

BOLETÍN NO. 46
MES DE OCTUBRE DE 2004

COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL

PRIMERA PARTE

1. GENERALIDADES

El Órgano Ejecutivo haciendo uso de la iniciativa de ley que le confiere la Constitución, presentó a la Asamblea Legislativa un paquete de reformas a diversas leyes de la República, con el propósito de mejorar e incrementar la recaudación fiscal, así como mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y proveer mayores ingresos tributarios, las cuales fueron aprobadas y entrarán en vigor próximamente, una vez culmine el proceso de formación de ley.

Las reformas tienen como principales objetivos:

1. Penalizar con mayor severidad a aquellos contribuyentes que no pagan impuestos, cuando están obligados a hacerlo, para lo cual se han ampliado los delitos relativos a la Hacienda Pública, imponiéndoles una sanción que no permite la excarcelación.
2. Limitar el número de exenciones fiscales, en la ley de impuesto sobre la renta.
3. Ampliar los casos de tributación en impuestos al valor agregado, que antes no eran considerados o estaban excluidos.
4. Establecer mejores procedimientos administrativos tributarios que permitan una mejor fiscalización.
5. Ampliar la facultad de la Administración Tributaria para obtener información de nuevos contribuyentes que deberían tributar o para fiscalizar las declaraciones fiscales de contribuyentes ya existentes.

Las reformas aprobadas comprenden modificaciones a los siguientes cuerpos legales:

1. Código Penal: 13 reformas.
2. Código Procesal Penal: 3 reformas.
3. Código Tributario: 84 reformas.
4. Ley de Impuesto sobre la Renta: 17 reformas.
5. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios: 15 reformas.
6. Ley de Bancos: 3 reformas.
7. Ley de Intermediarios Financieros no Bancarios: 2 reformas.
8. Ley de Creación de la Dirección General de la Renta de Aduanas: 1 reforma.

9. Ley de Simplificación Aduanera: 2 reformas.
10. Ley Especial para Sancionar Infracciones aduaneras: 7 reformas.
11. Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos: 2 reformas.

El estimado de reformas es de 149, aproximadamente; aunque podría decirse que son más, porque muchas de las reformas contemplan no sólo cambios en los artículos de las leyes antes citadas, sino nuevos artículos que se incorporan a los ya existentes, intercalados entre unos y otros.

El presente documento tiene como propósito establecer un panorama general de las reformas aprobadas por la Asamblea Legislativa, advirtiéndole que hasta este momento no es posible cubrir todos los aspectos de las mismas, porque muchas de ellas son puramente técnicas y dependerá de su aplicación en la práctica, una vez entren en vigor, analizar su impacto y sus efectos.

2. REFORMAS AL CÓDIGO PENAL

Las reformas al Código Penal establecen nuevos delitos contra la defraudación fiscal, además de establecer nuevas penas a los infractores, que por ser, en su mayoría, superiores a cuatro años de prisión, convierte a tales delitos no excarcelables. Las reformas tendrán vigencia luego de ocho días de su publicación en el Diario Oficial. Se proponen reformas en los siguientes capítulos del Código Penal:

1. Dentro de los delitos relativos al orden socioeconómico (Título IX), se modifican algunos artículos del Capítulo V, que se refiere a los delitos relativos a la Hacienda Pública.
2. Dentro de los delitos relativos a la fe pública (Título XIII), se modifican algunos artículos del Capítulo II que se refiere a delitos de falsificación de documentos.
3. Dentro de los delitos relativos a la Administración Pública (Título XVI), se modifican artículos del Capítulo I que se refiere a delitos de abusos de autoridad y del Capítulo II sobre la corrupción.

En algunos casos el delito solamente procede cuando se haya agotado la instancia administrativa de tasación de impuestos y cuando se hubiere efectuado el requerimiento de parte de la Fiscalía General de la República. En otros casos, la acción penal se iniciará de parte de la Fiscalía, cuando la Administración Tributaria le hubiera dado el aviso, en cuyos casos se suspenderá todo tipo de procedimiento administrativo, sin que sea requisito de procesabilidad haber concluido la instancia en sede administrativa.

El artículo 249 del Código Penal, que tipifica el delito de ***“Evasión de Impuestos”***, en la reforma pasa a ser un artículo enumerativo de los delitos que hoy se denominan ***“Defraudación al Fisco”***, dentro de los cuales están:

1. **Delito de evasión de impuestos.** Es tratado en un nuevo artículo (el 249-A). Actualmente este delito consiste simplemente en evadir el pago de impuestos y se castiga con prisión de 1 a 3 años (excarcelable) si la evasión era de 5 a 100 mil colones; y de 3 a 6 años si la evasión era superior a 100 mil colones.

Tipificación del delito. En la reforma el delito se tipifica por omitir declarar hechos generadores o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, señalándose cuáles son los medios que pueden utilizarse para cometer tales hechos:

- a) No llevar libros o registros contables.
- b) Llevar doble o múltiple contabilidad o facturación.
- c) Declarar información falsa o inexacta.
- d) Excluir u omitir declarar hechos generadores, estando obligado a ello.
- e) Destruir u ocultar documentos necesarios para determinar las obligaciones tributarias.
- f) No presentar tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas.
- g) Declarar costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias, que no han acontecido.
- h) Respalidar sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Penalización: Además de detallar los casos de evasión, también se cambian las penas para los que cometan dicho delito, todas ellas superiores a tres años, que los convierte en delitos no excarcelables.

- a) Si el impuesto evadido corresponde al Impuesto sobre la Renta y es de 300 a 500 mil colones, prisión de 4 a 6 años.
- b) Si el impuesto evadido corresponde al Impuesto sobre la Renta y es superior a 500 mil colones, prisión de 6 a 8 años.
- c) Si se trata de impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido es de 100 a 300 mil colones, prisión de 4 a 6 años.
- d) Si se trata de impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido es superior a 300 mil colones, prisión de 6 a 8 años.
- e) Para contribuyentes del IVA que se encuentran obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base 12 períodos tributarios y para aplicar la sanción se atenderá a los mismos montos y penas que para el impuesto sobre la renta; la misma regla será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios.

2. **Delito de apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.** Se trata de un nuevo delito que pasa a ser el artículo 250. Se sanciona a aquellas

personas que retengan o perciban impuesto sin enterarlo al Fisco dentro del plazo establecido (produciéndose una apropiación indebida). El mismo delito comete aquél que retenga el impuesto aunque no tenga ninguna designación u obligación de retener.

La cantidad retenida y no enterada que se establece para tipificar el delito, es 25 mil colones mensuales. La pena es prisión de 4 a 6 años.

3. **Delito de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.** Se trata de un nuevo delito, que queda como artículo 250-A. Se castiga a aquella persona que obtenga para sí en perjuicio del Fisco, un provecho económico al cual no tiene derecho o lo tuviere en exceso, por reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario.

La pena por cometer este delito es de 4 a 6 años, siempre que la defraudación exceda a los 25 mil colones. Se aumenta la sanción de 6 a 8 años si el provecho se hace utilizando documentos que han motivado reintegros, devoluciones, acreditamiento o compensaciones, o por documentos obtenidos fraudulentamente o con información falsa.

4. **Delito de proposición y conspiración.** También se trata de un nuevo delito, para aquéllos que propongan o conspiren para cometer cualquier delito de defraudación al Fisco, en cuyo caso la pena es de 2 a 4 años; asimismo, cuando la proposición o conspiración provenga de un funcionario o empleado público, la sanción será de cuatro a seis años.
5. **Delito de falsedad material.** Este es un delito contra la fe pública, de falsificación de documentos. El artículo original se mantiene (Art. 283), pero se agregan dos nuevos incisos, que castiga a las personas que estando autorizados para emitir formularios de IVA, las emitan a nombre de personas que no estén inscritas en el Registro de Contribuyentes o con datos que no corresponden al respectivo contribuyente. La sanción es de 4 a 6 años. La sanción se incrementa en dos terceras partes, cuando el delito lo cometa una persona que no está autorizada para emitir formularios de IVA.
6. **Delito de falsedad ideológica.** Igual que el caso anterior, se agrega nueva tipificación de este delito al artículo 284 ya existente. Trata de aquellas personas que hagan constar en los formularios del IVA una operación que nunca existió, o con cuantías y montos diferentes a los reales. La sanción es de 4 a 6 años, la cual aumenta en una tercera parte más si los emisores no aparecen en el Registro de Contribuyentes, o contenga cualquier tipo de información que no corresponda al contribuyente que se menciona.

7. **Delito de uso y tenencia de documentos falsos.** Se adiciona a este artículo 287, aquellos casos en que se tengan documentos de IVA de contribuyentes inscritos en el registro respectivo pero sin que se haya autorizado su impresión. La sanción por el cometimiento de tal delito es de 4 a 6 años. Igual sanción se aplica para aquellos que comercialicen dichos documentos, aún en el caso que exista autorización para imprimir esos documentos cuando la impresión no haya sido solicitada por el propio contribuyente. La pena puede aumentarse en una tercera parte cuando se trate de un emisor no inscrito en el registro o cuando la información no corresponda al contribuyente inscrito.
8. **Delito de incumplimiento de deberes.** Se trata del artículo 321, que está contemplado dentro de los delitos a la Administración Pública, cuando se cometen abusos de autoridad. Este delito sanciona a aquellos funcionarios o empleados públicos o agente de autoridad o encargado de un servicio público, que ilegalmente omitiere, rehusare hacer o retardare algún acto de su función. La propuesta de reforma solamente cambia la sanción que en la legislación actual es de 30 a 50 días multa más inhabilitación para el cargo por 6 meses, a sanción de prisión de 4 a 6 años e inhabilitación por igual período. La sanción aumenta si el incumplimiento del deber da lugar a un delito.

Naturalmente que este delito está dirigido, especialmente, a aquellos empleados o funcionarios de la Administración Tributaria que incumplan sus deberes, omitiendo, rehusando hacer o retardando algún acto propio de su cargo.

9. **Delito de revelación de hechos, actuaciones o documentos secretos por empleado judicial.** Está en el mismo capítulo del artículo anterior, en el artículo 324, dentro de los delitos de abusos de autoridad. La propuesta de reforma consiste en aumentar la sanción que antes era de 6 meses a 3 años, a una nueva pena de 4 a 6 años. Comete este delito el funcionario o empleado público que revelare o divulgare hechos, actuaciones, información o documentación que debieran permanecer secretas; o cuando facilitare el conocimiento de los mismos.

Al igual que el caso anterior, este delito está dirigido especialmente a los empleados de la Administración Tributaria que revelen cualquier tipo de información relativa a los contribuyentes o a las actividades que realizan internamente.

10. **Delito de peculado.** Tanto este delito como el siguiente, se encuentran dentro de los delitos de corrupción, relativos a la administración pública. Castiga al funcionario o empleado público o encargado de un servicio público, que se aproveche en beneficio propio o ajeno de los recursos que están bajo su administración, recaudación, custodia o venta, en virtud de su cargo o que diere ocasión a que se cometa el hecho delictivo. Anteriormente el delito de peculado era sancionado con prisión de 5 a 10 años, con la reforma será sancionado de la siguiente manera: prisión de 6 a 8 años si el peculado fuere inferior o igual a 100

mil colones; si es superior a esta última cantidad, pero inferior o igual a 500 mil colones, la sanción es de 8 a 10 años y si el peculado es superior a los 500 mil colones, la sanción será prisión de 12 a 15 años (Art. 325).

11. **Delito de peculado por culpa (Art. 326).** Castiga el funcionario o encargado público que por su culpa diere lugar a que se cometa por otra persona, el peculado señalado en el artículo anterior. Anteriormente era sancionado con 10 a 100 días multa; con la reforma se castigará con pena de prisión de 2 a 3 años si el peculado fuere inferior o igual a 100 mil colones; y con prisión de 3 a 5 años si se supera tal cantidad.

3. REFORMAS AL CODIGO PROCESAL PENAL

Las reformas al Código Procesal Penal incluyen a los delitos de defraudación al fisco y los delitos aduaneros, para que puedan ser investigados por medio de agentes encubiertos. Además de darle competencia a los tribunales de sentencia (integrados por tres jueces de primera instancia), para que conozcan de los mismos. A continuación el detalle de las reformas.

1. **Operaciones encubiertas.** El Art. 15 que se refiere a la legalidad de la prueba, para que sea admitida y válida en un proceso judicial, se contemplan las operaciones encubiertas practicadas por la Policía Nacional Civil, permitiéndose los medios engañosos para detectar, investigar y probar delitos de defraudación al Fisco y delitos contemplados en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. En la ley vigente, estas operaciones encubiertas solamente se permiten para conductas delictuales relacionadas con el crimen organizado. Dichas operaciones requieren autorización previa de la Fiscalía General de la República.
2. **Interrupción de prescripción.** Se intercala un inciso al artículo 38, para establecer que la prescripción quedará interrumpida tratándose de delitos de defraudación al Fisco, por la notificación de la resolución de tasación de impuestos, o por notificación de la resolución final que emita la administración tributaria, cuando se requiera el agotamiento de la vía administrativa, y no existan juicios o recursos pendientes en relación con dichas diligencias administrativas.
3. **Ampliación de competencia de Tribunales de Sentencia.** Se amplía el Art. 53, para que los Tribunales de Sentencia también conozcan de los delitos contemplados en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. El artículo determina la competencia de estos tribunales para delitos contra el orden socioeconómico (defraudación al Fisco) y delitos contra la fe pública (falsedad material y falsedad ideológica).

4. REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO

Las reformas al Código Tributario establecen parámetros generales, generalmente de conceptos y procedimientos, de aplicación general para las demás leyes impositivas. Pretenden proporcionar mayores niveles de fiscalización para la Administración Pública, además de establecer nuevos y más novedosos mecanismos de recolección de información, que sirvan de base para la fiscalización. Las reformas entrarán en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial. Las reformas más relevantes son las siguientes.

- **Agotamiento de la vía administrativa.** Se reforma el Art. 23, señalando casos en que no es necesario agotar la vía administrativa para iniciar el procedimiento judicial ante el juez de lo penal competente, para la investigación de delitos de evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamiento. Cuando la Administración Tributaria tenga el conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al Fisco, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo e informará a la Fiscalía. En cambio, en la legislación penal anterior se exigía como requisito indispensable para iniciar la acción penal haber agotado previamente la vía administrativa. **Con la reforma se suprime tal presupuesto, lo que significa que el “quantum” del delito fiscal será determinado por el juez penal y no por la instancia administrativa.**
- **Responsabilidad solidaria por deudas u obligaciones pendientes.** Se amplían los casos de solidaridad por deudas u obligaciones pendientes, incluyendo a los casos existentes, a los destinatarios o cotitulares de bienes o derechos de las asociaciones o entes sin personalidad jurídica, sociedades nulas o irregulares o de hecho, cuando se disuelvan, liquiden o se vuelvan insolventes. Además se aclara que, aunque la deuda no esté determinada o tasada, o a pesar que se encuentre en proceso de impugnación, no libera a los responsables solidarios de su cumplimiento (Art. 44).
- **Sujetos pasivos domiciliados.** La ley anterior señala que se consideran domiciliados en el país para efectos tributarios, las personas jurídicas con domicilio en el extranjero inscritas en el Registro de Comercio que posean sucursales, agencias, establecimientos permanentes o representantes en el país. La reforma amplía este concepto, pues considera que estas sociedades operan de forma permanente en el país, cuando tengan un lugar fijo de negocios, con infraestructura instalada, propia o arrendada, con personal contratado y que el contribuyente realice su actividad económica de manera material y perceptible (Art. 53 literal e).
- **Impuestos pagados en el extranjero son créditos en El Salvador.** Dentro del modo de extinguir las obligaciones tributarias se expresa, que en ningún caso el impuesto

pagado a autoridades tributarias de otros países, constituirá crédito contra el impuesto pagado en El Salvador (Art. 68 inciso final).

- **Excepción a la prescripción tributaria.** El Art. 82 que establece la prescripción como forma de extinguir las acciones y derechos de la administración tributaria, para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas, multas y accesorios, señala que no aplica para los agentes de retención y percepción que no hubieran enterado las cantidades retenidas o percibidas. Antes solamente comprendía a los primeros pero no a los agentes de percepción que se crean con las presentes reformas.
- **Obligación de señalar lugar para notificaciones.** Se establece la obligación de actualizar la información correspondiente a la dirección para recibir notificaciones los primeros 10 días hábiles de cada año. En la ley anterior dicha obligación únicamente se hace al llevarse a cabo el cambio de lugar. Asimismo, se establecen una serie de reglas para que las notificaciones no resulten viciadas dentro del procedimiento (Art. 90). Se incluye la obligación para que los sujetos pasivos informen su dirección electrónica para recibir notificaciones.
- **Obligación de presentar estados financieros.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyas rentas no provengan exclusivamente de salarios y quienes no estén obligados a nombrar dictaminador fiscal, deberán presentar junto con la respectiva declaración: balance general, estado de resultados o estado de ingresos y gastos, conciliaciones fiscales o justificaciones en los rubros consignados en la declaración y en el balance general; cuya información debe coincidir con las que se presenten en instituciones financieras públicas o privadas o en registros públicos (Art. 91).
- **Emplazamiento público:** se establece para el sujeto pasivo que hubiere dejado de presentar uno o más declaraciones, que puede hacerse en cualquier medio de comunicación y sitio electrónico del Ministerio de Hacienda (Art. 106).
- **Factura de venta simplificada.** Se establece la emisión de factura de venta simplificada para personas naturales contribuyentes del IVA, cuyas transferencias y servicios anuales sean iguales o inferiores a 50 mil dólares, únicamente para transferencias de bienes muebles o prestación de servicios cuyo monto sea menor o igual a 12 dólares (Art. 107 inc. 3°).
- **Transmisión de información electrónica.** Se establece la obligación de los contribuyentes que lleven sistemas computarizados o electrónicos de facturación, de transmitir en línea o electrónicamente a la Administración Tributaria, la información de cada transferencia de bienes o prestación de servicios que realicen, en la medida que se vayan realizando, así como la que corresponda a las anotaciones en los registros contables y libros de control del IVA. Las imprentas también están obligadas a transmitir todos los aspectos relacionados con la impresión de documentos (Art. 107 inc. 6°). Este artículo está relacionado con la reforma que se hace también al Art. 113,

estableciéndose en un inciso especial, que la autorización para el uso de medios electrónicos para la emisión de documentos relativos al control del IVA, estará condicionado a que cada operación sea transmitida en línea a la administración tributaria, en la forma que ésta disponga.

- **Comprobante de crédito fiscal para agentes de percepción.** Obligación de los productores, fabricantes, importadores, industriales o mayoristas, de emitir y entregar en los casos de percepción del IVA, comprobante de crédito fiscal en donde deberá especificarse el impuesto percibido y el valor total a cobrar; debiendo entregar al momento de la percepción un documento contable de liquidación (Art. 112).
- **Requisitos de identificación para documentos de IVA.** Los documentos que deban ser impresos por imprenta autorizada (comprobantes de crédito fiscal, facturas de consumidor final y facturas simplificadas), deben de contener de manera preimpresa el número de autorización de asignación de numeración correlativa otorgado por la Administración Tributaria. En los casos de los créditos fiscales, deberá incluir el número y fecha de autorización de imprenta, tiraje de documentos y fecha de impresión. Para la factura de venta simplificada debe incluirse en el valor total de la operación, el impuesto respectivo de las operaciones gravadas (Art. 114).
- **Obligación para bancos y similares de exigir estados financieros.** Se establece la obligación de bancos, asociaciones, cooperativas de ahorro y crédito, intermediarios financieros no bancarios y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, de exigir a sus clientes para el otorgamiento de créditos, la declaración del impuesto sobre la renta y el balance general y el estado de resultados, presentados al Fisco en el ejercicio impositivo anterior. Igualmente las bolsas de valores deberán solicitar dicha información a quienes deseen inscribirse en el Registro Público Bursátil, así como para la emisión de títulos valores (Art. 120-A).
- **Obligación de los bancos de informar diferencias.** Se establece la obligación de bancos, asociaciones, cooperativas de ahorro y crédito, intermediarios financieros no bancarios y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, de informar a la Administración Tributaria dentro de los meses de enero y febrero de cada año, sobre las diferencias que se presenten en los rubros de costos, gastos e ingresos superiores o iguales a 10 mil dólares, entre el estado de resultados y declaración del impuesto sobre la renta presenta a la Administración Tributaria y los estados financieros auditados o no, que hayan sido proporcionados para sustentar el otorgamiento de créditos. Igual obligación tendrán las bolsas de valores (Art. 120-B).
- **Informar sobre nombramiento de auditor.** Se establece la obligación para el contribuyente de informar el nombramiento del auditor para dictaminar fiscalmente, así como de su renuncia. (Art. 131). Los artículos 133, 134 y 135 establecen regulaciones adicionales referentes a los auditores fiscales.

- **Inventario de tarjetas de prepago de servicios.** Se establece en el artículo 142, la obligación de llevar registro de inventarios de una manera especial e independiente de los demás registros, así como también señala la obligación de llevar el mismo registro de control de inventarios, cuando se trate de tarjetas de prepago de servicios.
- **Informar sobre donaciones realizadas.** En cuanto a la obligación de las corporaciones y fundaciones de utilidad pública de informar toda donación que reciban, se añade la obligación de presentar a la Administración Tributaria los primeros 10 días hábiles de los meses de enero, abril, junio y septiembre de cada año, un estado de origen y aplicación de fondos. Se agrega que en el caso de los partidos políticos, se estará a lo regulado en una ley especial (Art. 146).
- **Autoliquidación del impuesto.** Art. 150. Anteriormente se establecía esta facultad a la administración tributaria, para que se liquidara el impuesto de manera oficiosa. Ahora se establece esa atribución al Juez de la causa, cuando se trate de casos en que no se requiera de agotamiento de la vía administrativa, en que la Fiscalía General de la República inicia el procedimiento penal por la comisión de delitos de defraudación fiscal.
- **Nuevos casos de anticipo a cuenta del impuesto.** Se reforma el artículo 151, estableciendo la obligación del anticipo a cuenta del impuesto, para todas aquellas personas naturales titulares de empresas mercantiles, sucesiones, fideicomisos y transportistas, además de las personas jurídicas de derecho privado y público, que regulaba originalmente este artículo. Se define a las personas naturales titulares de una empresa mercantil a quienes ejerzan el comercio transfiriendo bienes o mercaderías, tengan o no matrícula de comerciante individual. También se introduce la obligación del sistema de pago o anticipo a cuenta, para las profesiones liberales, únicamente respecto a las rentas que no hayan sido sujetas al sistema de retención en la fuente.
- **Retención por Prestación de servicios.** El Art. 156 establece una misma retención del 10%, para personas jurídicas, personas naturales titulares de empresas mercantiles, sucesiones. Fideicomisos, órganos del estado, dependencias de gobierno, municipalidades e instituciones oficiales autónomas, cuando paguen o acrediten sumas por todo tipo de prestación de servicios a personas naturales que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio; facultándose a la Administración Tributaria para autorizar un porcentaje de retención superior al establecido, a solicitud del sujeto pasivo.
- **Retención por transferencia de intangibles.** Se regula la retención por transferencia de intangibles por pagos a personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, debiéndose retener en concepto de impuesto sobre la renta el 10% de la suma pagada (Art. 156-A).

- **Retención por pagos a no domiciliados en el país.** Se establece la obligación de retener el 20% de las sumas pagadas o acreditadas por cualquier clase de renta obtenida en el país, incluyendo anticipos a dichos pagos, a favor de personas no domiciliadas en el país, inclusive, aunque se trate de servicios procedentes del exterior utilizados en el territorio nacional, independiente que la actividad o servicio se realice fuera del país, así como los que provengan de la transferencia de bienes intangibles. Los únicos casos de excepción son los dividendos pagados o acreditados, siempre que quien distribuya esas utilidades haya pagado el correspondiente impuesto. Además, se establece que las filiales o sucursales deberán efectuar tal retención por los pagos que realicen a sus casas matrices por cualquier concepto (Art. 158). En la legislación derogada se expresaba que la retención procedía únicamente cuando se pagaran sumas provenientes de cualquier renta obtenida en el país.
- **Responsable de la retención.** La obligación de retener es para quien adquiere los bienes o se beneficie del servicio, aún cuando quien transfiere el bien o presta el servicio no tenga domicilio ni residencia en el país, según lo señala el artículo 161.
- **Obligación de retención para grandes contribuyentes.** Se establece la obligación para los sujetos pasivos calificados por la Administración Tributaria como “grandes contribuyentes”, que adquieran bienes muebles corporales o sean prestatarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenezcan a dicha clasificación, de retener en concepto de anticipo de IVA el 1% por el precio de los bienes o servicios (Art. 162).
- **Anticipo a cuenta en operaciones con tarjetas de crédito o débito.** Se crea la obligación de contribuyentes que transfieran bienes o presten servicios y reciban pagos por medio de tarjetas de crédito o de débito, de enterar en concepto de anticipo a cuenta del IVA el 2% del valor del bien o del servicio. El anticipo a cuenta será percibido por sujetos pasivos emisores o administradores de tarjetas de crédito –quienes se convierten en **Agentes de Percepción**-, y se realizará cuando paguen a sus afiliados las sumas por la transferencia de bienes o prestaciones de servicios realizadas por dichos afiliados a los tarjetahabientes del país (Art. 162-A).
- **Agentes de percepción.** Se establece que los sujetos pasivos que sean importadores, productores o distribuidores de bebidas alcohólicas, de cigarros, de habanos o puros, de boquitas, de bebidas gaseosas, importadores o distribuidores de petróleo, importadores de repuestos, importadores de materiales de construcción, importadores o productores de cemento, importadores o productores de ferretería, que sean considerados “Grandes Contribuyentes”; y que transfieran bienes muebles corporales a otros contribuyentes para ser destinados al activo realizable, deberá percibir en concepto de anticipo de IVA, el 1% sobre el precio neto de venta de los bienes transferidos. También estarán sujetos a la percepción los importadores de vehículos usados, debiendo liquidar el anticipo del IVA que causarían en sus ventas posteriores que realicen sus clientes (Art. 163). No se trata del impuesto de IVA causado en la transferencia de bienes que efectúen estos grandes contribuyentes a favor de los adquirentes, sino una percepción del uno por

ciento del impuesto que a futuro se cause, cuando estos adquirentes vendan estos mismos bienes –considerados como parte de su activo realizable- a terceros. Las percepciones deberán enterarse de acuerdo a las reglas generales, aunque no se haya realizado el pago respectivo al tradente de los bienes. La administración tributaria podrá designar a otros agentes de percepción diferentes a los considerados como grandes contribuyentes, así como establecer un porcentaje superior a percibir, hasta la concurrencia de la tasa o alícuota máxima vigente para dicho impuesto.

- **Reglas de notificación.** Los artículos 165, 165-A y 171, establecen nuevas y muy amplias reglas de notificación, para las actuaciones de la Administración Tributaria, con el propósito de eliminar casos que ocurrían de acuerdo a la legislación anterior, en que por falta de notificación o notificaciones sin respaldo legal, se declaraban nulos los procesos administrativos.
- **Incrementos patrimoniales no justificados, sin justificar el origen de los recursos.** En el caso del impuesto del IVA, los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos sin justificar el origen de los recursos, se presumirá que provienen de transferencias o prestaciones de servicios gravadas omitidas de declarar. Para los impuestos cuyo hecho generador es la producción, se presumirá que tales incrementos patrimoniales no justificados constituyen producción que ha sido vendida y que se ha omitido pagar el valor del impuesto. Hay un procedimiento especial para la atribución de los hechos generadores en cada tipo de impuestos (Art. 195).
- **Facultad para estimar la base imponible del IVA.** Se faculta a la Administración Tributaria para efectuar la estimación de la base imponible del IVA, si los precios de la transferencia de los bienes muebles o el monto de remuneración de servicios no fueren fidedignos o resultaren inferiores o superiores al corriente de mercado. Para el caso del impuesto sobre la renta, el Fisco podrá valorar a precios de mercado las operaciones para determinar la renta y deducciones, cuando éstas resulten ser inferiores o superiores a los precios de mercado (Art. 199-A).
- **Constancia de solvencia.** Se establece nuevamente la obligación de presentar constancia de solvencia para contribuyentes, que actualmente se exige únicamente para la inscripción de la modificación, disolución o liquidación de sociedades en el Registro de Comercio; participación en licitaciones, y para optar en desempeñarse como funcionario público. **En la reforma se incluye el requisito de la solvencia para la inscripción de fusiones de sociedades, para inscripción de inmuebles y derechos reales en cualquier registro público, inscripción de marcas, patentes u otros derechos de propiedad intelectual; para solicitar créditos bancarios y tarjetas de crédito y hacer efectivas las devoluciones tributarias autorizadas (Art. 218).**
- **Obligación notarial.** Los notarios deberán relacionar la constancia de solvencia, en las escrituras de transferencia de derechos reales sobre inmuebles, escrituras de

constitución, modificación, transformación, fusión, disolución y liquidación de sociedades (Art. 220).

- **Sanciones por no informar.** En diversas disposiciones se establecen incumplimientos a la obligación de informar, fijándose diversas sanciones pecuniarias por tales conductas, tales como: no fijar o informar sobre lugar para oír notificaciones (multa de 9 salarios mínimos); no informar o hacerlo fuera de plazo, el cambio o la actualización para recibir notificaciones (igual sanción); no informar sobre el cambio de domicilio o si es falso, inexistente o incompleto (9 salarios mínimos); omitir presentar estados financieros (multa del 0.5% sobre el patrimonio o capital contable) (Arts. 237 y 238).
- **Incumplimiento de obligaciones formales.** Se establecen nuevos incumplimientos a los que ya existen en el Art 244, tales como solicitar la asignación y autorización de la numeración correlativa y series de la impresión de documentos; no presentar adecuadamente el estado de origen y aplicación de fondos (donaciones a corporaciones y fundaciones); no relacionar la solvencia de impuestos en los instrumentos públicos en que corresponda; no presentar adecuadamente el informe de donaciones.
- **Arresto domiciliario.** Se sanciona con arresto administrativo hasta por 5 días el incumplimiento de la obligación de permitir control, cuando no se exhiba o presente ante los auditores, notificadores, fedatarios, etc., el documento de identificación respectivo (Art. 245).
- **Cierre de negocios.** En lo que respecta a la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos, etc., se establece que cuando no pudiere efectuarse la sanción de cierre, el juez podrá ordenar el cierre de cualquier otro negocio o establecimiento en que el contribuyente realice actividades económicas (Art. 257).
- **Acciones a favor del Fisco.** En cuanto a las acciones a favor del Fisco para el cobro de la deuda tributaria, se contempla el caso de que si se notificare al deudor o responsable solidario para el pago de las obligaciones tributarias en mora, y se realizaren actos y contratos a cualquier título, colocándose en una situación de insolvencia, dará derecho a que el Fisco solicite que se rescindan dichos actos y contratos ante el juez con competencia en lo civil en juicio sumario. Se considera que existe situación de insolvencia cuando realice enajenaciones de bienes a favor de su cónyuge, y parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad (Art. 270-A).
- **Nuevas medidas cautelares.** **En lo relativo a las medidas cautelares, la ley derogada comprendía únicamente la fianza bancaria; con la reforma se aplican en la fase de cobro judicial las siguientes medidas cautelares: anotación preventiva de bienes en los registros, inamovilidad de las cuentas bancarias y cualquier otra que establezca el Código Civil y el Código de Procedimientos Civiles (Art. 274).**



- **Procedimiento para ejecutar garantías.** Se regulan los procedimientos para exigir la responsabilidad solidaria, responsabilidad subsidiaria y de cobro a los sucesores, en donde se expresa de forma clara los pasos a seguir por la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y volverlas más expeditas (Arts. 275-A, 275-B y 275-C).