



**GUÍA DE ORIENTACIÓN GENERAL PARA
FACILITAR LA APLICACIÓN DEL
TRATAMIENTO TRIBUTARIO A LAS
OPERACIONES CON SUJETOS
DOMICILIADOS, CONSTITUIDOS O
UBICADOS EN PAÍSES, ESTADOS O
TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES
PREFERENTES, DE BAJA O NULA
TRIBUTACIÓN Y PARAÍOS FISCALES.**

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
SEPTIEMBRE DE 2012**

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS
GUIA DE ORIENTACION No. DG-003/2012

ASUNTO: Sustitúyase la Guía No DG-001/2011 emitida en fecha 29 de septiembre de 2011, que contiene la orientación general para facilitar la aplicación del tratamiento tributario a las operaciones con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en Países, Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes, de baja o nula tributación y paraísos fiscales.

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, constituidos o ubicados sujetos 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. No 451 del 22 de febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial NO 56, Tomo NO 306 del 7 de marzo de 1990; Arts. 2, 22, 23 literal j) y 27 del Código Tributario contenidos en el D.L. No 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No 241, Tomo 349 del 22 de diciembre de 2000; y Arts. 62-A, 124-A, 158 y 158-A del Código Tributario, contenido en el D. L. No. 233, del 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 385, del 21 de diciembre de 2009; en relación con los Arts. 29-A numerales 10) inciso segundo y 14) literales c) y d), 37 y 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenidos en D.L. No. 236 del 17 de diciembre de 2009 y en D.L. No. 957 del 14 de diciembre de 2011, publicados en los Diarios Oficiales No. 239, Tomo 385, del 21 de diciembre de 2009 y Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, respectivamente.



III.- ÁMBITO DE APLICACIÓN

La presente guía esta 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 mas 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 gobernación, 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:

- a. Población permanente.
- b. Territorio determinado.
- c. Gobierno.
- d. 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 estas realizan su actividad. Así pues, el territorio como un elemento esencial de dichos Entes territoriales, hasta el punto de que, sin el, 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 aun 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 mas 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 Republica de El Salvador, a cualquier clase de sujetos pasivos, ya sean domiciliados o no.



4.3 Paraíso Fiscal de acuerdo a Organismos Internacionales:

Son aquellos Países y 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; de igual forma presentan prácticas administrativas que limitan la transparencia y el intercambio de información con otros países.

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

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 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.ocde.org

Según la OCDE, cuatro factores clave son utilizados para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal:

- a. Si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales. Si no hay impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal.
- b. Si hay falta de transparencia.
- c. Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.
- d. Si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

Fuente: http://www.oecd.org/document/23/0,3343,en_2649_33745_30575447_1_1_1_1,00.html

Actualmente los trabajos de la OCDE, se encuentran orientados hacia la transparencia e intercambio de información, razón por la cual las jurisdicciones son clasificadas en función de su grado de progreso en la adopción de los estándares internacionales de intercambio de información tributaria.

La clasificación comprende:

- i. Jurisdicciones que han adoptado sustancialmente los estándares de intercambio de información.



- ii. Jurisdicciones comprometidas con los estándares, pero pendientes de la realización de al menos doce convenios o acuerdos (dentro de este apartado se incluyen los denominados paraísos fiscales).
- iii. Jurisdicciones que no se adhieren a los criterios de intercambio de información.

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

El Grupo de Acción Financiera (GAFI) es un organismo intergubernamental cuyo propósito es el desarrollo y la promoción de políticas, tanto a nivel nacional e internacional, para combatir el lavado de dinero y financiación del terrorismo. El grupo de trabajo es por tanto un "órgano rector", que trabaja para generar la voluntad política necesaria para llevar a cabo las reformas nacionales legislativas y reglamentarias en estas áreas.

Desde su creación, el GAFI ha encabezado el esfuerzo para adoptar y aplicar medidas destinadas a luchar contra la utilización del sistema financiero para fines ilícitos. Se estableció una serie de recomendaciones en 1990, revisado en 1996 y en 2003 para garantizar que se mantengan actualizados y relevantes para la evolución del riesgo de lavado de dinero, que establecen el marco básico de lucha contra el lavado de dinero y están destinados a ser de aplicación universal.

El GAFI esta actualmente integrado por 34 países y dos organismos internacionales. Entre sus miembros se encuentran los principales centros financieros de Europa, America del Norte y Asia.

Fuente:http://www.fatf-gafi.org/pages/0,3417,en_32250379_32236836_1_1_1_1_1,00.html

V.- CONTENIDO

A. PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN.

Para determinar si un país, estado o territorio contiene regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación 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 impositiva sería del cero por ciento (0%), y existiría nula tributación respecto de 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, sucesiones y fideicomisos a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se aplicara 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, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, a las cuales les es aplicable las tasas contenidas en el Art. 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se aplicara el ochenta por ciento (80%) sobre el promedio de dichas tasas, por lo que dicha comparabilidad no podrá ser menor al veintidós por ciento (22%).
- c. Para el caso de rentas sometidas 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	Hong Kong	Malta
Barbados	Islas Marianas del Norte	Mauricio
Botswana	Kuwait	Qatar
Chipre	Labuan, Malasia	República Checa
Delaware (USA)	Latvia	República del Paraguay
Estados Federados de Micronesia	Liechtenstein	San Marino
Florida (USA)	Líbano	Singapur
Gibraltar	Macao	Suiza (*)

(*) El Cantón de Ginebra es considerado como territorio de baja tributación, solo en el caso que el sujeto domiciliado, constituido o ubicado en dicho territorio, se encuentre operando bajo alguno de los siguientes regímenes fiscales: a) Compañías Holdings, b) Sociedad Principal, c) Empresas Auxiliares o Mixtas, d) Empresas de Servicios, e) Sucursales de Finanzas o Poder Financiero, f) Empresas a las cuales el Cantón de Ginebra les hubiere otorgado exenciones del Impuesto Sobre La Renta en sus diferentes denominaciones.

Se entenderá por:

- a) *Compañía Holding*: aquella que obtiene al menos 2/3 de sus ingresos de los dividendos remitidos por la filial, o tiene por lo menos 2/3 de las acciones de la filial, o la proporción que establezca la legislación.
- b) *Sociedad Principal*: régimen fiscal aplicable a empresas con sede en Suiza, que suelen producir en el extranjero a través de los fabricantes por contrato y vender en el extranjero por los agentes locales.



- c) *Empresas Auxiliares o Mixtas: Empresa auxiliar, se aplica a las empresas con sede en Ginebra que realizan su actividad comercial fuera de Suiza. Empresa mixta, son empresas con domicilio en Suiza y tienen las características de controlada y de sociedad holding.*
- d) *Empresas de Servicios: Empresas cuya única actividad es la prestación de asistencia técnica, gestión, marketing, publicidad, asistencia administrativa y financiera a las empresas extranjeras que forman parte de un grupo del que la empresa de servicios es miembro.*
- e) *Sucursales de Finanzas o Poder Financiero: Esta estructura suele consistir en un holding europeo con una sucursal registrada en Ginebra, que utiliza los fondos obtenidos de la oficina central para financiar las filiales del Grupo.*

PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN

Andorra	Guernsey	Maldivas
Anguila	Islas Azores	Mónaco
Antigua y Barbuda	Islas Caimán	Montserrat
Aruba	Islas Cook	Nevada (USA)
Bahamas	Isla de Man	Qeshm, Irán
Bahrein	Isla de Norfolk	Samoa
Bermuda	Islas Marshall	San Cristóbal y Nieves
Brunei	Islas de Santa Elena y Tristan Da Cunha	San Maarten
Curacao	Islas Vírgenes Británicas	San Vicente y las Granadinas
Campione D'Italia, Italia	Islas Vírgenes de los Estados Unidos	Santa Lucía
Dominica	Jersey	Seychelles
Emiratos Árabes Unidos	Liberia	Turks & Caicos
Granada	Luxemburgo (*)	Vanuatu
		Wyoming (USA)

(*) *Luxemburgo es considerado como territorio de nula tributación, solo en el caso que el sujeto domiciliado, constituido o ubicado en dicho territorio, se encuentre operando bajo el régimen de Sociedad Gestora de Patrimonio Familiar (SPF).*

La Sociedad Gestora de Patrimonio Familiar (SPF), no está sujeta a impuesto sobre la renta a las empresas, del impuesto municipal y el patrimonio neto de impuestos. Su actividad está estrictamente limitada a la adquisición, y realización de los activos financieros, tales como: acciones, obligaciones, acciones de empresas cotizadas o empresas privadas, los fondos de titularización, entre otros.

B. PAÍSES, ESTADOS O TERRITORIOS CLASIFICADOS COMO PARAÍDOS FISCALES POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE)

Nauru

Niue



C. PAÍSES CLASIFICADOS POR EL GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL (GAFI)

Por el momento no existe ningún país clasificado por GAFI.

D. NÓMINA DE PAÍSES CON QUIENES SE HAN SUSCRITO CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE TRIBUTACIÓN

Reino de España

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

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

VI. DE LA CALIFICACION DE TASA REDUCIDA DE RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 158 LITERAL c) DEL CODIGO TRIBUTARIO.

1. Las instituciones financieras domiciliadas en el exterior, supervisadas por un ente de regulación financiera o autorizadas o registradas por autoridad competente en sus países de origen, podrán solicitar calificación de tasa reducida de retención del Impuesto sobre la Renta sobre los pagos por servicios de financiamiento, salvo que éstos sean prestados entre sujetos relacionados de acuerdo a lo establecido en los Arts. 158 literal c) y 199-C del Código Tributario.
2. 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, o la dependencia administrativa que designe la Dirección General.



VII. 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 esta 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.

En caso que algún País, Estado o Territorio listado en la presente Guía como de Régimen Fiscal Preferente, de nula o baja tributación o paraíso fiscal, no cumpla con los parámetros establecidos en el artículo 62-A del Código Tributario, le asiste al interesado el derecho de presentar la documentación que considere conveniente para su respectivo análisis.

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

San Salvador, 21 de septiembre de 2012.



CARLOS ALFREDO CATIVO SANDOVAL
DIRECTOR GENERAL