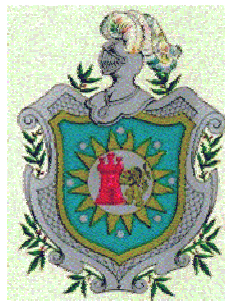


UNIVERSIDAD DE ALCALÁ DE HENARES, ESPAÑA



Y

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA LEÓN-NICARAGUA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**“MAESTRÍA EN PROCESOS DE INTEGRACIÓN”**

TESINA

**TEMA: LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN  
INDIRECTA EN EL SICA: SU COMPARACIÓN CON EL  
SISTEMA PREVISTO POR LA UNIÓN EUROPEA Y LÍNEAS  
DE MEJORAS.**

PREVIO A OPTAR AL GRADO DE MAESTRÍA

AUTOR: Mayra Alejandra Tijerino Chávez.

TUTOR: Doctor Manuel Lucas Duran.

León, Nicaragua, Centroamérica diez de Mayo del año 2.005

## INDICE

	<u>Pág.</u>
Introducción.....	1
 <b>CAPITULO 1.</b> ....	
La Armonización de la Tributación indirecta en el SICA: Su comparación Con el Sistema previsto por la Unión Europea y Líneas de Mejoras.....	5
 <b>CAPITULO 2.</b>	
Fiscalizad, Integración y Tratados de Libre Comercio.....	26
 <b>CAPITULO 3.</b>	
Generalidades de los Códigos Tributarios por cada país Centroamericano.....	31
 <b>CAPITULO 4</b>	
La Armonización de la Fiscalidad Indirecta.....	37
 <b>CAPITULO 5.</b>	
I La Supresión de los obstáculos fiscales en el Mercado Único.....	41
II. El Impuesto Sobre el Valor Añadido.....	45
III. El Informe Neumark Armonización de los Impuestos.....	46
 <b>CAPITULO 6.</b>	
Impuesto al Valor Agregado.....	47
I. El IVA y las Importaciones.....	50
II. EL IVA y las Exportaciones.....	52
III. Base Legal Comunitaria de la Armonización del IVA.....	54
IV. Régimen Especial del Oro.....	56

## **CAPITULO 7.**

Impuestos Especiales.....	57
I. Tabaco: Armonización de la Estructura del Impuesto Especial.....	59
II. Cigarillos y la Aproximación de los Impuestos.....	60
III. Alcohol y Bebidas Alcoholicas y los impuestos Especiales.....	61
IV. Impuestos Indirectos y Energía.....	63
V. Reducción de impuestos especiales sobre los biocarburantes.....	67

## **CAPITULO 8.**

Franquicias Fiscales.....	68
---------------------------	----

## **CAPITULO 9**

Trafico Internacional de Viajeros.....	68
--	----

## **CAPITULO 10**

Fraude Fiscal.....	69
--------------------	----

## **CAPITULO 11**

Ventas Libres de impuesto.....	71
--------------------------------	----

CONCLUSIONES .....	74
--------------------	----

ANEXOS.....	76
-------------	----

## **INTRODUCCIÓN.**

La Política Fiscal es uno de los instrumentos de política Económica de mayor eficacia, que los gobiernos utilizan para alcanzar sus objetivos económicos y es la llave para la estabilización de las economías en vías de desarrollo.

En todo país las operaciones o las acciones de Gobierno tienen un significativo impacto en la Economía y esta acción gubernamental se ejecuta sobre determinadas variables de política económica con el fin de alcanzar los objetivos trazados en aras de lograr la estabilización económica, distribución del ingreso y por ende del crecimiento económico.

Los Gobiernos son responsables de la actividad económica a través del Gasto público y la movilización de los recursos; e indirectamente influye en las fuentes y los recursos que son utilizados por el sector privado. Por consiguiente un mal manejo de la Política Fiscal acarrea una serie de desequilibrios macroeconómicos y problemas tales como una elevada inflación, un alto déficit fiscal y un crecimiento económico negativo. En circunstancias como estas la Política Fiscal es el Centro, el corazón de la estrategia de los ajustes del gobierno.

A partir de la década de los años 90 Centroamérica inicio un proceso transformador de sus políticas económicas, comerciales y financieras, mediante el fortalecimiento de sus instituciones y la creación de políticas dirigidas para lograr el cumplimiento de los requisitos exigidos por parte de la comunidad internacional. Por lo que los Gobiernos comenzaron un proceso de privatización de las empresas públicas.

Para lograr la reducción del déficit fiscal las Administraciones Tributarias en la Región Centroamericana se propusieron la ampliación de la base de contribuyentes, la reducción de la Evasión fiscal y un estricto control de los reembolsos y exoneraciones fiscales,<sup>1</sup> a fin de incrementar la recaudación efectiva de los impuestos internos.

En las páginas siguientes se encontrara de manera general debido a la poca Información que se encuentra accesible a nivel de la Secretaria de Integración Centroamericana, y a nivel de los Ministerios de Hacienda y Crédito Publico de cada uno de los países de la Región Centroamericana, lo concerniente a la armonización de los impuestos indirectos y a los avances que se han dado en la región, esta armonización tiene su contenido en la necesidad de evitar las subvenciones indirectas a las exportaciones a otros

---

<sup>1</sup> En el caso de Nicaragua, el control de las exoneraciones ha tenido un gran significado pues, en los Gobiernos pasados otorgaron cantidad de exoneraciones a personas involucradas en la política nacional lo que le ha ocasionado perdidas considerables al respecto.

países miembros y evitar distorsiones en el Seno del Mercado común. Si bien en la Unión Europea existe cierto temor en el tema por parte de los Estados miembros de ceder competencia en sus políticas fiscales internas han avanzado de acuerdo a las necesidades comerciales.

En los países Centroamericanos no se tenido un gran avance, pero si se ha logrado avanzar en cuanto a la Unión Aduanera Centroamericana; que no abordable por ser demasiado complejo y amplio y al mismo tiempo no es el tema que me acompaña. Sin embargo y debido a la relación de este con los impuestos internos de los países lo veremos de manera general.

Se debe tomar en consideración que en la Región Centroamericana a diferencia de la Unión Europea, no se habla de armonizar los impuestos sino de compatibilizar los impuestos, y los veremos reflejado en el Convenio de Compatibilización de los tributos a nivel de la Región; el que ha servido de base para ejercer cambios y estrategias en las políticas de las administraciones de rentas de Centroamérica.

En cuanto a la Unión Europea la armonización fiscal es uno de los debates Continuos y actuales, debido al Mercado común ya que el aspecto fiscal no estaba contemplado desde el inicio del proceso de integración Europea,

sino que surgió como apoyo o consecuencia de otras políticas comunitarias de mayor alcance.

## **CAPITULO 1:**

### **LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN EL SICA: SU COMPARACIÓN CON EL SISTEMA PREVISTO POR LA UNIÓN EUROPEA Y LÍNEAS DE MEJORAS.**

En los últimos años hemos presenciado un cambio estructural en el mundo, dándose un Fenómeno globalizador, lo que ha planteado nuevas relaciones económicas y políticas tanto a nivel nacional como internacional. Este fenómeno vino a alterar las funciones de los Estados, y obligo que los gobiernos fueran más beligerantes definiendo y

articulando acuerdos en bases a las necesidades existentes, incorporando medidas de modernización en las gestiones gubernamentales, La Tributación por su parte, no se encuentra ajena ante esta situación, en cuanto a las estructuras y a los niveles de tributación de los sistemas tributarios nacionales como también en lo que concierne a la gestión de estos. Las posibilidades de evasión Tributaria son cada vez mayores debido a este creciente grado de internación de las economías.

En la Unión Europea se habla de Armonización Fiscal la palabra Armonización deriva de la palabra armonizar que según el Diccionario de la Real Academia Española significa: Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin, Escoger y escribir los acordes correspondientes a una melodía o a un bajete, estar en armonía. Y en la Región Centroamericana se habla de Compatibilización, que también en consulta realizada al Diccionario de la Real Academia Española, la palabra Compatibilización se deriva de la palabra compatible, que significa: que tiene aptitud o proporción para unirse o concurrir a un mismo lugar o sujeto. Que puede funcionar directamente con otro dispositivo, aparato o programa. Las definiciones y los conceptos de ambas palabras divergen en significado pero la finalidad u objetivo es el mismo: Lograr un mercado único, basado en la libre competencia y en la igualdad.

El proceso de armonización fiscal Europeo y el Centroamericano es lento y esto obedece al hecho de que las cuestiones tributarias son tradicionalmente un ámbito reservado de los gobiernos nacionales y no están sujetas a un control supranacional.



La distribución de la presión fiscal entre impuestos directos e indirectos varía de un país a otro lo que tienen gran importancia si se quiere lograr una armonización fiscal.

En Centroamérica no se ha dado un proceso de integración de las políticas fiscales, únicamente ha iniciado un proceso de Unión Aduanera, que exige que las políticas fiscales comiencen a armonizarse o a compatibilizarse, veremos pues únicamente rasgos generales del incipiente proceso de integración fiscal en la Región Centroamericana.

## **I.- SISTEMA DE INTEGRACIÓN CENTROAMERICANA Y LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.**

### **1.- ASPECTOS GENERALES DE LA UNIÓN ADUANERA CENTROAMERICANA**

No podemos ocultar que Centroamérica cuenta con características que sin duda alguna son distintivas y peculiares a las del resto del mundo. Países sub - desarrollados con altas tasas de pobreza, desempleo, y analfabetismo entre otros, al mismo tiempo países altamente politizados, altamente bélicos producto de una carga histórica, continuas guerras y enfrentamientos han acechado a nuestra región desde la independencia de Centroamérica de España, heredando el espíritu sublevador del

indígena, que se conjuga con el pacto juego del Gueg<sup>2</sup>uense, región con una pobreza extrema la que nos hace dependientes económicos de potencias mundiales como la Estadounidense quienes debido a esto quieren dirigir las políticas y los planes de desarrollo.

Lo que ha traído una economía doméstica, carente de inversión privada y pública, por lo que el ajuste fiscal en la región necesita grandes y eficaces reformas tributarias en el ámbito legal como estructural de las diferentes administraciones tributarias para poder hacer viable y funcional los sistemas impositivos.

A medida que los países de la Región avanzan en el Proceso de Integración, se hace más evidente la necesidad de que estos perfeccionen sus distintos instrumentos de Política para resolver de manera integral y eficiente los complejos y variados problemas que se les presentan.

En el plano externo, es necesario estar preparado para los procesos globalizadores que aunque tratemos de no formar parte de ellos nos involucran por ser parte de la economía mundial. En el plano de incentivos se hace necesario atacar los diversos desequilibrios sociales y económicos que mencionábamos al inicio y aquellos que nos acarrearán el mismo proceso de Integración Regional y proceso globalizador abierto y competitivo.

Para poder responder a las exigencias es menester fortalecer al Estado y dotarlo de los Instrumentos idóneos para un accionar eficiente. Las finanzas públicas y la política fiscal tema que nos ocupa son los instrumentos de orientación regulación y estímulo del proceso de desarrollo. Es necesario analizar las políticas de gasto e ingreso en

---

<sup>2</sup> Personaje del Libro El Gueguense, que forma parte del acervo cultural Nicaragüense.

Centroamérica en la última década, mediante la comparación y poder de esta manera delinear o divulgar posibles contribuciones a una estrategia de desarrollo que responda los retos del proceso de Integración Centroamericana.

Es necesario reformas tributarias de tipo general, para mejorar la elasticidad, eficiencia y equidad de los sistemas impositivos y en particular los impuestos relacionados al patrimonio, sobre la venta, al valor agregado o añadido, al consumo suntuario, a la ampliación de la base impositiva, la fiscalización, y la legislación Tributaria entre otros.

En cuanto al alcance que deben tener esas reformas, se identifican algunos rasgos básicos como el énfasis en el uso de impuestos indirectos como calidad de fuentes de recaudación, la universalización del IVA<sup>3</sup>, la gradual reducción de tasas marginales del impuesto sobre los ingresos, compensada por una ampliación de numerosos impuestos de baja recaudación, y asegurar recursos presupuestarios a la estructura de la administración tributaria.

Dentro de los objetivos de la integración Centroamericana, se encuentra el de la Unión Aduanera, esta unión se podría considerar con el punto de partida o el inicio del Mercado Único Centroamericano, en otras palabras no se puede llegar a un mercado único sino se llega a la supresión de los puestos fronterizos y a la armonización de los aranceles.

El artículo 15 del Protocolo de Guatemala recoge este propósito, y para ello se han adoptado los principios siguientes:

---

<sup>3</sup> La Universalización del IVA en la Región Centroamericana ya se llevó a cabo, lo único que falta es establecer una tasa impositiva igual en todos los países, lo que veo lejano puesto que ni en la Unión Europea se ha dado todavía.

A) Legalidad, que no es más que el apego a las Constituciones de los Estados que conforman el sistema de Integración Centroamericana, y los ordenamientos Jurídicos e institucionales de dicho Sistema<sup>4</sup>.

B) Gradualidad, significa que la unión se va a dar de manera gradual y progresiva mediante programas destinados para ello<sup>5</sup> esto no quiere decir que los países que quieran avanzar de manera mas rápida no lo puedan hacer de conformidad con el Principio de Celeridad, tal como se encuentra señalado en el artículo 6 y 52 del Protocolo de Guatemala.

C) Flexibilidad, los avances responden a las necesidades de los países vinculados, atendiendo a las voluntades políticas, tal como lo define el artículo 5 del Protocolo de Guatemala.

D) Consenso, que implica la adopción de los programas de común acuerdo por los Estados, lo que va a acelerar los programas.

E) Transparencia, que es la garantía de los procesos y los programas esta se va a dar por medio de consultas, publicaciones y cualquier medio de comunicación.

El día dos de mayo del año 2000, los Presidentes de Guatemala, El Salvador y Nicaragua suscribieron la Declaración Trinacional, donde expresaban la voluntad política de Nicaragua de integrarse en el proceso de la Unión Aduanera Centroamericana.

A Nivel Interno Nicaragua se adhirió al Convenio para el establecimiento de una Unión Aduanera mediante Decreto No. 03-2001 del Presidente de la República el que fue publicado en la Gaceta Diario Oficial de Nicaragua No. 10 del 15 de enero del año 2001.

---

<sup>4</sup> Ver artículos 1 y 5 del Protocolo de Guatemala.

<sup>5</sup> Se puede ver al respecto el artículo 5 y 15 del Protocolo de Guatemala y el artículo 4 del Protocolo de Tegucigalpa.

Por Unión Aduanera conocemos el espacio geográfico formado por dos o mas países que constituyen un solo territorio aduanero, donde exista libre movilidad de bienes, independientemente de su origen y de los servicios asociados al comercio de bienes, mediante la Compatibilización de los sistemas tributarios.

Las características de la Unión Aduanera son:

\* Libre movilidad de bienes sin excepciones, independientemente del origen de los mismos, una vez internados en cualquier país miembro.

\* Libre comercio de servicios, especialmente aquellos asociados al comercio de bienes.

\* Arancel Externo común

\* Administración aduanera común.

\* Mecanismo de recaudación de los Ingresos tributarios

\* Armonización tributaria

\* Política comercial externa común.

\* Normativa comercial uniforme.

Como se mencionaba al inicio para que se pueda lograr un Mercado Común se tiene que establecer un arancel externo común para todos. Este punto lo vamos a discutir más adelante.

En el proceso de la Unión aduanera existen áreas que son susceptibles para la armonización, estas áreas son:

1. Administración Aduanera Común.
2. Armonización Arancelaria.
3. Libre movilidad de bienes y servicios.
4. Armonización Tributaria y mecanismo de recaudación de los ingresos tributarios.
5. Registros.
  - a) Reconocimiento mutuo de registros sanitarios para alimentos y bebidas,
    - a. Medicamentos y productos afines e insumos agropecuarios.
    - b. Reconocimiento mutuo de registros de importador y distribuidor de hidrocarburos.
    - c. Armonización de medidas sanitarias y fitosanitarias.
    - d. Armonización de normas Técnicas.
    - e. Propiedad intelectual.
    - f. Política Comercial Común.

Veamos el punto que nos ocupa:

**A. Armonización tributaria y mecanismo de recaudación de los ingresos Tributarios**

En lo referente a la armonización tributaria, el grupo técnico identificó los impuestos que deben ser armonizados, tanto en las importaciones como en las transacciones Intrarregionales; con base en lo cual, elaboró propuestas de estructuras técnicas armonizadas de dichos impuestos.

El 23 abril de 2004, se aprobó en la Reunión Conjunta de Directores de Integración con Directores Generales de Aduanas y Directores de Tributación Interna, el mecanismo de recaudación y distribución de los ingresos habiendo formado un grupo técnico para revisar los términos conceptuales del mecanismo. El Grupo Técnico realizó su labor y aprobó dichos términos, y se elevó a consideración de los foros decisorios.

También se esta trabajando en la formulación de una propuesta, a nivel binacional El Salvador - Guatemala, sobre un “Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera”. Para tal efecto, los Directores de Tributos Internos, en la reunión del 22 de Julio del 2004, aprobaron una fecha meta (primera quincena de septiembre del presente año) y una calendarización de reuniones del Grupo Técnico de Tributación, para la finalización de dicho Convenio, así como también acordaron que los países no participantes en la formulación de este Convenio envíen un delegado observador para las próximas reuniones.

Por otra parte, en el mes de Septiembre del año 2004, se aprobó a nivel de Directores de Integración de Tributos Internos y de Aduana, un “Proyecto de Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica”, el cual será elevado a consideración de los Directores de las Administraciones Tributarias y Aduaneras, en coordinación con los Ministros de Hacienda y Crédito Público de cada uno de los países; en una próxima reunión convocada.

En el mes de octubre del año 2004, se llevo a cabo una Reunión Binacional entre el Salvador y Guatemala, en ella se acordaron una serie de medidas y programas los que serian la pauta para una reunión siempre en el mismo mes y año de los delegados de cada país.

En el mes de noviembre del 2004 se llevo a cabo una ronda de negociación en la Republica de Guatemala reuniéndose no solo el grupo técnico de la Unión Aduanera sino que también los grupos técnicos responsables de las materias arancelarias, agrícola y de registro y de Tributación Centroamericana Interna. En esta reunión se dio a conocer un Proyecto de Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera Centroamericana, este proyecto fue elaborado por técnicos de los países miembros.

Para el mes de abril de este año se llevo a cabo una ronda de negociación, en la Republica de Honduras, de manera particular se toco el tema de cómo asegurar la implementación del Convenio de Compatibilización de los sistemas tributarios, en la región el que servirá como instrumento para combatir el fraude.

A nivel Técnico se aprobó el Proyecto de Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera. Y se solicito a la Secretaria de Integración Económica Centroamericana, SIECA que informara sobre la forma de poner en vigencia dicho convenio.

En relación a la armonización tributaria, se ha aprobado a nivel técnico, el mecanismo de recaudación y distribución de los ingresos. Y en el marco de la Unión Aduanera han



sido aprobados: EL convenio Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera y el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.

Dentro de los avances del proceso de integración Centroamericana y como parte de la voluntad política de los Estados, en Mayo del año 2000, se reunieron los Presidentes de Guatemala, El Salvador y Nicaragua, y elaboraron una Declaración denominada Declaración Trinacional, Integración para el Siglo XXI, en la que se estableció como punto de agenda de trabajo involucrar a los restantes países de la región y **establecer políticas de Armonización tributaria.**

**Al respecto se establecieron los siguientes objetivos, de la Política Tributaria:**

- A) Realizar los esfuerzos necesarios a fin de lograr la Compatibilización de los impuestos internos específicos, con el objeto de lograr la armonización de los sistemas tributarios de los Estados de modo que sean neutros para la realización de las transacciones comerciales de bienes y servicios y para la atracción de inversiones.
- B) Impulsar la coordinación de las instituciones de administración tributaria, a efecto de intercambiar conocimientos y combatir la experiencia adquirida en cada país, en cuanto a procedimientos, sistemas administrativos y de información y tecnologías, a fin de hacer más eficiente la recaudación fiscal y la administración de los tributos.
- C) Encomendar la política tributaria a la comisión Económica creada en la Declaración Trinacional El Salvador, Guatemala y Nicaragua: Integración para el Siglo XXI<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Declaración Trinacional El salvador, Guatemala y Nicaragua, Integración para el Siglo XXI.

Hoy en día uno de los desafíos más grandes relacionados con la Integración Económica tanto en la región centroamericana como en otros bloques de países que han formado y están en proceso de formar procesos de Integración es el de las políticas Tributarias, sin embargo existe gran discrepancia en cuanto a que si desde el inicio del proceso de armonización se ha ido de la mano con el proceso de armonización o de equiparación de las capacidades de gestión de sus administraciones tributarias, en otras palabras que si hay un avance por igual en todas las políticas económicas, sociales, políticas tributarias o fiscales en los procesos de integración o se da un avance más significativo en otras políticas como en la social, en la de defensa etc. Y no en el fiscal y tributario; en primer lugar por la liberalización de comercial y financiera y por otro lado por la necesidad de una mayor disciplina fiscal que se imponen debido a los ajustes estructurales que son demandados por los países donante, y la comunidad internacional para solventar y coadyuvar esfuerzos en conjunto para la reducción de la deuda interna.

Dentro de los objetivos propuestos por los países de la región centroamericana se encuentra el de alinear las políticas monetarias y cambiarias, un caso de ejemplo de dicha alineación de las políticas monetarias lo encontramos en el impacto que tiene el dólar americano en los procesos cambiarios de la Región, ya en el Salvador desde hace varios años se viene escuchando el cambio de su moneda por el dólar, en Nicaragua y en el resto de los países la compra de productos de consumo y servicios se encuentra dolarizados, este es un punto característico no solo de los procesos de integración sino del proceso globalizador mundial.

## **II.- BREVE RESEÑA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS**

### **CENTROAMERICANOS.**

Los sistemas tributarios Centroamericanos son relativamente jóvenes pues se establecieron en la década de los años 70 y 80, y no están diseñados de manera atractiva para el fomento de las exportaciones y las inversiones, ya que estos países hasta mediados de los años 50 eran eminentemente agrícolas con cierta explotación en el campo minero, por lo que la mayor recaudación de tributos se generaba por las aduanas, la Tributación interna era esencialmente indirecta basada en los llamados impuestos a las tres ventas: Impuesto selectivos al consumo, y algunas cargas de uso con una bajísima participación de los impuestos directos, luego en la década de los años 60 la política fiscal bajo la doctrina de la sustitución de las importaciones (surgieron los procesos industrializadores), la que fue formulada por CEPAL durante la década de los años 50, comenzando a considerarse a la tributación como un instrumento de desarrollo.

Para los años 70 y 80 se dieron reformas importantísimas (ya para esta época se daban a Nivel mundial los incipientes procesos de liberalización de comercio exterior y financiero) estas reformas establecieron una serie de cambios con las siguientes características:<sup>7</sup>

1. Simplificación de los sistemas tributarios mediante la reducción del número de impuestos.
2. Revisión de las legislaciones dispersa en materia impositiva y su sistematización en Códigos comprensivos.
3. modernización de las administraciones tributarias.

---

<sup>7</sup> [www.Banco Interamericano de desarrollo](http://www.Banco Interamericano de desarrollo).

4. Introducción del Impuesto al Valor agregado (IVA)<sup>8</sup>

5. Introducción de un impuesto global y progresivo a la renta personal en sustitución de los sistemas que la gravaban en forma cédular por tipo de ingreso.

A pesar de la búsqueda por medio de la introducción de instrumentos modernos de la política fiscal, se otorgaron una serie de incentivos fiscales que eran el resultado de las políticas de los Poderes Ejecutivos los que obedecían a las necesidades y conveniencias de los políticos del partido en mando, de los grandes déficit fiscales, producidos por el endeudamiento de los países de la región, la incertidumbre política, y los diferentes enfrentamientos bélicos ocasionaron que los problemas de déficit fiscal fueran cada vez más alarmantes<sup>9</sup> que erosionaron la base de la recaudación y la calidad de los mismos en términos de eficiencia y equidad, por lo que se produjo un alto déficit fiscal, que produjeron altos impuestos inflacionarios, lo que llevo a una tributación indirecta.

Ya para le época de los años noventa en la región se podía respirar aires de democracia y paz, y la comunidad internacional comenzó a poner sus ojos en la región centroamericana por medio de prestamos, ayudas, Donaciones, procesos de condonación de la deuda externa entre otros, los que estaban condicionados en mantener la paz, en luchar por la democracia, y cumplir con una serie de requisitos como los que imponía el Fondo Monetario Internacional, la liberalización de las empresas estatales, liberalizaciones comerciales y financieras, (surgimientos de Bancos, como en el caso de

---

<sup>8</sup> En Nicaragua hasta el año 2003, el IVA se denominaba IGV, Impuesto General al Valor, su cambio tuvo lugar en mayo del año 2003, con la puesta en vigencia de la Ley de Equidad Fiscal.

<sup>9</sup> En la región Centroamericana en las décadas de los años 70 y 80, se dieron constantes luchas y enfrentamientos bélicos, como es el caso de Guatemala, EL Salvador con los frentes armados, Nicaragua que paso de un régimen Capitalista con el Somocismo a la Revolución con el Frente sandinista, en estos países fue casi nula en estas décadas la presencia de la Inversión Extranjera y nacional, ya que las políticas de gobierno no eran la de la promoción de la empresa privada sino la estatal, en el caso propiamente de Nicaragua la empresa privada se puede decir que desapareció del País, debido a las Confiscaciones en masa.

Nicaragua que la Banca en la década de los años 80 era estatal), las privatizaciones de los servicios (telefonía, Luz, etc.), aparecieron los primeros incentivos a la inversión extranjera, mediante legislaciones de incentivos y los centros de ayuda al comercio y a las exportaciones, surgieron nuevas leyes en materia tributaria adecuándose a las necesidades del momento, la apertura de la industrialización para aminorar los altos índices de importaciones<sup>10</sup> Se comenzó hablar en el año 90 de la Integración Centroamericana como la medida para salir de la crisis económica, política, y militar que se encontraba la región Centroamericana, fue en el año 90 donde se firma el Protocolo de Tegucigalpa, que es como una carta de constitución centroamericana, donde esta plasmado la voluntad de los Presidentes del área, y la voluntad del pueblo Centroamericano de luchar a favor de la democracia, la paz, la reconciliación, el bienestar social, el mejoramiento de nuestras paupérrimas economías etc. Comenzando a lograrse de esta manera mercados regionales con economías de escala y aglomeración, dándose de forma simultanea apertura bilateral y multilateral con países fuera del área.

No puedo dejar de señalar que la Ronda Uruguay y los acuerdos de la Organización mundial del comercio, tuvieron un significado directo en estos cambios comerciales (aperturas unilaterales y multilaterales).

Todo esto vino a contribuir a que los países ajustaran sus sistemas tributarios, estas nuevas reformas fiscales tienen el objetivo principal generar mayores ingresos fiscales, estas reformas deberán de priorizar la competitividad para el mercado regional y global

---

<sup>10</sup> Debido a los enfrentamientos bélicos, los campesinos que trabajaban en el sector agrícola se desplazaron para las ciudades, y ya no estábamos frente a una región agrícola sino ante una región en crisis en todo sentido, no se producía ni el consumo interno por lo que los índices de importaciones habían subido

combinado con una política fiscal de ingresos y gastos focalizados, que permitan satisfacer y mantener cierta equidad vertical en la distribución del ingreso que mantenga el apoyo a la economía de mercado y a la propia democracia.

Estas liberalizaciones Comerciales y Financieras repercuten grandemente en la Tributación, ya que en cierta medida los impuestos pueden entorpecer los procesos de exportación e importación, lo que trae consecuencias determinantes para la política y sobre todo para la administración tributaria, ya que el grupo mayoritario de contribuyentes lo constituyen los de difíciles de gravar. Como ejemplo tenemos el caso de Nicaragua que es similar al del resto de los países de la región donde el 1% del total de Contribuyentes recauda cerca del 75% del total (que son los llamados Grandes Contribuyentes, donde están registrados aproximadamente cerca de 1000).

Al darse la privatizaciones de los servicios públicos en la región, y al promoverse la inversión extranjera (Zonas Francas en Centroamérica se encuentran exoneradas del pago de ciertos impuestos) se ha dado un fenómeno de salida y entrada de capital extranjero, como ejemplo puedo señalar que para el año 2000 los flujos de comercio de mercancías y servicios fueron 7.5 billones de dólares mientras que los flujos internacionales de capital fueron cinco veces mas grandes<sup>11</sup>

Las liberalizaciones del comercio y de flujos de capital tienden a incrementar el bienestar de los países pero también presentan desafíos a los gobiernos por los otorgamientos de incentivos fiscales.

---

<sup>11</sup> [www.elac.cl](http://www.elac.cl)

En contraste con todo esto encontramos que todavía los países de la Región luchan por mantener su capacidad de determinar su propio destino económico y dentro de este como es lógico lo relacionado a la tributación.

## **II.- ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN LA REGIÓN**

La armonización de los impuestos indirectos esta basada en el principio de la no discriminación de la producción externa asegurando el comercio intra regional pero esta coordinación regional debe de alcanzar un acuerdo sobre las bases en el IVA y un acuerdo de tasas sobre los impuestos selectivos, en especial en especial en naciones fronterizas. Los impuestos indirectos son susceptibles y difíciles de manejar y controlar, hay impuestos a las ventas lo que genera una serie de efectos cascada, de impuestos sobre impuestos que afectan la competitividad de los países obligando a la producción nacional a competir en desventaja aún en el caso del IVA, cuando se exoneran productos de la canasta básica.

## **III.- ASPECTOS GENERALES DEL CONVENIO DE COMPATIBILIZACIÓN.**

Las Administraciones Tributarias de la Región Centroamericano, están en un proceso denominado la RUTA HACIA EL CAMBIO, donde tiene como finalidad ir de la mano con la Unión Aduanera que ya esta bastante adelantada en la Región, para evitar problemas de competencia y otros que se puede derivar del Mercado Único o de la libre circulación de mercancías, servicios y capitales.

Los Estados contratantes buscaron el mecanismo para compatibilizar sus sistemas tributarios y poder viabilizar las transacciones comerciales de bienes y servicios, que se realicen dentro de la Región, para ello Firmaron un Acuerdo de Compatibilización, y el ámbito de su aplicación es para las operaciones que se realicen entre agentes económicos de los Estados Contratantes, afectas a los Sigüientes Impuestos: IVA, ISC e Impuesto Sobre la Renta, únicamente en la parte de gastos, dicho Convenio define al Impuesto al Valor Agregado como: para las operaciones realizadas bajo las disposiciones del presente convenio al Impuesto al Valor Agregado, se le determina como regla general, que es un tributo plurifásico, aplicable en todas las etapas de comercialización, no acumulativo denominado indistintamente: Impuesto al valor agregado; impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios; Impuesto sobre ventas; e impuesto General sobre las ventas.

Al mismo tiempo el Convenio de Compatibilización define a los Impuestos Específicos de Consumo como: Tributo de etapa única y monofásico, con carácter específico o ad valorem, que se aplica a bienes determinados.

El mismo Convenio instituye la creación y puesta en marcha de la Factura y Declaración Única Centroamericana (FYDUCA) como documento legal uniforme autorizado por las Administraciones Tributarias de los Estados Contratantes, para respaldar operaciones de transferencias o prestaciones de servicios de los contribuyentes. Al mismo tiempo en el se sustituye el hecho generador de importaciones y exportaciones por el de Adquisiciones y transferencias. Y denomina a las Adquisiciones como: Acto o hecho por el cual se obtiene el dominio o propiedad de bienes muebles o prestaciones de servicios, a cualquier título, originario o



nacionalizados en un Estado Contratante. Y por Transferencias: Acto o hecho por el cual se otorga dominio o propiedad de bienes muebles o prestación de servicios, a cualquier título, originario o nacionalizados en un Estado contratante.

El convenio en general desarrolla, la estructura Técnica del IVA (sujeto pasivo generador y sus momentos en que ocurre, exenciones, base imponible y sus ajustes, tratamiento tributario, Crédito fiscal, procedencia y devolución, liquidación y Pago, requisitos y emisión de la FYDUCA, libros y Registros.)

En el ISC las transferencias o adquisiciones afectadas a este impuesto se le aplicará la norma vigente en cada estado miembro para lo relativo a las importaciones y exportaciones y la técnica misma del impuesto.

El Convenio señalado le otorga también facultades a la administración tributaria para evitar la defraudación fiscal, y reconoce como medida precautoria de retención de la mercancía que se transporte sin la FYDUCA dentro del territorio de cada Estado Contratante. Queda al arbitrio de las Administraciones Tributarias las infracciones y sanciones que se aplicara a cada Estado Contratante, tomando en consideración la sustitución de los hechos generadores o cambio de terminología.

El objeto del convenio es establecer disposiciones y mecanismos a través de los cuales las administraciones tributarias, se presten asistencia mutua y cooperación técnica en las funciones de gestión, fiscalización y recaudación.

El mecanismo de aplicación es mediante las facultad de atribuciones otorgadas en el mismo convenio, acreditación del personal, y confidencialidad de la información proporcionada, la información se tiene que proporcionar en el plazo de 10 días de haber sido aceptada la solicitud y en caso que no se pueda suministrar en ese plazo se informara a la otra administración las razones por las cuales no se puede cumplir.

#### **IV.- SUSTITUCIÓN DE INGRESOS FISCALES.**

El primer impacto de la Integración es la reducción de los ingresos fiscales por aranceles que se generan del comercio regional (esto es lo que hace que los países se vuelvan temerosos de estos procesos), se da una especie de desvío de comercio, ya que si importábamos X producto de un país fuera de la región , ahora vamos a obtener ese producto del país regional, si trajéramos el producto de Paraguay por ejemplo al ingresarlo al país se le grava una serie de impuestos indirectos que alteran su precio en el mercado afectando el bolsillo de los ciudadanos, pero si se trae de un país miembro o parte del sistema de integración no se le agrega ningún impuesto, si lo vemos desde esta óptica los ingresos fiscales mermarían pero si lo vemos a largo plazo y no de manera individual sino por región, al establecerse en Centroamérica una verdadera integración comercial, financiera, social, etc. La Región se volvería atractiva para la inversión extranjera pues no hablaríamos de un mercado de 6 millones de habitante (en el caso de Nicaragua) sino que estaríamos frente a un mercado de aproximadamente 40 millones de habitantes que lo hace atractivo para el inversor, y obtendríamos mayores ingresos

que se reflejarían en otros agregados económicos que también constituyen bases gravables por otros tipos de impuestos.

Al mismo tiempo podemos señalar que los países que forman el Sistema de Integración centroamericana, no poseen superávits tributarios, donde las pérdidas relativas de recaudación pueden considerarse relevantes más allá del porcentaje de carga que representa. Como ejemplo de esto podemos señalar los siguientes<sup>12</sup>: el MERCOSUR tiene actualmente déficits fiscales cercanos a 4% del PIB y los servicios de deuda mas que se duplicaron por los efectos de las devaluaciones por lo que aún 0.4%, que ahora serían de casi el doble ya que están ligados a la importación que se mantiene en dólares a diferencia del ingreso nacional, del PIB en ingresos fiscales diezmados por la recesión pueden convertirse en obstáculos graves, un caso similar se da en Centroamérica donde el promedio de carga tributaria es cercano al 12% por lo que el agujero fiscal podría alcanzar proporciones desestabilizadoras.

## **CAPITULO 2.**

### **FISCALIDAD, INTEGRACIÓN Y TRATADOS DE LIBRE COMERCIO.**

Como hemos señalado en las paginas anteriores a partir de los años noventa en la Región Centroamericana se ha iniciado un proceso de Integración, dentro de los propósitos establecidos en el Marco del Tratado de Integración Centroamericana o Protocolo de Tegucigalpa se planteo el objetivo de establecer un Mercado Común Centroamericano denominado con las siglas MCCA, por lo que los países comenzaron un proceso de cambios en su política Comercial exterior, el que estaba dirigido a la obtención de una grado mayor de apertura, en busca de una mayor especialización y un

---

<sup>12</sup> [www.mercosur.com](http://www.mercosur.com)

mayor aprovechamiento de los rendimientos; abriendo oportunidades para la inversión extranjera<sup>13</sup> se incorporo nuevas tecnologías en la producción.

Centroamérica ha firmado tratado de libre comercio con: La Republica Dominicana y México, y se esta negociando con Chile al mismo tiempo se firmo Tratado con los Estados Unidos, esta tratado ya lo ratificaron Honduras, Guatemala y EL Salvador, Nicaragua ha expresado que lo ratificara después que el Congreso de los Estados Unidos lo haga, y la Situación de Costa Rica es más complicada pues el Presidente no lo ha enviado al Parlamento y hasta el momento no se ha visto ningún enteres al respecto. EL debate y el temor que expresan los diferentes actores, gobiernos, cámaras, coordinadoras civiles, productores, empresarios entre otros, es el Tema de la Competitividad, y productividad por lo que los gobiernos con ayuda de los organismos internacionales han iniciado una campaña de concientización a las empresas, industrias y a los productores para que sean más productivos y por ende más competitivos.

Por lo que uno de los retos que tienen los Gobiernos de la Región Centroamericana es la de proveer, mejor educación, salud, marco lega, seguridad, provisión de políticas macroeconómicas en beneficio del crecimiento, investigación, desarrollo de tecnologías, conservación del medio ambiente, provisión de infraestructura entre otros.

Es necesaria la creación de políticas que contemplen la solución de problemas que se generaran de los sectores que se vean afectados por la puesta en marcha de los tratados de libre comercio, especialmente con el CAFTA, al mismo tiempo tendrá la tarea de

---

<sup>13</sup> En Centroamérica a partir del año 1990, se dio un auge enorme de Zonas Francas en la región, ya que los gobiernos abrieron las puertas a estas inversiones mediante exoneraciones fiscales y leyes de promoción a la inversión, al mismo tiempo en Centroamérica se cuenta con mano de obra calificada y a bajo costos lo que da mayor atracción.

identificar los sectores potenciales con la apertura del CAFTA los que deberá de apoyar y otorgarles facilidades de Financiamiento, infraestructura, a través de un marco institucional que contemple incentivos fiscales y legales con el fin de obtener los máximos beneficios posibles.

Pero los Gobiernos para poder echar en marcha toda esta gama de ayudas y beneficios, necesitara insumos, necesitara dinero, necesitara capital y este deberá de salir del pago de los impuestos de los contribuyentes, especialmente de los impuestos indirectos. Por lo que estos procesos de aperturas comerciales exigen cambios importantísimos en la legislación y en la administración tributaria. Por lo que se plantea evidentes desafíos, dadas las dimensiones de las importaciones provenientes de un país como los Estados Unidos en los países centroamericanos, quien es su principal socio comercial extra-regional. Pese a la pronunciada reducción de aranceles observada en estos países durante los años noventa, el sostenido crecimiento de sus importaciones determinó que la recaudación proveniente de los impuestos a las importaciones determinó que la recaudación proveniente de los impuestos a las importaciones se ubicara entre el 1% y el 2% del PIB de los países de la región. Al considerar los cronogramas de las ofertas de los países al CAFTA, las pérdidas totales por desgravación en la región estarán alrededor del 0.5% del PIB Centroamericano<sup>14</sup>.

En una región donde se pretende establecer una Unión Aduanera y un Mercado Común, libre circulación de mercancías, capitales, y servicios, es indispensable la armonización de los impuestos indirectos para minimizar la existencia de regímenes tributarios disímiles que pueden causar desigualdades en las condiciones de competencia, del

---

<sup>14</sup> [www.revistainterforum.com](http://www.revistainterforum.com)

mismo modo la armonización de los impuestos indirectos permitirá sentar las bases para que se pueda avanzar en la supresión total de las aduanas internar contribuyendo de esta manera a la creación del Mercado Común.

Suplementariamente, la armonización de los impuestos indirectos permite corregir distorsiones comerciales en el comercio intracomunitario, que son provocadas por las diferentes particularidades de cada régimen tributario en el impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

Si analizamos este punto desde la institucionalización legal, desde la estabilidad de las normas que son el garante para atraer a la inversión tanto nacional como la extranjera, dicha estabilidad suele ser vulnerada frecuentemente por la necesidad de incrementar los ingresos tributarios de los países de la Región con el objetivo de reducir sus déficit fiscales y sus altos niveles de endeudamiento, por lo que se hace necesario que surjan normas de carácter supranacional que aseguren la estabilidad de manera más eficaz, las que no pueden ser modificadas por los Estados, no solamente se logra una mayor estabilidad sino que también una lucha contra la evasión tributaria en el ámbito regional. Por otro lado, es de particular relevancia mejorar la calidad del diseño del IVA de cada país mediante la adopción de las mejores prácticas internacionales en la materia, preservando la autonomía nacional para el manejo de tasas. Para ello se debe priorizar la neutralidad entre los sectores y la simplicidad que favorece la administración, definiendo los mecanismos administrativos que permitan combatir la evasión, dado que es conocido que el IVA permite que no se exporten impuestos pues al utilizar el método del crédito por facturación sobre base consumo, el impuesto en los insumos es susceptible de ser reintegrado por el fisco en las exportaciones de bienes y servicios.

Además, se favorece la transparencia en la competencia internacional debido a que la devolución de impuestos a los exportadores se realiza sobre base real, es decir, que efectivamente pagaron por IVA en sus insumos, sin posibilidad de incluirse subsidios encubiertos por éste.

No deja de ser menos importante el fortalecimiento de las administraciones tributarias, y la coordinación en la región de las mismas, ya que el comercio se puede reportar en los países con menor control en aduanas, facilitando de esta manera la evasión en el ámbito regional.

He venido señalando a lo largo del trabajo que es necesario el fortalecimiento de las administraciones tributarias centroamericanas, no sólo mediante los cambios legislativos que los procesos de apertura arancelaria - como el CAFTA y la Integración centroamericana, requieren sino en sus capacidades de obtención de información y de fiscalización.

Veamos el Siguiete cuadro.

Ingresos Tributarios en proporción al PIB en el año 2003.

PAIS	
Costa Rica	13.2
El Salvador	11.6
Guatemala	10.3
Honduras	16.6
Nicaragua	18.3
Panamá	8.8
Promedio América Latina	16.1

Fuente: Banco Mundial.

País	Tasa Porcentual
Nicaragua	15 %
El Salvador	13 %
Costa Rica	13 %
Honduras	12 %
Guatemala	10 %
Panamá	5 %

Fuente: Banco Mundial

### **CAPITULO 3.**

## **GENERALIDADES DE LOS CÓDIGOS TRIBUTARIOS POR CADA**

### **PAÍS CENTROAMERICANO.**

#### **I.- GUATEMALA:**

El Código Tributario de Guatemala está vigente desde octubre del año 1991. En 1993 se hizo un estudio para modificar algunos aspectos relevantes de la relación tributaria, para el efecto se presentó al Congreso de la República un proyecto demodificaciones.

Dentro de este estudio resaltaban como modificaciones importantes:

- \* La imposición de sanciones más severas se contemplo en este proyecto el cierre de establecimientos

- \* La reducción de plazos.



Para ese proyecto se llevaron a cabo las modificaciones. En los años 1994 y 1995 se presentan al Congreso de la Republica nuevas iniciativas de Ley con el objeto de hacer modificaciones, sin ningún resultado.

Sin embargo en 1995, se emiten disposiciones modificando el Código Penal adicionando lo relacionado con delitos fiscales, a la fecha estas modificaciones están vigentes pero no se han puesto en práctica. Un efecto negativo de estas modificaciones, es que derogo la parte correspondiente a la defraudación contenida anteriormente en el Código Tributario, sin que hicieran las otras modificaciones de fondo al Código. El resultado de esta derogatoria es que a la fecha existe una laguna para los casos que pudiesen tipificarse como defraudación anteriores a la entrada en vigencia de las modificaciones al Código Penal que fue el primero de febrero del año 1995.

Uno de los principales problemas que atraviesa Guatemala es el de la incertidumbre fiscal que se derivan de la dificultad para recaudar los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus funciones especialmente en materia de inversión y dentro de ella la social.

Actualmente se encuentra en vigencia la Ley de Transparencia Fiscal, el actual Gobierno ha asumido el compromiso de Contener el déficit fiscal a un máximo de dos por ciento del PIB, y a continuar reduciéndolo en los próximos años, esta Administración en concordancia con lo establecido en los Acuerdos de Paz en cuanto al incremento de la Carga Tributaria inicio un proceso para asegurar un buen manejo de las finanzas públicas, para lo cual presentó a través de la comisión Nacional de los Acuerdos de Paz, propuestas para avanzar en el cumplimiento de los compromisos

adquiridos por el Estado, por otra parte implemento un plan estratégico a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, para mejorar la eficiencia en la recaudación, que en conjunto con las medidas impositivas aprobadas por el congreso de la Republica permitieron evitar la reducción de los ingresos tributarios y mantener la carga tributaria al 10.3 por ciento. Carga superior a la que se hubiera obtenido sin las medidas adoptadas (8.5%) pero lejos aún de la meta del doce por ciento estipulada en los Acuerdos de Paz<sup>15</sup>. En cuanto al fortalecimiento de la Administración Tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) inicio un proceso tendente a restablecer la institucionalidad y puso en marcha una estrategia de corto plazo que incluye el combate a la evasión tributaria y mejorar las técnicas de cobro de los impuestos fiscales. En cuanto al orden interno se han implementado mejoras continuas de procesos administrativos en lo que respecta a la devolución del crédito fiscal se dio un gran avance en el año 2004, el monto de devoluciones de crédito fiscal realizadas durante este periodo fue equivalente a 0.5 por ciento del PIB superior al monto del 2003, equivalente a 0.3 por ciento del PIB<sup>16</sup>.

## **II.- EL SALVADOR.**

En el Salvador a la fecha no existen un código Tributario vigente, únicamente existe un proyecto de Código Tributario, entiendo que este instrumento aún no ha sido presentado

---

<sup>15</sup> [www.banguat.gob.gt](http://www.banguat.gob.gt).

<sup>16</sup> Op. Cit.

a la Asamblea Legislativa, puesto que está siendo sujeto de estudio e incluso tienen programado contratar una asesoría específica para que emita criterios al respecto y esto les permita perfeccionar el instrumento.

El Proyecto cuya denominación es “Código Tributario”, tiene un contenido bastante amplio, pues regula no sólo lo referente a la temática general Tributaria, sino también establece los impuestos que se aplicarán en el país de esto se concluye que más bien el instrumento legal analizado constituye una propuesta de Ley Tributaria única.

### **III.- HONDURAS:**

Existe un Proyecto de Código Tributario fechado en febrero 24 del año 1995, que fuera entregado por SIECA para ser parte del Estudio de Armonización de Códigos del Área, de acuerdo con la información este Proyecto se encuentra en la Asamblea Legislativa desde el primer semestre del año de 1995. En la búsqueda del mejoramiento de las normas contenidas en el Proyecto de Código a la fecha se le han hecho modificaciones y ha sido objeto de análisis por estudiosos de la materia, incluyendo al Consejo hondureño de la Empresa Privada.

### **IV.- NICARAGUA.**

El código Tributario de Nicaragua está, en términos generales bastante organizado en lenguaje sencillo y fácil de comprender sin embargo parece que en algunas partes esta subdesarrollado y repite conceptos, lo cual a veces no es particularmente conveniente,

por que podrían darse incongruencias en su redacción que anulen su aplicación correcta. Por lo que se deberá revisar su contenido.

El Código tiende a promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por ejemplo obliga a la administración tributaria a publicar las resoluciones de carácter general. Esta medida ayuda al contribuyente a saber como cumplir con sus obligaciones en forma cierta y concreta.

Como observaciones de fondo, podría resaltarse el hecho que el código Tributario tiene un giro pro contribuyente cuya intencionalidad se presume a la Administración Tributaria a convertirse en un organismo eficiente en sus tareas de control y fiscalización de los tributos. Sin embargo esto ha probado ser contraproducente para eliminar dudas sobre la corrección con que se ejecutan estas labores.

Da la impresión que lo que se pretende a través de este Código es hacer más eficiente la Administración Tributaria, sin embargo debe considerarse que la eficiencia solo puede lograrse a través de la voluntad de implantar sistemas de control dentro de la Administración misma: sistemas de evaluación y supervisión de personal, sistemas de costos por trabajo, control de expedientes y la instalación de multas para quienes incumplan con su obligación de realizar trabajos efectivos y eficientes o fuera del marco de la Ley.

En lo que respecta al procedimiento de defensa del contribuyente es sumamente complejo y largo, por lo que debería de ser revisado y reducido en tiempo, puesto lo que persigue este procedimiento es si se le permite al contribuyente defenderse pero

por parte de la Administración Tributaria además de cobrar los montos correctos de los impuestos persigue también ejemplizar entre los demás contribuyentes para desestimular la evasión y promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## **V.- COSTA RICA**

El Código Tributario vigente en Costa Rica constituye un instrumento legal de carácter general aplicable a las relaciones jurídico-tributarias que surgen en el territorio nacional. Constituye un instrumento de vital importancia para lograr el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias reguladas en las leyes tributarias especiales, pues las complementan. Este Código sigue los presupuestos del modelo del código Tributario ORA-BID. A la fecha se han efectuado varias modificaciones con el propósito de actualizar la legislación a las necesidades de la Administración Tributaria de aumentar sus ingresos y lograr el efectivo cumplimiento de la Obligación Tributaria.

### **CAPITULO 4.**

#### **LA ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD INDIRECTA.**

El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) establece en los artículos 90 al 93 los fundamentos principales en los temas de Armonización en los países que conforman esa comunidad, el fin principal es la armonización en los países que conforman esa comunidad, el fin principal es la armonización de los impuestos

nacionales pero no la unificación de estos, dentro del tratado de la comunidad Europea hay una serie de objetivos como es el Mercado Común, objetivo que únicamente se alcanzará si se logra la armonización entre los sistemas fiscales nacionales tanto de los impuestos indirectos (que son los más sensibles en el Mercado Común) y los Impuestos directos.

El Artículo 90 TCE dice textualmente: Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

El Acta Única Europea establece con respecto a la armonización fiscal en su artículo 93 que: “el requisito de la Unanimidad en el Seno del Consejo se mantiene en materia de Legislación Fiscal”

La política fiscal no surgió como un propósito inicial del proceso de integración europea sino que surgió a raíz del Mercado Único en los Estados Miembros de la Comunidad Europea, para el Doctor Carlos Molina del Pozo, en su Libro Manual de Derecho Comunitario dice: “que la labor Comunitaria se ha centrado principalmente en la Armonización y aproximación de los Impuesto Indirectos, al considerarse que estos afectan directa y visiblemente al comercio y pueden falsear la competencia.”

En el Seno de la Comunidad Europea se planteo la necesidad como primer medida de armonización de impuesto la armonización de los impuestos indirectos que son los que vienen a gravar la Concentración de Capitales, dicho objetivo era la armonización de los derechos sobre las aportaciones de las sociedades de capital, con lo que esta primer medida se vino a centrar en los impuestos importantes: el Impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos especiales. EL IVA fue el primer impuesto armonizado su armonización se dio en el año 1977. En el año 1992, se adoptaron exigencias del mercado único sin fronteras, armonizándose de esta manera los impuesto especiales, que son los que corresponden a cierta industria como es la de aquellos productos que en su mayoría le causan daño a la salud y el consumo; que son los que precisamente inducen a crear un impuesto un tanto moral que requiere de una carga fiscal sobresaliente.

Me ha llama someramente la atención que en este tema de la Armonización Fiscal en la unión Europea no se haya avanzado como en otras políticas, siendo este tema tan susceptible dentro del mercado común, y dentro de la integración como Tal (financiera, comercial, etc.) al mismo tiempo repercute sobre temas de interés social como el desempleo.

« La Coordinación fiscal a escala comunitaria se ha visto frenada por dos grandes obstáculos: las normas que regulan los procedimientos de decisión y la inexistencia de una visión de conjunto que tenga en cuenta las desventajas económicas y sociales derivadas del hecho de que no se adopten decisiones.»<sup>17</sup>

Ante esta situación la Comisión se preocupo y comenzó a plantearse una serie de medidas que fueran necesarias para combatir el problema por lo que en la Reunión de

---

<sup>17</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

Ministros de Hacienda, que se celebró en Verona en el año 1996, se lanzó por primera vez la idea de una estrategia fiscal global; de esta reunión se definieron tres ejes o puntos sobre los que se iba a articular la política fiscal de la Unión Europea en los siguientes años:

- Estabilización de los ingresos fiscales de los Estados miembros.
- Buen funcionamiento del mercado único.
- Promoción del empleo.

Los impuestos indirectos más comunes en los países que conforman la Unión Europea son: el IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) y los impuestos sobre consumos específicos (que gravan determinados productos tales como: Tabaco, Bebidas alcohólicas, derivados del petróleo etc.)

Uno de las características sobresalientes en la Comunidad Europea es que: cada Estado miembro tiene estructuras fiscales dispares, por un lado países en los que predominan los impuestos directos y otros los impuestos indirectos.

La Comisión ha propuesto la aproximación de las estructuras de fiscalidad indirecta mediante la Supresión de las Fronteras Fiscales lo que supone un esfuerzo considerable por parte de los estados.

En el caso de Centroamérica que son países pobres, y que tienen altos déficits fiscales la preocupación mayor la generaba el hecho de obtener menos ingresos tributarios si se suprimían las fronteras fiscales, en la comunidad Europea también se plantea el mismo temor, el de las posibles pérdidas de ingresos fiscales que habrán de ser compensadas de



algún modo por norma general a través de los impuestos Directos, por lo que implícitamente las medidas de armonización de la fiscalidad indirecta influyen en los impuestos directos y por ende en las estructuras fiscales, estos cambios lógicamente como en el caso de Centroamérica se vuelven difíciles si los presupuestos nacionales son deficitarios.

La evolución de la política fiscal de la Comunidad Hasta 1985 no mostraba grandes progresos y cambios, puesto que se han realizados escasos progresos en lo relativo a los impuestos que gravan consumos específicos.

Al final del decenio (1970) la comisión interpuso recurso contra cinco estados miembros en virtud del actual artículo 90 del Tratado de Roma, que prohíbe gravar con tributos internos que pueden proteger indirectamente otras producciones obteniendo respuestas favorables.

La Comisión pretendió sin éxito que se adoptara una Directiva relativa al establecimiento de una base imponible uniforme.

## **CAPITULO 5.**

### **I.-LA SUPRESIÓN DE LOS OBSTÁCULOS FISCALES EN EL**

### **MERCADO ÚNICO.**

En el ya citado libro “Manual de Derecho Comunitario” del Doctor Carlos Molina del Pozo se plantea que la armonización de los impuesto directos e indirectos son indispensables para el establecimiento de un autentico mercado interior, la supresión de

las actuales disparidades en materia fiscal entre los Estados miembros fortalecerán la competencia y contribuirán decisivamente a la libre circulación de mercancías, servicios y capitales, gracias a una mayor competencia y a una mayor transparencia de las condiciones existentes se podrá alcanzar el objetivo de reducir los precios a niveles competitivos en el seno de la comunidad.

Por lo que la supresión de las barreras fiscales, la armonización del IVA y de los impuestos sobre consumo específicos, han sido uno de los aspectos más controvertidos del Proyecto de Mercado Único del año 1992.

En los países de la UE el IVA es un impuesto proporcional sobre la venta de bienes o la prestación de algún tipo de servicio, el que compra paga el IVA, y al mismo tiempo vende, cobra el IVA todos los compradores excepto el consumidor final obtienen del estado el reintegro del IVA.

Todos los Estados miembros tienen esta o poseen esta clase de impuesto por lo general los más importantes son los que gravan los: vinos, cervezas, bebidas espirituosas, tabacos e hidrocarburos.

« Dado que los impuestos indirectos están relacionados con el consumo, en el caso por ejemplo de una exportación de bienes de un estado miembro a otro, se precisan controles fronterizos para que el IVA y los Impuestos especiales correspondientes se paguen en el estado de consumo y al tipo allí vigente<sup>18</sup>.»

---

<sup>18</sup> Ver C. MOLINA DEL POZO (Difusa), "Manual de Derecho Comunitario", 4ta. Ed, Madrid 2002, p. 860.

El informe Cechini encargado por la Comisión sobre el coste de la no Europa, concluía que las formalidades administrativas y los controles fronterizos cuestan a las empresas de la Comunidad Europea que participan en el Comercio Intracomunitario unos 8000 millones de euros, lo que equivale al 2 por 100 de sus ventas transfronterizas. La eliminación de las fronteras fiscales resultaría en un aumento del PIB comunitario, un descenso de los precios al consumo y nuevos puestos de trabajo. Además contribuiría a los efectos dinámicos a largo plazo derivados de la creación del Mercado único.

Para el Doctor Carlos Molina del Pozo, hay principios que se aplican al gravar los bienes objeto de comercio Internacional y son: A) Principio de Destino. B) Principio de Origen.

A) **Principio de Destino:** Los productos se gravan de acuerdo con los tipos impositivos establecidos por el país de consumo final y los derechos fiscales corresponden a su gobierno. Esto requiere algunos ajustes a la imposición sobre los productos que cruzan fronteras nacionales, ya que los impuestos se deberían eliminar en las exportaciones y aplicar a las importaciones.

B) **Principio de Origen:** los bienes se gravan según el tipo fijado por el país de producción cuando los bienes cruzan posteriormente una frontera, no se requieren ajustes fiscales fronterizos.

Actualmente el comercio intracomunitario, al igual que la mayor parte del comercio internacional, se grava de acuerdo con el principio del destino: el vino francés vendido en el Reino Unido y el Impuesto se paga a las autoridades de este último país. Sin

embargo desde hace ya mucho tiempo la comisión tiene la intención de basar el comercio intracomunitario en el principio de origen.

En el año 1987 la comisión propuso aplicar dos medidas complementarias:

1. Tendía a desplazar los procedimientos de pago al país de origen y a establecer un sistema de compensación entre las administraciones fiscales para reequilibrar en las cuentas de cada una de ellas, la percepción y el reembolso.
2. Tendía aproximar las bases y tipos impositivos del IVA de manera que las diferencias resultasen «aceptables» para los impuestos especiales se propuso un método similar.

A semejanza de la experiencia llevada a cabo en los Estados Unidos (donde coexisten en Estados vecinos diferentes tipos de impuestos sobre las ventas, sin que esto ocasionen perturbaciones importantes en el mercado interior, la Comisión sugirió que una variación tolerable podría ser de hasta un 5 por 100 (apartado 185 del Libro Blanco) en los Estados miembros comunitarios. Estas propuestas no fueron aceptadas.

La Comisión presentó nuevas propuestas en el año 1989 y 1990 estas propuestas preveían la aplicación del sistema de imposición en el país de destino.

El objetivo de la comisión era establecer un sistema definitivo de gravamen en el país de origen antes del 31/12/1996 y se dio concretamente la eliminación de las fronteras fiscales, lo que se consiguió finalmente en 1991 y 1992.

En una resolución aprobada el 25 de octubre de 1989. (DOC 304, de 4 de Diciembre de 1989) el Parlamento Europeo afirmó que, a partir de 1992 las fronteras físicas deberían dejar de ser un punto jurídico o administrativo de imposición fiscal, paralelamente, los bienes y servicios comercializados entre Estados miembros debían recibir, en cuanto al IVA, el mismo trato que los bienes comercializados en el seno de los Estados miembros y las diferencias de tipos impositivos se debían reducir en la medida necesaria para impedir la distorsión de la competencia. En otra Resolución aprobada el 13 de junio de 1991. (DOC. 183 de 15 de julio de 1991) el Parlamento Europeo aceptó las disposiciones transitorias para un sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el entendimiento de que tanto la comisión como el Consejo se habían comprometido a la supresión total de las fronteras fiscales lo antes posible.

## **II.- EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:**

Para el Doctor Carlos Molina del Pozo, La Armonización del IVA es necesaria en primer lugar, a fin de suprimir las barreras fiscales, que acarrear formalidades administrativas y controles fronterizos para el comercio intracomunitario y en segundo lugar para evitar distorsiones en la competencia o en el Comercio derivadas de diferencias en los tipos del IVA.

Cuando se trata de impuestos indirectos las cuotas están incorporadas al precio de los bienes o servicios y por tanto recaen sobre el consumidor final, pero quien transfiere estas cuotas al tesoro es la empresa vendedora.

Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia del IVA.

1. 17/oct/1991 ASC-35/90 Comisión – España, Rec. 1-5073.
2. 05/Dic/1989 Asunto C-165/88 del TJCE Rec.pág. 4081
3. TJCE 11/Julio/1991, As C-97/90. Lennartz c/Manchen III. Rec. 1-3795

El artículo 99 del Tratado de Roma, exige que la comisión examine la forma en que resulte posible armonizar, en interés del Mercado Común.

En la práctica la comunidad opto por armonizar los impuestos sobre el volumen de negocios utilizando el modelo del valor añadido. Esto significa que, en cada fase del proceso productivo, se debe pagar el impuesto sobre el valor añadido en cada unos de los puntos de la cadena productiva.

Las directivas sobre el IVA propuestas hasta el momento por la comisión se centraron en aspectos administrativos y en particular en el establecimiento de una base imponible uniforme. La mas importante de ella fue la Sexta Directiva sobre el IVA mediante dicha Directiva se pretendió regular las transacciones a las que se aplicaría el impuesto y las modalidades de aplicación, también los requisitos para el establecimiento del tipo cero, así como las exenciones. La mayor parte de la directiva sobre el IVA aprobadas posteriormente han pretendido mejorar las disposiciones de la Directiva Sexta.

### **III.- EL INFORME NEUMARK – ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS.**

En el año 1960 la Comisión constituyo un Comité Fiscal y Financiero que prepararía el Tratado de Roma, el que quedo bajo la presidencia de Neumark, el comité tenia la función de estudiar las disparidades fiscales existentes que impedían el funcionamiento

del Mercado Común y por consiguiente cuales eran las medidas necesarias que se deberían de tomar para mejorar el funcionamiento del mercado. Los resultados obtenidos del comité salieron a la luz en el año 1962, en el que se establecía una serie de pasos que se iban a dar en tres fases y estas son:

Primera Fase: consistía en reformar el impuesto indirecto, para sustituirlo por el Impuesto al valor añadido, armonizar las disposiciones relativas a las imposiciones del gravamen sobre los intereses y dividendos; la Segunda Fase: se tomaron medidas para los impuestos directos, y en cuanto a los impuesto indirectos se dio la supresión de los impuestos especiales sobre el consumo no percibidos en todos los estados miembros de recaudación relativamente poco importante a efectos presupuestarios. Y la tercer fase consistió en la creación de un servicio común de información, en la creación de un fondo comunitario que se alimentaría con los ingresos obtenidos de los derechos de la importación, y la creación de un tribunal especial dotado de los procedimientos necesarios y de la competencia para poder actuar.

## **CAPITULO 6.**

### **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O AÑADIDO – IVA**

La primer medida comunitaria, fue la adopción de la primera Directiva en esta materia la 67/227/CEE del consejo, del 11 de abril de 1967 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, esta directiva sufrió las siguientes modificaciones: Directiva 69/463/CEE del

Consejo de 9 de diciembre de 1969, Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977<sup>19</sup>.

Algunos Estados miembros antes de que adoptaran las directivas sobre el IVA, tenían en sus sistemas internos fiscales el impuesto sobre la producción y el consumo, por lo que al no existir armonización de estos Estados obstaculizaban el intercambio comercial, por lo que a partir del año 1970, se introdujo el Impuesto al valor agregado o añadido por medio de la Primera y segunda Directiva lo que vino a sustituir los impuestos ya existentes y en el año 1977, se introdujo la Directiva número 77/388/CEE (Sexta Directiva sobre el IVA) la que vino ya armonizar este impuesto, fijando una base común lo que le dio realmente el cuerpo legal al mismo tiempo esta directiva (Número Seis) estableció un programa de trabajo el que se orientó hacia el objetivo previsto o señalado en la Primera Directiva sobre el IVA, que era el de la Eliminación de las Fronteras Fiscales.

En el año 1972 propiamente el primero de enero, los Estados miembros se comprometieron a ir sustituyendo su sistema de impuesto sobre el volumen de negocios por el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que no llevará consigo una armonización de los tipos y exenciones.

El sistema Común señalado en el párrafo anterior se basa en **el principio de neutralidad**, dicho principio significa que en el interior de cada uno de los Estados miembros, las mercancías y los servicios similares están sujetos al mismo gravamen fiscal, sea cual fuere la amplitud del circuito de producción y distribución.

---

<sup>19</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int) (Diario Oficial L 71 de 14.04.1967; Diario Oficial L 320 de 20.12.1969; Diario Oficial L 145 de 23.05.1977)



En los años 1991 y 1992 se modificó la Sexta Directiva (Directiva 91/680/CEE y Directiva 92/111/CEE) estas modificaciones tenían como objetivo la eliminación de las fronteras fiscales y también de adaptar el IVA a las exigencias del mercado único sin fronteras. Del mismo modo establecieron un régimen transitorio del IVA, este se tenía que sustituir por un régimen definitivo de imposición de los intercambios comerciales entre los Estados miembros, basado en la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados o los servicios prestados.

Este régimen transitorio del IVA, que se dio a partir del mes de enero del año 1993 al 31 de diciembre del año 1996, suprimió los controles fiscales en las fronteras intracomunitarias tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, este nuevo sistema del IVA se basó en la distinción entre las ventas entre sujetos pasivos, las ventas a particulares y aquellas efectuadas a personas no sujetas al impuesto o exentas del IVA.

Al darse la eliminación de las fronteras fiscales se tiene que dar un cierto grado de armonización de los tipos del IVA<sup>20</sup>, por lo que los Estados miembros aplican un tipo normal del IVA de un 15% como mínimo, en cada uno de los Estados miembros hasta el 31 de diciembre del año 2000 y de forma optativa uno o dos tipos reducidos del 5% como mínimo, para algunos bienes de carácter cultural o social, cuyo campo de aplicación el Consejo examina cada dos años.

La regla en el caso de los bienes y servicios destinados a los sujetos pasivos, es la imposición en el Estado miembro de consumo, que es la imposición de origen por lo que se aplican los tipos y las condiciones en vigor en dicho Estado, en lo que respecta a las personas naturales, con esto se pretende evitar el falseamiento de la competencia y la

---

<sup>20</sup> Directiva 92/77/CEE del Consejo, Directiva 77/388/CEE.

deslocalización de las actividades mientras no se haya procedido a una aproximación suficiente de los tipos. A pesar de este sistema impositivo hay diferentes regímenes impositivos en destino para las empresas, con la finalidad que el Estado miembro no deje de percibir el impuesto conforme a la importancia del consumo que se da en su territorio.

Se han aprobado actos legislativos por los que se establecen regímenes especiales, en lo que concierne a:<sup>21</sup>

- Los bienes de segunda mano, los objetos de arte, las antigüedades y los artículos de colección.
- Las operaciones con oro.
- Los Servicios Intensivos en mano de obra
- Las agencias de viajes.
- Los servicios prestados por vía electrónica.

## **I.- EL IVA Y LAS IMPORTACIONES.**

Las importaciones de productos se da cuando hay un intercambio comercial con terceros países, como no estamos frente a un tratado de libre comercio (que las importaciones son con cero aranceles si están dentro de una cuota asignada y negociada) seguirán sujetas a la obligación de declaración en aduana y al IVA.

### **1.- La Exención del IVA: Importación definitiva de bienes.**

La base legal comunitaria la encontramos en la Directiva 83/181/CEE del Consejo, del 28 de marzo de 1983, que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1

---

<sup>21</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes<sup>22</sup>

Los Estados miembros si están seguros que estas exenciones no van a producir un falseamiento en la competencia o van a contribuir al fraude fiscal autorizan este tipo de exenciones.

Las exenciones que tienen que ver con los particulares que pertenecen a terceros países son las siguientes:

- bienes personales pertenecientes a personas físicas que trasladen su residencia habitual de un tercer país a la comunidad.
- Bienes importados con motivo de un matrimonio.
- Bienes personales a los que accede con motivo de una herencia.

Es preciso destacar que estamos frente a importaciones que no tienen como finalidad algún tipo de negocio que conlleve al enriquecimiento de una persona, sino que estamos frente a importaciones meramente domésticas de uso personal, que no van a ser susceptibles de traspaso, venta, etc.

Tan bien gozan de exención del IVA la importación de ajuares, material de estudio, y otros bienes muebles de estudiantes.

Las condiciones con respecto a la exención de Importación en general de los Estados miembros son las siguientes:

---

<sup>22</sup> Esta Directiva fue modificada, por las siguientes: Directiva 85/346/CEE, Directiva 88/331/CEE, Directiva 89/219/CEE, Directiva 91/680/CEE.

- De bienes de inversión y otros bienes de equipo con ocasión de una transferencia de actividades.
- De bienes de escaso valor (no superior a 10 ecus)
- De algunos productos agrícolas o destinados a la agricultura.
- De sustancias terapéuticas, medicamentos, animales de laboratorio o sustancias biológicas o químicas.
- De bienes destinados a organismos de carácter benéfico o filantrópico
- De bienes en el marco de las relaciones internacionales
- De bienes con fines de promoción comercial.
- De bienes para análisis, exámenes y ensayos.
- De documentos diversos destinados a organismos oficiales.
- De carburantes y lubricantes a bordo de vehículos terrestres y en contenedores para usos oficiales.<sup>23</sup>

A pesar de esto los Estados miembros pueden establecer al respecto convenios con terceros países, con excepción de los productos alcohólicos y el tabaco.

## **II. EL IVA Y LAS EXPORTACIONES.**

En cuanto a las Exportaciones son exentas dentro de los países miembros de la Unión, y para los exportadores que deseen despachar a libre práctica en un Estado miembro mercancías que proceden no de un estado miembro sino de un tercer país antes de enviarlas a otro Estado miembro, donde serán utilizadas o consumidas, para ello se prevee un régimen simplificado. Existen en los Países miembros dos imposiciones diversas que son las de origen y las de destino, unos optan por la imposición de origen y otras por la de destino por lo que nos encontramos con convergencias diferentes en el

---

<sup>23</sup> [www.eropa.eu.int](http://www.eropa.eu.int).

seno de los países miembros de la Unión lo que hace que existan diferencias en el Sistema común del IVA.

En el año 1996 la Comisión dio a conocer un plan de trabajo destinado a que se acelerara el paso del régimen transitorio del IVA a un régimen común definitivo, este plan de trabajo se llevo a cabo en cinco fases, la primer fase fue a finales del año 1996 hasta mediados del año 1999, este plan abarcaba los principios del IVA dentro de ellos la aplicación material del impuesto, base imponible, noción de sujeto pasivo, exenciones, y aproximación de los tipos del IVA entre otros. Imposición del IVA, (principio de destino y principio de origen), el ámbito de aplicación territorial del IVA, el lugar de imposición y también el control de los sujetos pasivos, y las medidas que se deberían de tomar por la implicancia de la transición a un Régimen definitivo, el mantenimiento de los regímenes específicos y la distribución de los ingresos del IVA entre los Estados miembros.

Este plan de la Comisión causo dentro de los Estados miembros cierto temor y desconfianza, por lo que ante esta problemática la Comisión decidió en el año 2000 adoptar una estrategia para el mejor funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior<sup>24</sup>. La Estrategia que adopto la Comisión en el año 2000 es la que mantiene el actual régimen del IVA y esta tiene cuatro objetivos principales y son los siguientes:

- 1) Simplificación.
- 2) Modernización
- 3) Aplicación más uniforme de las reglas existentes
- 4) Reactivación de la cooperativa administrativa

---

<sup>24</sup> Ver: Com (2000)348.

En el año 2003 la Comisión hizo una revisión de los avances que habían tenido, y como resultado de esa revisión la comisión se dio cuenta que se había logrado el objetivo principal, que era dar un nuevo impulso a los trabajos realizados en el Consejo en relación con el IVA, al mismo tiempo que los trabajos que se realicen en el Consejo con relación al IVA se basarán en dos líneas directrices: La Afirmación de Principio de Imposición en el lugar de consumo y la simplificación de las obligaciones de los exportadores, por lo que propusieron la implantación de una Ventanilla única<sup>25</sup> con el propósito de facilitar los procedimientos para las operaciones imponibles por las que deba abonar el impuesto en Estados miembros distintos del suyo de establecimiento, al mismo tiempo dentro de los planteamientos de la comisión surgió el tema del fraude fiscal, esta considera que al existir una colaboración más estrecha entre los países miembros se reduciría grandemente el Fraude en materia del IVA.

### **III.- BASE LEGAL COMUNITARIA DE LA ARMONIZACIÓN DEL IVA**

Partimos de la Directiva 77/388/CEE, la que ha sido modificada en varias ocasiones, dentro de las modificaciones más recientes se encuentran las siguientes:

- Directiva 2000/17/CE, modifíco la Directiva 77/388/CEE, esta modificación autorizo a la Republica de Austria para que aplicara un tipo reducido del IVA al alquiler de bienes inmuebles para uso residencial, pero que no fuera inferior del 10% y que la Republica Portuguesa aplicara al sector de la restauración un tipo reducido del 12%.
- Directiva 2000/65/CE, esta modifíco la Directiva 77/388/CEE, en lo que se refiere a la determinación del deudor del IVA

---

<sup>25</sup> En la Región Centroamericana ya se esta implantando esta modalidad de Ventanilla única, para promover las exportaciones y hacer más fácil los procedimientos a los inversionistas.

- Directiva 2001/115/CE, modifico la Directiva 77/388/CEE con el objeto de simplificar y actualizar los métodos en la facturación en relación con el IVA. (estamos frente a una facturación electrónica)
- Directiva 2002/38/CE, en esta directiva se introdujeron cambios con respecto a la Sexta Directiva. Los cambios versaron sobre determinados servicios electrónicos prestados por operadores de terceros países a personas establecidas en la UE y no sujetas al impuesto.
- Directiva 2003/92/CE, modifico las normas de aplicación del IVA, en lo que concierne a las entrega de gas y electricidad con el fin de facilitar el funcionamiento del mercado interior.
- Directiva 2004/7/CE esta reformo el procedimiento de la adopción por parte de los Estados miembros de las medidas de inaplicación de la Directiva 77/388/CEE, vino a simplificar y a modernizar los procedimientos ya existentes.
- Directiva 2004/15/CE reformo parcialmente la Sexta Directiva pues solo se centro en la modificación del apartado 6 del artículo 289, sobre el IVA, con el fin de prorrogar dos años el periodo de aplicación de los tipos reducidos del IVA a los servicios de gran intensidad de mano de obra.

#### **IV.- RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO.**

La Directivas 98/80/CE y la Directiva 77/388/CEE, son las que se aplican al régimen especial del Oro.

Este régimen especial del oro surge con la intención de favorecer el oro como instrumento financiero, por lo que la Directiva declaro exenta las entrega de oro de inversión, ya que antes de la elaboración de la Directiva el oro esta sujeto al régimen impositivo normal, es decir sujetas al IVA, pese a que se había autorizado a ciertos

Estados miembros, únicamente con carácter transitorio a que los considerara exentos, por lo que esta Directiva vino a eliminar estas discrepancias de competencia entre los Estados miembros y reforzó la competitividad del mercado interior<sup>26</sup>.

Por lo que las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones del oro de inversión estará exento del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros.

Cuando se den negociaciones con el Oro de inversión estas estarán sujetas a obligaciones específicas, para poder impedir los fraudes fiscales derivados de un doble uso del oro (inversión e industrialización).

---

<sup>26</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int) (diario oficial L 281 de 17.10.1998)



## **CAPITULO 7.-**

### **IMPUESTOS ESPECIALES.**

La base legal comunitaria la encontramos en la Directiva 92/12/CEE del consejo, del 25 de febrero del año 1992, en los que se refiere al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objetos de impuestos especiales

Sus normas son mucho más recientes que las del IVA, y en estos impuestos se ha implantado un régimen definitivo y en general de tenencia, circulación y control de los productos sujetos a impuestos especiales, en esta clase de impuestos se ha elegido el principio de la imposición en el país de consumo.

El primero de enero del año 1993, entro en vigor el régimen de los impuesto especiales, formando parte de una maniobra para aproximar los tipos impositivos y la armonización de las ordenaciones de los impuestos indirectos, «se fijo un marco territorial para la tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales»<sup>1</sup>, el régimen de los impuesto especiales es destinado a las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco, y los hidrocarburos «permite a las mercancías circular con suspensión de impuestos especiales y sin controles en las fronteras intracomunitarias los impuestos especiales se pagan al despachar el producto a consumo, al tipo vigente en el Estado miembro de consumo. La circulación de los productos en régimen suspensivo se efectúa a través de depósitos fiscales y al amparo de un documento administrativo de acompañamiento»<sup>2</sup>

En el año 1992 se fijaron los tipos mínimos para el alcohol y las bebidas alcohólicas, los cigarrillos y otras labores concernientes al tabaco, con la excepción o el compromiso

---

<sup>1</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int).

<sup>2</sup> Op.cit.9

que cada dos años el Consejo tendrá que examinar los tipos mínimos, tomando en consideración el funcionamiento del mercado interior y otros aspectos influyentes.

Al mismo tiempo en el año 1992, la comisión presentó una propuesta con el fin de reducir los tipos de impuesto especiales referentes a los combustibles de origen agrario o biocombustibles y para el año 1997, con el fin de armonizar la fiscalidad indirecta sobre los productos energéticos, y debido a la protección del medio ambiente, y en el año 1997 siempre con el fin de la preservación del medio ambiente en torno a los productos energéticos elaboro la Comisión una nueva propuesta y elaboraron una Directiva de armonización de los impuestos indirectos de esta clase de productos, esta directiva fue aprobada en el año 2003, y fue la que instauró un Marco comunitario para los productos energéticos y la electricidad.

Es necesario tanto la armonización de los tipos impositivos como también se hace necesario la armonización de las estructuras dentro de las que podemos señalar: materias imponibles, sistemas de recaudación, exenciones fiscales, y condiciones de pago y de esta manera que se pueda dar una segura supresión de las fronteras fiscales.

En lo que concierne a las bebidas alcohólicas, los cigarrillos y las labores de tabaco se han creado una serie de directivas, con el fin de definir los productos que van a estar sujetos a gravámenes estableciendo una base común de imposición y al mismo tiempo fijar las exenciones pueden ser aplicables.

## **I.- TABACO: ARMONIZACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO ESPECIAL.**

La Directiva concerniente a este impuesto especial es la Directiva 95/59/CE del consejo del 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco, esta directiva fue modificada por la Directiva 1999/81/CE del consejo del 29 de julio del año 1999.

El proceso de armonización de las labores del tabaco se da en dos etapas, el cambio de una etapa a la otra es determinada por el consejo, siempre y cuando la comisión de lo proponga, las labores del tabaco que nos referimos son las siguientes: los cigarrillos, los cigarrillos puros y los cigarrillos, y el tabaco para fumar, la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, y los demás tabacos para fumar.

Sobre los cigarrillos tenemos lo siguiente:

- Los fabricados en la Comunidad y los que son importados de terceros países están sujetos a un impuesto especial es que es proporcional y se calcula sobre el precio máximo de venta al por menor, el que es combinado con un impuesto especial específico que se calcula por unidad de producto.
- El impuesto especial proporcional y el especial específico es el mismo para todos los cigarrillos.
- En la etapa final de la armonización, los precios de venta al por menor van ha ser diferentes de los precios de venta de los fabricantes<sup>3</sup>.

Las dos etapas son las siguientes: La primera etapa que va desde el primero de julio del año 1978 y la segunda etapa de armonización a partir del primero de Julio de 1978.

## **II.- CIGARRILLOS Y LA APROXIMACIÓN DE LOS IMPUESTOS**

---

<sup>3</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

La base legal comunitaria es la encontramos en la Directiva 92/79/CEE del Consejo, del 19 de Octubre del año 1992, que se refiere a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, la que ha sido reformada por la directiva 1999/81/CE del consejo del 29 de julio del año 1999.

La directiva 72/464/CEE, establece impuestos mínimos sobre el consumo de cigarrillo y son:

- Un impuesto especial específico por unidad de producto
- Un impuesto especial proporcional calculado sobre el precio máximo de venta al por menor.
- Un IVA proporcional al precio de venta al por menor.

Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial equivalente al 57% del precio de venta al por menor para los cigarrillos de la categoría de precio con mayor demanda<sup>4</sup>.

«Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial mínimo a cada uno de los grupos de productores siguientes, tal como quedan definidos en la Directiva 92/59/CEE»<sup>5</sup>:

- Los cigarros puros y los puritos
- La picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos
- Los demás tabacos de fumar

Los impuestos especiales son:

- Bien ad valorem calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto

---

<sup>4</sup> Al respecto existe una excepción para España y Portugal.

<sup>5</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

- Bien específico por cantidades.
- Bien mixto formado por un elemento ad valorem y un elemento específico<sup>6</sup>.

### **III.- ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y LOS IMPUESTOS ESPECIALES.**

La base legal comunitaria la encontramos en la Directiva 92/83/CEE del Consejo del 19 de octubre del año 1992, y se refiere a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Dentro de este grupo tenemos: La cerveza, el vino tranquilo, vino espumoso, productos intermedios, alcohol y bebidas alcohólicas.

#### **Como se determina el impuesto especial**

<b><u>Producto</u></b>	<b><u>Calculo de impuesto</u></b>	<b><u>Observación.</u></b>
Cerveza	Se determinará por referencia a la cantidad, de hectolitros/grado de producto acabado. Con un contenido máximo de cuatro grados plato.	Los Estados miembros tienen la capacidad de aplicar tipos reducidos del impuesto especial si esta es fabricada por empresas pequeñas, cuando el grado alcohólico volumétrico no sea superior al 2,8%
Vinos Tranquilos,	Se determinará por	Los Estados miembros podrán

<sup>6</sup> Al respecto existen excepciones a favor de la Republica Italiana y el Reino de España

vinos espumosos, y bebidas fermentadas	referencia a la cantidad de hectolitros de producto acabado, los Estados miembros aplicarán los mismos tipos de impuestos especial dentro de cada una de las categorías de bebidas alcohólicas	aplicar tipos reducidos de impuestos especiales a todos los tipos de vinos y a las demás bebidas fermentadas, cuyo grado alcohólico no supere el 8,5%
---	---	--

El impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se determinará por hectolitro de alcohol puro a una temperatura de 20°C y se calculará en función del número de hectolitros de alcohol al 100% en volumen.

**Aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial, esta medida se dio a partir del año 1993<sup>7</sup>.**

Para la Cerveza	Para el Vino	Productos intermedios	Licores y alcohol
0,748 ecus por hl/grado plato o 1,87 ecus por hl/grado	0 ecus por hl	45 ecus por hl	550 ecus por hl

**IV.- IMPUESTOS INDIRECTOS Y ENERGÍA**

Existe en la Unión Europea un régimen de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad, al inicio este régimen especial estaba reservado a los aceites minerales,

---

<sup>7</sup> Directiva 92/84/CEE

y luego sufrió una ampliación al carbón, al gas natural y a la electricidad, y se da una imposición a los tipos mínimos cuando los productos energéticos son utilizados como carburante o combustible de calefacción y a la electricidad, esta armonización como en todas se da con el fin de reducir la competencia desleal y para poder alcanzar los objetivos ecológicos de la Comunidad y cumplir con los tratados internacionales como es el protocolo de Kioto.

La base comunitaria legal la podemos encontrar en la Directiva 2003/96/CE del Consejo con fecha del 27 de octubre del año 2003, esta Directiva fija los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes, tanto a los destinados al uso industrial como el que es destinado al comercio y también a los combustibles y a la electricidad.

Veamos a continuación los niveles mínimos de imposición que se aplican a los carburantes<sup>8</sup>:

	<b>Impuestos especiales mínimos actuales</b>	<b>Impuestos especiales mínimos a partir del 01/01/2004</b>	<b>Impuestos especiales mínimos a partir del 01/01/2010</b>
Gasolina (euros/1000 I)	337	421	421
Gasolina sin plomo (euros/1000 I)	287	359	359
Gasóleo (euros/1000 I)	287	359	359

---

<sup>8</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

Queroseno (euros/1000 I)	245	302	330
GLP (euros/1000 I)	100	125	125
Gas natural	100 (euros/1000 Kg.)	2,6 (euros/gigajulio)	2,6 (euros/gigajulio)

Todos los volúmenes se van a medir a una temperatura de 15°C. Para el año 2012 el Consejo, fijará los niveles mínimos para el gasóleo para un nuevo periodo el que comenzará a partir del 01 de enero del año 2013.

Los niveles mínimos de imposición que se aplican a los carburantes que son destinados a la industria y al comercio son los siguientes<sup>9</sup>:

	IMPUESTOS ESPECIALES MÍNIMOS ACTUALES	IMPUESTOS ESPECIALES MÍNIMOS A PARTIR DEL 01/01/2004
Gasóleo (euros/1000 I.9)	18	21
Queroseno (euros/1000.1)	18	21
GLP (euros/1000 Kg.)	36	41
Gas natural	36 (euros/1000 Kg.)	0,3 (euros/gigajulio)

Los niveles mínimos de imposición que se aplican a los combustibles y a la electricidad son los siguientes<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> op.cit.26



	Impuestos especiales mínimos actuales.	Impuestos especiales mínimos a partir del 01/01/2004 utilización	Impuestos especiales mínimos a partir del 01/01/2004 utilización no profesional.
Gasóleo (euros/1000 l.)	18	21	21
Fuelóleo pesado (euros/1000 Kg.)	13	15	15
Queroseno (euros/1000 l.)	0	0	0
GLP (euros/1000 Kg.)	0	0	0
Gas natural (euros/1000 Kg.)	0	0.15	0.03
Carbón y coque (euros/gigajulio)	-	0,15	0.3
Electricidad (euros/MWh)		0.5	1.0

Los Estados miembros pueden a partir del 01 de enero del año 2003, controlar por medio de un canon al gasóleo de calefacción y podrán también seguir aplicando un tipo reducido de 10 euros por 1000 litros a este producto, este tipo reducido puede variar si el Consejo cree que el tipo reducido es muy bajo y que debido a esto se pueden presentar problemas de distorsión a la hora que se den intercambios entre los Estado Miembros.

---

<sup>10</sup> op.cit.27

En la Directiva se tomo en consideración la reducción de la carga fiscal de las empresas que se comprometieron a alcanzar objetivos medioambientales y también objetivos que fueran destinados a mejorar la eficacia energética, dentro de estas prerrogativas se encuentra el desembolso de los impuestos, este reembolso de impuesto puede ser en 50% o en un 100%.

## **V.- REDUCCIÓN DE IMPUESTO ESPECIALES SOBRE LOS BIOCARBURANTES.**

La base legal comunitaria la encontramos en la Directiva 92/81/CEE del consejo con fecha 07 de noviembre del año 2001.

Esta Directiva tiene como fin permitir a los Estados miembros a reducir los impuestos especiales sobre el biocarburente, con el propósito de promover los carburantes y que estos sustituyan a la gasolina, para mejorar de esta manera el desarrollo sostenible. Existe un libro llamado Libro Verde que se refiere a mejoramiento del medio ambiente, en este se fija la sustitución de este por la gasolina para el año 2020, al mismo tiempo el libro Blanco sobre en lo que se refiere a la política de transporte establece el objetivo del 6% de cuota de mercado para los biocarburentes para el año 2010, me parece que este tema es importantísimo y que día a día cobra mayor discusión por los precios elevados del petróleo en el mercado internacional.

Las Directivas 92/81/CEE y la Directiva 92/82/CEE, prevén un tipo impositivo mínimo para cada hidrocarburo, en dependencia de su utilización, ya sea como carburante, uso industrial, comercial o para la calefacción, existe una nueva propuesta de Directiva con el objetivo de reducir los impuestos especiales en proporción al

porcentaje de biocarburante que se encuentra incorporado en el carburante o en el combustible final, sin la necesidad de la autorización del consejo.

Para el caso de los biocarburantes destinados al transporte colectivo y para los vehículos del sector público se establece aplicar un tipo de impuesto reducido de un 50% e incluso se puede llegar a la exoneración total de estos.

## **CAPITULO 8.- FRANQUICIAS FISCALES**

En los países Miembros de la UE se han desarrollado una serie de reglamentaciones en materia de franquicias fiscales las que constituyeron Franquicias específicas, que tenían que ver con envíos pequeños de mercancías estos envíos no tenían fines comerciales y procedían de terceros países, esto se dio con el fin de reducir los obstáculos fiscales que hacían dificultoso el despacho de estas mercancías desde un tercer país a un país miembro de la UE, al mismo tiempo se aprobaron otra serie de reglamentos sobre «Franquicias fiscales a la importación definitiva de bienes personales y a las importaciones temporales de ciertos medios de transporte»<sup>11</sup> asimismo para el año 1998, La comisión presentó una propuesta de directiva relativa al Régimen fiscal de las importaciones de vehículos de turismo.<sup>12</sup>

## **CAPITULO 9.- TRAFICO INTERNACIONAL DE VIAJEROS**

La base legal comunitaria la encontramos en la Directiva 69/169/CEE, del Consejo del 28 de mayo del año 1969, esta Directiva abarca lo referente a los Impuestos sobre el volumen de los negocios y a los impuestos sobre consumo específicos que se perciben de la importación en el tráfico internacional de viajeros.

---

<sup>11</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

<sup>12</sup> La Directiva 94/4/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, aumentó el nivel de las franquicias para los viajeros procedentes de terceros países así como los límites para las compras libres de impuestos efectuadas durante los viajes comunitarios.

Para el tráfico de viajeros entre los Países miembros y los terceros países, se fija la siguiente franquicia:<sup>13</sup>

- a los bienes contenidos en el equipaje personal, siempre y cuando el equipaje no contenga artículos destinados al comercio y su valor total no pase de los 175 euros por persona.
- En el caso de los viajeros que son menores de 15 años se limita a 90 euros.

Existen una serie de límites cuantitativos en materia de la importación de tabaco, bebidas alcohólicas, perfumes, café y té, los menores de 15 años no pueden beneficiarse con la importación de los productos señalados.

### **CAPITULO 10.- FRAUDE FISCAL**

Los países de la Unión Europea han iniciado un sin número de iniciativas en materia del IVA y de los impuestos especiales, con el fin de luchar con el Fraude Fiscal desde el reforzamiento de la cooperación administrativa entre los Estados Miembros suministrándoles por medio de capacitaciones a los funcionarios de los Estados Miembros involucrados en esta tarea las herramientas claves sobre el conocimiento del Fraude Fiscal, como se puede dar este, prevención de estos, detección a tiempo, Investigación y al mismo tiempo analizar los mecanismos utilizados hasta ahora y que pueden convertirse en factores de riesgos para que se cometa fraude fiscal.<sup>14</sup>

Le mayor fraude que se da es el materia del IVA, en cuanto a entregas y adquisiciones intracomunitarias, generando pérdidas incalculables para los Estados miembros y

---

<sup>13</sup> Op.cit.20

<sup>14</sup> Se creó el Programa Fiscales, cuyo objeto es el de promover la cooperación entre las Administraciones nacionales en fiscalidad indirecta, mejorando los procedimientos administrativos, este programa tuvo su primera fase del 01 de enero del año 1998 al 31 de diciembre del año 2002, y fue renovado para el periodo 2003 – 2007.

lógicamente para la UE, en términos monetarios y en términos de política de la UE, genera desconfianza, competencia desleal en el mercado único, por lo que se hace imprescindible la cooperación de las administraciones tributarias en relación con el IVA; dentro del marco de estrategias<sup>15</sup> para lograr la disminución del Fraude Fiscal se creo la “Ventanilla Única”<sup>16</sup> esta creación de la ventanilla única permitirá a las empresas a centralizar en su Estado miembro de establecimiento el conjunto de operaciones en materia de IVA que deben realizar si desean operar en el mercado interior.<sup>17</sup>

En materia de cobros de créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones agrícolas, de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido.

La base legal comunitaria la encontramos en la Directiva 76/308/CEE del Consejo con fecha del 15 de marzo del año 1976, esta Directiva fue modificada por la Directiva 79/1071/CEE del Consejo con fecha del 06 de Diciembre del año 1979.

La Asistencia relativa al reembolso se da por medio de una serie de procedimientos desde la petición por parte del requirente al requerido, hasta la obtención de dicho reembolso, en el transcurso del procedimiento las partes pueden o no estar de acuerdo esta situación se resuelve por medio de un recurso, al mismo tiempo se creo un comité para que conociera y estudiara los asuntos.

## **CAPITULO 11. VENTAS LIBRES DE IMPUESTOS**

---

<sup>15</sup> La Directiva 2002/38/CE, establece un sistema impositivo aplicable a determinados servicios prestados en soporte técnico, y prevé ya un sistema que permite cumplir obligaciones, mediante la descarga de formularios. este sistema constituye una condición previa a la implantación de la Ventanilla Única.

<sup>16</sup> Ver COM (2003) 614.

<sup>17</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int).

Uno de los temores mas grandes cuando se da la creación de un Mercado Único es la repercusión no solo económica – financiera, sino que también es la parte social de esto, al darse la eliminación de las fronteras, se nos vienen a la mente una serie de conceptos, entre los que podemos señalar, será mas fácil el traslado de un país a otro, eliminación de tramites meramente burocráticos, menos recaudación de impuestos, menos personal laborando en los puestos fronterizos, y surgen las tiendas libre de impuestos, ¿Desaparecerán? ¿Como operaran? Etc. Ante toda esta situación el «Consejo instauro un régimen transitorio que expiraría el 30 de junio de 1999, este régimen le permitió a las tiendas libres de impuestos seguir vendiendo una cierta cantidad/valor de bienes bajo el control del vendedor.»<sup>18</sup>

De esta manera para el año 1991 el Consejo otorgó a los Estados miembros la posibilidad de aplicar una exención del IVA, y para el año 1992 relativo a los impuestos especiales, a los bienes adquiridos por los viajeros a bordo de los transbordadores, de los aviones y en los aeropuertos, en cambio no se han admitido ventas libres de impuestos a bordo de trenes y autocares.

En el año 1998 el Consejo se reunió en Viena, y estuvo presente como invitada la Comisión, la reunión tenia la finalidad de ventilar el problema relativo al empleo que se derivaba de las tiendas libres de impuestos, y que se iba a dar una supresión de este empleo, por lo que se requería la propuesta de la Comisión, para buscar una solución, dentro de la que se podía dar era una nueva prorroga de las disposiciones transitorias. Para el año 1996 las cifras, del sector libre de impuesto era que empleaba a 140,000, incluyendo 100,000 empleos que estaban vinculados a las actividades libres de impuestos intracomunitarios.

---

<sup>18</sup> [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int).

Desde el año 1991 hay un aumento de las ventas en estas tiendas libres de impuesto, por lo que se demuestra que el periodo transitorio otorgado no ocasiono lo esperado que era que progresivamente se bajaran este tipo de ventas dándose de esta manera una abolición paulatina, durante este periodo transitorio.

«Según los cálculos que ha realizado la Comisión en el año 1996, el régimen de ventas libres de impuestos podría haber representado para los Estados miembros, una pérdida de ingresos fiscales de un importe que alcanza los 2.000 millones de euros.<sup>19</sup>»

La prórroga que otorgo en el denominado periodo transitorio, que concedía la extensión de las ventas libres de impuesto, podría adoptar varias formas, las que aparecen en la página Web de la Unión Europea y que a continuación basada en esta señalaré:

- Prórroga temporalmente limitada.
- Prórroga limitada tanto temporalmente como a determinados sectores (por ejemplo, los transbordadores).
- Progresiva introducción de los impuestos especiales (sobre los alcoholes y los tabacos) y aplicación inmediata del IVA. Se trataría en tal caso de disociar el IVA de los impuestos especiales, estableciendo la aplicación del IVA a partir del 01 de julio de 1999 y un escalonamiento gradual de la aplicación de los impuestos especiales hasta el nivel europeo medio (tabaco y alcohol) Entre el momento en que se alcance ese nivel y una fecha posterior se procedería a la armonización de los impuestos especiales o, en su defecto, cada Estado miembro los situaría a su nivel nacional.

La comisión a llevado a cabo una serie de análisis con los elementos proporcionados por los diferentes actores involucrados en los temas de Ventas libres de impuesto y ha

---

<sup>19</sup> Op.cit en nota 14.

llegado a la conclusión de la supresión del régimen de ventas libres de impuestos no tendría ninguna incidencia macroeconómica o macroeconómica para los Países miembros y para la UE.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> La Información de este acápite fue tomada de [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int) y del Diario Oficial C 66 de 09.03.1999.



## **CONCLUSIONES**

1. En la medida que las economías se vuelven más integradas, la tributación tiene un papel más importante en las estrategias globales de las empresas.
2. la apertura comercial y financiera así como los procesos de Integración económica regional son un nuevo desafío y una nueva lucha en la región.
3. Los desacuerdos entre las legislaciones y las administraciones tributarias tienen cada vez más importancia y pueden resultar en elusión o evasión y los gobiernos al respecto son los responsables para que no se de este tipo de problemas y buscar la manera de armonizar o compatibilizar los tributos.
4. La creciente interdependencia entre las economías nacionales genera una menor tolerancia entre los países y por ende, surge la necesidad de una mayor y eficaz coordinación internacional para evitar conflictos comerciales y financieros internacionales.
5. hay que tratar de coordinar políticas tributarias entre los países para que no se compitan entre ellos deslealmente y coexistan de forma armónica, esta coordinación es difícil cuando no hay voluntades políticas, pero se puede iniciar con:
  - a) el fortalecimiento de los tratados tributarios.

- b) El logro de un mínimo de armonización de los tributos indirectos, como el IVA y los Impuestos Selectivo de Consumo.
  - c) El consenso en los precios de transferencia para repartir con justicia la renta de actividades internacionales.
  - d) La eliminación de las practica tributaria nocivas sobre captación de ahorro y evitar guerras fiscales por inversión, en especial, la inversión extranjera directa y sobre todo de incrementar la cooperación entre las autoridades tributarias de los países de la Región con tramites comunes e intercambio de información.
6. los aspectos tributarios requieren ser tratados paralelamente a los temas de comercio e inversión.
7. no puede existir Mercado Común sin Armonización Fiscal.

**ANEXOS.****Términos clave del acto**

Impuestos indirectos: aplicables a las operaciones de producción y de consumo, no son a cargo de los sujetos pasivos que los abonan (comerciantes, industriales), ya que éstos obran por cuenta del Estado en calidad de recaudadores del impuesto, que repercuten en el precio al consumidor final, que es quien soporta el gasto.

Impuesto sobre el valor añadido: se trata de un impuesto general sobre el consumo directamente proporcional al precio de los bienes, percibido fraccionadamente en cada fase del circuito económico, y neutro frente al tipo de organización de dicho circuito.

Derechos especiales: Se trata de impuestos que gravan productos de gran consumo destinados a usos específicos: labores del tabaco, bebidas alcohólicas, hidrocarburos. Estos impuestos se expresan generalmente en forma de importe por unidad de producto, a veces en porcentaje sobre el valor del producto. La elección de los productos sujetos a impuestos especiales obedece también a consideraciones de salud pública, protección del medioambiente y ahorro energético.

**DECRETO No. 648**

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR,  
CONSIDERANDO:

I. Que por Decreto Legislativo No. 230, de fecha 14 de diciembre del 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo No. 349, del 22 del mismo mes y año, se emitió el Código Tributario.

II. Que por Decreto Legislativo No. 497, de fecha 28 de octubre del 2004, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo No. 365, del 10 de diciembre del mismo año, se emitieron reformas al referido marco legal.

III. Que al entrar en vigencia las referidas reformas se ha generado dudas y problemas prácticos, respecto de la aplicación de ciertas disposiciones.

IV. Que por las razones expuestas, se vuelve necesario reformar dichas disposiciones, con el fin de que permitan su correcta aplicación y se genere certeza jurídica en la relación administrativa.

**POR TANTO:**

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa de los diputados Julio Antonio Gamero Quintanilla, José Mauricio Quinteros, Juan Miguel Bolaños, Carmen Elena Calderón de Escalón, Enrique Valdés, Norman Noel Quijano, Patricia de Amaya, Mariela Peña Pinto y Guillermo Ávila Qüehl.

**DECRETA las siguientes:**

**REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Art. 1. Reformase el Art. 74, inciso final, así: No podrán concederse prórrogas ni facilidades o plazos diferidos para el pago de impuestos, salvo en el caso del Impuesto sobre la Renta, cuyos contribuyentes podrán solicitar pago a plazo ante la Dirección General de Tesorería, al momento de la presentación de la declaración del referido impuesto dentro del plazo estipulado en el Art. 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pudiendo otorgárseles hasta un máximo de 6 meses continuos para su pago a través de cuotas iguales y sucesivas, sin que pueda prorrogarse dicho plazo. En este caso, no antecederá a la resolución de pago a plazo el requerimiento a que se refiere el literal a), incisos primero y segundo del Art. 270 de este Código.

## 2 DECRETO No. 648

Art.2. Reformase el Art. 91, inciso segundo, así: Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que estén obligados a llevar contabilidad, deberán presentar dentro del plazo que la ley prevé para la presentación de la declaración del referido impuesto, el balance general del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo, el estado de resultados, así como las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general; o en su caso, cuando se trate de contribuyentes del referido impuesto que no estén obligados a llevar contabilidad formal deberán presentar el estado de ingresos y gastos, en este último caso, dicha información se proporcionará en el formulario de declaración respectivo en las casillas que la Administración Tributaria disponga para ese efecto. Se excluyen de tales obligaciones los sujetos pasivos cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, las personas naturales que obtengan rentas diversas iguales o inferiores a treinta mil dólares en el ejercicio o periodo de imposición y aquéllos que hayan cumplido con la obligación de nombrar e informar auditor para emitir dictamen e informe fiscal, en el ejercicio o período impositivo correspondiente a la declaración.

Art. 3. Reformase el Art. 112, inciso primero, así: Art. 112. En los casos de retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los adquirentes de bienes y prestatarios de servicios deberán emitir y entregar un documento que se denominará Comprobante de Retención, el cual deberá contener los requisitos siguientes:

- a) Detallar el valor sujeto de retención, el monto del impuesto retenido, consignar la fecha, número correlativo y tipo de documento legal emitido por el sujeto de la retención.
- b) Cumplir los mismos requisitos exigidos en este Código para los Comprobantes de Crédito Fiscal, excepto los requisitos establecidos en los numerales 7), 8), 9) y 10) del Art. 114 de este Código.
- c) En caso de varias operaciones sujetas a retención realizadas en el mismo período tributario mensual con un mismo contribuyente, el comprobante de retención podrá emitirse en forma consolidada detallando los documentos legales emitidos al Agente en el período, de acuerdo al literal a) de este Artículo, a más tardar en la fecha que finalice el referido período tributario.

### **3 DECRETO No. 648**

Art. 4. Reformase el Art. 114, literal b), numeral 7), y el inciso tercero de dicho Artículo, de la siguiente manera: 7) En operaciones cuyo monto total sea igual o superior a doscientos dólares, se deberá hacer constar en el original y copia de la factura el nombre, denominación o razón social, número de identificación tributaria o en su defecto, el número del documento único de identidad del adquirente de los bienes o del prestatario de los servicios. En el caso de adquirentes extranjeros se hará constar el número de pasaporte o el carné de residencia. Todos los documentos a que se refiere esta

Sección, que deban ser impresos por imprenta autorizada, además de los requisitos establecidos en este Artículo deberán contener de manera preimpresa el número de autorización de asignación de numeración correlativo otorgado por la Administración Tributaria. Lo anterior no es aplicable a los tiquetes de máquinas registradoras. En el caso de documentos electrónicos deberá hacerse constar dicho número en cada documento por medio del sistema que se utiliza para emitirlos, así como el rango autorizado al que corresponden y el número y fecha de autorización de la numeración correlativa.

Art. 5. Reformase el Art. 115-A, inciso tercero, de la manera siguiente: Los contribuyentes que inicien actividades, deberán solicitar en el acto del registro o de su solicitud de inscripción, la asignación y autorización de la numeración correlativa de los documentos a utilizar. Los contribuyentes que abran sucursales y que no hayan optado por tener una sola numeración correlativa de documentos deberán realizar la petición de asignación y autorización de la numeración correlativa por lo menos 15 días antes de la apertura.

Art. 6. Reformase el Art. 120-A de la siguiente manera: Obligación de exigir estados financieros

Art. 120-A. Los Bancos, las Asociaciones Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Intermediarios Financieros no Bancarios, y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, deberá exigir a sus clientes o usuarios obligados a llevar contabilidad, para sustentar la concesión u otorgamiento de préstamos, créditos o financiamientos, por



montos solicitados iguales o superiores a cuarenta mil dólares, el Balance General y Estado de resultados, los cuales deberán ser auditados cuando lo requiera la ley, correspondientes al ejercicio o período impositivo anterior a la solicitud de concesión de cualquiera de los financiamientos antes enunciados. Cuando los solicitantes de los préstamos, créditos o financiamientos a que alude este Artículo no se encuentren

#### **4 DECRETO No. 648**

Obligados a llevar contabilidad, las instituciones y entidades financieras y crediticias referidas deberán exigir la presentación del Estado de Ingresos y Gastos, correspondiente al ejercicio o período impositivo anterior a la solicitud de concesión de cualquiera de los financiamientos antes enunciados.

Art. 7. Reformase el Art. 120-B, de la siguiente manera: Obligación de informar sobre datos de los estados financieros

Art. 120-B. Los Bancos, las Asociaciones Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Intermediarios Financieros no Bancarios, y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, deberán presentar informe a la Administración Tributaria por medios electrónicos con los requisitos y especificaciones técnicas que disponga por medio de formulario que ésta establezca, en el mes de febrero de cada año, sobre los valores de ingresos, costos y gastos, que se consignen en el Estado de Resultados o el Estado de Ingresos y Gastos, según el caso, que hayan sido proporcionados por sus clientes o

usuarios para sustentar la concesión o el otorgamiento de préstamos, créditos o financiamientos a que se refiere el Artículo anterior.

Art. 8. Reformase el Art. 123-A, de la siguiente manera: Informe de retenciones, anticipos o percepciones de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

Art. 123-A. Los agentes de retención y de percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a que se refieren los Artículos 162 y 163 de este Código, así como los perceptores del anticipo a cuenta de dicho impuesto a que se refiere el Artículo 162-A de este Código, tienen la obligación de remitir dentro de los quince primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario en el cual se efectuaron las retenciones, anticipos o percepciones, un informe por medios manuales, magnéticos o electrónicos de los contribuyentes a quienes se les efectuó retenciones, anticipos o percepciones, bajo las especificaciones técnicas y en los formularios que la Administración Tributaria proporcione. Dicho informe deberá contener los datos e información de los sujetos de retención, anticipo o de percepción que se mencionan a continuación:

- a) Nombre, denominación o razón social;
- b) Número de Identificación Tributaria;
- c) Monto sujeto a retención, anticipo o percepción;
- d) Monto de la retención, anticipo o percepción; y
- e) Firma del agente de retención o percepción o del perceptor, su Representante Legal o Apoderado.

## **5 DECRETO No. 648**

Asimismo, los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que hubieren sido sujetos de retenciones, de percepciones o de anticipos del mencionado impuesto, tienen la obligación de remitir dentro del mismo plazo establecido en el inciso anterior, un informe por medios manuales, magnéticos o electrónicos, con las especificaciones técnicas y en los formularios que la Administración Tributaria establezca. Dicho informe deberá contener el Número de Identificación Tributaria, Nombre y Firma del contribuyente sujeto de retención, anticipo o de percepción, y los datos de los literales a) y b) respecto de los agentes de retención y percepción, o del perceptor y los datos a que se refieren los literales c) y d) del inciso anterior.

Art. 9. Adicionase un inciso entre los incisos tercero y cuarto del Artículo 151 y un inciso final a dicho Artículo de la siguiente manera: Las personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidores de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, estarán obligadas a enterar mensualmente en concepto de pago o anticipo a cuenta el 0.3% sobre sus ingresos brutos mensuales. Los ingresos de tales personas provenientes de transacciones de productos diferentes a los enunciados en este inciso estarán sujetas al porcentaje de pago a cuenta mensual del 1.5% sobre sus ingresos brutos mensuales. Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, también estarán supeditados al pago de el referido 0.3%.

No estarán sujetos al pago a cuenta, los ingresos brutos que obtengan personas naturales titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel. No obstante, subsistirá para ellos la obligación de reportar mensualmente sus ingresos brutos por medio de la declaración de pago a cuenta respectiva y de pagar el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de imposición. Para mantener la exclusión a que se refiere este inciso los contribuyentes referidos deberán emitir y entregar facturas o comprobantes de crédito fiscal, según sea el caso, por cada operación que realicen. De constatarse por la Administración Tributaria mediante Fedatario el incumplimiento de la obligación de emitir o de entregar tales documentos, los contribuyentes en mención asumirán la calidad de obligados a realizar el pago a cuenta a partir del periodo tributario siguiente de haberse constatado tal incumplimiento. Lo anterior sin perjuicio de la imposición de las sanciones a que haya lugar.

Art. 10. Adicionase al Art. 156, un inciso final, de la siguiente manera: No están sujetas a la retención establecida en este Artículo, las remuneraciones de carácter temporal o eventual que obtengan las personas naturales por la recolección de productos agrícolas de temporada.

## **6 DECRETO No. 648**

Art. 11. Reformase el Art. 158, inciso segundo, así: También estarán sujetas a la retención que establece el inciso anterior en el mismo porcentaje, las sumas pagadas o

acreditadas a los prestadores de servicios no domiciliados en el país, por servicios procedentes del exterior utilizados en el territorio nacional, independientemente que la actividad o servicio se realice fuera de El Salvador, así como las que provengan de la transferencia a cualquier título de bienes intangibles. Se exceptúan de la retención establecida en este inciso los valores que paguen o acrediten personas naturales o jurídicas que se encuentren gozando de la exención del Impuesto sobre la Renta que establece la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, así como el transporte internacional de carga prestado en el exterior y los servicios prestados por Reaseguradoras y Corredores de Reaseguro, en ambos casos no domiciliados.

Art. 12. Reformase los incisos segundo y tercero y adicionase un inciso al Art. 162, así: Para el cálculo de la retención en referencia, no deberá incluirse el valor que corresponda al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La retención a que se refiere este Artículo será aplicable en operaciones en que el precio de venta de los bienes transferidos o de los servicios prestados sea igual o superior a cien dólares. Los contribuyentes que sean sujetos de la retención del Impuesto deberán consignar en los documentos legales que emitan el valor del impuesto retenido.

La Administración Tributaria está facultada para designar como responsables, en Carácter de agentes de retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a otros contribuyentes distintos a los que se refiere el inciso primero de este Artículo, así como a los Órganos del Estado, las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas aunque no sean contribuyentes de dicho impuesto, o no sean los adquirentes de los bienes o prestatarios

de los servicios. En este caso, el porcentaje a retener corresponderá al uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos o de los servicios prestados.

Deberán documentarse mediante Notas de Débito o Crédito, según corresponda, los ajustes por aumentos o disminuciones a las retenciones del impuesto que hayan sido realizadas en su oportunidad, por las mismas circunstancias a que se refiere el primer inciso del Artículo 110 de este Código.

## **7 DECRETO No. 648**

Art. 13. Refórmense los incisos segundo y cuarto, y adiciónese un inciso al Art. 163, así: Para el cálculo de la percepción en referencia, no deberá incluirse el valor que corresponda al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La percepción a que se refiere este Artículo será aplicable en operaciones cuyo valor de precio de venta sea igual o superior a cien dólares.

La Administración Tributaria está facultada para designar como responsables, en carácter de agentes de percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a otros contribuyentes distintos a los que se refiere el inciso primero de este artículo. En este caso, el porcentaje a percibir corresponderá al uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos.

Deberán documentarse mediante Notas de Débito o Crédito, según corresponda,

Los ajustes por aumentos o disminuciones a las percepciones del impuesto que hayan sido realizadas en su oportunidad, por las mismas circunstancias referidas en el primer inciso del Artículo 110 de este Código.

Art. 14. Adiciónese al Art. 199-B, un inciso final, de la manera siguiente: Para la determinación del precio de mercado se tomará en cuenta circunstancias de cantidad y calidad, forma de pago, temporada y estacionalidad y marca, según sea el caso.

Art. 15. Refórmese el acápite e inciso primero del Art. 217, de la siguiente manera:  
Necesidad de Solvencia o Constancia de no contribuyente para la inscripción de Instrumentos en el Registro Público

Art. 217. En ningún registro público se inscribirá un instrumento en que se consigne alguno de los actos o contratos mencionados en el Artículo siguiente si los contratantes no se encuentran solventes de sus tributos o en su caso no se demuestra la condición de no contribuyente. Para comprobar tales situaciones la Administración Tributaria proporcionará a los registros públicos en los que haya de inscribirse los actos o contratos aludidos, acceso al sistema de consulta electrónica del estado de cuenta de los contribuyentes. El Registrador deberá realizar la comprobación en referencia y hacer relación en el acto por el cual ordena la inscripción, de la fecha y número de orden del documento electrónico proporcionado por la Administración, que compruebe la solvencia, insolvencia o la condición de no contribuyente de los otorgantes, e

## **8 DECRETO No. 648**

Imprimirlo previamente para efectuar la relación en el acto referido. En el caso de adjudicaciones y daciones en pago, no se requerirá que el Registrador haga relación al estado de solvencia, insolvencia o de no contribuyente del tradente de los bienes, sino únicamente del adquirente de los mismos. Para efectos de inscripción de los actos o contratos aludidos, la Administración Tributaria podrá extender autorización a contribuyentes no solventes para la realización de ciertos actos, siempre que a su criterio exista suficiente garantía para el fisco.

Art. 16. Refórmese el inciso primero y los literales a) y e) y adiciónense dos incisos al Art. 218, así: Actos que requieren de solvencia del contribuyente o autorización, y constancia de no contribuyente.

Art. 218. Se requiere estar solvente o autorizado previamente y en su caso

Comprobar la condición de no contribuyente para:

a) Las inscripciones en el registro de comercio de los acuerdos y las escrituras públicas de fusión, transformación, modificación, disolución o liquidación de sociedades;

e) Solicitar créditos bancarios, tarjetas de crédito o cualquier modalidad de financiamiento que otorguen las instituciones sujetas a supervisión de la Superintendencia del Sistema Financiero. Se exceptúan de esta obligación las solicitudes



de tarjeta de crédito por montos iguales o inferiores a tres mil quinientos dólares, así como las solicitudes de préstamo, crédito o financiamientos por montos iguales o inferiores a veinte mil dólares. Para efectos de la comprobación del estado de solvencia, insolvencia, o de no contribuyente en los casos a que se refiere este literal, la Administración Tributaria podrá autorizar a las instituciones en mención, el acceso al sistema de consulta electrónica del estado de cuenta de los sujetos pasivos; Los estados de solvencia, insolvencia o de no contribuyente se establecerán por cualquier medio físico o electrónico que la Administración Tributaria disponga.

El sistema de consulta electrónica del estado de cuenta de los sujetos pasivos únicamente hará referencia si un sujeto pasivo está o no solvente y si no es contribuyente de impuestos, así como de sus atributos de identificación individual, sin que en ningún caso pueda revelar información adicional del contribuyente contenida en las bases de datos o registros de la Administración Tributaria.

### **9 DECRETO No. 648**

Art. 17. Refórmese el inciso primero y adiciónense dos incisos finales al Art. 219, Así:

Art. 219. La Administración Tributaria, a petición del contribuyente, de los responsables del cumplimiento de la obligación tributaria o de cualquier persona autorizada, expedirá constancia de solvencia o autorización según proceda y en su caso constancia de no contribuyente.

La constancia de no contribuyente se expedirá, cuando el solicitante no se encuentre inscrito como contribuyente en ninguno de los registros que lleve la Administración Tributaria o en su caso no esté obligado a presentar declaraciones impositivas, según lo establecido en las leyes tributarias y este Código.

La Administración Tributaria podrá proporcionar el estado de solvencia, insolvencia o de no contribuyente mediante redes de comunicación electrónicas tales como Internet u otro medio de transmisión electrónico de datos, bajo las especificaciones o medidas de seguridad que garanticen la integridad de los flujos de información y que aseguren la autenticidad, confidencialidad, integridad y no repudiación de la información transmitida. La impresión en soporte de papel, de los documentos electrónicos contenidos en un soporte magnético, digital o electrónico proporcionados por la Administración, producirán los mismos efectos jurídicos que los escritos en un soporte de papel con firma autógrafa emitidos por funcionarios autorizados por ella; en caso se detectare una disconformidad entre los datos que figuren en las impresiones en soporte de papel y los datos registrados o archivados en la Administración prevalecerán estos últimos.

Art. 18. Refórmase el Art. 220 así: Art. 220. En los actos y contratos que impliquen, a cualquier título, la transferencia de dominio o la constitución de derechos reales sobre inmuebles y en las escrituras públicas de constitución, modificación, transformación, fusión, disolución y liquidación de sociedades de cualquier clase, el funcionario ante quien se otorguen deberá advertir a los otorgantes y relacionarlo en el documento o

instrumento, que para la inscripción de tales actos se requiere estar solvente o autorizado, según corresponda, por la Administración Tributaria.

Art. 19. El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL PALACIO LEGISLATIVO. San Salvador, a los diecisiete días del mes de marzo del año dos mil cinco.

## **DECLARACIÓN TRINACIONAL EL SALVADOR, GUATEMALA Y NICARAGUA: INTEGRACIÓN PARA EL SIGLO XXI**

Los Presidentes de las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Nicaragua, han decidido suscribir el día 2 de mayo de 2000 la presente Declaración en las ciudades de San Salvador, Guatemala y Managua:

1. Convencidos de la necesidad de desarrollar nuevas iniciativas y de dar un nuevo impulso al proceso de integración regional para enfrentar con éxito los desafíos que impone la globalización.
2. Conscientes de que es necesaria la ejecución de acciones coordinadas y concretas, adecuadas a las distintas velocidades de desarrollo de cada país, que permitan avanzar efectivamente en el cumplimiento de los objetivos y principios de la integración centroamericana.
3. Consecuentes con los principios fundamentales de la integración centroamericana, contenidos en el Protocolo de Tegucigalpa, en la Alianza para el

Desarrollo Sostenible, en el Tratado Marco de Seguridad Democrática y demás instrumentos de la integración regional.

4. Guiados por el objetivo fundamental del Sistema de la Integración Centroamericana, de consolidar a Centroamérica como región de paz, libertad, democracia y desarrollo.

5. Considerando que la última década del siglo pasado se caracterizó por fijar las bases de un nuevo modelo de integración centroamericana, fundada en principios objetivos comunes, que recogen la voluntad de los pueblos y gobiernos de nuestros países.

6. Conscientes de la importancia de respetar los principios de gradualidad, especificidad y progresividad del proceso de integración económica, lo cual significa que todos o algunos Estados podrán avanzar con la celeridad que acuerden dentro de ese proceso y tomando en consideración el precedente de la unión aduanera entre Guatemala y El Salvador.

7. Considerando los resultados positivos que ha tenido en la región la aplicación del Tratado Marco de Seguridad Democrática Centroamericana, principalmente por la trascendencia práctica del concepto de seguridad vertido en un modelo único, integral e indivisible, y que es necesario continuar fortaleciendo la cooperación en este ámbito.

8. Conscientes de que los desafíos enfrentados requieren del esfuerzo común para alcanzar la plena vigencia de los objetivos de la Alianza para el Desarrollo Sostenible.

9. Animados por la imperiosa necesidad de garantizar la continuidad del proceso de desarrollo económico y social y de mejorar las condiciones de vida de los pueblos centroamericanos.

**ACORDAMOS:**

1. Adoptar medidas concretas para avanzar en la conformación de un sistema regional. de bienestar y justicia económica y social; alcanzar la unión económica; fortalecer el sistema financiero centroamericano; robustecer la región como bloque económico para insertarla exitosamente en la economía internacional; y promover en forma armónica y equilibrada el desarrollo sostenible.
  
2. Aplicar prioritariamente medidas para la reducción de los desequilibrios intrarregionales que afectan al desarrollo sostenible; el elevar las tasas de crecimiento económico que permitan reducir los niveles de pobreza; garantizar la sostenibilidad social y política de los procesos de apertura económica y democratización de los países de la región; armonizar las políticas macroeconómicas y sectoriales; formular políticas que racionalicen e incentiven las actividades agropecuarias; procurar la seguridad alimentaria, incrementar y diversificar las exportaciones, consolidando la articulación de las cadenas productivas, comerciales y de servicios; impulsar la reconstrucción, rehabilitación y modernización de la infraestructura regional, especialmente en materia de transporte telecomunicaciones y energía, para elevar los niveles de eficiencia y competitividad de los sectores productivos, a nivel nacional, regional e internacional.
  
3. Asumir el compromiso de desarrollar iniciativas nuevas, complementarias y graduales, en el marco de la integración, que constituyan elementos sustantivos, que permitan alcanzar avances concretos en las áreas que se detallan a continuación: relaciones internacionales, política macroeconómica., política económica sectorial, infraestructura, política migratoria y política de seguridad.

4. Adoptar la siguiente Agenda de Trabajo:
  - A. Relaciones Internacionales
    - a. Negociación conjunta frente a terceros.
    - b. Sedes conjuntas de representaciones diplomáticas y consulares.
  - B. Política Macroeconómica
    - a. Compromiso con estabilidad de precios.
    - b. Compromiso con estabilidad cambiaria.
    - c. Integración de sistemas financieros.
    - d. Protección del ahorro bancario.
    - e. Compatibilidad monetaria.
  - C. Política Económica Sectorial
    - a. Armonizar las políticas arancelarias.
    - b. Armonizar las políticas que regulan los servicios y las inversiones.
    - c. Armonizar las disposiciones sobre registros sanitarios.
    - d. Armonizar la política tributaria.**
    - e. Armonizar la política agropecuaria.
    - f. Unificar la política aduanera.
    - g. Promover el turismo intra y extrarregional.
  - D. Infraestructura
    - a. Modernizar la red vial y los puertos marítimos y aéreos.
    - b. Adoptar estrategias comunes en materia de política energética.
    - c. Promoción de política en comunicaciones.

E. Migración

- a. Actualizar los compromisos contraídos en el CA-4.

F. Política de Seguridad

- a. implementar acciones coordinadas contra el crimen organizado.
- b. apegarse a lo establecido en el Tratado Marco de Seguridad Democrática Centroamericana y a los mecanismos que provee el Derecho Internacional para garantizar la independencia, soberanía, seguridad e integridad territorial de los Estados signatarios.

5. Para garantizar el cumplimiento de la Agenda de Trabajo, se crea como mecanismo de aplicación y seguimiento las siguientes comisiones de trabajo:

1. Comisión Política. (Relaciones internacionales, seguridad, migración, aduanas y medio ambiente).
2. Comisión Económica. (Comercial y Financiera).
3. Comisión de Infraestructura.

Cada Comisión queda facultada para crear los grupos de trabajo necesarios para el cumplimiento de las tareas asignadas.

6. Fijar un plazo máximo de noventa días para que las comisiones de trabajo presenten los estudios y proyectos realizados con base en el correspondiente Plan de Acción que es parte integrante de esta Declaración.

7. Invitar a los Gobiernos de los demos Estados miembros del Sistema de Integración Centroamericana a incorporarse a este esfuerzo común para impulsar la integración centroamericana.

**Francisco Guillermo Flores Pérez**

Presidente de la república de El Salvador

**Alfonso Portillo Cabrera**

Presidente de la República de Guatemala

**Arnoldo Alemán Lacayo**

Presidente de la República de Nicaragua