujo en un 24.7%. Esto tiene una relación con la desaceleración de la economía, el cierre de algunas empresas y la pérdida de muchos empleos, lo cual fue provocado por la crisis económica y financiera internacional. Además por efecto de la reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta que disminuye el número de contribuyentes obligados a presentar la declaración de impuesto.

En la siguiente tabla se puede observar el cambio que ha presentado la base tributaria del país. Esta presenta los datos de junio de 2004 a mayo de 2013, por lo que hay que aclarar que los datos presentados por el Ministerio de Hacienda toman en cuenta el segundo semestre de un año anterior junto al primer semestre del año en curso de cada publicación.

Tabla 6

BASE TRIBUTARIA DE IVA Y RENTA DE EL SALVADOR, PERIODO DE JUNIO 2004 A MAYO 2013.

PERIODO	NÚMERO DE CONTRIBUYENTES	
	IVA	RENTA
Junio 2004 - mayo 2005	107,584	347,657
Junio 2005 - mayo 2006	113,834	386,781
Junio 2006 - mayo 2007	120,033	439,074
Junio 2007 - mayo 2008	127,955	509,938
Junio 2008 - mayo 2009	137,202	525,682
Junio 2009 - mayo 2010	139,839	535,443
Junio 2010 - mayo 2011	147,206	582,201
Junio 2011 - mayo 2012	154,681	591,553
Junio 2012 - mayo 2013	159,187	395,706

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

En el contexto de la reforma legal tributaria realizada a finales del año 2004, la DGII realizó, a partir del segundo semestre de 2005, un proceso de reforma administrativa. El propósito de la misma era adecuar su funcionamiento a las necesidades y exigencias que el nuevo marco legal y los servicios al contribuyente requerían; para ello, se obtuvo asistencia técnica auspiciada por la Agencia de los Estados Unidos de América (USAID)

y ejecutada por la empresa Development Alternatives Inc. (DAI). La reforma tomó como referencia las mejores prácticas para la función de fiscalización, adoptando el método “gestión de carteras”, permitiendo detectar y corregir incumplimientos de manera oportuna en un universo de contribuyentes que representan el 85% de los generadores de ingresos en el país. Además se crearon otras instancias como la Coordinación Nacional Anticontrabando y Conexos y, la Unidad de Investigación Penal tributaria. También, se implantó un sistema de gestión de calidad basado en las normas ISO 9000 y su certificación por un ente de prestigio internacional, a fin de proporcionar servicios ágiles y con una filosofía de mejora continua.

Con la ejecución de políticas y estrategias caracterizadas por mayores ingresos y menores gastos, con la reforma de 2004, se logró la ejecución de planes masivos de fiscalización, programas de auditoría, punto fijo y fedatarios, así como el combate a la evasión de impuestos y al contrabando, mediante el incremento de controles en las diferentes aduanas del país.

c. Modernización en la Gestión Administrativa.

Uno de los objetivos prioritarios del Ministerio de Hacienda es modernizar las estructuras el sector público, con la finalidad de brindar a los contribuyentes y usuarios servicios de calidad, con eficiencia y profesionalismo, que faciliten la interrelación entre el Estado y los ciudadanos.⁶⁶ Para cumplir dicho objetivo ha realizado una diversidad de acciones y proyectos enfocados en mejorar la calidad de los servicios prestados. Dentro de ellos se destacan, el fortalecimiento de la gestión financiera y recursos humanos, convenio con bancos del sistema financiero, el uso de la tecnología para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, agilidad en el proceso de devolución del ISR, etc.

En el marco y actividades de modernización, se realizaron acciones encaminadas principalmente a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Se amplió el uso del sistema de Declaración Electrónica Tributaria (DET), diseñando y proporcionando a los contribuyentes procesos de divulgación y aplicativos para el cumplimiento de otras obligaciones que con antelación no podían ser

⁶⁶ Memoria de Labores Junio 2007- Mayo 2008. Ministerio de Hacienda. Pag. 45

presentadas en forma electrónica; entre los cuales se pueden mencionar los siguientes: el informe anual de retenciones del impuesto sobre la renta, informe sobre distribución o capitalización de utilidades, informe sobre donaciones, informe mensual de retención, percepción o anticipo a cuenta IVA, etc.⁶⁷

Tabla 7

MODALIDAD DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES DE RENTA

TIPO DE PRESENTACIÓN	2006 CANTIDAD	2012 CANTIDAD	VARIACIÓN %
Manual	110,324	21,808	-80.2
Internet	14,619	146,794	904.1
DET	304,744	359,557	18
Declaraciones sugeridas	9,387	75,148	700.6
Total	439,074	603,307	37.4

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

Como se muestra en la tabla anterior, debido a la facilidad en la presentación de las declaraciones y cumplimiento de otras obligaciones otorgadas por la Administración Tributaria se logra ver un cambio en la modalidad de presentación por parte de los contribuyentes. Durante el período que va de 2006 a 2012 se observan cambios significativos, la presentación de forma manual se ha reducido en un 80.2%, mientras que la presentación por medio de internet ha aumentado en un 904.1% una cifra muy significativa que indica la aceptación de los contribuyentes por hacer sus declaraciones por medios electrónicos. De igual manera las declaraciones por medio de la modalidad DET y declaraciones sugeridas han aumentado en 18% y 700.6% respectivamente. Como resultado de la ampliación de la base tributaria del IVA e ISR se puede ver en la tabla anterior, el incremento que han tenido el total de declaraciones entre 2006 y 2012, el cual ha sido de 37.4%.

En el año 2008 los procesos de modernización en la gestión administrativa se implementaron con gran aceptación por parte de los contribuyentes; en el marco de la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, la Administración Tributaria suscribió convenios con tres bancos del Sistema Financiero y

⁶⁷ Ver Memoria de Labores Junio 2006- Mayo 2007. Ministerio de Hacienda. Pag. 56

con una emisora de tarjetas (Banco Agrícola, Banco Cuscatlán y Banco Uno de El Salvador y AVAL CARD), permitiendo con ello que los contribuyentes pudieran pagar sus impuestos utilizando las tarjetas de crédito emitidas por los mismos.⁶⁸ Además, se puso a disposición de los contribuyentes, un Call Center con el cual se busca brindar asistencia tributaria personalizada por medios no presenciales.

Con la facilitación de servicios a los contribuyentes en los últimos años la administración tributaria ha seguido una estrategia de atención por medios no presenciales, priorizando el uso telefónico y por internet de los servicios que presta; muestra de ello es la búsqueda de digitalizar la presentación de la totalidad de declaraciones tributarias e informes. Se abrió el Centro de Servicios al Contribuyente para que puedan realizar todas sus gestiones tributarias en un solo lugar de manera segura, rápida y confiable. Además se suscribió un convenio con la Red de Infocentros, para que los contribuyentes puedan acudir a dichos centros a elaborar sus declaraciones tributarias en modalidad DET.

Para 2009 en el ámbito de la modernización se desarrolló el CSMS (Case Selection and Management System) que es un módulo informático que contribuye a la selección de Casos de fiscalización Sustantivos y Puntuales. Se basa en la construcción de reglas y variables para formar los criterios de selección definidos para un plan específico, tomando como base la información contenida en el Sistema Integrado de la información Tributaria (SIIT), procurando eliminar con ello la discrecionalidad y garantizando el principio de igualdad entre los administrados. También se creó el 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. Anteriormente (2006) se había lanzado la lotería “Te Toca”, como incentivo de cultura fiscal.

d. Medidas Adoptadas en la DGII para los años 2009 y 2011.

Bajo el contexto de la actividad económica que experimentó una caída abrupta del PIB, se desarrolló la reforma fiscal del 2009. Con el objetivo de hacer llegar al Estado los recursos necesarios que ayudaran a paliar las presiones del gasto. Se buscaba además,

⁶⁸ Memoria de labores Junio 2007- Mayo 2008. *Op. Cit.* Pag. 45

corregir los desequilibrios de las finanzas públicas, avanzar en la construcción de un sistema impositivo, equitativo, eficiente, sin privilegios fiscales y con menores espacios para la elusión, evasión fiscal y el contrabando, etc. Las reformas a la Ley del ISR se enfocaron en la ampliación de la base tributaria y medidas administrativas para precisar mejor el ingreso imponible neto así como para reducir la evasión y elusión.⁶⁹ En cuanto al código tributario se introdujeron nuevas medidas, como los procesos de fiscalizaciones conjuntas entre DGII y DGA para lo cual también se establecieron nuevas infracciones, sanciones y obligaciones. De esta última destaca los requerimientos de declaración patrimonial y obligaciones de documentar los servicios del contador.

Se mejoraron los 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. Producto de los procesos realizados, se ha logrado significativos aumentos en la recaudación por medio de la fiscalización.

Con la lenta recuperación de la economía luego de haber sufrido la crisis, el gobierno impulsó una nueva reforma en el 2011. La reforma consistió en modificaciones sustantivas a la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario, es decir, predominaron los aumentos de los tipos impositivos, aunque se destaca el avance en materia de progresividad logrado en el impuesto a la renta de las personas naturales.

Se realizó una reestructuración de la DGII con la creación de unidades como: la División de Gestión de Cartera, la subdirección de otros contribuyentes y mejoras en el SIIT. Además, se aprobó el Viceministerio de Ingresos encargado de dar una mayor coordinación entre las agencias recaudadoras (DGII, DGA y DGT). Como resultado del trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras y la División de Gestión de Cartera han logrado aumentar la producción para los años 2012 y 2013.

e. Medidas Adoptadas por la DGA

Asimismo, con el fin de combatir el contrabando a través de la DGA se desarrollaron planes para la verificación de origen de mercancías y planes de fiscalización de legal

⁶⁹Menkos, Jonathan. *Op. Cit.* Pág. 13

tenencia. Como resultado del trabajo de verificación de las liquidaciones de mercancías, las Unidades Fiscalizadoras de Impuestos Internos y Aduanas han logrado aumentar su producción. Además la recaudación por este concepto se ha incrementado como producto de las reformas a la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.⁷⁰

A pesar de las desgravaciones arancelarias en mucho bienes importados asociados a los diferentes tratados de libre comercio, los ingresos han dado muestras de crecimiento lo cual se debe a las mejoras en la gestión de control de aduanero, la facilidad para la elaboración de declaraciones electrónicas, así como la mayor agilidad en los procesos.

Con el fin de facilitar el flujo de los bienes y servicios hacia y desde el mercado global, la DGA ha orientado recursos al desarrollo e implementación de proyectos con el propósito de agilizar el comercio internacional a través de aduanas modernas y funcionales. Se ha desarrollado la actualización del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA) con la implementación del SIDUNEA WORLD, la adquisición e instalación de equipo de inspección no intrusivo y básculas y, la implementación de puntos de control con aduanas móviles.

f. Otras Acciones Realizadas.

Se han aprobado decretos de amnistía como incentivo para el cumplimiento voluntario que 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, medida de recuperación de la mora tributaria. Así también se ha implementado el proceso de cobro administrativo y judicial.

La gestión realizada por el TAIIA mediante análisis y emisión de resoluciones definitivas, se ha logrado mantener la calidad de las resoluciones apegadas a derecho, fundamentadas y encausadas en los procedimientos que los ordenamientos legales y reglamentarios establecen; la divulgación de la praxis tributaria, así como la realización de seminarios sobre el análisis y criterios de aplicación de las leyes tributarias.

⁷⁰ Memoria de Labores Junio 2005- Mayo 2006. Ministerio de Hacienda. Pág. 41

Por último cabe mencionar que se ha realizado la formulación y ejecución del plan de capacitación institucional, orientado a fortalecer al personal los conocimientos, habilidades y actitudes, para incrementar así la eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios con calidad, transparencia e igualdad; al mismo tiempo que se realizan acciones de auditoría interna.

La aprobación y aplicación de las reformas de 2004, 2009 y 2011, que abarcan el período de estudio, manifiestan los procesos y objetivos asignados a la administración tributaria, para ello, ésta busca aplicar las leyes de la manera establecida con el propósito de obtener los recursos necesarios para el Estado, que permitan cubrir los egresos que éste organismo realiza para cumplir con sus funciones, buscando siempre la forma de conseguir la eficiencia y sostenibilidad fiscal del país.

g. Índice de Eficiencia del IVA.

Al ser el IVA el impuesto de mayor contribución a la recaudación de impuestos, se considera necesaria la medición del Índice de Eficiencia en su recaudación como parámetro para catalogar los esfuerzos realizados en la gestión administrativa.

Este índice indica aproximadamente cual es el porcentaje de recaudación efectiva con respecto a la recaudación potencial. Este 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 consumo nacional o del PIB. Este índice se muestra a continuación:

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

Donde,

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.

Tabla 8

ESTIMACIONES SOBRE LA EFICIENCIA DEL IVA, PERIODO 2004-2013..

Años	Recaudación y tasa del IVA		Estimado según consumo		Estimado según PIB		Estimado según PIB Ajustado	
	T	R	Consumo total	E	PIB	E	PIB Ajustado	E
2004	13%	951.8	15,963.4	46%	15,798.3	46%	12,939.3	57%
2005	13%	1,103.5	17,410.3	49%	17,093.8	50%	14,002.8	61%
2006	13%	1,307.7	19,276.3	52%	18,550.7	54%	15,276.7	66%
2007	13%	1,389.4	21,404.8	50%	20,104.9	53%	16,444.9	65%
2008	13%	1,460.7	23,063.1	49%	21,431.0	52%	17,464.0	64%
2009	13%	1,251.2	21,083.4	46%	20,661.0	47%	17,110.0	56%
2010	13%	1,432.6	22,189.7	50%	21,418.3	51%	17,697.3	62%
2011	13%	1,574.1	24,139.0	50%	23,139.0	52%	19,354.7	63%
2012	13%	1,676.9	24,864.8	52%	23,813.6	54%	19,799.5	65%
2013	13%	1,730.7	25,305.8	53%	24,350.9	55%	20,109.4	66%

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

En el caso de la estimación de E por la vía del consumo, el indicador señala el porcentaje de impuesto (IVA) que se recauda efectivamente sobre el consumo de una economía; por lo tanto, su complemento sería un aproximado de lo que se pierde como resultado de la elusión, evasión y la renuncia fiscal (exenciones, incentivos, devoluciones y deducciones).⁷¹ Al realizar la estimación por la vía del consumo se puede apreciar en la tabla anterior que el porcentaje de efectividad en la recaudación varía muy poco durante el periodo de estudio, de 46% a 53%, con un promedio de 50%. Esto indica que cerca del 50% de la recaudación potencial se deja de percibir. Para el año 2013 la estimación indica que el 53% de la recaudación potencial del IVA se hizo efectiva.

Según el estudio realizado por Raúl Moreno⁷², tomando en cuenta que el IVA no es propiamente un impuesto al consumo, resulta más adecuado utilizar el valor agregado (PIB), ya que el IVA como impuesto sobre las transferencias de bienes muebles y prestación de servicios se aproxima más al concepto de valor agregado.

⁷¹ Moreno, Raúl. *Op. Cit.* Pág. 48

⁷² *Ibíd.* Pág. 49

Realizando la estimación por la vía del PIB, se obtienen resultados parecidos a los estimados por la vía del consumo, el rango no varía mucho, de 46% a 55%, resultando ser un poco más favorables para los últimos años. Para 2013 el índice de efectividad muestra que el 55% de la recaudación potencial se hace efectiva, mientras que el 45% de la recaudación potencial del impuesto se pierde en concepto de evasión, exención y renuncia fiscal.

Para tener una estimación más proxi y que corresponda con los resultados mostrados en las estimaciones de la evasión fiscal en el primer apartado de este capítulo, se hace la estimación del índice por medio del PIB ajustado, ya que éste no toma en cuenta los sectores y mercancías que se encuentran exentos del impuesto. Al verificar los resultados se observa que la eficiencia en la recaudación del IVA es más elevada y que los esfuerzos que realiza la Administración Tributaria en su función de recaudar los tributos y combatir la evasión fiscal cada vez son mayores.

En la tabla se puede apreciar que los resultados están alrededor de un 65% de recaudación efectiva del IVA para los últimos años, mientras que su complemento el cual es del 35% de la recaudación potencial se deja de percibir en concepto de evasión y exenciones. 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. Y este mismo resultado se aplica a las acciones y/o medidas que aplicaron en orden de legislación tributaria que fueron encaminadas a minimizar los problemas de Evasión, Elusión, entre otros; es decir, aún los resultados no son suficientes.

A lo largo de este capítulo se observó el comportamiento de tres determinantes de la recaudación tributaria en El Salvador, abarcando tres dimensiones, un determinante social, uno de orden normativo y el de dimensión institucional, y se observa que los tres son de gran importancia e inciden fuertemente a la hora de recaudar impuestos. Sin embargo, hace faltan más determinantes, es por ello que en el siguiente capítulo se estudian dos determinantes más, con el objetivo de tener un análisis desde varias perspectivas del problema.

3.2. DETERMINANTES MACROECONÓMICOS Y DE POLÍTICA ECONÓMICA.

Este apartado tiene como finalidad realizar un análisis de los determinantes económicos que influyen en la recaudación tributaria, el primero de ellos se refiere a la política económica implementada en el país y el segundo se refiere al comportamiento de la economía.

3.2.1. Política Económica-Fiscal como Determinante de la Recaudación Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013.

La política económica se refiere a las estrategias y acciones que los gobiernos adoptan para influir y conducir el ámbito económico de los países. Es así que los países a través de sus gobiernos pueden adoptar una serie de medidas económicas (monetarias y especialmente fiscales debido al interés de estudio), para el logro de sus objetivos. Si bien estos objetivos pueden ser económicos como el desarrollo de un sector, una determinada tasa de crecimiento económico, entre otros, existen objetivos que directamente no son económicos, pero que son importantes para el desarrollo socio-económico mismo; entiéndase por ejemplo educación, salud, etc.

Las políticas gubernamentales son una importante herramienta para el logro de los diferentes objetivos que se persiguen con los diferentes gobiernos en turno, pero para poder lograr estos objetivos a través de estas políticas es necesario asignarles recursos financieros que permitan su ejecución. Sin embargo la mayoría de los países de la región carecen de recursos para poder financiar sus objetivos de manera directa, por lo que cuentan con la opción de contribuir de manera indirecta. Esta ayuda se realiza a través de los incentivos. Se incentivan a inversores para que puedan establecerse en el país, se incentiva a productores para que exporten sus productos, etc.

La intervención del Estado tiene su argumentación en los fallos de mercado, según Paul Krugman “Una intervención estatal, que parecería distorsionar con incentivos el mercado, puede aumentar realmente el bienestar compensando los fallos del mercado. Por ejemplo, si el mercado de trabajo no funciona bien y no se consigue el pleno empleo,

podría ser conveniente una política de subsidio, exenciones, exclusiones, y similares, para las industrias intensivas en trabajo⁷³”.

Sin embargo, por lo general estos incentivos conllevan a un gasto oculto por parte del Estado, el cual se denomina Gasto Tributario que son aquellos recursos que el Estado deja de percibir por la creación de exenciones, exclusiones, regímenes fiscales especiales, etc. Pero este Gasto Tributario como política económica no tiene fines exclusivamente económicos, sino que sirven a su vez para mejorar la progresividad de la estructura tributaria ya que permite reasignar ingresos hacia los sectores o personas objetivos.

En este estudio se busca realizar un análisis breve del gasto tributario dentro del determinante de política económica por ser una carga importante para los ingresos que el Estado deja de percibir. Es importante aclarar que la disponibilidad de serie datos limita el alcance de este estudio ya que el Gasto Tributario no es visible en las estadísticas fiscales, ni se realiza una medición por parte de las autoridades competentes como en el caso de países de la región latinoamericana como Guatemala, Argentina, Brasil, y Chile.

a) Gasto Tributario.⁷⁴

Por lo general, los países subdesarrollados se caracterizan por vivir en un círculo vicioso de bajo crecimiento económico, finanzas públicas débiles y escasos avances en materia de desarrollo. En la práctica, estos elementos están estrechamente interrelacionados y las acciones que afecten a uno de ellos indudablemente afectará los otros, es así que, una economía con baja inversión y consumo, generará menores ingresos en concepto de impuestos, lo que a su vez se traduce en menor disponibilidad de recursos para destinarlos a programas de gasto e inversión pública, profundizándose el problema de baja inversión e ingreso para los agentes privados y nuevamente conduciendo a una

⁷³ R. Krugman, Paul. Economía Internacional, Teoría y política. Pearson Educación, séptima edición. Madrid, 2006. Pág. 230.

⁷⁴ Este apartado tomo como base el trabajo realizado por Pérez Trejo, Carlos Armando. Finanzas Públicas y Transparencia del Presupuesto en El Salvador. FUNDE. 2013.

menor recaudación impositiva. Al final, la sociedad se ve afectada con un nulo o escaso esfuerzo por mejorar las condiciones de vida de la población⁷⁵.

El gasto tributario es una alternativa de financiamiento de manera indirecta a estos objetivos, que tiene la característica en nuestro país de ser una importante inversión, pero que, cuyo peso se ve oculto por su falta de medición.

Encaminado a esto, también se han realizado sacrificios importantes para el logro de objetivos de crecimiento económico y desarrollo como la apertura comercial y el fomento a las exportaciones que han requerido sacrificios importantes como el proceso de desgravación arancelaria llevada a cabo desde finales de la década de los ochentas con la idea de volver “más atractiva” la economía nacional para la inversión nacional y principalmente extranjera, así como el fomento a las exportaciones.

Es decir, sectores que se consideran importantes, se han “potenciado” a través de incentivos fiscales (exenciones y exclusiones de impuestos), desgravación arancelaria, regímenes especiales como las zonas francas y reintegros como el Draw Back; pero esto tiene un costo denominado: Gasto Tributario.

El Gasto Tributario es lo que el Estado deja de percibir en concepto de tributos por los incentivos fiscales, regímenes especiales, etc., que aplica para el logro de ciertos objetivos. Pérez Trejo lo define como “*aquellos ingresos que el Estado deja de percibir debido a la existencia de ciertas políticas orientadas a la promoción de sectores específicos de la economía nacional o grupos de contribuyentes*”, manifestándose este apoyo “*en forma de exenciones, exoneraciones, reducciones de tasa, etc.*”⁷⁶

Este Gasto Tributario ha sido utilizado en el país con el objetivo de incentivar la inversión en ciertos sectores, sin embargo se pueden alcanzar otros objetivos como el mejoramiento de la progresividad del sistema impositivo, otorgar mayor eficiencia al sistema impositivo, estimular el consumo de ciertos bienes etc.

⁷⁵ Pérez Trejo, Carlos Armando. Finanzas Públicas y Transparencia del Presupuesto en El Salvador. FUNDE. 2013. Pág. 55.

⁷⁶ *Ibíd.* Pág. 55.

Debido a la inexistencia y la dificultad para obtener los datos sobre el gasto tributario en El Salvador, se presenta en la siguiente tabla los resultados obtenidos por Carlos Armando Pérez Trejo, anteriormente citado, donde hace un cálculo de este gasto tributario para el año 2009.

TABLA 9
TIPO DE GASTO TRIBUTARIO POR IMPUESTO, EL SALVADOR, 2009.

IMPUESTO/CATEGORÍA	MONTO (Mill. de US\$)	% del PIB	% por IMPUESTO
ISR	415.3	2	100
Deducciones	29.2	0.1	7.0
Exenciones y Exoneraciones	236	1.1	56.8
Incentivos Fiscales	150.2	0.7	36.2
IVA	456.3	2.2	100
Exenciones de Importación	19.5	0.1	4.3
Exenciones de servicios internos	319.3	1.5	70.0
Incentivos Fiscales	117.5	0.6	25.7
Total del gasto Tributario	871.6	4.2	100

Fuente: Tomado del trabajo elaborado por Pérez Trejo, Carlos Armando. Para FUNDE, en estudio titulado: Finanzas Públicas y Transparencia del Presupuesto en El Salvador: un acercamiento al Gasto Tributario en El Salvador.

En la tabla 10 se presenta el tipo de Gasto Tributario en donde se puede observar que para el año 2009, el gasto tributario estimado asciende a 871.6 millones de dólares, representando el 4.2% del PIB o el 33.4% de los ingresos tributarios netos, una cifra bastante importante desde una perspectiva de las finanzas del Estado.

El Gasto Tributario en concepto de Impuesto Sobre la Renta alcanzó 415.3 millones de dólares, el 2% de PIB de ese mismo año, donde las exenciones y exoneraciones alcanzaron los 236 millones de dólares. Mientras que en concepto de Impuesto al Valor Agregado alcanzó los 456.3 millones de dólares en ese mismo año, en donde las exenciones de servicios internos representan el mayor gasto tributario para El Salvador.

De igual manera en la siguiente gráfica es posible observar el gasto tributario en El Salvador por sector para el año 2009.

TABLA 10

TIPO DE GASTO TRIBUTARIO POR SECTOR, EL SALVADOR, 2009.

SECTOR	MONTO (Mill. de US\$)	% del PIB	% del TOTAL
Inversión	300.5	1.45	34.5
Zonas Francas	184.7	0.89	21.1
Arrendamientos De Viviendas	110.3	0.53	12.7
Pensiones Y Seguros	109.6	0.53	12.6
Educación, Salud Y Agua Potable	73.3	0.36	8.4
Transporte Público	55.8	0.27	6.4
Imprentas	15.9	0.08	1.8
Turismo	10	0.05	1.2
Cooperativas	5.4	0.03	0.6
Otros	6	0.03	0.7
Total Gasto Tributario	871.6	4.2	100

Fuente: Tomado del trabajo elaborado por Pérez Trejo, Carlos Armando. Para FUNDE, en estudio titulado: Finanzas Públicas y Transparencia del Presupuesto en El Salvador: un acercamiento al Gasto Tributario en El Salvador.

El apoyo a la inversión representa para este año el mayor monto de gasto tributario, más de 300 millones de dólares se dejaron de percibir en este sector, equivalente al 1.45% del PIB del corriente año o un 34.5% del gasto tributario total. Seguido se encuentra el gasto tributario destinado a las zonas francas de donde se deja de percibir más de 180 millones de dólares, casi el 1% del PIB y que absorbe más del 20% del gasto tributario. Arrendamientos y Pensiones ocupan los posteriores lugares, donde arrendamientos representa un sacrificio de más de 110 millones de dólares y pensiones más de 70 millones de dólares, en conjunto alcanzan el 1% del PIB y absorben un cuarto del total del gasto tributario.

La educación, salud, agua potable y transporte público⁷⁷, también han representado para ese año un gasto tributario importante pero significativamente menor a los anteriores. Este sacrificio va más encaminado a la redistribución de las riquezas o ingresos, tratando de volver menos regresivo el sistema tributario para las personas más vulnerables en temas de interés social; en conjunto representan un sacrificio de más de \$100 millones

⁷⁷ Teniendo en cuenta estos sectores cuentan con algunas exenciones en el pago de impuestos.

de dólares; mientras que el resto no alcanzan los 50 millones de dólares debido a su menor importancia o peso político.

El gasto tributario se manifiesta en diversas formas: Deducciones, Exenciones y los Incentivos Fiscales. La siguiente tabla muestra el peso de este gasto tributario asignado por el ISR.

TABLA 11

DETALLE DE GASTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE EL SALVADOR, 2009.

DESCRIPCIÓN	MONTO (Mill. de US\$)	% del PIB
I. DEDUCCIONES	29.2	0.14
• Gastos en educación y salud (art. 33 LISR)	29.2	0.14
II. EXENCIONES (Rentas no gravables)	236	1.14
• Indemnización por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad	17.3	0.08
• Pensiones o montepíos, civiles y las de la Fuerza Armada	34.6	0.17
• Intereses de personas naturales por depósitos en bancos y financieras	38.1	0.18
• Cantidades percibidas en razón de contratos y seguros	29.9	0.14
• Dividendos obtenidos por el socio, sí la sociedad las ha declarado y pagado el ISR	101.2	0.49
• Rendimientos de personas naturales por inversiones en títulos valores	6	0.03
• Intereses o rendimientos por inversiones en Letras del Tesoro (LETES)	5.1	0.02
• Remuneraciones de funcionarios salvadoreños en el servicio exterior	3.8	0.02
III. INCENTIVOS FISCALES	150.2	0.73
• Exención de ISR por 15 años a desarrollistas y administradores de Z.F.	2.9	0.01
• Exención de ISR a empresas usuarias de zonas francas y DPA's	75	0.36
• Exención de ISR a rendimientos fondos de pensiones AFP's	51.6	0.25
• Exención de ISR a las imprentas	5.2	0.03
• Exención de ISR por 5 años a las asociaciones cooperativas	5.4	0.03
• Exención de ISR por 10 años a nuevas inversiones turísticas	10	0.05
TOTAL GASTO TRIBUTARIO IMPUESTO SOBRE LA RENTA	415.3	2

Fuente: Tomado del trabajo elaborado por Pérez Trejo, Carlos Armando. Para FUNDE, en estudio titulado: Finanzas Públicas y Transparencia del Presupuesto en El Salvador: un acercamiento al Gasto Tributario en El Salvador.

Las exenciones representan el mayor sacrificio fiscal con más de \$200 millones de dólares, si se habla del impuesto sobre la renta, donde los dividendos que obtienen los

socios de las sociedades alcanzan los 100 millones de dólares en 2009. Los incentivos fiscales representan un sacrificio de más de 150 millones de dólares, donde la renta de las zonas francas y de los beneficios sobre rendimientos de fondos de pensiones se ven beneficiados con más de 100 millones de dólares en incentivos.

TABLA 12

DETALLE DE GASTO TRIBUTARIO EN EL IVA DE EL SALVADOR, 2009.

DESCRIPCIÓN	MONTO (Mill. de US\$)	% del PIB
I. EXENCIONES A IMPORTACIONES DE BIENES	19.5	0.09
• De representaciones diplomáticas y consulares extranjeras	0.5	0.00
• De pasajeros, tripulantes de naves, como equipaje de viajero	1.3	0.01
• Donaciones del extranjero a corporaciones y fundaciones de derecho y utilidad pública	0.4	0.00
• De maquinaria para la producción de bienes y servicios gravados	15.3	0.07
• De autobuses, microbuses y vehículos de alquiler para transporte público	2.1	0.01
II. EXENCIONES A PRESTACIONES DE SERVICIOS LOCALES	319.3	1.55
• Arrendamiento de vivienda para habitación	110.3	0.53
• Educación y enseñanza	33.4	0.16
• Pago o devengo de intereses por instituciones bajo la superv. de la SSF	83.2	0.40
• Suministro de agua y alcantarillado, prestados por instituciones públicas	10.8	0.05
• Transporte público terrestre de pasajeros	53.7	0.26
• Primas de seguros de personas y reaseguros en general	27.8	0.13
III. INCENTIVOS FISCALES	117.5	0.57
• Exención a empresas usuarias de ZF y DPA's, por importación de maquinaria, equipo y otros.	106.8	0.52
• Exención a las imprentas y a la importación de libros y otros impresos.	10.7	0.05
TOTAL GASTO TRIBUTARIO IVA	456.3	2.2

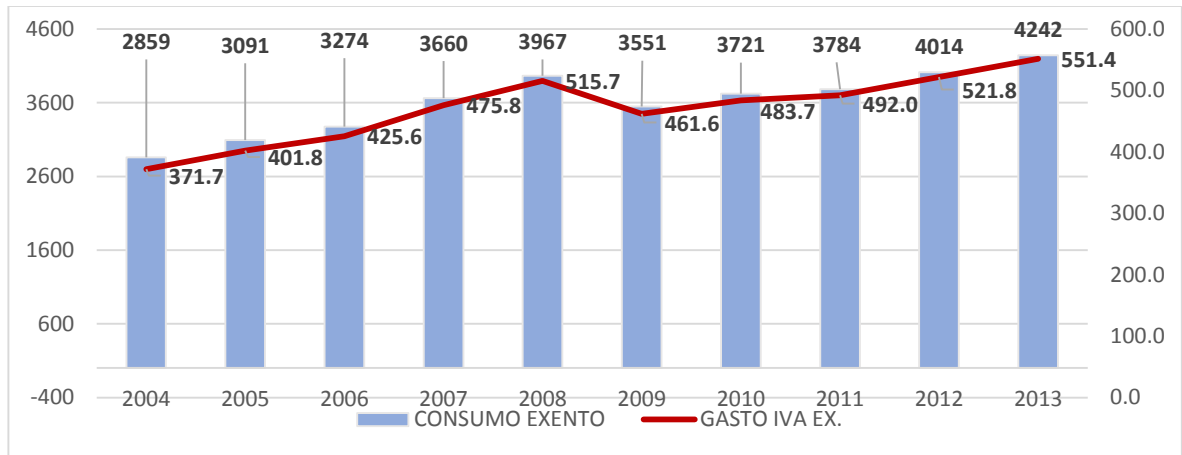
Fuente: Tomado del trabajo elaborado por Pérez Trejo, Carlos Armando. Para FUNDE, en estudio titulado: Finanzas Públicas y Transparencia del Presupuesto en El Salvador: un acercamiento al Gasto Tributario en El Salvador.

Las Exenciones a prestaciones de servicios locales y los incentivos fiscales que tienen que ver con el IVA representan el mayor sacrificio fiscal con 319 millones de dólares y 117.5 millones de dólares respectivamente; una cifra bastante elevada que podría representar una fuente de ingresos importante para las finanzas del Estado. Las zonas francas y el arrendamiento son las que se benefician con más de 100 millones de dólares cada una en materia de exenciones e incentivos.

En total, el gasto tributario o sacrificio fiscal en IVA de 2009 ascendió hasta los 456 millones de dólares, equivalente al 2.2% del PIB; resultados a destacar si se tiene en cuenta las necesidades del Estado salvadoreño para financiar sus obligaciones y necesidades.

GRÁFICA 27

CONSUMO EXENTO Y GASTO TRIBUTARIO EN IVA, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos de fuentes varias.

Para realzar la estimación del gasto tributario del IVA, se tomó como base los datos necesarios para ajustar el consumo final de los hogares en el modelo de estimación de la evasión del IVA, al cual se le restó el consumo exento, obteniendo así los datos necesarios para el cálculo del sacrificio fiscal. Es importante observar que, aunque existe diferencia con el gasto tributario en IVA presentado por Pérez Trejo, esta es muy mínima (461 millones por este método, mientras que Pérez Trejo muestra un valor de 456.3 millones de dólares), y puede estar fundamentada en el hecho que este autor dejó de lado exenciones realizadas a la comercialización interna de libros impresos y a algunos servicios de salud que él describe en su citado estudio.

Al hacer esa aclaración, se puede observar los resultados de la estimación en donde se muestra un crecimiento durante el periodo de estudio de más de 1,400 millones de dólares en consumo exento, esto no significa que el Gasto Tributario haya aumentado únicamente a través de alguna reforma o similar, sino también corresponde al crecimiento mismo del consumo y de otras variables económicas, cuyo efecto está fuera del alcance de esta investigación.

En promedio, durante el periodo de estudio, el sacrificio fiscal solo en exenciones e incentivos del IVA, ha sido de más de 470 millones de dólares que anualmente se han dejado de percibir, teniendo un mínimo de más de 370 millones de dólares en 2004 y un máximo de más de 550 millones de dólares en 2013, y la tendencia sigue al alza.

El gasto tributario en general, como se muestra en las tablas anteriores podría aumentar la carga tributaria entre dos y tres puntos porcentuales, dejando un margen para el gasto tributario que beneficia a la población menos favorecida en sectores de educación, salud, saneamiento, entre otros. Esto consistiría en aumentar la recaudación tributaria en más de 500 millones de dólares anualmente con sólo la derogación del gasto tributario del IVA; recaudación que junto a un control más efectivo del problema de la evasión tributaria podrían sanear las finanzas públicas.

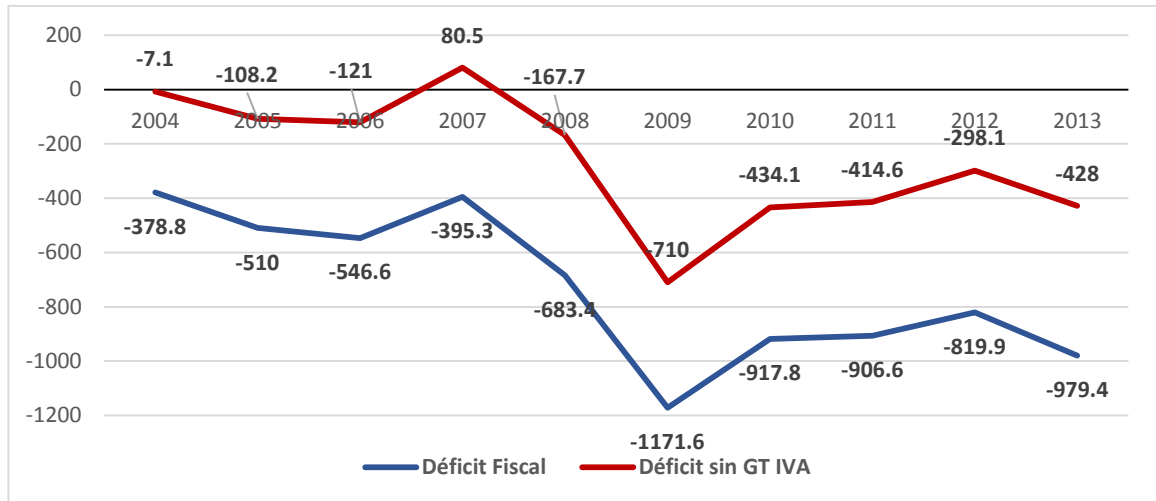
Aun cuando se enfatiza que este sacrificio es necesario para la atracción de Inversión, necesaria a su vez para el crecimiento de la economía, existen otros factores determinantes que influyen con mayor fuerza para la atracción de esta inversión, el tema de la seguridad política, la institucionalidad, entre otros.

b) Importancia del Gasto Tributario desde la perspectiva de la sostenibilidad Fiscal.

En la gráfica siguiente es posible observar de una mejor manera el impacto que tiene el gasto tributario en las finanzas públicas. En ella se presenta el déficit fiscal con pensiones como se presenta en el capítulo dos, y el déficit fiscal con pensiones restándole el gasto tributario solo del impuesto del IVA (Exenciones, Incentivos, Exclusiones, etc.), cabe destacar que restándole todo el efecto del gasto tributario el impacto observable sería mucho mayor, análisis que se realizará solo para el año 2009 por la disposición de estadísticas del gasto tributario.

GRÁFICA 28

EFFECTO DEL GASTO TRIBUTARIO EN EL DÉFICIT FISCAL DEL SPNF EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la medición del gasto tributario del IVA y estadísticas del BCR.

En promedio, en el periodo de estudio, el déficit ha sido mayor a los 730 millones de dólares anualmente, esto es muy evidente debido al elevado crecimiento de este a partir del año 2007, año en el que aún se observaba un déficit de solo 395.3 millones de dólares, alcanzando su máximo para el año 2009, coincidiendo con la crisis financiera internacional, con un monto de 1171.6 millones de dólares, una cifra muy elevada para los intereses del país. Sin embargo, si en estos años el gasto tributario en IVA hubiese sido cero, el déficit fiscal se reduciría en gran manera, con un promedio anual dentro del periodo de un poco más de 260 millones de dólares, 470 millones menos en promedio. Inclusive, años como 2007 no tendría déficit fiscal, sino un superávit fiscal de 80 millones de dólares.

Según los datos publicados por Pérez Trejo, en 2009 el déficit de \$1171.6 millones de dólares representaba un déficit del 5.7% del PIB, y que sobre este monto, el peso del gasto tributario llega al 75% (871 millones de dólares); es decir que de no existir el gasto tributario, el déficit del sector público no financiero hubiera sido solo del 1.5% del PIB, con un monto de 300 millones de dólares, disminuyendo fuertemente la necesidad de financiamiento externo.

Para observar un caso específico del gasto tributario y su efecto en los ingresos tributarios se analiza a continuación el efecto de la desgravación arancelaria llevada a cabo en el marco de los tratados comerciales que El Salvador ha firmado con sus principales socios comerciales.

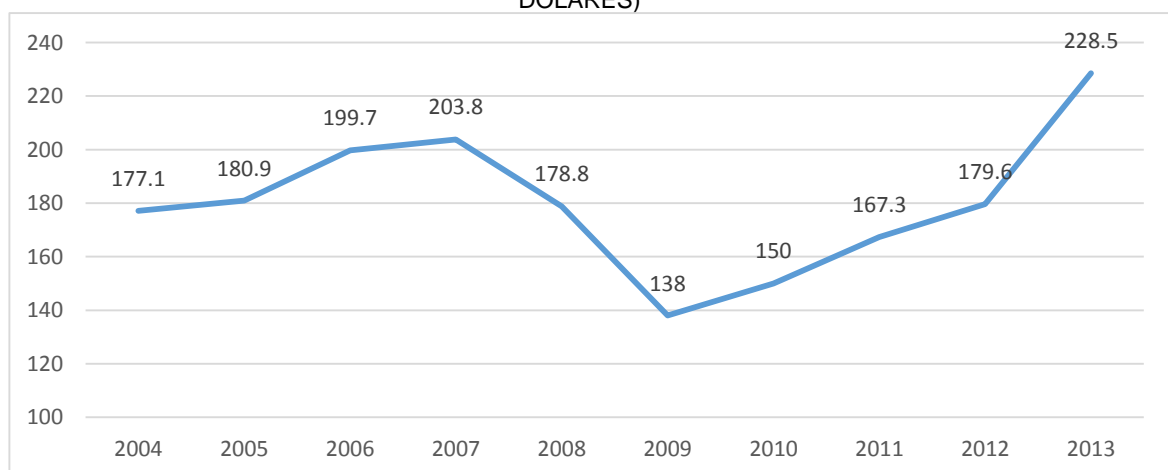
c) Comportamiento de los impuestos a las importaciones como efecto de las políticas económicas.

Una de las políticas económicas más importantes de los últimos años tiene que ver con la apertura comercial, marco en el cuál se han firmado tratados comerciales con países de la región centroamericana, República Dominicana, Chile, México, Estados Unidos, China Taiwán, entre otros, que han influido en cierta manera en los tributos a través del proceso de desgravación arancelaria que estos tratados implican.

Para disfrutar de los “beneficios” que implican el comercio preferencial con otra economía se tiene que sacrificar algunos aspectos, específicamente el tema de los aranceles. En nuestro país, los aranceles representaron ingresos para el Estado de 180 millones de dólares en promedio durante el periodo estudiado. A través de la siguiente gráfica es posible afirmar que el comportamiento de los aranceles durante el periodo es relativamente estable, lo que a primera impresión podría ocultar el impacto que esta apertura comercial ha causado.

GRÁFICA 29

COMPORTAMIENTO DE LOS ARANCELES EN EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES)



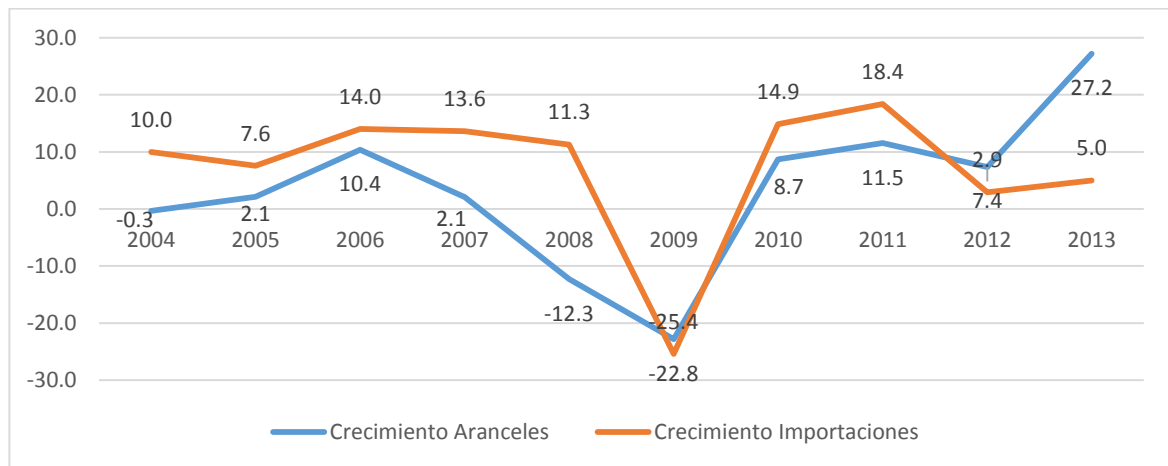
Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos del Banco Central de Reserva del El Salvador.

Al observar la gráfica 30, es posible tener una visión más acertada del impacto de la apertura comercial en los impuestos por importaciones, comparando el crecimiento o evolución de ésta variable y el comportamiento de las importaciones. En donde los resultados mostrados indican que las importaciones crecen a un ritmo mayor que los aranceles, fenómeno que sin el proceso de desgravación arancelaria no estaría presente o sería mucho menor si se tiene en cuenta los casos de evasión y elusión de aranceles.

En promedio, durante el periodo de 2004 a 2013 las importaciones han crecido en torno al 7% anual en promedio, mientras que los aranceles han aumentado en un 3.4%; es decir, el aumento de los aranceles es en menor medida comparado con el crecimiento de las importaciones.

GRÁFICA 30

TASA DE CRECIMIENTO DE LOS ARANCELES Y LAS IMPORTACIONES DE EL SALVADOR, PERÍODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos del Banco Central de Reserva del El Salvador.

Es posible entender este freno al crecimiento de los aranceles como parte del gasto tributario que el Estado realiza con el fin de alcanzar el objetivo de apertura comercial. No es de relevancia para el estudio observar si los beneficios de este tipo de políticas es mayor al costo, sino más bien, observar que si existe un sacrificio para los ingresos tributarios del Estado al implementar estas políticas.

3.2.2. Comportamiento de la Economía y los Niveles de Recaudación Tributaria en El Salvador, Período 2004-2013.

A continuación se analiza uno de los determinantes clasificados dentro de la dimensión económica, nos referimos al determinante denominado *Comportamiento de la Economía*. La evolución y el ritmo que sigue la economía, tiene sus efectos directos en los montos de recaudación tributaria percibidos por el Estado. En períodos de crecimiento económico se tienen de igual manera crecimiento en la recaudación tributaria, caso contrario ocurre en períodos de bajo crecimiento económico.

Con la finalidad de identificar el grado en que el comportamiento de la economía medido a través del PIB determina la evolución de los ingresos tributarios, se hace una breve descripción de la evolución de la economía a lo largo del período en estudio, donde se identifican las etapas de mayor crecimiento económico y el año donde la economía tiene un desempeño negativo. Posteriormente se analiza el comportamiento de los ingresos tributarios a través de la evolución de la carga tributaria y con el objetivo de comprobar la hipótesis según la cual existe una relación directa entre el comportamiento de la economía y la evolución de los ingresos tributarios, se calcula la Elasticidad de la Recaudación Tributaria, indicador que mide el grado en que el comportamiento de la economía explica el monto de los ingresos tributarios.

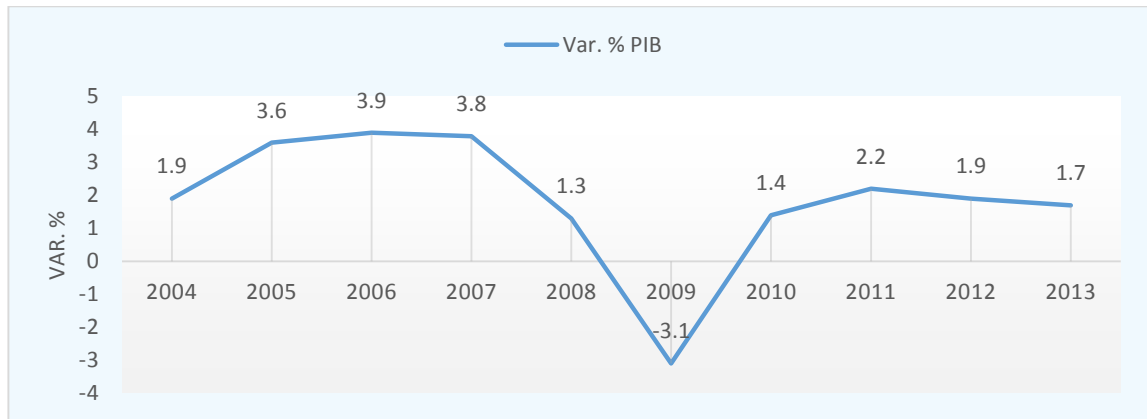
a) Evolución de la economía en El Salvador.

El comportamiento de la economía salvadoreña durante el período 2004-2013 se puede analizar a partir de dos momentos: uno de recuperación, luego de obtener un bajo crecimiento a partir de 1996, y de sufrir una serie de desastres naturales que dejó al país en una situación muy delicada a nivel de infraestructura y desarrollo económico (el huracán Mitch, y los terremotos de 2001); y la crisis financiera global, que afectó gravemente al país a partir del año 2008, pero que se profundizó durante el 2009.

En el gráfico 31 se puede observar el comportamiento del PIB durante el período de estudio, en el cual se denotan las variaciones experimentadas de la economía salvadoreña.

GRÁFICA 31

VARIACIÓN DEL PIB DE EL SALVADOR, PERÍODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).



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

Para el año 2004 el país presentó un crecimiento del PIB de 1.9% una de las tasa más bajas desde inicios de la década de los noventa. A partir del año 2005 la economía presentó un mayor dinamismo al observado en años anteriores. Entre 2005 y 2007 el crecimiento promedio de la economía fue de 3.8%, años en los cuales se observaron las mayores tasas de crecimiento durante la década. El auge de la economía en el período 2005-2007 aunado a la implementación en diciembre de 2004 y marzo de 2005 de una reforma tributaria, permitió al Estado mejorar la recaudación de ingresos para financiar a través del gasto público sus programas de gobierno.

El crecimiento del PIB durante estos años puede ser explicado por el comportamiento del sector externo, luego de la firma y entrada en vigencia de los TLC, principalmente el Tratado de Libre Comercio CAFTA-DR que benefició a algunos sectores y eso se puede observar en la siguiente gráfica donde el comportamiento de las exportaciones mostró un alza a partir del 2005 de 0.9% al 7.1% en 2007. Pero el rubro que se vio mayormente impactado con los tratados fueron las importaciones, éstas pasaron de crecer de una tasa del 4.3% en el año 2005 a una tasa del 8.8% en 2007. Dentro del ámbito del sector externo también hay que tomar en cuenta el papel que representan las remesas familiares dentro del PIB y en particular con el nivel de consumo agregado de las familias. A pesar de que las remesas familiares crecieron a una menor velocidad que en años anteriores, siguieron representando un alto porcentaje dentro del PIB.

No obstante, y a pesar del considerable empuje económico prevaleciente desde 2005, al cierre de 2008 la economía salvadoreña fue golpeada por la crisis mundial que se originó en los desequilibrios financieros de Estados Unidos⁷⁸. La crisis global se trasladó y se manifestó en El Salvador en dos momentos: a) *shock* de precios, en 2008, caracterizado por los altos precios del petróleo, alimentos y otras materias primas, y cuyos efectos en el país fueron el consecuente aumento en los precios internos, que llegó a 9.9% en agosto, mientras la inflación anual fue 5.5% y la desaceleración del consumo, que creció solo 1.7% luego de crecer 5.9% en 2007; y b) la recesión global, expresada a través de la crisis financiera, la recesión en Estados Unidos y la caída abrupta del precio del petróleo.⁷⁹

Además los efectos de la crisis derivaron, entre otras cosas, contracción de la actividad económica, restricción de liquidez, aumento del desempleo y contracción de las remesas lo cual deterioró el consumo a nivel agregado de las familias.

En el siguiente gráfico se representa el comportamiento de algunas de las variables que influyen en gran magnitud en la actividad económica del país:

GRÁFICA 32

VARIACIÓN DE GASTO DE CONSUMO FINAL Y EL SECTOR EXTERNO DE LA ECONOMÍA SALVADOREÑA, PERIODO 2004-2013 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del banco central de reserva.

⁷⁸Rodríguez, Rommel. Situación y Perspectivas Económicas y Fiscales de El Salvador. San Salvador, El Salvador, marzo de 2010. Pág. 3

⁷⁹ Pérez Trejo, Armando *et al.* Seguridad Fiscal en El Salvador. Propuestas para la construcción de un entendimiento nacional en materia fiscal. FUNDE. San Salvador 2012. Pág.18.

En el año 2009 se registró una reducción del PIB de 3.1%, comportamiento negativo récord, caída del PIB por primera en el período. La fuerte contracción en la actividad económica profundizó la reducción en los ingresos tributarios.

Como se observa en la gráfica 32, el comportamiento mostrado por los principales sectores de la actividad económica del país, demuestran de manera directa la variación del PIB. Durante 2005 a 2007, el consumo, así como las exportaciones e importaciones de bienes y servicios presentaron un crecimiento favorable para el país, en promedio 5.3%, 4.6% y 7.3% respectivamente. Mientras que durante los años de la crisis se puede observar variaciones negativas de estas variables, para el año 2009, el consumo presentó una tasa negativa de 9.2%, y las exportaciones e importaciones con tasas negativas de 16% y 24.8% respectivamente. De una manera similar se presenta el comportamiento de las remesas familiares, influyendo en el consumo. La caída de las remesas debido al desempleo en Estados Unidos provocó que tanto el consumo de los hogares y las importaciones disminuyeran durante 2009.

Después de la caída de 3.1% sufrida en 2009, en 2010 la economía salvadoreña tuvo una leve recuperación al crecer 1.4%. Este desempeño fue producto del repunte del sector exportador, que se benefició de la demanda externa de bienes manufacturados. Por su parte, la incidencia de la demanda interna fue limitada, debido a la lenta mejoría tanto del empleo como de las remesas, así como a los bajos niveles de otorgamiento de crédito al sector privado.⁸⁰ Para el año 2011 el PIB mostró una tasa de crecimiento del 2.2% lo cual indica que la actividad económica del país entró en un nuevo proceso de recuperación, que se denota en un aumento de los principales indicadores de la actividad económica. Mientras que para los últimos años de estudio 2012 y 2013 el crecimiento presenta una desaceleración respecto a 2011, con una tasa de crecimiento de 1.9% y 1.7% respectivamente. El gasto en consumo final se ha mantenido constante con un promedio de 2.4% entre 2010 y 2012, pero se ha visto disminuido el crecimiento en el 2013 con una tasa de 0.8%. Las remesas familiares presentaron un crecimiento al alza desde 2010. Mientras que las exportaciones e importaciones presentaron variaciones positivas entre 2010 y 2011, pero sufrieron una nueva caída en el año 2012.

⁸⁰ El Salvador Evolución económica durante 2010 y perspectivas para 2011. CEPAL. México 2011. Pág. 5

Debido al comportamiento que han presentaron las principales variables que afectan al PIB y a las variaciones que éste en particular ha sufrido durante el período de estudio se puede explicar el comportamiento de la recaudación de los ingresos tributarios por parte del Estado, el cual se analizará a partir de la estructura tributaria del país.

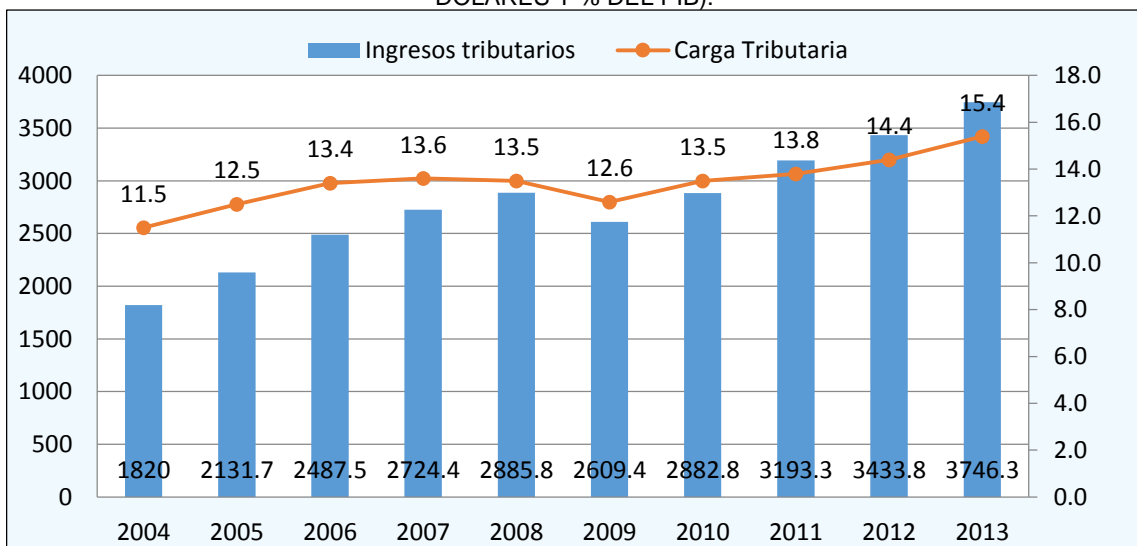
b) Evolución de la carga tributaria en El Salvador.

A lo largo del periodo en estudio se han realizado muchos esfuerzos orientados a mejorar los niveles de recaudación fiscal que permitan cumplir con las obligaciones del Estado, entre estas se mencionan: reformas tributarias (2004, 2009 y 2011) que tienen por finalidad cerrar los espacios evasivos y elusivos, ampliación de la base tributaria, restringir la deducción de gastos a los justamente necesarios para la realización del giro de la empresa, coordinación con instituciones financieras a fin de realizar cruces de información, etc.; además, de una serie de medidas para mejorar el proceso de fiscalización de la Administración Tributaria.

Todos los esfuerzos realizados se traducen en un mejor desempeño en la recaudación tributaria, la siguiente gráfica muestra el comportamiento de los ingresos y carga tributaria, destacando una tendencia creciente.

GRÁFICA 33

INGRESOS Y CARGA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES Y % DEL PIB).



Fuente: Elaboración propia en base a estadísticas del Banco Central de Reserva EL Salvador (BCR).

En la evolución de los ingresos y la carga tributaria que se muestran en la gráfica anterior se destacan tres etapas importantes que explican la tendencia seguida por los ingresos tributarios para este periodo, estas etapas están marcadas por las diferentes reformas tributarias implementadas y el comportamiento de la economía. La primera de las etapas se visualiza en el año 2004, cuando los ingresos tributarios registran un total de US\$1,820 millones y una carga tributaria de 11.5%, en este año se realiza una reforma tributaria a diferentes cuerpos legales con el objetivo de aumentar la recaudación tributaria y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta reforma comienza a mostrar sus resultados para el año 2005 cuando entra en vigencia plenamente, tendencia que se muestra hasta el año 2008 cuando los ingresos tributarios alcanzan una recaudación de US\$2,885.8 millones y una carga tributaria total 13.5%.

La segunda etapa que marca el comportamiento de los ingresos y la carga tributaria se explica por un determinante económico, que como se ha mencionado en apartados anteriores existe una fuerte relación entre el comportamiento de la economía y la recaudación tributaria. En esta etapa se da la crisis financiera internacional en 2009, y dado el estrecho vínculo entre la economía salvadoreña y el comportamiento de la economía de los Estados Unidos, reproducidos por un lado a través de comercio exterior y por otro lado a través del flujo de remesas familiares, la economía salvadoreña muestra un desempeño del -3.1%, comportamiento que se refleja en los ingresos tributarios que para el año 2009 alcanzan un valor de US\$2,609.4 millones y una carga tributaria de 12.6%.

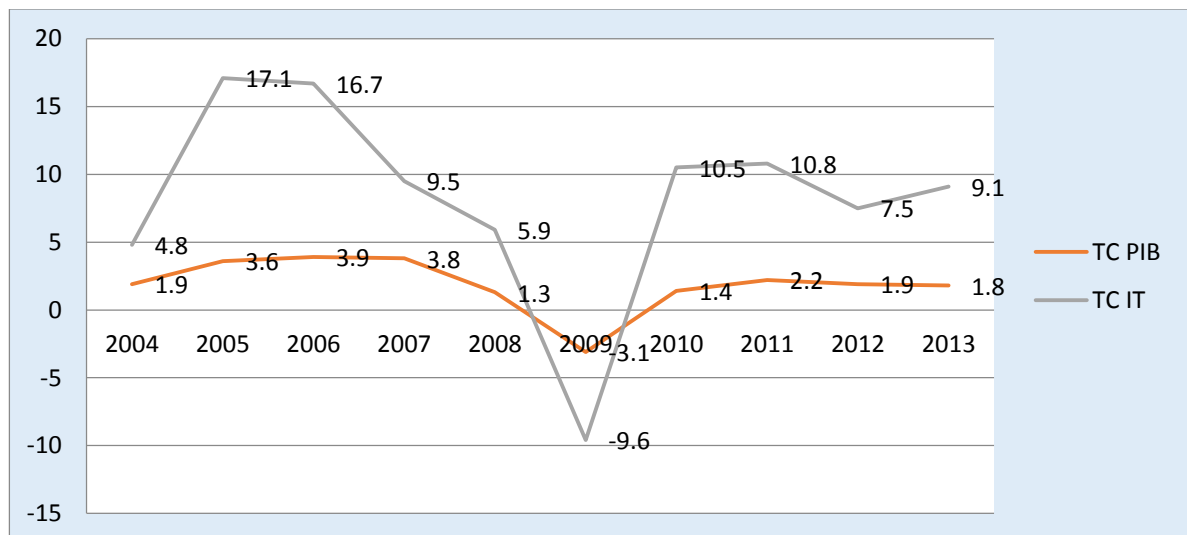
En plena etapa de crisis el gobierno entrante impulsó una nueva reforma tributaria que proporcione los ingresos que demanda el Estado para ejecutar su plan de gobierno basado en la inversión social, en este mismo año de la crisis financiera se aprobó la reforma fiscal que comprende nuevas tasas de retención en el impuesto sobre la renta, los aumentos en las tasas en los impuestos selectivos al consumo, y los nuevos impuestos a la primera matrícula de vehículos y al combustible, etc. Los resultados de esta reforma acompañados del lento crecimiento post-crisis de 1.4% se comienzan a observar a partir de 2010 cuando los ingresos alcanzan un nivel de US\$2,882.8 millones y una carga tributaria de 13.5%.

La tercera etapa que explica el comportamiento de los ingresos y la carga tributaria, se dio con una nueva reforma tributaria a partir del 2011, de igual manera se vio favorecido con la incipiente recuperación de la economía para los siguientes años (desde el 2011 hasta el 2013 en promedio la economía crece en 1.9%) que muestran signos de recuperación. Esta reforma que sólo modifica dos de las principales leyes tributarias, entre estas el Código Tributario y la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de aumentar las tasas de impuestos sobre la renta y el anticipo a cuenta anteriormente explicados. Tiene su impacto a partir de 2012 y 2013 en particular, alcanzando para este último año US\$3,746.3 millones y una carga tributaria de 15.4% siendo estas las mayores registradas en el periodo en estudio.

Como se ha observado a lo largo del periodo en estudio, es a través de las reformas tributarias que las autoridades han buscado el incremento de la recaudación, de igual manera la carga tributaria está fuertemente influenciada por el crecimiento de la economía, en la siguiente gráfica se presenta la tasa de crecimiento del PIB y de los Ingresos Tributarios tal como se observa, existe una correspondencia entre ambas variables.

GRÁFICA 34

TASA DE CRECIMIENTO DEL PIB E INGRESOS TRIBUTARIOS, PERÍODO 2004-2009 (EN PORCENTAJES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Reserva (BCR), TC PIB= Tasa de Crecimiento del Producto Interno Bruto, TC IT= Tasa de Crecimiento de los Ingresos Tributarios.

En períodos de crecimiento económico, los ingresos tributarios muestran un desempeño favorable, caso contrario, el que se observó para el año 2009 cuando la economía mostró un desempeño negativo; ya que los ingresos tributarios muestran una caída más que proporcional a la caída del PIB. Por ende, se vuelve importante el conocimiento del comportamiento del PIB, lo cual explica la tendencia de los ingresos tributarios para la planificación financiera del Estado; es por eso que en el siguiente apartado se elabora un índice que explica la correlación entre las variables mencionadas.

c) Elasticidad de la recaudación tributaria.

Con la finalidad de dar una respuesta a la hipótesis según la cual la recaudación tributaria posee una relación directa con la Actividad Económica; a mayor crecimiento de la economía, mayor crecimiento de los ingresos tributarios para el Estado. Se realiza a continuación con el uso del modelo de Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO) una medición de la Elasticidad de la Recaudación Tributaria para el período 2004-2013, que comprende el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre la Renta y la recaudación tributaria total, con el objetivo de medir el grado de correlación que existe entre el comportamiento de la economía y el rendimiento en la recaudación de los dos principales impuestos.

TABLA 13
ELASTICIDAD DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA PERÍODO 2004-2013.

Período	Elasticidad Tributaria		
	IVA	Renta	Ingresos Tributarios Totales
2004-2013	1.26	2.06	1.5

Fuente: Elaboración propia en base a datos del BCR, usados para las estimaciones a partir del programa Econometric View.

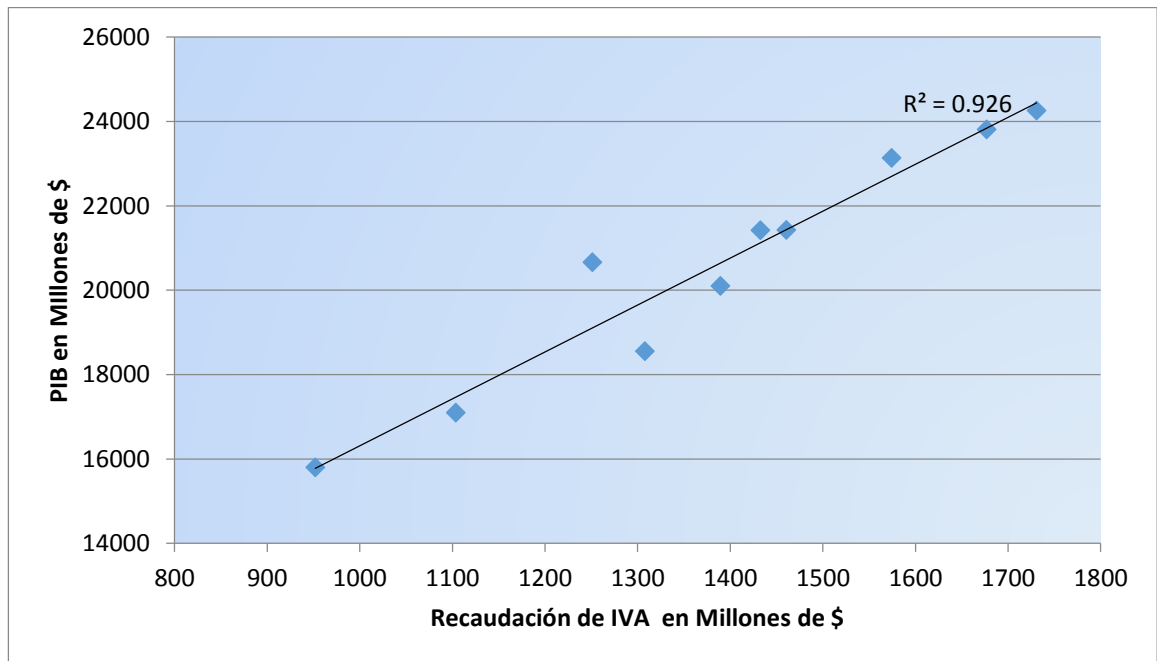
La tabla anterior muestra los resultados obtenidos de la Elasticidad de la Recaudación Tributaria, el IVA tiene una elasticidad de 1.26, por lo que se denomina un impuesto elástico, lo que significa que cuando la economía medida a través del PIB crece en 1%, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) crece en 1.26%, en un sentido inverso si el PIB cae 1%, la recaudación tiende a disminuir en 1.26%. Debido a ello, una caída en la economía

salvadoreña se traduce en una reducción más que proporcional de los ingresos recaudados a través del IVA.

La siguiente gráfica muestra la alta correlación que existe entre el Impuesto al Valor Agregado y el PIB, se hace énfasis en la relación positiva que existe con un coeficiente de determinación de 0.93 lo que significa que el 93% de la variación que ocurre en la recaudación del IVA se explica por las variaciones en el comportamiento de la economía.

GRÁFICA 35

CORRELACIÓN ENTRE EL IVA Y EL PIB, PERÍODO 2004-2013 (EN MILLONES DE DÓLARES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del BCR.

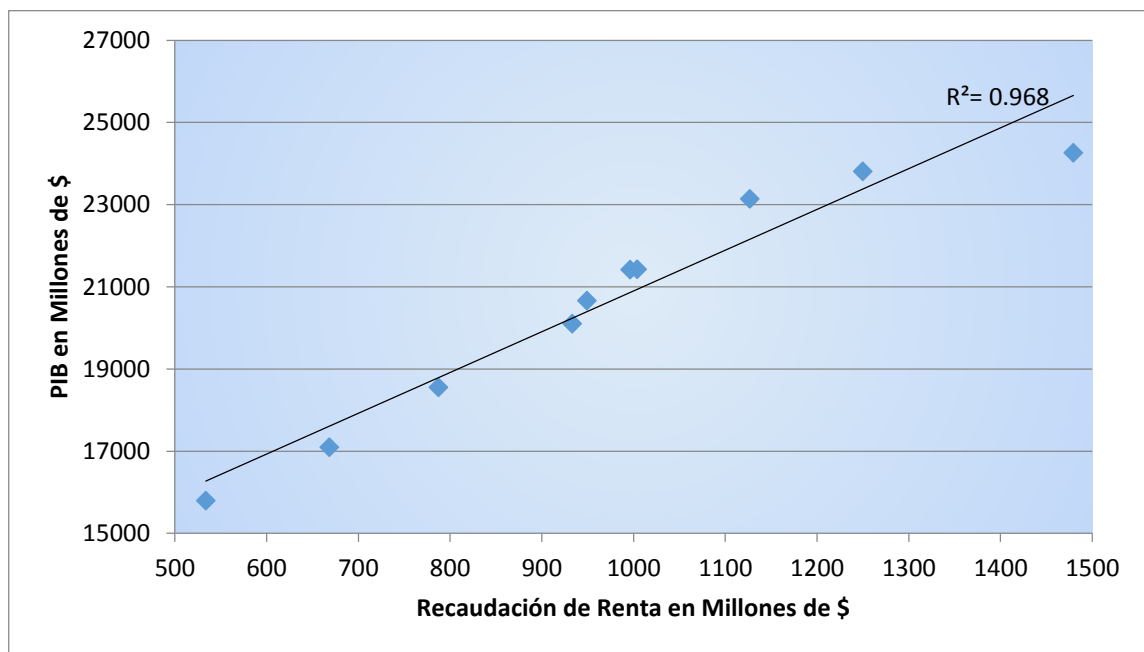
Por su parte, el Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales y jurídicas, principal impuesto indirecto en la estructura tributaria, según los resultados obtenidos se puede denominar como un impuesto altamente elástico, con un valor de 2.06, lo que significa en términos económicos que cuando la economía crece en 1%, la recaudación del Impuesto Sobre la Renta crece aproximadamente 2%, los que lleva afirmar que en comparación al IVA, el Impuesto sobre la Renta es un impuesto más sensible al crecimiento económico, caso contrario al registrar un desempeño desfavorable en el

comportamiento de la economía, un caída de 1%, nos llevaría a registrar decrecimientos de 2% en la recaudación del ISR.

Como se observa en la gráfica 36 al igual que el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Sobre la Renta presenta una relación positiva, sin embargo se diferencia por un coeficiente de determinación ($R^2=0.97$) mas significativo, lo que confirma el alto grado de sensibilidad del Impuesto Sobre la Renta con el comportamiento de la economía, según el resultado el 97% de la variación del ISR es explicado por las variaciones del PIB.

GRÁFICA 36

CORRELACIÓN ENTRE EL ISR Y EL PIB, PERÍODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).

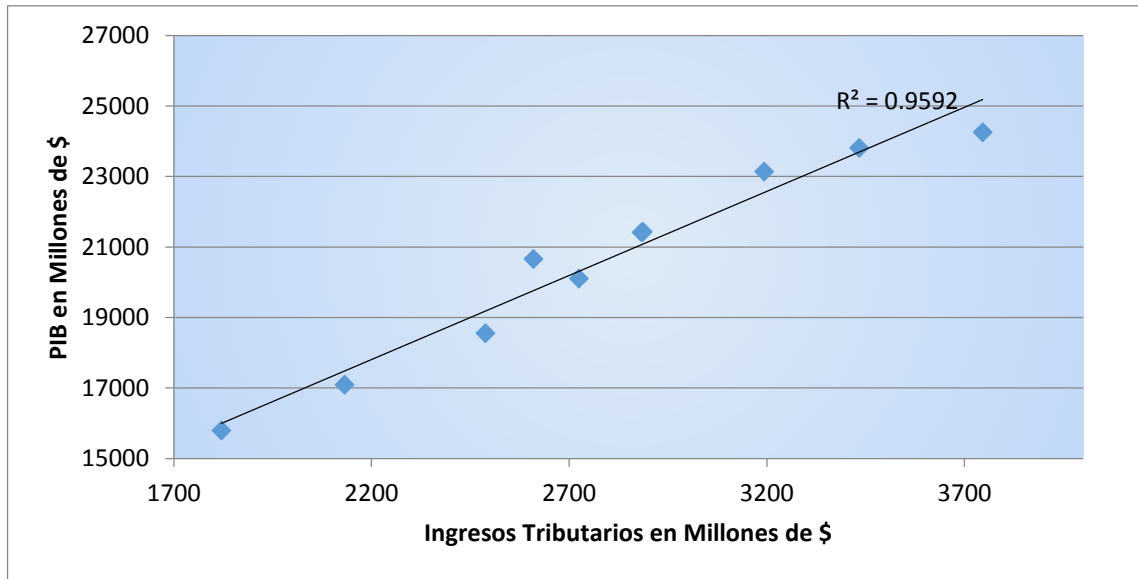


Fuente: Elaboración propia en base a datos del BCR

Por último en El Salvador se afirma que la recaudación tributaria es elástica al crecimiento económico, ya que los resultados muestran que existe una elasticidad de los ingresos tributarios de 1.5, cuando la economía salvadoreña crece en 1%, los tributos crecen en 1.5%. Caso contrario ocurre cuando se presenta un desempeño negativo de la economía.

GRÁFICA 37

CORRELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y EL PIB, PERÍODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓALRES).



Fuente: Elaboración propia en base a datos del BCR.

La gráfica anterior muestra la relación que existe entre los ingresos tributarios totales y el comportamiento de la economía, denotando que el 96% de la variación en los ingresos tributarios es explicado por la variación del PIB. Por lo tanto, con base a los resultados analizados en dicho apartado, se comprueba la hipótesis que detalla la existencia de una relación directa entre el comportamiento de la economía y la recaudación tributaria. Es por esto que se vuelve necesaria la implementación de medidas de política económica que impulsen un crecimiento económico sostenido en el largo plazo y por consecuencia un aumento significativo en el crecimiento en la recaudación tributaria.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A partir de la presente investigación se han identificado y evaluado los determinantes de la recaudación tributaria en El Salvador para el período de 2004–2013.

Durante toda la investigación se ha hecho énfasis en los bajos niveles de recaudación tributaria en el país lo cual se ha podido constatar mediante la comparación de los niveles de la carga tributaria con los países de la región latinoamericana. Los niveles de recaudación en el país resultan insuficientes para cubrir los niveles de gastos del Estado, lo cual se traduce en déficit fiscal. Este fenómeno se ha explicado a través de los determinantes identificados que afectan en diversos grados de importancia la recaudación.

El problema de la baja recaudación fiscal 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, la gestión de la administración tributaria en la labor de recaudación de tributos, el comportamiento que sigue la economía y su interrelación con el sistema tributario, por último se destaca la influencia de la política tributaria a través de los incentivos y exenciones otorgadas para el fomento de la inversión y las exportaciones.

Desde una visión sistémica de los determinantes de la recaudación tributaria, se encuentra una interrelación entre ellos, en la medida que el funcionamiento o modificaciones de uno de ellos afecta otro determinante, es así como a través de la legislación tributaria se otorgan herramientas a la administración tributaria para el cumplimiento y gestión de la política tributaria, a su vez la cultura fiscal de los contribuyentes puede fortalecer y facilitar la labor recaudatoria. De igual manera la política económica, a través de sus diversas aplicaciones (fomento a las exportaciones e inversión) influye en el comportamiento de la economía, que además, determina el comportamiento de los ingresos tributarios por la interrelación directa que existe entre ambas variables.

A través de este estudio se ha podido constatar que la evasión como manifestación de la cultura fiscal reduce de gran manera los niveles de recaudación fiscal en El Salvador en el periodo 2004-2013.

Mediante el uso del índice de elasticidad de la recaudación tributaria se pudo demostrar que la recaudación tributaria posee una relación directa con la actividad económica; a mayor crecimiento de la economía, mayor crecimiento de los ingresos tributarios.

Se han descrito las acciones realizadas en la dimensión normativa e institucional con el fin de aumentar los ingresos tributarios, sin embargo, estas acciones dentro de la legislación tributaria y la gestión de la administración tributaria no han contribuido a aumentar la recaudación fiscal hasta los niveles necesarios para financiar el gasto público en El Salvador.

Las políticas económicas y sociales encaminadas a la atracción de inversión, fomento de la exportación y redistribución de los ingresos resultan de gran importancia; sin embargo, estas medidas de política económica representan un alto sacrificio fiscal para las finanzas públicas.

4.1. Principales Hallazgos.

La Cultura Fiscal determina en gran medida los niveles de recaudación tributaria. En El Salvador existe una deficiente cultura fiscal, que se traduce en elevados índices de evasión e incumplimiento de las obligaciones tributarias lo cual genera efectos contraproducentes. Esto se demostró a través de una estimación econométrica de evasión del IVA en el que los resultados evidencian tasas de evasión de este impuesto que oscilan entre 30 y 40%. Con montos anuales que en promedio alcanzan los \$700 millones de dólares; es decir, en el periodo 2004–2013, la evasión del IVA privó al Estado de 7 mil millones de dólares.

El efecto de la evasión en los ingresos tributarios es muy alto. A través de los resultados obtenidos por medio del modelo de estimación de la evasión, se comprueba la hipótesis planteada en este estudio, según la cual, la evasión reduce significativamente los niveles de recaudación tributaria potencial. Reducir este problema podría aportar un financiamiento adicional aproximadamente del 20% al Presupuesto General Anual del

Estado; sólo con el IVA se podría financiar cerca del 60% del Presupuesto General Anual del Estado.

Aunque la tasa de evasión del IVA ha disminuido durante el período de estudio (del 40 al 30% aproximadamente), los montos de la evasión han aumentado desde los \$600 millones de dólares hasta aproximadamente los \$800 millones de dólares, siendo una cantidad importante de recursos que el Estado deja de percibir.

Por su parte, las reformas tributarias implementadas en El Salvador a lo largo del período 2004–2013, lejos de tener una visión estratégica de largo plazo que resuelva el problema estructural de la baja recaudación fiscal, están fuertemente marcadas por ciclos políticos. Con la entrada de nuevos gobiernos también entran en vigencia nuevas reformas tributarias que procuran generar los recursos necesarios para financiar los programas de gobierno entrante; por lo que las reformas tributarias se consideran medidas de carácter coyuntural en detrimento de una visión a largo plazo.

Las reformas tributarias establecen los lineamientos para el funcionamiento del sistema tributario. A pesar de ello las acciones realizadas por la administración tributaria no han sido suficientes para reducir significativamente el problema de baja recaudación tributaria, se siguen teniendo altas tasas de evasión, a pesar de que se están desarrollando actividades que a nivel general se consideran las más indicadas (modernización del sistema tributario mediante el uso de nuevas tecnologías que permiten a los contribuyentes presentar sus declaraciones y pagos de manera electrónica).

Se debe tener en cuenta que a pesar de que las reformas en el ámbito tributario son aprobadas en periodos relativamente cortos, la aplicación de éstas para elevar la eficiencia de la administración tributaria requiere de períodos largos de tiempo si se busca producir resultados concretos; debido a que la aplicación de las reformas tributarias conlleva a un proceso previo de asimilación y aprendizaje de las nuevas disposiciones incorporadas en la normativa, tanto de la Administración Tributaria, como de los contribuyentes.

Como parámetro del accionar de la Administración Tributaria en su función recaudadora, se realiza a través de un modelo la estimación de la eficiencia del IVA, con el cual se

demuestra que sólo se hace efectivo aproximadamente el 65% de la recaudación potencial de ese impuesto, lo que se convierte en un reto para mejorar la Gestión de la Administración Tributaria. Resulta necesario reforzar las actividades de la Administración Tributaria en conjunto con los planes de fiscalización para mejorar los niveles de eficiencia y efectividad.

La Administración Tributaria ha establecido mecanismos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones adeudadas (mora tributaria), a través de la existencia y apertura de regímenes de facilidades de pago tales como el pago de las obligaciones a plazos y en cuotas diferenciadas, así como decretos de amnistía que permiten a los contribuyentes regularizar su situación con el fisco, a pesar de ello aún persisten elevados niveles de morosidad.

Las medidas de política económica influyen en la recaudación, como parámetro de éstas se ha utilizado la medición del gasto tributario como variable proxy para observar y explicar el efecto de la política económica en los niveles de recaudación tributaria. El gasto tributario representa una importante cifra de recursos que no son cuantificados por las autoridades competentes y que el Estado deja de percibir anualmente. Sólo para el año 2009, el gasto tributario ascendió hasta los \$871 millones de dólares, de los cuales aproximadamente \$300 millones de dólares fueron en concepto de incentivos o exclusiones a las inversiones, \$184 millones a zonas francas, \$110 millones por arrendamientos de viviendas, mientras que \$109 millones son absorbidos por pensiones y seguros.

En promedio anual, el gasto tributario del IVA, durante el período 2004-2013, ascendió hasta los \$470 millones de dólares, un monto total para los diez años de aproximadamente \$4,700 millones de dólares. La reducción del gasto tributario del IVA pudo haberse traducido en una reducción del déficit fiscal que, en promedio alcanzó los \$730 millones de dólares hasta alrededor de los \$300 millones de dólares.

Para finalizar se destaca la fuerte relación que existe entre el comportamiento de la economía y la recaudación tributaria. Para comprobar esta afirmación, se realizó una estimación de la Elasticidad de la Recaudación Tributaria obteniendo un coeficiente de determinación de 0.97, lo que significa que el 97% de la recaudación tributaria es

explicado por el ritmo de desenvolvimiento de la economía salvadoreña. Por su parte se confirma que la recaudación tributaria para el período 2004-2013, es elástica (elasticidad de 1.5%) al comportamiento de la economía, lo que confirma que un crecimiento de la economía de 1% se traduce consecuentemente en un crecimiento más que proporcional de los ingresos tributarios, es decir un crecimiento en la recaudación de 1.5%. Caso contrario un resultado negativo de 1% en el desempeño de la economía se traduce en una caída de 1.5% en la recaudación tributaria.

A nivel desagregado la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) muestra una elasticidad de 1.26%, por su parte el Impuesto Sobre la Renta es altamente elástico (elasticidad de 2.06%). Por lo que se afirma que en EL Salvador para el período 2004-2013, los impuestos directos en comparación a los indirectos son más sensibles al desempeño de la economía. Por lo que en períodos de crecimiento económico el Impuesto Sobre la Renta muestra una mayor tasa de crecimiento que el IVA, caso contrario ocurre en períodos de desempeño negativo.

4.2. Limitaciones y Obstáculos

A lo largo de la investigación se enfrentó una serie de obstáculos y limitaciones, destacando la ausencia o falta de divulgación de indicadores y estadísticas sólidas por parte de la Administración Tributaria, que permitieran medir el desempeño en la labor de recaudación de impuestos. Entre las principales ausencias se menciona, la falta de un índice de eficiencia de la Administración Tributaria, estimaciones del rendimiento de la labor fiscalizadora, la construcción de un indicador anual de los niveles de evasión, las estimaciones oficiales del Gasto Tributario destinados para el fomento de la inversión y exportaciones. También es importante mencionar la dificultad para acceder a cierta información existente, debido a que los trámites para solicitarla son muy extensos y tediosos.

Otro de los obstáculos encontrados tiene que ver con el poco desarrollo teórico-metodológico existente referente al tema de los determinantes de la recaudación fiscal. Esto llevó a la necesidad de reestructurar los determinantes por dimensiones y limitar su estudio a unas pocas pero fundamentales variables, suficientes para lograr los objetivos trazados y comprobar las hipótesis formuladas.

4.3. Recomendaciones.

Es necesaria la creación de un proceso estructural que comience con la educación tributaria. Se vuelve necesario realizar convenios con las diferentes instituciones de gobierno, principalmente con el Ministerio de educación con el fin de impartir lineamientos éticos y de responsabilidad tributaria desde las bases escolares, creando una conciencia tributaria de las obligaciones y derechos en materia fiscal. Además es necesaria la creación de campañas de concientización que impacte de manera positiva en las personas.

A nivel superior, es necesaria la revisión de los programas de estudios en materia fiscal con el fin de evitar un perfil profesional capaz de evadir y eludir las obligaciones tributarias para las empresas y demás sujetos pasivos. Este proceso debe de ser acompañado con el fortalecimiento de la formación ética de los contadores públicos a través de un mejor control del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; así como procesos sancionatorios rigurosos para los contadores que se presten a procesos de fraude fiscal.

Mejorar el desempeño de la Sección de Grandes Contribuyentes de la Unidad de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda mediante una mejor formación de su personal de tal manera que puedan adaptarse a la complejidad de las transacciones de las grandes empresas, con el fin de mantener un mayor control y mejor vigilancia sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los grandes contribuyentes, reduciendo de esa manera la evasión y elusión de impuestos.

Para complementar, debe de realizarse un control estricto del gasto corriente público a fin de legitimar el papel del Estado en la utilización de recursos, permitiendo que se traduzcan los ingresos en un mayor beneficio de la población en forma de proyectos de inversión social.

Se propone la creación de un sistema simplificado que permita incorporar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sector informal. Esto a través de un impuesto único que grave la actividad de este sector.

Con el fin de mejorar los niveles de recaudación fiscal y contribuir a la equidad en la distribución de los ingresos se vuelve necesaria la implementación de reformas tributarias que aumenten la progresividad del sistema tributario.

Además, es necesario la regulación de la legislación tributaria a fin de evitar la interferencia de intereses particulares que entorpezcan los procesos administrativos, sancionatorios y de otra índole que perjudiquen resultados fiscales.

A corto plazo, es necesario fortalecer los procesos de fiscalización, con el fin de reducir los niveles de evasión tributaria y mejorar el desempeño de la Administración Tributaria, esto mediante una mejor formación y capacitación de los tribunales especializados en materia de delito fiscal.

Se vuelve necesaria la implementación de reformas tributarias con una visión estratégica de largo plazo.

Revisar lo incentivos fiscales con la finalidad de determinar si esta política es efectiva para el cumplimiento de los objetivos que los justifican. Eliminando los incentivos que no son eficientes (medidos a través de la creación de indicadores de eficacia y eficiencia), y sustituyendo esta estrategia por incentivos reales de mayor relevancia para la atracción de la Inversión Extranjera Directa, como la inversión en capital humano, seguridad jurídica, seguridad social, estabilidad macroeconómica, etc.

Buscar mecanismos que permitan un desempeño favorable de la economía en el largo plazo y por consecuencia un aumento de la recaudación tributaria.

4.4. Líneas de Investigación.

De este trabajo se deriva una serie de temas de investigación que por su dimensión no son abordados por el presente estudio y pudieran desarrollarse en futuras investigaciones. Entre estos temas se pueden identificar los siguientes:

Los determinantes de la recaudación tributaria identificados en este estudio podrían ser profundizados de manera individual en futuras investigaciones.

La importancia que tiene el sector informal en la economía y su consecuencia en los niveles de recaudación tributaria podría ser otro determinante relevante en los niveles de recaudación tributaria. El estudio de este determinante implica un esfuerzo importante, la medición del grado de informalidad de la economía y su impacto en los tributos.

La medición de la evasión tributaria podría abarcar la medición de otros impuestos que se no se tomaron en cuenta en la elaboración de esta investigación, mediante la creación o adaptación de nuevas propuestas metodológicas.

La desgravación arancelaria y su impacto en la recaudación tributaria. Desde finales de los ochentas se buscó la apertura comercial con el fin de integrar la economía en un contexto globalizado y así aprovechar los beneficios que esto representa. Para ello se llevó a cabo un proceso de desgravación arancelaria. Esto ha podido tener un impacto en los ingresos tributarios en concepto de aranceles, sin embargo no se cuenta con un estudio acerca del tema, por lo que sería interesante abordarlo.

Se sientan las bases para la elaboración de modelos econométricos que integren los determinantes de la recaudación tributaria, a fin de identificar el grado de influencia que cada uno de los determinantes ejerce sobre la recaudación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Stiglitz, Joseph E. La Economía del Sector Público. Tercera Edición. Antonio Bosch Editor. Barcelona, España. 2000
- ✓ Menjívar, Nelson, et al. Seguridad Fiscal En El Salvador, Beneficios Estimados de un Recaudación Tributaria. Primera Edición. FUNDE, El Salvador, 2009.
- ✓ Martín, Fernando. La economía de los ingresos tributarios Un manual de estimaciones tributarias. Primera Edición. CEPAL, Santiago de Chile, 2009.
- ✓ Acevedo, Carlos, et al. El Salvador: Diagnóstico del sistema tributario y Recomendaciones de política para incrementar la recaudación. BID, El Salvador. Diciembre de 2003.
- ✓ Acevedo, Carlos. El Salvador 1999: Estabilidad macroeconómica y reformas estructurales. FLACSO. San Salvador.
- ✓ Peacock, Alan, et al. La teoría económica de la política fiscal. Fondo de Cultura Económica, USA, 1974.
- ✓ Musgrave, Richard Abel. Teoría de la Hacienda Pública. Editorial Aguilar. Madrid, 1968.
- ✓ Pindyck, Robert. Microeconomía. 7ma edición. PEARSON EDUCACIÓN, S.A., Madrid, 2009.
- ✓ Dornbusch, Rudiguer, et al. Macroeconomía. 10ª edición. McGraw Hill Education. México 2008.
- ✓ Gómez Sabaini, Juan C, et. Al: La Economía Política de la Política Tributaria en América Latina. CEPAL. Santiago de Chile 2009.
- ✓ Cabrera Maynor, et al. La tributación directa en América Latina, equidad y desafío. Caso de El Salvador. CEPAL. Santiago de Chile 2009.
- ✓ CEPAL. Panorama fiscal de América latina y el Caribe: Reformas Tributarias y Renovación del Pacto Fiscal. 2013.
- ✓ Política fiscal salvadoreña, 2007-2013: Diagnóstico y condicionantes financieros para la transición política de 2014. ICEFI 2013.

- ✓ Jiménez, Juan Pablo, et al. "Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina". CEPAL. Santiago de Chile, 2009.
- ✓ Moreno, Raúl. Reforma Fiscal en El Salvador: Una exigencia impostergable. 1ª. Ed. San Salvador, El Salvador. Fundación Nacional para el Desarrollo. 2000.
- ✓ Osornio Corres, Francisco Javier. Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México. Cap. II Teoría del Ingreso. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 1992.
- ✓ Lara Berrios, Bernardo. Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: El Tributo. Instituto de Estudios Fiscales. Santiago de Chile.
- ✓ Ministerio de Hacienda. Unidad de Estudios Tributarios. Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador. San Salvador. Marzo 2012.
- ✓ Menkos, Jonathan. Reformas en América Latina, el caso de El Salvador (2009-2012). ICEFI.
- ✓ Ministerio de Hacienda. Memoria de Labores publicadas durante el período 2003-2014.
- ✓ Krugman, Paul. Economía Internacional: Teoría y Política. Pearson Education. Sept. Ed. Madrid 2006.
- ✓ Pérez Trejo, Carlos Armando. Finanzas Públicas y Transparencia el Presupuesto en El Salvador. FUNDE 2013.
- ✓ Rodríguez, Rommel. Situación y Perspectivas Económicas y Fiscales de El Salvador. FUNDE.
- ✓ Pecho Trigueros, Miguel. Gastos Tributarios en América Latina: 2008-2012. Documento de Trabajo N° 2-2014. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. CIAT. Marzo 2014.
- ✓ Gómez-Sabaini, Juan Carlos y Juan Pablo Jiménez. Estructura Tributaria y Evasión Impositiva en América Latina. Documento de Trabajo N° 2011/08. CAF. Venezuela. Agosto 2011.
- ✓ Segovia, Alexander. Transformación estructural y reforma económica en EL Salvador, F&G editores, primera edición, Guatemala, 2012.
- ✓ Ministerio de Hacienda. Guía del Sistema de Archivo de la DGII. 2012.
- ✓ FMI. Movilización de ingresos en los países en desarrollo. 2011.

- ✓ Gallagher, Mark. Reforma Tributaria Amplia en El Salvador, USAID.
- ✓ Jiménez Trejo, Luis Alberto. Los Impuestos como Instrumentos de Política Económica en México.
- ✓ Ministerio de Hacienda. Marco Fiscal Mediano Plazo 2010-2014.
- ✓ Ministerio de Hacienda. Boletín Presupuestario N° 1. Enero-Marzo 2012. DGP.
- ✓ El Salvador Evolución y Económica y Perspectivas para 2011. CEPAL. México 2011.
- ✓ FUSADES. Departamento de Estudios Legales. Boletín N° 46. Octubre 2004. Comentarios a la reforma fiscal primera parte.
- ✓ FUSADES. Departamento de Estudios Legales. Boletín N° 47. Octubre 2004. Comentarios a la reforma fiscal primera parte.
- ✓ FUSADES. Departamento de Estudios Legales. Boletín N° 107. Noviembre 2009. Comentarios a la reforma fiscal primera parte.
- ✓ Diario Oficial de El Salvador, Tomo 385, N° 239. 21 de diciembre 2009.
- ✓ Diario Oficial de El Salvador, Tomo 385, N° 237. 17 de diciembre 2009.

ANEXOS

ANEXOS 1

CARGA TRIBUTARIA, VARIOS PAÍSES, PERÍODO 2004-2013 (PORCENTAJES).

PAÍS	AÑO									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Argentina	26.4	26.9	27.4	29.1	30.8	31.5	33.5	34.7	37.3	37.3
Brasil	32.1	33.1	33.1	33.8	34.0	32.6	33.2	34.9	36.3	36.3
Chile	19.1	20.7	22.0	22.8	21.4	17.2	19.5	21.2	20.8	20.8
Costa Rica	19.3	19.8	20.3	21.7	22.4	20.8	20.5	21.0	21.0	21.0
El Salvador	13.2	14.1	15.1	15.2	15.1	14.4	14.8	14.8	15.7	15.7
Guatemala	13.4	13.1	13.8	13.9	12.9	12.2	12.3	12.6	12.3	12.3
Honduras	17.0	16.9	17.6	19.0	18.9	17.1	17.3	16.9	17.5	17.5
Nicaragua	19.8	20.9	17.1	17.4	17.3	17.4	18.3	19.1	19.5	19.5
Panamá	14.7	14.6	16.0	16.7	16.9	17.4	18.1	18.1	18.5	18.5
Uruguay	22.7	23.8	25.4	25.0	26.1	27.1	27.0	27.3	26.3	26.3
A.L.	17.4	18.4	19.0	19.5	19.5	18.9	19.3	20.1	20.7	20.7
OCDE	34.3	34.8	35.0	35.0	34.5	33.6	33.8	34.1	34.1	34.1

ANEXOS 2

ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN AMÉRICA LATINA, OCDE Y EL SALVADOR, 2010 (PORCENTAJES).

	ESA.	A.L.	OCDE.
Impuestos Sobre la Renta y Utilidades	29.4	25.5	33.2
Impuestos Generales sobre el consumo	44.8	34.7	20.5
Contribuciones a la seguridad social	11.6	17.2	26.4
Impuestos específicos sobre el Consumo	13.7	16.5	10.8
Otros Impuestos	0.5	6.1	9.1

ANEXOS 3

COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Ingresos Tributarios	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EN MILLONES DE \$										
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	951.8	1103.5	1307.7	1389.4	1460.7	1251.2	1432.6	1574.1	1676.9	1730.7
Impuesto sobre la Renta	533.7	668.3	787.5	933.2	1004.1	949.2	996.2	1126.8	1249.8	1479.5
Derechos Arancelarios a la Importación	177.1	180.9	199.7	203.8	178.8	138	150.5	167.3	179.6	199.2
Impuestos Específicos al Consumo	74.2	95.4	97.4	97.8	95.8	99.7	119.7	140.4	146.1	145.1
Otros	16.1	17.2	26.3	29.9	80.4	103.1	114.8	115.6	110.3	119.7
Contribuciones Especiales	67.1	66.4	69	70.3	65.9	68.1	69	68.9	71.2	72.1
TOTALES	1820	2131.7	2487.5	2724.4	2885.8	2609.4	2882.8	3193.3	3433.8	3746.3
COMO % DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES										
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	52.3	51.8	52.6	51.0	50.6	47.9	49.7	49.3	48.8	46.2
Impuesto Sobre la Renta	29.3	31.4	31.7	34.3	34.8	36.4	34.6	35.3	36.4	39.5
Derechos Arancelarios a la Importación	9.7	8.5	8.0	7.5	6.2	5.3	5.2	5.2	5.2	5.3
Impuestos Específicos al Consumo	4.1	4.5	3.9	3.6	3.3	3.8	4.2	4.4	4.3	3.9
Otros	4.6	3.9	3.8	3.7	5.1	6.6	6.4	5.8	5.3	5.1
TOTALES	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
COMO % DEL PIB										
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	6.0	6.5	7.0	6.9	6.8	6.1	6.7	6.8	7.0	7.1
Impuesto Sobre la Renta	3.4	3.9	4.2	4.6	4.7	4.6	4.7	4.9	5.2	6.1
Derechos Arancelarios a la importación	1.1	1.1	1.1	1.0	0.8	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8
Otros	1.0	1.0	1.0	1.0	1.1	1.3	1.4	1.4	1.4	1.4
TOTALES	11.5	12.5	13.4	13.6	13.5	12.6	13.5	13.8	14.4	15.4

ANEXOS 4

TASA DE CRECIMIENTO DE CONSUMO FINAL, IMPORTACIONES Y PIB.

CONCEPTOS	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Promedio
Gasto de Consumo Final	2.8	5.1	4.8	5.9	1.7	-9.2	2.2	2.5	2.5	0.8	1.91
Importaciones de Bienes y Servicios	2.6	4.3	8.9	8.8	3.3	-24.8	10.4	10.8	-4.5	4.5	2.43
Producto Interno Bruto (PIB)	1.9	3.6	3.9	3.8	1.3	-3.1	1.4	2.2	1.9	1.7	1.86

ANEXOS 5

TASA DE CRECIMIENTO DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS Y DEL PIB.

Año	TC PIB	TC IVA	TC RENTA	TC IT
2004	1.9	4.4	6.1	4.8
2005	3.6	15.9	25.2	17.1
2006	3.9	18.5	17.8	16.7
2007	3.8	6.3	18.5	9.5
2008	1.3	5.1	7.6	5.9
2009	-3.1	-14.3	-5.5	-9.6
2010	1.4	14.5	4.9	10.5
2011	2.2	9.9	13.1	10.8
2012	1.9	6.5	10.9	7.5
2013	1.8	3.2	18.4	9.1

APÉNDICE METODOLÓGICO

Para efectos de esta investigación se han utilizado una serie de indicadores y modelos para respaldar cuantitativamente el análisis de los determinantes identificados. A continuación se presentan los principales indicadores utilizados:

a) Modelo de Medición de la Evasión Fiscal, caso IVA⁸¹.

El modelo propuesto por la Unidad de Estudios Tributarios de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda de El Salvador, en su estudio de estimación de la evasión del IVA en el periodo 2000-2010, está basado en el concepto de “recaudación efectiva del IVA” y la “recaudación potencial o teórica del IVA”, en la que la primera representa el monto de ingresos que el Estado percibe efectivamente en concepto de impuesto al valor agregado; mientras que el segundo comprende los ingresos que el Estado debería percibir por las actividades económicas que el impuesto grava.

Es así que obteniendo el valor de ambas entidades se obtiene por diferencia la evasión del IVA. Es decir:

$$\underline{Ev = RTe - Ref}$$

Donde:

Ev= es la Evasión del Impuesto,

RTe= es la Recaudación Teórica o Potencial del Impuesto; es decir, lo que teóricamente debería entrar a las arcas del Estado, y

Ref= Es la Recaudación Efectiva, o lo que realmente ingresó al fisco.

El esfuerzo metodológico radica en el cálculo de la recaudación potencial o teórica. Para ello se utiliza la ecuación siguiente:

$$\underline{\text{Recaudación Teórica} = \text{Base Teórica} * \text{Tasa.}}$$

⁸¹ Metodología según propuesta de la Unidad de Estudios Tributarios de la Dirección General de Impuestos Internos.

En donde la alícuota aplicada es del 13%, mientras que la base teórica es el consumo afecto de IVA; es decir, el monto del consumo total, menos el consumo exento. Esto viene dado de la siguiente forma:

$$\mathbf{GND = CHA + CAPE + CANR + EA - IVACN}$$

Donde:

GND: Gasto en Bienes y Servicios con IVA no deducible.

CHA: Consumo final de los hogares afectados de IVA.

CAPE: Compras afectas destinadas a la producción de ByS exentos de IVA.

CANR: Consumo de ByS afectados realizados por personas que no residen en el país.

EA: Exportaciones afectas.

El consumo final de los hogares afectados de IVA (CHA) viene dado por la diferencia entre el consumo final de los hogares menos el consumo de los hogares exento de IVA menos el consumo de los residentes en el exterior, así:

$$\mathbf{CHA=CH-CBSE-CHE}$$

Los datos utilizados para realizar estas ecuaciones se presentan en la tabla de apéndice 2, en la cual se presentan estadísticas proporcionadas por la Unidad de Estudios Tributarios y el Banco Central de Reserva de El Salvador. Cabe destacar que debido a la inexistencia de valores para 2011 a 2013, se utilizó una proyección a través de una regresión lineal, con el fin de obtener los resultados para esos años.

Como nota metodológica se aclara que la regresión lineal para proyectar los años faltantes se realizó a través de la herramienta informática “Análisis de datos – Regresión” que proporciona Excel.

Entrada

Rango Y de entrada:

Rango X de entrada:

Rótulos Constante igual a cero

Nivel de confianza 95 %

Aceptar

Cancelar

Ayuda

Opciones de salida

Rango de salida:

En una hoja nueva:

En un libro nuevo

Residuales

Residuos Gráfico de residuales

Residuos estándares Curva de regresión ajustada

Probabilidad normal

Gráfico de probabilidad normal

Donde el rango de entrada Y es la variable dependiente; es decir, el consumo final de los hogares afectos de IVA. Mientras que el rango X representa la variable independiente (en este caso el año).

TABLA APÉNDICE 1

ESTADÍSTICAS DE LA REGRESIÓN PARA LA PROYECCIÓN DEL CONSUMO DE LOS HOGARES AFECTOS DE IVA.

<i>Estadísticas de la regresión</i>								
Coeficiente de correlación	0.953890531							
Coeficiente de determinación	0.909907145							
R ² ajustado	0.899896828							
Error típico	905.6805555							
Observaciones	11							
ANÁLISIS DE VARIANZA								
	<i>Grados de libertad</i>	<i>Suma de cuadrados</i>	<i>Prom. de cuadrados</i>	<i>F</i>	<i>Valor crítico de F</i>			
Regresión	1	74558871.31	74558871.31	90.8969346	5.31555E-06			
Residuos	9	7382315.418	820257.2687					
Total	10	81941186.73						
	<i>Coeficientes</i>	<i>Error típico</i>	<i>Estadístico t</i>	<i>Probabilidad</i>	<i>Inferior 95%</i>	<i>> 95%</i>	<i>< 95.0%</i>	<i>> 95.0%</i>
Intercepción	-1637737.818	173138.4871	-9.459120531	5.6731E-06	-2029404.287	-1246071.35	-2029404	-1246071
Variable X 1	823.2909091	86.35325275	9.533988389	5.3155E-06	627.9462798	1018.63554	627.94628	1018.64

(Para la obtención de la proyección de un año, por ejemplo, 2011, se multiplicó el resultado de la variable x1 resultante por el periodo a estima (2011) más la intercepción presentada en el cuadro de estadísticas de la regresión, obteniendo el resultado buscado. Es posible alisar este resultado mediante medias móviles).

Con lo anterior obtenemos los datos necesarios para el periodo, los cuáles se muestran a continuación.

TABLA APÉNDICE 2

CONSUMO FINAL DE LOS HOGARES AFECTOS DE IVA (MILLONES DE DÓLARES).

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Consumo final de los hogares (CH)	14453	15871	17406	19465	21097	18887	19789	20219	21578	22965
Consumo de los hogares afectos de IVA (CBSE)	2835	3066	3243	3626	3930	3518	3686	3750	3979	4207
Educación	135	140	150	168	182	163	170	Estos valores han sido estimados utilizando regresión y/o Medias móviles para suavizar el resultado.		
Salud	292	327	384	429	465	416	436			
Servicio de Espectáculos Culturales	9	10	11	12	13	12	12			
Servicios Financieros	216	240	258	289	313	280	294			
Seguro de Personas	22	22	26	29	32	28	30			
Agua y Alcantarillado	51	48	52	58	63	57	59			
Transporte Público Terrestre	410	442	464	519	562	503	528			
Alquiler de vivienda	1261	1349	1391	1555	1686	1509	1581			
Libros y revistas de carácter científico y cultural	430	478	496	555	601	538	564			
Empresas con ventas inferiores a \$5714.29	9	10	11	12	13	12	12			
Consumo de Residentes en el Exterior (CHE)	24	25	31	34	37	33	35	34	35	35
CHA=CH-CBSE-CHE	11594	12780	14132	15805	17130	15336	16068	16435	17564	18723

De esta manera obtenemos los datos necesarios para el consumo final de los hogares afecto de IVA, restándole el consumo exento y el consumo de residentes el exterior.

Para obtener el Gasto no Deducible, hace falta obtener las Compras afectas destinadas a la producción de ByS exentos de IVA, el Consumo de ByS afectos realizados por personas que no residen en el país y el IVA imputado en las Cuentas Nacionales. Cabe destacar que se realizó el mismo ejercicio de proyección para los años 2011 a 2013. Obteniendo los siguientes resultados:

TABLA APÉNDICE 3

COMPRAS GRAVADAS DESTINADAS A PRODUCCIÓN EXENTA, CONSUMO AFECTO EFECTUADO POR PERSONAS NO RESIDENTES E IVA IMPUTADO EN CUENTAS NACIONALES, PERIODO 2004-2013 (MILLONES DE DÓLARES).

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Compras Gravadas destinadas a producción Exenta	1325	1442	1581	1769	1917	1717	1799	1824	1928	2031
Consumo Intermedio gravado usado en la producción de Bienes y Servicios exentos	1164	1276	1388	1553	1683	1507	1579			
.Educación	34	36	37	42	45	41	43			
.Salud	74	84	96	107	116	104	109			
.Servicio de Espectáculos Culturales	2	2	3	3	3	3	3			
.Servicios Financieros	110	127	126	141	153	137	143			
.Seguro de personas	3	3	3	4	4	4	4			
.Agua y Alcantarillado	44	52	57	64	69	62	65			
.Transporte Público Terrestre	137	159	168	188	204	182	191			
.Alquiler de Vivienda	0	0	0	0	0	0				
.Libros y Revistas de carácter científico y Cultural	142	148	156	174	189	169	177			
.Empresas con ventas anuales inferiores a \$5714.29	4	4	5	5	6	5	6			
.Construcción	614	661	737	825	894	800	838			
Inversión en bienes destinada a la producción exenta	161	166	193	216	234	210	220			
Consumo Afecto Efectuado por personas no residentes	51	30	39	42	47	42	44	45	48	51
IVA Imputado en Cuentas Nacionales (IVACN)	945	1110	1299	1389	1461	1252	1433	1419	1551	1649

Con los datos mostrados anteriormente se puede obtener el GND.

TABLA APÉNDICE 4:
GASTO NO DEDUCIBLE DEL IVA (MILLONES DE DÓLARES).

GND=CHA+CAPE+CANR+EA-IVACN						
AÑO	CHA	CAPE	CANR	EA	IVACN	GND
2000	9195	1133	25	0	721	9632
2001	9813	1215	24	0	809	10243
2002	10009	1299	33	0	825	10516
2003	10703	1378	42	0	925	11198
2004	11594	1325	51	0	945	12025
2005	12780	1442	30	0	1110	13142
2006	14132	1581	39	0	1299	14453
2007	15805	1769	42	0	1389	16227
2008	17130	1917	47	0	1461	17633
2009	15336	1717	42	0	1252	15843
2010	16068	1799	44	0	1433	16478
2011	16435	1824	45	0	1419	16885
2012	17564	1928	48	0	1551	17989
2013	18723	2031	51	0	1649	19156

Ahora que se cuenta con el gasto no deducible, podemos obtener el IVA potencial. Como se mencionó, no es más que ingresos que el Estado debería percibir por las actividades económicas que el impuesto grava. Para ello multiplicaremos la tasa impositiva del 13% por el gasto no deducible de cada año. Obteniendo los resultados que se muestran en la tabla siguiente.

TABLA APÉNDICE 5

OBTENCIÓN DE LA TASA DE EVASIÓN DEL IVA, PERIODO 2004-2013.

CÁLCULO DE LA TASA DE EVASIÓN DEL IVA						
AÑO	GND	TASA (%)	RECAUDACIÓN TEÓRICA (MILLONES DE DÓLARES)	RECAUDACIÓN EFECTIVA (MILLONES DE DÓLARES)	MONTO DE EVASIÓN (MILLONES DE DÓLARES)	TASA DE EVASIÓN
2004	12025	13%	1563	952	611	39.11%
2005	13142	13%	1708	1104	605	35.41%
2006	14453	13%	1879	1308	571	30.40%
2007	16227	13%	2110	1389	720	34.14%
2008	17633	13%	2292	1461	832	36.28%
2009	15843	13%	2060	1251	808	39.25%
2010	16478	13%	2142	1433	710	33.12%
2011	16885	13%	2195	1574	621	28.29%
2012	17989	13%	2339	1677	662	28.29%
2013	19156	13%	2490	1731	760	30.50%

Obteniendo los valores para la recaudación potencial, es posible contrastarlo con la recaudación efectiva mostrada por las estadísticas tributarias aplicando la primera ecuación de este apéndice, en donde la evasión es igual a la diferencia entre la recaudación teórica (GND por el 13% de la tasa impositiva) y la recaudación efectiva.

Para la obtención de los resultados en tasas, se divide el monto de la evasión del IVA entre la recaudación teórica, multiplicando el resultado por cien.

b) Índice de Eficiencia de la Recaudación del IVA.

El índice de Eficiencia de la Recaudación del IVA refleja de manera aproximada el porcentaje de recaudación efectiva con respecto a la recaudación potencial, dada una determinada tasa impositiva, en este caso la tasa del IVA es del 13%. Para el cálculo de este índice se utilizan las estadísticas del BCR, las cuales nos ofrecen datos sobre la recaudación efectiva del IVA, el consumo y el PIB. Para la medición se utiliza la herramienta informática de Microsoft Excel.

La fórmula para su cálculo es la siguiente:

$$E = \frac{r}{t * PIB}$$

Dónde:

E = grado de eficiencia del impuesto al valor agregado.

r = recaudación efectiva del IVA.

t = tasa del impuesto.

PIB = Producto Interno Bruto.

Teniendo en cuenta que algunos sectores o ramas de la economía se encuentran exentos del impuesto, se realiza el ejercicio tomando el PIB ajustado al cual se le restan algunos elementos que no son afectados por este impuesto para obtener un resultado más aproximado. Los resultados obtenidos haciendo uso de las herramientas de Microsoft Excel son los siguientes:

TABLA APÉNDICE 6

ÍNDICE DE EFICIENCIA DEL IVA, PERIODO 2004-2013.

Años	Recaudación y tasa del IVA		Estimado según consumo		Estimado según PIB		Estimado según PIB Ajustado	
	T	R	Consumo total	E	PIB	E	PIB Ajustado	E
2004	13%	951.8	15963.4	46%	15798.3	46%	12939.3	57%
2005	13%	1103.5	17410.3	49%	17093.8	50%	14002.8	61%
2006	13%	1307.7	19276.3	52%	18550.7	54%	15276.7	66%
2007	13%	1389.4	21404.8	50%	20104.9	53%	16444.9	65%
2008	13%	1460.7	23063.1	49%	21431	52%	17464.0	64%
2009	13%	1251.2	21083.4	46%	20661	47%	17110.0	56%
2010	13%	1432.6	22189.7	50%	21418.3	51%	17697.3	62%
2011	13%	1574.1	24139	50%	23139	52%	19354.7	63%
2012	13%	1676.9	24864.8	52%	23813.6	54%	19799.5	65%
2013	13%	1730.7	25305.8	53%	24350.9	55%	20109.4	66%

Los datos del consumo exento utilizado para ajustar el PIB son los siguientes:

TABLA APÉNDICE 7

CONSUMO EXENTO, PERIODO 2004-2013.

Año	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Exento	2859.0	3091.0	3274.0	3660.0	3967.0	3551.0	3721.0	3784.3	4014.1	4241.5

Al PIB se le restó para cada año el consumo exento, de esta manera se obtuvo el PIB ajustado para poder realizar el cálculo del índice de eficiencia de la recaudación del IVA por este medio.

c) Elasticidad de los Ingresos Tributarios.

Para realizar un análisis cuantitativo de la influencia que tiene el Determinante “Comportamiento de la Economía” sobre la recaudación tributaria. Se hace uso del indicador denominado **Elasticidad de la Recaudación Tributaria**, que tiene su fundamento teórico en el concepto de elasticidad que muestra la variación porcentual que se daría en la variable X ante la variación de 1% en la variable Y. El software utilizado para la medición es Econometric Views debido a su simplicidad de cálculo de mínimos cuadrados y elasticidades.

Para el caso en particular, se busca medir cuánto se modificará el valor de una variable cuando se altere el de la otra. Una definición de elasticidad de la recaudación tributaria es la siguiente: relación causal entre los cambios porcentuales de los ingresos tributarios y los cambios porcentuales en el comportamiento de la actividad económica eliminando el efecto de otras variables exógenas que podrían afectar el ritmo de crecimiento de la recaudaciones, como la creación de nuevos tributos, los aumentos en las tasas vigentes, modificaciones en las exenciones, los cambios en el grado de fiscalización, etc.

El siguiente cuadro muestra la interpretación básica de los posibles resultados obtenidos a través del cálculo del indicador.

TABLA APÉNDICE 8

METODOLOGÍA DE ESTIMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

SIGNO	VALOR	SIGNIFICADO	INTERPRETACION
Positivo	Superior a 2	Altamente elástico	La recaudación tributaria responde en el mismo sentido que la variable
	Entre 1 y 2	Elástico	
	De 0 a 1	Inelástico	
Negativo	De -1 a 0	Decrecimiento inelástico	La recaudación responde en sentido inverso a la variable.
	De -2 a -1	Decrecimiento elástico	
	Inferior a -2	Decrecimiento altamente elástico	

Fuente: elaboración propia.

El cálculo de la Elasticidad de la Recaudación Tributaria se hace a través de una regresión simple, usando el método de Mínimos Cuadrados Ordinario (MCO). Para ello se obtiene la Elasticidad de la Recaudación Tributaria para el periodo 2004-2013 de los ingresos tributarios totales, del Impuesto sobre la Renta y por último del Impuesto al Valor Agregado.

A continuación se describe el modelo utilizado para el cálculo de este indicador:

$$\text{Modelo: } IT = a + PIB^{\beta}$$

Para convertir este modelo econométrico en una función lineal es necesario aplicar logaritmo natural, linealizando nos quedaría de la siguiente manera.

$$\ln IT = a + \beta \ln PIB + \mu$$

donde:

$\ln IT$ = Logaritmo natural de los Ingresos Tributario

a = Constante del modelo

β = Elasticidad IT – PIB

$\ln PIB$ = Logaritmo natural del Producto Interno Bruto

μ = Termino de error del modelo en el periodo en estudio.

Para finalizar y luego de obtener una función linealizada se hace uso del programa econométrico Eview y de éste el modelo de Mínimos Cuadrados Ordinario (Least Squares).

Se presenta a continuación los resultados del modelo.

Para obtener mejores resultado y poder concluir de manera amplia sobre la elasticidad de la recaudación tributaria, se calcula este indicador para la recaudación tributaria total, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta

A continuación se describe el modelo utilizado para el cálculo de la elasticidad de la recaudación tributaria total:

$$\text{Modelo: } IT = a + PIB^{\beta}$$

Para convertir este modelo econométrico en una función lineal es necesario aplicar logaritmo natural, linealizando nos quedaría de la siguiente manera.

$$\ln IT = a + \beta \ln PIB + \mu$$

donde:

$\ln IT$ = Logaritmo natural de los Ingresos Tributario

a = Constante del modelo

β = Elasticidad IT – PIB

$\ln PIB$ = Logaritmo natural del Producto Interno Bruto

μ = Termino de error del modelo en el periodo en estudio.

Por su para el cálculo de la elasticidad de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado se utiliza el siguiente modelo:

$$\ln IVA = a + \beta \ln PIB + \mu$$

donde:

$\ln IVA$ = Logaritmo natural del IVA

a = Constante del modelo

β = Elasticidad IVA – PIB

$\ln \text{PIB}$ = Logaritmo natural del Producto Interno Bruto

μ = Terminio de error del modelo en el periodo en estudio.

Para finalizar se obtiene el cálculo de la elasticidad de la recaudación de Impuestos Sobre la Renta a través del siguiente modelo:

$$\ln \text{ISR} = a + \beta \ln \text{PIB} + \mu$$

donde:

$\ln \text{ISR}$ = Logaritmo natural del Impuesto Sobre la Renta

a = Constante del modelo

β = Elasticidad ISR – PIB

$\ln \text{PIB}$ = Logaritmo natural del Producto Interno Bruto

μ = Terminio de error del modelo en el periodo en estudio.

Luego de la corrida de los datos a través del programa econométrico antes mencionado se obtienen los siguientes resultados:

Para los ingresos tributarios totales se obtiene una elasticidad, tal como se muestra en la siguiente figura de 1.501115 que representa una recaudación tributaria elástica al comportamiento de la economía y un coeficiente de determinación ($R^2=0.965984$)

Equation: EQ04 Workfile: ELASTISIDAD EL SALVA... - □ ×

View Proc Object Print Name Freeze Estimate Forecast Stats Resids

Dependent Variable: LN_INGRESOSTRIBUTARIOS
Method: Least Squares
Date: 05/26/15 Time: 10:16
Sample: 2004 2013
Included observations: 10

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-6.985393	0.930237	-7.509264	0.0001
LN_PIB	1.501115	0.093713	16.01825	0.0000

R-squared 0.969764 Mean dependent var 7.914001
Adjusted R-squared 0.965984 S.D. dependent var 0.215932
S.E. of regression 0.039825 Akaike info criterion -3.431787
Sum squared resid 0.012688 Schwarz criterion -3.371270
Log likelihood 19.15893 Hannan-Quinn criter. -3.498174
F-statistic 256.5842 Durbin-Watson stat 1.078206
Prob(F-statistic) 0.000000

Por su parte para el Impuesto Sobre la Renta tal como se muestra en la siguiente figura se obtiene una elasticidad de 2.069418 que representa una recaudación tributaria altamente elástica al comportamiento de la economía y un coeficiente de determinación ($R^2=0.968650$).

Equation: EQ01 Workfile: ELASTISIDAD EL SALVAD... - □ ×

View Proc Object Print Name Freeze Estimate Forecast Stats Resids

Dependent Variable: LN_RENTA
Method: Least Squares
Date: 05/25/15 Time: 12:26
Sample: 2004 2013
Included observations: 10

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-13.69804	1.229632	-11.13995	0.0000
LN_PIB	2.069418	0.123874	16.70582	0.0000

R-squared 0.972134 Mean dependent var 6.842080
Adjusted R-squared 0.968650 S.D. dependent var 0.297318
S.E. of regression 0.052643 Akaike info criterion -2.873725
Sum squared resid 0.022170 Schwarz criterion -2.813208
Log likelihood 16.36862 Hannan-Quinn criter. -2.940112
F-statistic 279.0843 Durbin-Watson stat 1.294022
Prob(F-statistic) 0.000000

El Impuesto al Valor Agregado tal como se muestra en la siguiente obtiene una elasticidad de 1.268368 que representa una recaudación tributaria elástica al comportamiento de la economía y un coeficiente de determinación significativo de ($R^2=0.926426$)

Equation: EQ02 Workfile: ELASTISIDAD EL SALVA... - □ ×

View Proc Object Print Name Freeze Estimate Forecast Stats Resids

Dependent Variable: LN_IVA
Method: Least Squares
Date: 05/25/15 Time: 12:31
Sample: 2004 2013
Included observations: 10

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-5.368712	1.177520	-4.559339	0.0019
LN_PIB	1.268368	0.118624	10.69231	0.0000

R-squared	0.934601	Mean dependent var	7.220545
Adjusted R-squared	0.926426	S.D. dependent var	0.185852
S.E. of regression	0.050412	Akaike info criterion	-2.960334
Sum squared resid	0.020331	Schwarz criterion	-2.899817
Log likelihood	16.80167	Hannan-Quinn criter.	-3.026721
F-statistic	114.3255	Durbin-Watson stat	1.472466
Prob(F-statistic)	0.000005		

Por último para efectos de visualizar el grado de correlación que existe entre las variables se presenta a continuación las gráficas para las tres mediciones que se realizan, destacando una alta correlación que presentan los datos de las variables.

