

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS GUÍA DE ORIENTACIÓN N° DG-002/2010.

ASUNTO: Modificase la Guía N° DG-002/2010 emitida en fecha 24 de febrero de 2010, que contiene la orientación general para facilitar la aplicación del tratamiento tributario a las operaciones con sujetos constituidos o domiciliados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales, así como para los efectos del Art. 14 del D.L N° 236 del 17 de diciembre de 2009.

I.- OBJETO

La Dirección General de Impuestos Internos, emite la presente la guía de orientación general, para facilitar a los contribuyentes el reconocimiento de Países, Estados o Territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales, en los cuales se encuentren domiciliados sujetos pasivos con los que efectúen operaciones comerciales, los cuales permitirán una mejor aplicación de las disposiciones correspondientes al sistema tributario salvadoreño.

II.- FUNDAMENTO LEGAL

Esta guía de orientación tiene su fundamento legal en los Arts. 1, 3, 4 y 6 Lit. d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos contenida en el D.L. N° 451 del 22 de febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial N° 56, Tomo N° 306 del 7 de marzo de 1990; Arts. 2, 22, 23 literal j) y 27 del Código Tributario contenidos en el D.L. N° 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo 349 del 22 de diciembre de 2000; y Art. 62-A, 124-A, 158 y 158-A del Código Tributario, contenido en el D. L. N° 233, del 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial N° 385, del 21 de diciembre de 2009; en relación con el Art. 29-A numerales 10) inciso segundo y 14) literales c) y d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y Art. 14 inciso segundo del Decreto Legislativo N° 236, del 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial N° 239, Tomo 385, del 21 de diciembre de 2009.

III.- AMBITO DE APLICACIÓN

La presente guía está dirigida para facilitar el cumplimiento de las obligaciones reguladas en el Código Tributario y demás leyes tributarias.



IV.- DEFINICIONES

Para los efectos de la presente guía de orientación, se establecen las siguientes definiciones:

1.- País

Es aquel territorio delimitado geográficamente que engloba a un determinado grupo de población que comparten elementos culturales, políticos y sociales.

Se delimita principalmente a nivel geográfico, es decir, señalándose sus límites físicos y territoriales de manera más o menos clara; por lo que es la forma más común y extensamente utilizada para delimitar los territorios del planeta.

2.- Estado

Ente jurídicamente organizado de manera territorial, duradero, comunitario, delimitado, con carácter Soberano, en cuyo seno, desarrolla funciones de gobernanza, guiada conjuntamente por las ideas de seguridad y función social, sobre una población, relativamente homogénea y con fuerte sentido de auto-pertenencia, con una organización institucional eminentemente burocrática, coercitiva, coherente y jerarquizada.

Así mismo, se encuentran enmarcados aquellos Estados que conformen un Estado Federal, los cuales posean gobiernos particulares, legislación privativa en determinadas materias y una gran autonomía administrativa, pero con respeto de la Unidad Representativa Internacional, confiada a un Órgano Ejecutivo Federal o Nacional.

El artículo 1 de la Convención de Montevideo sobre Derechos y Deberes de los Estados, de la cual El Salvador es firmante, establece que los Estados como personas de Derecho Internacional deben reunir los siguientes requisitos:

- I. Población permanente.
- II. Territorio determinado.
- III. Gobierno.
- IV. Capacidad de entrar en relaciones con los demás Estados.

3.- Territorio

Extensión de tierra donde habita una colectividad humana con una autoridad definida y delimitada geográfica y políticamente, ya sea que conformen parte de un Estado o País; en la que se ejerzan facultades jurídicas conferidas de manera especial, por las leyes de dichos entes.

Constituye la base física de instituciones territoriales, tales como: Comunidad Autónoma, Provincia, Comarca, Municipio, Entidad local menor y es el espacio en que éstas realizan su actividad. Así pues, el territorio como un elemento esencial de dichos Entes territoriales, hasta el punto de que, sin él, no puede darse la existencia de una organización política significativa



4.- Régimen Fiscal Preferente, de Nula o Baja Tributación o Paraíso Fiscal:

Son los Países, Estados o Territorios que aplican un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no domiciliados, para que opten por el domicilio de dicho País, Estado o Territorio, a fin de atraer capitales y/o inversiones. Típicamente estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos, respecto de sus países de origen; los cuales se dividen en:

4.1 Países, Estados o Territorios de Nula Tributación:

Son aquellos Países, Estados o Territorios que se caracterizan por no contar dentro sus legislaciones tributarias con un Impuesto sobre la Renta o tributo general de similar naturaleza; o si aún teniendo regulación al respecto, conceden u ofrecen a sujetos no domiciliados, un tratamiento fiscal en el que brindan exención total respecto de las rentas o utilidades que dichos sujetos generen por los capitales que inviertan en el mismo.

4.2 Países, Estados o Territorios de Baja Tributación:

Son aquellos Países, Estados o Territorios que aplican en su legislación tributaria una tasa de Impuesto sobre la Renta más favorable respecto de las rentas generadas por sujetos no domiciliados, diferente de la tasa aplicable a sujetos domiciliados; o gravan con dicho Impuesto, ya sea que se calcule sobre ingresos brutos o sobre renta neta o imponible, a una tasa inferior al 80% del Impuesto sobre la Renta que se causaría y pagaría en la República de El Salvador, a cualquier clase de sujetos pasivos, ya sean domiciliados o no.

4.3 Países, Estados o Territorios con regímenes fiscales preferentes, de nula o baja tributación o Paraíso Fiscal de acuerdo a Organismos Internacionales:

Son aquellos Países, Estados o Territorios que poseen un tratamiento diferenciado respecto de los impuestos de carácter directo a imputar, en relación a las rentas generadas por los sujetos domiciliados y no domiciliados, caracterizándose por la escasa o nula tributación a que someten a estos últimos; medidas con las que promueve la deslocalización del domicilio fiscal de los mismos, a través de la instauración de centros financieros internacionales, que junto con las características de secretismo y permisividad, se presentan en el concierto de las naciones como jurisdicciones con privilegios fiscales.

4.3.1 Características Básicas de los Paraísos Fiscales.

Dentro de las características más aceptadas por organismos internacionales especializados en paraísos fiscales, para el caso, la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)** y el **Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales (GAFI)**, se encuentran las siguientes:

- a.- Existencia de un sistema tributario dual, diferente según se aplique a los nacionales de ese paraíso o a los titulares de terceros Países, Estados o Territorios que se amparen en el mismo; es decir, por un lado, el que afecta a los residentes y empresas locales, los cuales están sujetos al pago de impuestos como en cualquier otro país y, por el otro, el de los no residentes, que gozan de ventajas fiscales y suelen tener prohibida cualquier actividad económica o de inversión dentro de su territorio. Lo anterior, implica la existencia de una infraestructura jurídica, contable y fiscal que permita el acceso a asesores, consejeros



J. Ríos

profesionales especialistas en el diseño de aprovechamiento de las ventajas que ofrece el paraíso fiscal.

b.- La confidencialidad, el secreto y el anonimato en que se desarrollan las operaciones, lo cual suele ser acompañado de la existencia de estrictas leyes de secreto bancario y de protección de datos personales.

c.- Escasa y con nula trascendencia tributaria, respecto de la información que pueden obtenerse de los registros públicos, la propia administración fiscal rechaza cualquier tipo de asistencia mutua y de intercambio de información con otras administraciones fiscales estén o no amparadas en convenios para evitar la doble imposición internacional.

d.- Se impide la negociación de cualquier clase de convenio que incluya una cláusula que regule el intercambio de información, indicador que refleja la intención de posicionarse como zona de tributación privilegiada.

e.- Ausencia de cualquier norma que limite o controle los movimientos de capitales que tienen su origen o destino en un paraíso fiscal. Esta ausencia de normas restrictivas en materia de control de cambios permite el reciclaje y el blanqueo de capitales utilizando como soporte la estructura jurídica y fiscal que ofrece el paraíso fiscal; lo cual facilita a evasores de impuestos, terroristas y narcotraficantes que esconden sus identidades tras sociedades offshore, cuentas numeradas, directores fiduciarios, fundaciones, trust o acciones al portador.

f.- Existencia de una red de comunicaciones y logística, de todo tipo, que favorezca el movimiento de bienes, personas y servicios. En muchos casos se acompaña de una infraestructura turística y clima favorable que permite atraer a los inversores de forma económica y como opción de ocio.

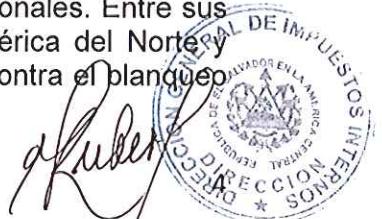
5.- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. Fuente: www.oecd.org

6.- Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales (GAFI)

El Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales (GAFI) es un organismo intergubernamental cuyo propósito es elaborar y promover medidas para combatir el blanqueo de capitales, proceso consistente en ocultar el origen ilegal de productos de naturaleza criminal. Estas medidas intentan impedir que dichos productos se utilicen en actividades delictivas futuras y que afecten a las actividades económicas lícitas.

El GAFI está actualmente integrado por 26 países y dos organismos internacionales. Entre sus miembros se encuentran los principales centros financieros de Europa, América del Norte y Asia. Es un organismo multidisciplinario (condición fundamental para luchar contra el blanqueo).



de capitales), que reúne a expertos encargados de adoptar medidas sobre cuestiones jurídicas, financieras y operativas.

La necesidad de abarcar todos los aspectos relevantes de la lucha contra el blanqueo de capitales se refleja en el conjunto de las cuarenta recomendaciones que el GAFI ha decidido aplicar y cuya adopción se promueve en todos los países. Las Recomendaciones se redactaron inicialmente en 1990.

De conformidad con el Octavo Reporte Anual de Estados y Territorios No Cooperantes emitido por el GAFI a octubre de 2007, en el cual eliminó de la lista a los últimos Estados y Territorios No Cooperantes, por lo que actualmente no se incluye a ningún país en dicha lista.

Fuente: http://www.fatf-gafi.org/document/51/0,3343,en_32250379_32236992_33916403_1_1_1,100.html

V.- CONTENIDO

A. PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACION O PARAISOS FISCALES.

Para determinar si un país, estado o territorio contiene regímenes preferentes, de baja o nula tributación o paraíso fiscal con base a lo dispuesto en el romano I del artículo 62-A del Código Tributario, deberán considerarse los siguientes criterios de comparabilidad:

1. No existe Impuesto sobre la Renta, en este caso la tasa sería del cero por ciento (0%), y existiría nula tributación respecto a la tributación salvadoreña.
2. Existe Impuesto sobre la Renta, en este caso los efectos de comparabilidad de la tasa impositiva del ochenta por ciento (80%), sería así:
 - a. En el caso de la tributación a la Renta Neta de las personas naturales a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se aplicará el ochenta por ciento (80%) sobre el promedio de dichas tasas, por lo que, dicha comparabilidad no podrá ser menor al dieciséis por ciento (16%).
 - b. Para el caso de las personas jurídicas, la comparabilidad se efectuará con base a la tasa del veinticinco por ciento (25%), por lo que, dicha comparabilidad no podrá ser menor del veinte por ciento (20%).
 - c. Para el caso de rentas sujetas a tasas sobre los ingresos, de conformidad a lo regulado en los Arts. 158 y 159 del Código Tributario, la comparabilidad será aplicando el ochenta por ciento (80%) sobre cada tasa.

Con relación a los citados criterios, contenidos en el romano I del artículo 62-A del Código Tributario, se ha establecido la siguiente nómina de países, que pueden calificarse de baja o nula tributación:



PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS DE BAJA TRIBUTACIÓN

Albania	Kuwait	República Checa, Ostrava
Chipre	Labuan Malasia	República Oriental del Uruguay
Delaware (USA)	Liechtenstein	Singapur
Hong Kong	Líbano	Suiza
Isla Mauricio	Macao	Tanger, Marruecos
Islas Marianas	Micronesia	

PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACION

Bahréin	Isla Norfolk	Nevada (USA)
Bermuda	Islas Azores	Samoa
Campione D'Italia, Italia	Islas Caimán	Santa Elena y Tristan Da Cunha
Emiratos Árabes Unidos	Islas Maldivas	Seychelles
Herm Qeshm	Islas Vírgenes Británicas	Turks & Caicos
Isla de Man	Mónaco	Wyoming (USA)

B. PAISES, ESTADOS O TERRITORIOS CLASIFICADOS COMO REGIMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACION O PARAISOS FISCALES POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE)

Andorra	Islas Cook	San Cristóbal y Nieves
Anguila	Islas Marshall	San Vicente y las Granadinas
Bahamas	Liberia	Santa Lucía
Belice	Monserrat	Vanuatu
Dominica	Nauru	
Granada	Niue	

C. PAISES CLASIFICADOS POR EL GRUPO DE ACCION FINANCIERA INTERNACIONAL (GAFI)

Por el momento no existe ningún país clasificado por GAFI.

D. NOMINA DE PAISES CON QUIENES SE HAN SUSCRITO CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE TRIBUTACION

Reino de España

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNACIONALES
DEPARTAMENTO DE EL SALVADOR EN LA AMÉRICA LATINA
* DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNACIONALES

E. PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS QUE POSEEN TRIBUTACIÓN TERRITORIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Bolivia	Reino de Marruecos	República Nicaragua
Botswana	República Árabe Popular Socialista de Libia	República Oriental del Uruguay
Camerún	República de Costa Rica	República de Panamá
Costa de Marfil	República Dominicana	República del Paraguay
Guinea	República Gabonesa	Senegal
Jamaica	República de Guatemala	Sudáfrica
Lituania	República de Honduras	Zaire
Namibia	República Libanesa	Zimbabwe

VI. DE LA CALIFICACIÓN DE EXENCIÓN A RENTAS POR CRÉDITOS OTORGADOS EN EL PAÍS POR INSTITUCIONES DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR.

1. Las instituciones domiciliadas en el exterior que gozaban de la calificación otorgada por el Banco Central de Reserva con vencimiento al 31 de diciembre de 2009, no podrán continuar gozando de la exención del Impuesto sobre la Renta por las rentas provenientes de los créditos otorgados en el país, si se encuentran en cualquiera de las siguientes situaciones:
 - a) Que se encuentran constituidos o domiciliados en países, estados o territorios, cuyo régimen de tributación del Impuesto sobre la Renta es territorial, debido a que no existe doble tributación de las rentas provenientes de los créditos otorgados en la República de El Salvador.
 - b) Que se encuentren constituidos o domiciliados en países, estados o territorios, cuyo régimen de tributación del Impuesto sobre la Renta es mundial y no posean normas legales que les permita reconocer como crédito fiscal, el impuesto sobre la renta pagado en la República de El Salvador por las rentas provenientes de los créditos otorgados en el país.
 - c) Que se encuentren constituidos o domiciliados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, de acuerdo al Art. 62-A del Código Tributario.
2. Los sujetos que soliciten la calificación de exención al Banco Central de Reserva, para efectos de constatar que no se encuentran dentro la situación referida en el literal c) del numeral anterior, incluirán una declaración jurada sobre lo siguiente:
 - i) Que no se encuentran clasificados en la lista de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.
 - ii) Que en su país de domicilio o de constitución del ente, los intereses por créditos o préstamos se encuentren gravados y por tanto paguen el Impuesto sobre la Renta a una tasa igual o superior al:



1. Dieciséis por ciento (16%) en el caso de personas naturales, fideicomisos.
2. Veinte por ciento (20%) en el caso de personas jurídicas u entes sin personalidad jurídica.
3. Las instituciones financieras que no puedan gozar de la exención del pago del Impuesto sobre la renta, en atención a los aspectos detallados en el numeral 1. de este romano, podrán obtener calificación de tasa reducida de retención del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a lo establecido en el Art. 158 Lit. c) del Código Tributario, a pesar de no gozar de la exención regulada en el Art. 14 Transitorio del Decreto Legislativo N° 236 que reformó la Ley de Impuesto sobre la Renta.
4. El Banco Central de Reserva para efectos de verificación de los datos declarados podrá apoyarse en la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes Tel.: 2244-3605, o la dependencia administrativa que designe la Dirección General.

VIII. ALCANCE DE LA GUÍA DE ORIENTACIÓN

Las disposiciones administrativas contenidas en esta guía constituyen orientación para el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias y cualquier situación relacionada con la materia y que no esté comprendida en la misma, podrá ser consultada a la Administración Tributaria.

Lo dispuesto en la presente guía, no limita el hecho de que si algún País, Estado o Territorio, no enunciado en la misma, cumple con los parámetros generales establecidos en el Art. 62-A del Código Tributario, tendrá la calidad de Régimen Fiscal Preferente, de nula o baja tributación o paraíso fiscal; por lo tanto a las operaciones realizadas por los sujetos domiciliados o constituidos en dichos Países, Estados o Territorios, deberá aplicárseles el tratamiento tributario legal respectivo.

La presente guía se actualizará regularmente conforme a lo dispuesto en el Art. 62-A del Código Tributario.

San Salvador, 26 de marzo de 2010



Lic. María Eugenia Jaime de Rubio
Directora General de Impuestos Internos