

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN 2015
PLAN DE ESTUDIOS 2007



TEMA:

EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO COMO MECANISMO DE PREVENCIÓN PARA DISMINUIR LA EVASIÓN FISCAL DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

RAQUEL ABIGAIL DÍAZ PINEDA	DP99007
SILAS ALEXANDER DÍAZ UMAÑA	DU07001
MAYRA PATRICIA PEREZ DE GARCIA	PA09025

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DOCENTE ASESOR

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR MAYO DE 2016

TRIBUNAL CALIFICADOR

LIC. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO
(PRESIDENTE)

LIC. NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIÉRREZ
(SECRETARIO)

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Lic. José Luis Argueta Antillón
RECTOR INTERINO

Ing. Carlos Villalta
VICERECTOR ADMINISTRATIVO

Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya
SECRETARÍA GENERAL

Licda. Nora Beatriz Meléndez
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICEDECANO

Lic. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

Licda. María Magdalena Morales
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA DE
CIENCIAS JURÍDICAS

AGRADECIMIENTOS

*Detrás y delante me rodeaste,
Y sobre mí pusiste tu mano.*

Salmos 139:5

Primero mi gratitud es a Dios ya que de él provienen nuestras fuerzas y es quien siempre me ha ayudado, envío de todo corazón mis agradecimientos hasta el cielo a quien ha sido mi motor, mi ángel, mi amada madre quien hasta el último momento luchó y se esforzó por mí, gracias a mis hermanos, a mi familia Pineda, a mi padre, a mi familia Aquino Guardado, a mi familia Meléndez, a todos mis amigos y compañeros con quienes compartí momentos de mi carrera, gracias a todos los que de una u otra forma me apoyaron.

Raquel Abigail Díaz Pineda

A todo aquel que tenga la oportunidad de leer estas líneas quiero que sepa lo agradecido que estoy con la vida, por permitirme llegar al final de este largo recorrido profesional de enseñanza y aprendizaje, el cual se lo dedico a mi padre, a mi madre y a mi hermano por creer que siempre lo lograría, y finalmente mi más sincero y singular agradecimiento a la que considero mi segunda madre que gracias a su incondicional apoyo cumplí mi más grande sueño.

Silas Alexander Díaz Umaña

Inicio expresando mis agradecimientos a mi supremo Dios, hacedor de la historia, mi luz en el camino, a veces lleno de flores y a veces rodeado de espinas, pero sin duda que para esas circunstancias difíciles de nuestra vida, siempre puso ángeles que con hechos y palabras me han mostrado su incondicional apoyo y motivaron que continuara y finalizara la meta trazada.

A mis amados padres y tía Consuelo Aguilar, por su amor, confianza e instrucción de los valores morales y cristianos, por sus oraciones que día a día hacen a Dios para que él siempre me sostenga de su mano, gracias a ellos sé que todo es posible si podemos creer, a mi buen esposo por su amor, apoyo y motivación para continuar con mi preparación profesional, a mis hermanos por su incondicional apoyo, por estar presente en las buenas y en las no tan buenas y en especial a mi motor en esta vida, mi motivo para seguir luchando para cumplir mis sueños, mi alegría, quien no me permite rendirme, Jairo Pérez.

A mis compañeros de tesis por su amistad, confianza y dedicación para culminar a la brevedad esta etapa de nuestra vida y a nuestro asesor de tesis, Licenciado Samuel Merino por su confianza, orientación y guía académica para realizar con éxito nuestra investigación.

Mayra Pérez

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	1
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS TRIBUTOS, DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO	1
1.1 Antecedentes de los Tributos. Edad Antigua	1
1.2 Edad Media	4
1.3 Edad Moderna	7
1.4 Antecedentes históricos del IVA en Europa, en la Edad Contemporánea	8
1.5 Antecedentes históricos del IVA en América Latina	10
1.6 Antecedentes históricos de la ley del IVA en El Salvador	20
1.7 Antecedentes históricos del procedimiento de liquidación de oficio ...	24
CAPÍTULO II	26
MARCO DOCTRINARIO Y LEGAL DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO Y DE LA EVASIÓN FISCAL	26
2.1 Los tributos	26
2.2.1 El impuesto	28
2.2.2 La tasa	29
2.2.3 Las contribuciones especiales	30
2.3 El impuesto al valor agregado	31
2.3.1 Concepto	31
2.3.2 Características	32
2.4 Hecho generador del impuesto al valor agregado	33
2.4 Obligación tributaria	36
2.5 Sujetos de la obligación	37
2.5.1 Sujeto Activo	37

2.5.2 Sujetos pasivos	38
2.6 Evasión	42
2.6.1 Tipos de Evasión	42
2.6.2 Causas	45
2.6.3 Requisitos para que se dé la evasión fiscal	46
2.6.4 Consecuencias	46
2.6.5 Competencia	47
2.7.1 Naturaleza del procedimiento de liquidación de oficio.....	48
2.7.2 Procedencia de la determinación de liquidación de oficio	49
2.7.3 Competencia para determinar la liquidación de oficio.	50
2. 7.4 Etapas para la determinación de la liquidación de oficio.	51
2.8 Recurso de Apelación en el Procedimiento de liquidación de oficio....	56
2.9 Firmeza de las resoluciones.....	58
2.10 Plazo de pago.....	58
2.11 Remisión para cobro del impuesto liquidado	58
2.12 Efectos de la determinación de oficio	59
CAPÍTULO III.....	60
ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA REFERENTES AL PROCEDIMIENTO DE LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO DEL IMPUESTO DEL IVA DE EL SALVADOR Y ARGENTINA, CHILE Y ESPAÑA	60
3.1 Análisis comparativo con Argentina	60
3.1.1 Liquidación Administrativa del Tributo.....	61
3.1.2 Diferencias y semejanzas con la legislación salvadoreña	65
3.1.3 Jurisprudencia salvadoreña y argentina referente al mecanismo del procedimiento de liquidación de oficio para minimizar la evasión del IVA.	66
3.2 Análisis comparativo con Chile.....	93
3.2.1 Liquidación Administrativa del Tributo.....	94
3.2.2 Plazo para interponer un reclamo de liquidaciones, giros o resoluciones.....	101

3.2.3 Etapas del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias.....	101
3.2.4 Diferencias y semejanzas con la legislación salvadoreña	105
3.3.1 Leyes que la Regulan.....	109
3.3.2 Clases de liquidación.....	111
3.3.3 Supuestos en los que procede.....	113
3.3.4 Formas de determinación	113
3.3.5 Institución competente.....	114
3.3.6 Procedimiento.....	115
3.3.7 Plazos para el pago	116
3.8 Efectos	117
3.3.9 Reclamo a los sucesores.....	117
3.3.10 Plazos de prescripción.....	118
3.3.11 Semejanzas y diferencias entre El salvador y España	118
3.3.12 Comparación de jurisprudencia entre España y El Salvador	119
CAPITULO IV.....	140
ANÁLISIS ESTADÍSTICOS Y PROPUESTA PARA LOGRAR UNA MAYOR EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO COMO UN MECANISMO QUE EJECUTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DISMINUIR LA EVASIÓN DEL IVA	141
4.1 Datos de proyección de recaudación del IVA.....	142
4.2 Datos de recaudación del IVA.....	143
4.3 Datos de IVA evadido de acuerdo a determinaciones confirmadas por DGII y TAIIA.....	143
4.4 Entrevistas realizadas a personal de la Dirección General de Impuestos Internos.....	144
4.4.1 Reflexiones sobre entrevistas realizadas al personal de la DGII	158
4.5 Propuesta de aumento de capital humano en la Administración Tributaria (cuerpo de auditores)	159

4.6 Propuesta para el ordenamiento de las etapas del procedimiento que conlleva a la liquidación de oficio del impuesto, fijación y reducción de plazos.	160
4.6.1 Propuesta para la DGII	162
CONCLUSIONES	165
RECOMENDACIONES	167
BIBLIOGRAFÍA	168

ABREVIATURAS Y SIGLAS

C.T. Código Tributario.

R.C.T. Reglamento del Código Tributario

C.Pn. Código Penal

D.L. Decreto Legislativo.

D.O. Diario Oficial.

DGII Dirección General de Impuestos Internos.

IVA Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

LGTM Ley General Tributaria Municipal

LGTE Ley General Tributaria de España

LISR Ley de Impuesto sobre la Renta.

LIVA Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

LIVAE Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de España

LOFTAIIA Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas

RLIVAE Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido de España

SII Servicio de Impuestos Internos de Chile.

TAIIA Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas

RLIVA Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

AFIP Administración Federal de Ingresos Públicos

DGI Dirección General Impositiva

TTA Tribunal Tributario y Aduanero de la República de Chile

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central de España

TEAR Tribunal Económico-Administrativo Regional de España

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación se presenta para obtener el título de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, en el cual se ha desarrollado el tema **“El procedimiento de liquidación de oficio como mecanismo de prevención y represión para disminuir la evasión fiscal del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”** en dicho trabajo de investigación ha sido aplicado el conocimiento adquirido durante los cinco años de carrera, y que está orientado a generar un impacto social para crear conciencia de la eficiencia de la administración tributaria en el combate a la evasión fiscal, con el desarrollo de esta investigación también se pretende de manera individual cumplir con la misión de contribuir como ciudadanos y profesionales en el ámbito jurídico a combatir de manera directa e indirecta la evasión fiscal del Impuesto a la Transferencia de Bienes y Servicios.

El primer capítulo plantea los antecedentes históricos de los tributos de manera general y de manera particular en nuestro país y específicamente el IVA, lo que permite contextualizar la implementación de un nuevo impuesto en El Salvador y como se unifica y simplifica el sistema tributario de recaudación.

El segundo capítulo aborda el marco doctrinario y legal de los tributos, específicamente del IVA, el problema de la evasión fiscal y del proceso que conlleva a la liquidación de oficio, se considera un capítulo relevante para continuar con el desarrollo de la investigación ya que si bien es cierto los tópicos fueron desarrollados en las aulas de clases durante los años de estudio, es necesario un breve desarrollo teórico para mayor entendimiento del tema por parte de los lectores, pues se abordan de manera conjunta con las leyes respectivas, por lo que esto denota la importancia jurídica del tema.

En el capítulo tercero se desarrolla un análisis comparativo de la legislación y jurisprudencia salvadoreña referente al procedimiento de liquidación de oficio con los países de Argentina Chile y España, con el objetivo de comparar la aplicación de las normas tributarias que contribuyen a la disminución de la evasión fiscal.

En el cuarto capítulo con base a las proyecciones de recaudación del IVA, datos reales de los montos recaudados del mismo y entrevistas realizadas a personal que forma parte de la administración tributaria se realiza un análisis de la eficacia de la misma para combatir la evasión fiscal del IVA y como resultado se presenta una propuesta de aumento de capital humano y un modelo en el cual se reducen los plazos para resolver los procedimientos de liquidación de oficio y los recursos de apelación que son presentados en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Tiene importancia mencionar que la facultad de recaudación del IVA, se le concede al Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos y que ésta se encarga de la creación y planeación de estrategias encaminadas a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, todo dentro del marco legal establecido, pues también se debe de garantizarse a éstos sus derechos frente a la Administración tributaria; dicho lo anterior cabe la interrogante ¿ Es eficaz el mecanismo de prevención que la administración tributaria ejecuta para verificar el cumplimiento de la obligación del pago del IVA por parte del contribuyente?.

El interés de la presente investigación radica en la importancia de la eficacia del mecanismo de prevención que la administración tributaria ejecuta para evitar la evasión fiscal del IVA, pues se debe vigilar que las

fiscalizaciones se estén realizando conforme al marco legal establecido, para que no dé lugar a nulidades o dilaciones por la no realización de un acto administrativo o cualquier otra situación que vulnere los derechos fundamentales del contribuyente, pues según se estén llevando a cabo, se logra una mayor recaudación del impuesto, que obviamente implica mayores ingresos a las arcas del Estado, que servirán para cubrir las necesidades públicas de la nación y ya no existiría la posibilidad de plantear un aumento a la tasa del IVA o la creación nuevos impuestos, pues esto último tendría un efecto negativo en la economía de los ciudadanos y que al final para no decaer en ella, para evitar el pago de tanto impuesto realiza ciertos actos que llevan a la evasión intencional del impuesto.

El objetivo principal de esta investigación es evaluar el grado de eficacia del proceso de fiscalización que conlleva una finalidad determinativa del IVA y el cumplimiento de las normas jurídicas establecidas que son las herramientas que garantizan la efectividad del proceso, de tal manera que al identificarse vacíos o deficiencias normativas dentro del mismo se puedan formular propuestas de reforma al Código Tributario y a su reglamento para que el mecanismo legal que actualmente se ejecuta para disminuir la evasión del IVA se realice de manera ágil y garantizando el derecho de defensa y debido proceso a los contribuyentes.

Para lograr el objetivo se desarrolló una estrategia metodológica encaminada a la investigación bibliográfica, recopilando información de libros, tesis, revistas, leyes, reglamentos, instrumentos internacionales, y resoluciones, así como también se realizó una investigación de campo, visitando la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas con la finalidad de obtener información de cómo en la práctica se llevan a cabo las fiscalizaciones a los contribuyentes, sin embargo en esta última se tuvo

dificultades de acceso a cierta información, pues se nos argumentó que es información clasificada como confidencial, aunque en diferentes unidades de la DGII, se nos concedió entrevistas con algunos jefes de sus diferentes unidades, de lo anterior se ha tenido como resultado las temáticas que se desarrollan en la presente investigación.

Se utilizó el sistema de hipótesis que fue fueron necesarias formularlas para identificar el problema de investigación y sus posibles soluciones, lo cual se pudo verificar con toda la información obtenida, tanto documental como la proporcionada directamente por la Administración Tributaria.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS TRIBUTOS, DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO

SUMARIO: 1.1 Antecedentes de los tributos: Edad Antigua. 1.2 Edad Media. 1.3 Edad moderna. 1.4 Antecedentes históricos del IVA en Europa en la Edad Contemporánea. 1.5 Antecedentes históricos del IVA en América Latina. 1.6 Antecedentes históricos del IVA en El Salvador. 1.7 Antecedentes históricos del procedimiento de liquidación de oficio.

1.1 Antecedentes de los Tributos. Edad Antigua

Este periodo coincide con el levantamiento de las primeras civilizaciones, sin embargo se considera tradicionalmente que el inicio de esta etapa de la historia comienza desde el surgimiento de la escritura hasta la caída del Imperio Romano, es decir el siglo V. No existe un registro certero de la primera civilización o asentamiento humano donde se haya cobrado por primera vez alguna especie de tributo, lo cierto es que en toda época y lugar existieron formas de tributación que en alguna medida pueden ser asimiladas a las actuales. De tal forma que se mencionaran algunas ciudades antiguas que de alguna forma tenían un cierto grado de organización y que tomaban en cuenta el cobro de alguna especie de impuesto.

En la antigua Mesopotamia bajo la dominación persa existían impuestos territoriales y de capitación cuyo pago hacía que se considerase a una persona como ciudadano, cargas sobre el transporte fluvial e importaciones¹. Los griegos por su parte conocieron en el siglo VI antes de Jesucristo impuestos indirectos sobre los consumos, resistiéndose el Estado-Ciudad de Atenas a la utilización de gravámenes de carácter personal, en razón de la

¹ Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, (Buenos Aires, 2005) p. 57

concepción imperante que realzaba la libertad individual, lo que condujo a la consecuencia que las contribuciones personales fueron voluntarias. En tiempos de guerra los salarios de las tropas eran solventados con los tributos que las ciudades confederadas suministraban a Atenas, en tiempos de paz estaba circunscrito entonces a ciertos impuestos indirectos al consumo (derechos aduaneros o de mercado) y a tasas judiciales y de utilización de la propiedad común.

En el antiguo Egipto existían efectivamente determinados gravámenes sobre algunos consumos y las utilidades, en la época que perteneció a los Ptolomeos, además es posible afirmar que según lo que manifiestan papiros de ese período de un impuesto a los cereales pagado por todos, de tal forma que quienes no se dedicaban a cultivo de cereales debían de comprarlos en ese tiempo eran muy comunes este tipo de impuestos pagados en dinero físico, es por eso que da lugar a pensar que con esas disposiciones se buscaba alguna finalidad accesoría.

En Roma así mismo existieron una serie de tributos muy importantes que efectivamente sirvieron como un antecedente histórico a los tributos modernos.

Un ejemplo sería el impuesto llamado “vicésima hereditatum” que significa el impuesto sobre las herencias, también existían algunos impuestos en las ventas, durante el Imperio Romano y de forma muy particular con la “Lex Julia Municipalis” surgieron localidades denominadas “fora” y “conciliabula”, las cuales constituían ciudades independientes, estas ciudades poseían la facultad de ordenar su administración interior, sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo se fijaron como continuada la obligación de contribuir a las cargas impuestas, es por eso que se denominó “municipes” a los habitantes de tales ciudades o villas. De acuerdo al autor Manuel De

Juano, en su obra "*Curso de finanzas y Derecho Tributario*", volumen II, pagina 192, segunda edición, revisada, ampliada, y actualizada, Ediciones Molachino, Rosario, 1971, los antecedentes más remotos del impuesto a las ventas habrían de hallarse en el antiguo Egipto, 3300 años antes de Jesucristo, en donde cualquier tránsito de mercadería que fuera desde un puerto de importación a otro de exportación o desde un lugar de producción a un lugar de consumo, difícilmente escapaba a la pretensión fiscal de tomarle alguna parte del valor total de la mercadería. De Juano cita al autor Emile Larguier, quien manifiesta que la Centésima Rerum Venalium, aplicada en Roma, por el emperador Augusto, alcanzaba el 1% sobre el giro de los negocios y cuya recaudación se destinaba a cubrir los gastos militares.

Ese tributo se aplicaba probablemente solo a las mercaderías vendidas de remate, pero como este método era el usual de comerciar en Roma, prácticamente el gravamen afectaba a todas las mercaderías, excepto a los artículos destinados al consumo doméstico.² Se sostiene que el impuesto al valor agregado fue aplicado durante el imperio de Nerón correspondiente a los años 54 al 68, e incluido en la idea del sistema de impuestos del imperio Bizantino, donde fue adoptado por el emperador de Oriente Justiniano en los años 527 a 565 después de Jesucristo.

De modo general es posible sostener que las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos, los conquistadores imponían los tributos a todos aquellos pueblos conquistados, los bárbaros en sus últimos años del Imperio Romano, los Hunos, tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos que conquistaban, es por esto que la

² Cf. Manuel De Juano, citado por Juan Carlos Benítez Perla, en la tesis "*El impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA, consideraciones en torno a su clasificación y a los hechos generadores*" tesis de grado, facultad de jurisprudencia y ciencias sociales, Universidad DR. José Matías Delgado, San Salvador, El Salvador, 1993, pp.75-76

mayor parte de alzamientos, revoluciones, guerras, han tenido como denominador común la tributación injusta.

1.2 Edad Media

Este periodo histórico comprende desde el fin del Imperio romano, del siglo V, hasta el siglo XV. El autor Ernesto Flores Zavala en su libro “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas” expresa que los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto, pero indudablemente un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en las prestaciones que exigían los señores feudales³.

Para entender debidamente las exigencias tributarias de la Edad Media es necesario hacer una breve exposición sobre la organización económica y política imperante en esa fecha.

A partir del siglo V se nota una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades que provocó un cambio en la economía y se transformó en una economía rural, ya que el campo solo producía lo necesario para el uso y consumo de los propios habitantes, ya que no habían ciudades que abastecer ni comerciantes que llevaran los productos de una región a otra.

En el siglo XI aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales sometidas al dominio de un gran señor técnicamente ligado al Rey, sin embargo actuando con independencia de él. Dentro de las grandes

³ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 1ra Edición, (México: Editorial Porrúa, S.A 1946), p. 25

propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa del Señor, otras que se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo guardar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos que a su vez estaban divididos en dos grupos, los ingenuiles u hombres libres los cuales no podían ser sometidos a trabajos serviles y los siervos que realizaban los trabajos viles y que eran los sucesores de los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía obligaciones para su señor que se dividían en dos grupos: prestaciones de servicios personales y prestaciones económicas. Entre las personales se encontraba la del servicio militar, la cual consistía en acompañar al señor a la guerra, también tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes del señor. Y por último el vasallo estaba obligado a dar consejos al señor en los negocios.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas de dinero, éstas al principio eran arbitrarias después se reglamentaron y posteriormente a través de un proceso evolutivo llegaron a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Sin embargo habían cuatro situaciones especiales en los que el vasallo debían ayudar económicamente al señor, las cuales eran: para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, para equiparlo cuando este marchaba para las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

La hija del vasallo debía de casarse con la persona designada por el señor, y de no hacerlo debía el vasallo de pagar un elevado rescate. Los siervos al igual que los vasallos tenían obligaciones personales y económicas, entre las

obligaciones económicas pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta. La capitación era un censo que se pagaba anualmente por cabeza.

El formariage o servidumbre matrimonial era la cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad muy elevada, en cambio cuando dos personas del mismo feudo se casaban el censo era insignificante. La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos.

Se percibían además derechos en metálicos o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra y se cobraban derechos por la venta del trigo, de la sal, carne, mercancías, cerveza etc. Otra fuente de ingreso eran las multas que se cobraban por diversos delitos y se fijaban en forma arbitraria.

Entre las obligaciones personales de los siervos estaban las de cultivar los terreno del señor, cuidar sus viñedos, transportar la leña, la piedra, los alimentos y se encargaban de las reparaciones en los caminos y edificios.

En estos derechos feudales que se han mencionado encontramos claramente el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad, y que poco a poco se ha venido regularizando hasta convertirse en los tributos formalmente dichos que existen en la actualidad⁴.

Inicialmente, al pedir servicios y solicitar subsidios en aquel tiempo los reyes celebraron verdaderos pactos con los nobles en los que les reconocían derechos a cambio de su aceptación al pago. Fue ese consentimiento

⁴ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 5ta edición, (México: Editorial Porrúa S. A, 1961), p 27-31

precisamente el que se convierte después en un verdadero derecho de defensa de los súbditos frente a los abusos y arbitrariedades de los señores y, posteriormente, se convierte en una garantía, pero esto ocurre hasta que las urgencias financieras de los soberanos les obligan a incorporar otros estamentos sociales entre los “contribuyentes”⁵

1.3 Edad Moderna

Este periodo Histórico comprende desde el siglo XV hasta fines del siglo XVIII. Durante la Edad Moderna al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones constituyéndose así las primeras naciones europeas organizadas en Estados. Se fortalece el poder monárquico, cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional. En ese sentido no se puede sostener que existía un sistema tributario verdaderamente ordenado, no fue hasta en el siglo XIV que se comienzan a organizar las comunas y con esto a prestar en su ámbito territorial servicios que van encaminados a satisfacer necesidades generales como la higiene, limpieza y tránsito.⁶

En razón de que el Estado moderno nació bajo parámetros absolutistas, es decir que el poder estaba en manos de una única persona sin la rendición de cuentas a la sociedad en general, es por esta razón que los monarcas fueron cada vez más atraídos a establecer tributos, lo cual originó una serie de enérgicas rebeliones. Y es así como lo afirma el autor Álvaro Magaña en su libro “Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad” en donde manifiesta que las necesidades financieras de los reyes obligaron a los monarcas a llegar a un acuerdo con quienes aportaban los recursos financieros y los servicios, que constituía en esencia un pacto, por el que

⁵ Álvaro Magaña, *Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad*, 1ra. Edición, , (El Salvador: Unidad Técnica Ejecutora, 1993), pp. 136 y 138.

⁶ Osvaldo H. Soler, ob. cit. p. 60

obtenían el consentimiento de proporcionarles servicios o pagarles determinadas cantidades, inicialmente de naturaleza voluntaria, aun cuando fueran contribuciones requeridas.

Con la llegada del Estado Moderno⁷ aparecieron los tributos en sentido estricto esto como consecuencia del poder estatal, no obstante a lo largo de la historia que envuelve el tema de los impuestos se reconoce la exigencia de una especie análoga de colaboraciones por parte de los reyes, príncipes, señores feudales a los cuales también se deben entender como tributos aun cuando sea en el sentido vasto del término.

1.4 Antecedentes históricos del IVA en Europa, en la Edad Contemporánea

La Edad Contemporánea comprende desde fines del siglo XVIII o principios del XIX hasta la actualidad. Dentro del proceso de evolución que ha venido sufriendo el impuesto sobre las ventas, es que se han dado nuevas tendencias, por lo cual este impuesto se ha implementado en la mayoría de los países del mundo por constituir un tributo de amplia base, control efectivo por parte de las administraciones y un buen record de recaudación tributaria que suple de los recursos necesarios para cumplir con los fines y objetivos que el Estado se hubiera propuesto.⁸ En Europa, el primer país que aplicó este tipo de tributos fue Francia en el año de 1954, dando un vistazo hacia el pasado no se puede dejar de mencionar la fuerte crisis que se vivió en los años de 1929 y 1931, esto como consecuencia de la primera Guerra Mundial, todos los países de Europa estaban intentando resurgir de las cenizas y la fuerte crisis había afectado el nivel económico del continente. El

⁷ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 2da edición, (Buenos Aires: De Palma) p.14

⁸ Juan Carlos Benítez Perla, *El impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA, consideraciones en torno a su clasificación y a los hechos generadores* (tesis de grado, facultad de jurisprudencia y ciencias sociales, Universidad Dr. José Matías Delgado, San Salvador, El Salvador, 1993), p.74

renacimiento de las distintas economías coincide y no en vano con la creación de numerosos sistemas tributarios y de impuestos similares como por ejemplo: el que grava las ventas, que aunque naturalmente ha sufrido importantes variantes es la base de los impuestos que en la actualidad han adoptado la mayoría de los países.

En el año 1919 se presentó una propuesta a todos los países que integran el Viejo Continente ya que en ese momento se encontraba proyectada la integración de los países, y que en la actualidad constituyen la Comunidad Económica Europea. Fue Paris la ciudad donde se firmó el tratado que dio origen a la integración de los países Europeos en abril de 1951, dicho tratado regulaba la extracción, producción, y comercialización del carbón y el acero. Fue hasta el año de 1963 en donde la Comunidad Económica Europea adopta un amplio impuesto similar al Impuesto al Valor Agregado para operaciones comerciales entre los países integrantes, su finalidad era básicamente lograr un impuesto base y unificado para todos los países que conformaban la comunidad, en donde sus integrantes logran una armonización y una igualitaria carga tributaria, para la justa comercialización de los productos.

Al comienzo no se unificaron las alícuotas ni las exenciones, esto quedo a criterio de cada integrante de la comunidad. En la comunidad Económica Europea se vivieron dos grandes etapas: la primera, fue desde 1956 a 1980 en donde se trabajó en la perfección de la unión aduanera, la segunda, fue de 1980 a 1994 donde se trabajó en una unificación a nivel global. En 1967 Dinamarca lo impuso en su territorio, por el mismo camino le sigue Alemania en el año de 1968, prosiguieron Suecia y Holanda en 1969, durante el año de 1970 lo adoptaron: Luxemburgo y Noruega. Luego el impuesto al Valor Agregado comenzó a expandirse de forma rápida en Europa y también en

Latinoamérica. El extenso proceso hacia la unificación de Europa experimento un momento muy importante el 13 de diciembre de 2002 cuando en la cumbre celebrada en Copenhague el Consejo Europeo cerro las negociaciones para la entrada en la Unión Europea de 10 nuevos países: Letonia, Lituania, Estonia, Polonia República Checa, Eslovaquia Hungría, Eslovenia, Chipre y Malta. Concluyendo en la actualidad más de un centenar de países alrededor del mundo poseen este gravamen y en América Latina lo poseen la totalidad de los países, adaptado a cada realidad y necesidad.⁹

1.5 Antecedentes históricos del IVA en América Latina

Ahora corresponde hablar efectivamente del Impuesto al Valor Agregado en Latinoamérica, la idea de la implementación de este impuesto ha sido tan efectiva para la recaudación de impuestos que el cien por ciento de las administraciones tributarias de los países latinoamericanos contemplan este impuesto, junto a ello es el gravamen de mayor recaudación en la generalidad de los países que lo han adoptado. Llegando el año de 1970, los dos primeros países latinoamericanos en tomar en cuenta este impuesto, fueron Brasil y Uruguay, luego en un lapso de 10 años, es decir para 1980 eran ya un total de 9 países que habían incluido en su legislación tributaria un impuesto similar, estos países fueron: Argentina, Chile, Bolivia, Ecuador, Costa Rica, Honduras, Nicaragua, Perú y Panamá, luego del año 1980 siguieron: Colombia, Guatemala, Haití, República Dominicana, Granada y México.

En 1987 Jamaica presentó un proyecto de reforma tributaria para acceder a este tipo de tributo. Por último en 1989 Venezuela inicio un programa a largo

⁹ Alberto I. CACERES y Paola E. DREILING, *El Impuesto al Valor Agregado*, 1ª Edición, La Ley, (Buenos Aires: 2004), pp.35-40

plazo, para la implementación del impuesto, debido a su política y estructura, era necesaria una reestructuración general del sistema tributario. El inicio del impuesto sobre las ventas en el Continente Americano provocó diversas adaptaciones y modificaciones que surgieron debido a la necesidad de cada país. Lo que es importante señalar es que el impuesto al Valor Agregado es el gravamen que mayor recaudación aporta a la economía de los países Latinoamericanos.¹⁰

En la región uno de los factores a considerar fue la incorporación de los servicios, el cual no se presentó de manera uniforme, algunos países optaron por tomar en cuenta la totalidad de sus servicios, otros por enumerarlos restringiendo su gravabilidad y en determinados países solo tomaban en cuenta servicios específicos relativos a hotelería, restaurantes entre otros. En algunos países que prefirieron el gravamen los mismos establecieron una forma de liquidación y pago mensual como Nicaragua, Perú y República Dominicana, este último país agregaba una declaración jurada anual puramente informativa.

En el caso de Colombia estableció un impuesto de liquidación y pago bimestral, es decir cada dos meses. Por su parte la República Oriental del Uruguay en el año de 1988 contaba con un sistema de pago de anticipos mensuales que incluía la presentación de una declaración jurada trimestral o semestral según los contribuyentes y una presentación anual de ajuste.

Con respecto a este Impuesto al Valor Agregado es de carácter general es decir para todos los ciudadanos, sin embargo en Argentina, Colombia, Chile, Ecuador, México, Perú y otros incorporaban en su legislación un régimen “especial” o “simplificado” para determinados contribuyentes. Así mismo en

¹⁰ Ibíd. pp.44-45.

Nicaragua hay una porción de los sujetos alcanzados por el gravamen que abonan en base a una cuota fija mensual.

En Panamá quedan fuera de este tributo los pequeños comerciantes y los artesanos¹¹. Tal y como se expresaba en los párrafos anteriores notemos como cada país ha tenido una estructura diferente al momento de implementar el impuesto, también es necesario destacar una de las principales ventajas que presentaba la implementación del tributo en cada país, la cual era la fácil fiscalización del mismo en donde cada país ejecutaba un método diferente de control de información.

En Perú se realizaba un sorteo periódico de facturas o boletas de compra, en Bolivia se permitía la deducción del impuesto pagado a los consumidores finales bajo ciertos requisitos y condiciones, en Guatemala si no se cumplía con la obligación formal de presentar la declaración jurada el contribuyente podría perderse parte del impuesto incluido en las compras.

Claramente es notable evolución del Impuesto al Valor agregado en donde se observan incontables variaciones en las, tasas, plazos, y otros, y debido a la evolución de los mercados internacionales, los cambios económicos, las transformaciones en los gustos de los consumidores, que naturalmente encaminan a tomar en cuenta nuevas tendencias en la aplicación de nuevas modalidades, con el transcurso del tiempo determinados países se ha quedado estancada la evolución del mismo y su aplicación no está acorde a la realidad que presenta la economía y política del país que lo haya adoptado, sin embargo en la gran mayoría ha sufrido adaptaciones necesarias para sobrevivir y mejorar el sistema tributario de cada país.

Con el progreso histórico del Impuesto al Valor Agregado en Latinoamérica, corresponde ahora conocer de forma individual algunos datos y

¹¹ Ibíd. p.46.

características más específicas de algunos países latinoamericanos, para tal efecto se iniciará con Argentina¹² en donde este impuesto se comenzó a aplicar desde el 1 de enero de 1975 derogando un impuesto de etapa única vigente desde 1935. La ley 23.349 fue una modificación introducida en el año de 1986 luego se modificó nuevamente en el año 1997.

En Bolivia la imposición al consumo se estableció en el año de 1957 mediante el impuesto a las ventas y servicios introducido por el decreto supremo 4592, su aplicación era plurifásico en “cascada”, es decir que se aplicaba en todas las fases del proceso de producción hasta llegar a su consumo final, sus alícuotas eran reducidas y selectivas, según de qué bienes y servicios se trataba.

Luego en 1971 comienza a regir un régimen monofásico, el cual fue sustituido en octubre de 1973 con el nombre de “Imposición al Valor Agregado sobre las Ventas de Mercancías” en mayo del año 1986 entra en vigencia una nueva modificación mediante la ley de Reforma Tributaria 843, en la que se dejaban sin efecto las exenciones, gravándolas a una alícuota del 10%, también incorporo prestaciones de servicios. El 13 de febrero de 1987 mediante el decreto 21.521 se establece en Bolivia un “Régimen Tributario Simplificado” transitorio para personas de existencia física, a los que llamo “Pequeños Obligados” el cual sustituyo los impuestos antes mencionados, en junio de 1987 mediante el decreto 21.642 se establece un “Sistema Tributario Integrado” para ciertos sujetos y determinadas actividades llevadas a cabo por los mismos. En Brasil¹³ hay dos tipos de niveles, uno a nivel federal “Imposto sobre productos Industrializados” y otro a nivel interestatal “Impuesto sobre Circulación de Mercancías” el primero

¹² Ibíd. p.46.

¹³ Ibíd. p.47.

recae sobre productos industrializados y fue establecido por la ley 4502 de noviembre de 1964, el cual sustituyo al impuesto a los consumos. El segundo fue una consecuencia de las potestades tributarias contenidas en la Enmienda Constitucional 18, de fecha 1 de diciembre de 1965, la que dispone en la ley 5172, en octubre de 1966 este tributo el cual deja sin efecto el impuesto sobre las ventas y consignaciones.

En Colombia el impuesto sobre las ventas se estableció en el año 1963 y en ese momento era de tipo monofásico y cuyas actividades gravadas eran la importación de bienes muebles y solo determinadas y puntuales prestaciones de servicios. En este país suramericano por medio del decreto 3541 del año 1983, puso en vigencia a partir de abril de 1984 la extensión a todas las etapas de comercialización, lo que logro un Impuesto al Valor Agregado. Las principales características fueron, con relación al objeto incluía la venta de bienes muebles, su importación y la prestación de determinados servicios. Dejando fuera del objeto actividades manuales y operaciones de carácter primario, así también los frutos recolectados en este tipo de actividades. Como en todos los países las exenciones, se refieren a bienes y actividades que perseguían el bien común.

En relación a las alícuotas variaban en el rango del 6% hasta el 35% según se trate bienes o servicios alcanzados. La declaración jurada debían de presentarla anualmente, mientras que el pago es cada dos meses, Colombia a diferencia de otros países latinoamericanos presenta un régimen especial para comerciantes minoristas calculado en forma proporcional a sus ingresos anuales, del periodo anual anterior, pactando de forma fija una cuota anual. La institución encargada de la administración tributaria en este país es la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales, pertenecientes al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Costa Rica por su parte comienza aplicar el impuesto en el mismo año que Argentina, es decir en 1975, en este país mesoamericano el impuesto adquiere una estructura y características similares a las de Argentina, sustituyendo el impuesto monofásico que se venía concibiendo en suspenso desde 1967¹⁴. En este país se aplica un “impuesto selectivo” calculado en base a porcentajes sobre una determinada cantidad de bienes clasificados en la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana.

Las características del IVA en Costa Rica son bastante similares a las del resto de los países, gravando todas las etapas de comercialización de mercaderías e importaciones, y ciertos y determinados servicios. Las exenciones persiguen fines comunes la particularidad en Costa Rica es que la canasta básica de alimentos se encuentra exonerada junto a los medicamentos y productos primarios. Posee una única tasa, la presentación y pago de la declaración jurada es mensual. Así mismo en Costa Rica quedan fuera del objeto del impuesto aquellas personas que realicen una única venta en el año y que no superen determinados montos, aquí no existe ningún régimen especial para los pequeños contribuyentes. En este país centroamericano se encarga de la administración del gravamen la Dirección Tributaria Directa.

En el caso de Chile por medio del decreto-ley 82, del año 1974, el cual tiene vigencia a partir de marzo de 1975¹⁵, se establece “El Impuesto a las Ventas y Servicios” este sustituyó al impuesto de compraventas acumulativo que existía hasta en ese momento. Las actividades alcanzadas son en general ventas y las prestaciones de ciertos servicios. En cuanto a las exoneraciones son muy reducidas a determinadas actividades, poseen la particularidad de

¹⁴ Ibíd. p.48.

¹⁵ Ibíd. p.49.

una gran variedad de alícuotas, el periodo para presentar la declaración jurada es mensual y en este país si existe un sistema de tributación simplificada para pequeños comerciante, en Chile el impuesto es administrado por el Servicio de Impuestos Internos.

En el año de 1941, en Ecuador se estableció el “Impuesto a las ventas” el cual logro una estructura del tipo impositivo del IVA. En el año 1970 mediante el “Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios” este país tiene cierta similitud con Costa Rica ya que mantienen en líneas generales las mismas características, como por ejemplo gravar todas las etapas de la comercialización en las ventas de bienes y prestación de servicios. Las exenciones así mismo coinciden con lo que se ha venido sosteniendo es decir que se refieren a productos de primera necesidad, incluyendo productos artesanales. Poseen una única tasa en cuanto a la declaración jurada se diferencia en cuanto a los pequeños contribuyentes, estos liquidan cada seis meses, pagando una cuota fija, sin embargo no tienen derecho a crédito fiscal, mientras para el resto de los contribuyentes el periodo es mensual, y la institución encargada de administrar el IVA en Ecuador es la Dirección General de Rentas.

Guatemala le dio un similar tratamiento al IVA, denominándolo internamente como “Impuesto al Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales” establecido bajo el decreto-ley 72/83 y el acuerdo gubernativo 571/83, entrando en vigencia a partir del 1 de agosto de 1983¹⁶, quedando derogado el impuesto del Timbre sobre Ventas acumulativo. Inmediatamente y transcurridos dos meses en los cuales se regía este tributo se modificó por medio del decreto 120/83, el cual ampliaba las exenciones tomando en cuenta la canasta básica familiar completa y una

¹⁶ Ibíd. p.50.

diversidad de servicios no personales, de igual forma redujo las alícuotas en principio aplicadas. En el año de 1984 por medio del decreto-ley 97/84 y el acuerdo gubernativo 907/84 se dejaron sin efecto los dos decretos antes mencionados, esto consecuentemente facilito la aplicación de este tributo debido a las modificaciones sufridas, en este caso se establecieron las exenciones a los bienes de la canasta familiar y determinados servicios. En donde seguía la misma línea que los demás países, es decir en cuanto a las características son bastante parecidas, en concreto presenta un pago mensual, con la peculiaridad que quien no cumpla con el plazo de presentación de la declaración es sancionado con un descuento en el crédito fiscal computado. Se encarga de su recaudación la Dirección General de Rentas Internas.

Haití poseía un impuesto a los consumos específicos desde septiembre de 1971, y en septiembre de 1982 introdujo el “Taxe sur le Chiffred’Affaires” que modificó el tributo antes mencionado, el objeto se refiere a las ventas de bienes en general, en este país con esta ley las exoneraciones eran bastante amplias las cuales incluían operaciones de pequeños comerciantes, honorarios de profesionales universitarios, alimentos en general, medicinas, combustible primario, educación, este país como se puede notar es uno de los pocos que partió con la mayor parte de exenciones, el periodo de pago es mensual. Posee tasa única y el impuesto es administrado por la “Administración General de Contribuciones” y la “Dirección de Inspección Fiscal del Departamento de Finanzas y Asuntos Económicos”, ambas instituciones del país Haití.

Honduras en el año de 1964 existía el “Impuesto sobre las Ventas”, el cual era de tipo monofásico, a partir del año 1976 se mantiene este tributo con las características del IVA propiamente dichas y se complementan con un sistema de impuestos selectivos de consumo, este país aplica este impuesto

a todas las transferencias de mercaderías en todas sus etapas, a las importaciones y a las prestaciones de servicios. Las exenciones siguen el mismo camino que el resto de países que hemos abordado. Posee dos tasas una general y la otra especial, el periodo para presentar la declaración es mensual, excepto los pequeños contribuyentes que deberán presentar la declaración cada año. En Honduras no se estableció un tratamiento especial para los pequeños contribuyentes. Y su administración es llevada a cabo por la Dirección General de Tributación.

En 1978 México poseía una ley que introdujo el Impuesto al Valor Agregado, la cual entro en vigencia a partir del 1 de enero de 1980,¹⁷ la cual sustituyo el existente impuesto acumulativo sobre los ingresos mercantiles y 29 impuestos federales más. En este país las características que presenta el impuesto son en general coincidentes con el resto de países que se ha estudiado, la distinción en este caso es que al tratarse de servicios, debe abonarse 15 días después de efectivizarse el pago de la contraprestación objeto del gravamen, mientras que las personas física o pequeños contribuyentes abonan un porcentaje que determina la autoridad competente en periodos bimestrales y la declaración deberá ser presentada en forma anual. Este país organizado en Estados, la administración del tributo la realizan conjuntamente el Distrito Federal por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cada uno de los 31 Estados basados en la ley de Coordinación Fiscal.

El tratamiento individual de cada uno de los países Latinoamericanos, en cuanto a la implementación y origen del impuesto. En Nicaragua en el año de 1958 se aplicó por primera vez, al inicio era monofásico, el cual coexistía con el impuesto de timbres, en el año 1978 se implementa por medio del decreto-

¹⁷ Ibíd. p.51.

ley 1531 el Impuesto al Valor Agregado propiamente dicho bajo la denominación de “Impuesto General al Valor” el cual entro en vigencia en abril de 1985. En general esta ley contiene las mismas características y no varía en lo referente a la enumeración de los sujetos, el objeto y las operaciones que generan la base imponible, posee una tasa general y tasas diferenciales y quien se encarga de la administración tributaria en Nicaragua es la Dirección General de Ingresos.

Y para finalizar, en Panamá, en el año de 1976 se estableció el “Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles con Crédito Fiscal”, el cual entró en vigencia en marzo de 1977, manteniendo una convivencia con dos tributos más, uno que grava los timbres y otro que grava los consumos específicos, con relación al objeto grava todas la etapas de la comercialización y las prestaciones de servicios no laborales, las exenciones coinciden con el resto de países, posee una alícuota única, el periodo de liquidación y pago es mensual, mientras que los pequeños contribuyentes poseen un periodo trimestral. En el año de 1975 se implementó por medio del decreto-ley 21.070 el “Impuesto General a las Ventas” alcanzando originalmente la etapa mayorista para que posteriormente se anexara la minorista mediante el decreto-ley 190/81. Este incluyó el Impuesto Selectivo al Consumo y un Impuesto Especial. La administración del mismo es por intermedio de la Dirección General de Contribuciones.

De esta forma, se ha recorrido un largo camino por los países de Latinoamérica, conociendo de cerca los orígenes del Impuesto al valor Agregado, conocido comúnmente como IVA, luego de transcurrido el tiempo en el que numerosos países han implementado este tipo de tributo mundialmente aceptado y reconocido, en donde cada país en particular ha ajustado su implementación según la realidad económica y social que

atraviesa. República Dominicana en enero de 1983 entro en vigencia el denominado “Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados”¹⁸ este país no presentó ninguna complicación en la implementación del impuesto ya que se valió de la experiencia que había tomado del resto de países que venían con años de utilización, mantuvo las características ya conocidas en lo referente al objeto, exenciones, sujetos intervinientes, periodo de liquidación y tasa única y en este país, de la administración de impuestos se encarga: la Dirección General del Impuesto sobre la Venta, y es así como se finaliza esta parte de la historia del Impuesto al Valor Agregado.

1.6 Antecedentes históricos de la ley del IVA en El Salvador

Ahora es pertinente hablar del Impuesto al Valor Agregado en El Salvador, por lo cual es posible expresar que antes del nacimiento de la República de El Salvador y de la Independencia de Centro América los habitantes del área rendían tributo a España, tributos como: el Alcabala, Alcabala de Barlovento, Almojarifazgo, Quinto Real, Papel Sellado, las Anatas y Medias Anatas y Diezmos, estos impuestos dificultaban el crecimiento económico, individual y social de los habitantes en general, no así el de los españoles privilegiados, siendo naturalmente esta tributación una carga insoportable originando una de las causas de los movimientos independentistas.

Ahora bien con el nacimiento del Estado Salvadoreño y ante sus necesidades para consolidarse se retoman algunos viejos impuestos para incorporarlos al sistema tributario salvadoreño, es decir tomando como base el modelo español aquellos impuestos adaptables a las circunstancias

¹⁸ Ibíd. p.52.

temporales y espaciales.¹⁹ En El Salvador existía un impuesto general sobre bienes y servicios, el cual se encontraba inmerso en la ley de papel sellado y timbres, conteniendo esta un impuesto de naturaleza documentaria. Por ello, para efectos de conocer los antecedentes del impuesto, es necesario hacer referencia a la ley antes citada. Mediante el decreto N° 16 emitido por la Asamblea Nacional Constituyente, el 26 de febrero de 1824, se dictó por primera vez la ley sobre el impuesto del papel sellado. Sin embargo el impuesto de timbres sobre facturas de ventas o documentos que amparen la importación de bienes fue introducida en nuestro país el 15 de mayo de 1900, la ley respectiva estableció un impuesto de 5 centavos sobre facturas o notas de ventas de mercaderías, este impuesto era de cuota fija, ya que la deuda se estableció en una suma determinada de 5 centavos.

El 1 de junio de 1915 entró en vigencia de la ley de papel sellado y timbres, la cual estuvo vigente por casi 72 años, regulando lo relativo a la renta de dicho impuesto, se reformó aproximadamente unas 77 veces, siendo la primera reforma en el año de 1919 y la última en el año 1985. Esta ley en el artículo 13 numeral 32 establecía un impuesto de timbres del uno por millar sobre facturas o notas de ventas de mercaderías, según la tabla de escala gradual especificada en el mismo artículo, siempre y cuando excediera de veinte colones. En el mismo numeral se establecían varios impuestos a documentos que amparaban importaciones. En el año de 1970, el mismo artículo 13 numeral 32 de esta ley, gravaba las facturas o cualquier documento que cubriera las ventas de mercaderías, con una tabla o tarifa de escala gradual equivalente al 1%. El gravamen se había ampliado a los servicios prestados por establecimientos industriales, comerciales, agrícolas

¹⁹ Abel Umaña Hernández et al., *El Número de Identificación Tributaria* (Tesis de grado, Facultad de Ciencias y Humanidades, Universidad Modular Abierta, Sonsonate, El Salvador, 2000), pp. 3-4

o de servicios en general, manteniéndose varios impuestos a determinadas importaciones de bienes, en esta época se introduce la autorización para el pago del impuesto de timbres sobre facturas en efectivo, por declaración jurada mensual, mediante el sistema acumulativo, prescindiéndose así del uso de la especie fiscal, siempre que las ventas anuales del negocio ascendieran a más de 100 mil colones y el sistema contable ofreciera garantía para el interés fiscal. Esta disposición vino a variar la tradicional forma de pago del impuesto de timbres, abandonando la especie fiscal y adoptando una forma de pago acorde a la realidad de un impuesto a las ventas de un corte moderno, como el impuesto que tenemos en la actualidad de tipo valor agregado, esta es efectivamente una de las justificaciones del por qué cambiar de un impuesto de timbres a un impuesto más moderno como el IVA.

En el año de 1980, la tasa se incrementó al 2% habiéndose ampliado para ese entonces la facultad de pago en efectivo del impuesto por medio del sistema acumulativo para negocios con ventas anuales de más de 50 mil colones. Así también se introdujo un impuesto general sobre pólizas de importación y bienes, existiendo a la fecha, impuestos especiales de timbres sobre pólizas de seguros, recibos por honorarios y otros.

En el año 1983, la tarifa del dos por ciento anterior sufrió un incremento del tres por ciento sobre las ventas de mercaderías y servicios, estableciéndose que el incremento sería del dos por ciento para los casos de venta de materia prima, materiales, envases, y productos utilizados en la producción industrial, con la cual se tuvieron dos tasas: una tasa general para las ventas de mercaderías del cinco por ciento y otra del cuatro por ciento para las materias primas. Este tratamiento dual provocó en la práctica el que se dieran varias interpretaciones con respecto a la ley, siendo que los conceptos

de materias primas, materiales, envases y productos no eran precisos y se prestaban a muchas interpretaciones, debido a la desigualdad en el tratamiento tributario, queriendo muchos encontrarse en situación de privilegio. Lo anterior dio origen a que en el año 1985²⁰ se derogara el tratamiento preferencial del cuatro por ciento, quedando entonces una tasa general del cinco por ciento; sin embargo, la prestación de servicios y venta de productos con precio regulado por el Gobierno se gravaron de acuerdo a la tarifa del papel sellado (Art. 4 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, aproximadamente del uno por millar)

La Ley de 1986 tuvo como objetivo primordial, la creación del impuesto del cinco por ciento calculado en forma porcentual sobre la venta de mercaderías y la prestación de servicios, eliminándose la tarifa de escala gradual que en forma tradicional se había utilizado, que representaba, aproximadamente el cinco por ciento.

Paulatinamente esta ley, mediante reformas sucesivas, generalizó el pago del impuesto de timbres sobre facturas en efectivo, por declaración jurada mensual, mediante el sistema acumulativo, eliminándose asimismo el tratamiento preferencial de papel sellado para algunos productos, permitiéndose así la sustitución del papel sellado por el timbre, limitándose el uso de papel sellado para los notarios en forma exclusiva.

De esta forma y en atención a una sana política integracionista y con el objeto de armonizar el régimen fiscal salvadoreño, tanto a nivel del área centroamericana como a nivel del resto de países que integran la región latinoamericana, fue necesario un impuesto que ofreciera transparencia en relación a su incidencia económica sobre los bienes y servicios, con miras al

²⁰ Juan Carlos Benítez Perla, ob. cit. pp. 70-71.

establecimiento del principio de imposición en el país de destino, lo que representaría ofrecer las mismas condiciones de competitividad para nuestros productos en relación al comercio internacional, así expresaba el considerando V de la Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios la cual se promulgó por medio de Decreto Legislativo No. 296 de fecha 24 de julio de 1992, publicado en Diario Oficial Número 143, Tomo 316 del 31 de julio del mismo año, y que entró en vigencia a partir del uno de septiembre de 1992. Fue a partir de septiembre del año 1992 que El Salvador incluye en su legislación el IVA con una tasa del 10% aplicable sobre la base imponible.

No fue hasta el año 1995 a través del Decreto Legislativo N° 370, de fecha 8 de junio del mismo año que se reformo la tasa del impuesto, pasando de un 10% a un 13% aplicable sobre la base imponible, dicha reforma se publicó en el Diario Oficial N°114 de fecha 21 de junio del año 1995.

1.7 Antecedentes históricos del procedimiento de liquidación de oficio

En 1915, cuando en ese momento estaba en vigencia la Ley de Papel Sellado y Timbres, en dicha ley en su Título IV, Capítulo VI en las Facultades de la Dirección General, específicamente, en su Art. 4 Inc. 2º donde expresaba una de las potestades de la Dirección General de Impuestos Indirectos, de tasar por medio de resolución y ordenar el pago de Impuesto de Papel Sellado y de Timbres, de tal manera que cuando la administración tributaria ejerciera una de sus facultades específicamente, la facultad fiscalizadora y se encontraban documentos no incluidos en la declaración del impuesto se establecía la presunción del Art.46 último Inciso que decía literalmente así: “se presume el crédito fiscal cuando se determinen ingresos

y egresos no documentados”.²¹ Donde efectivamente se evidencia la facultad otorgada por Ley a la Administración Tributaria para determinar de oficio impuestos, esta Ley establecía un impuesto del 2% sobre las facturas de ventas de mercadería o prestación de servicios y gravaba de manera acumulativa todas las transacciones en sus diversas fases, desde el productor e importador hasta la venta del minorista.

Posteriormente, la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales fue reformada por D.L. No. 77 del 27 de agosto de 1970, publicada en el D.O. No. 57, Tomo 228 de fecha 31 de agosto del mismo año, que reformó el numeral 32 del art. 13 de la referida Ley e introdujo otras modificaciones a efectos de armonizar su contexto.

En 1986, por medio del D.L. No. 284 del 31 de enero del mismo año, ésta Ley una vez más fue reformada nuevamente; el cambio más significativo lo constituye el aumento de la tasa a un 5. Dicha modificación fue publicada en el D.O. No.33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986.²² En esta ley, en su Título VI “Facultades de la Dirección General” prácticamente establecía lo que es el antecedente de lo que hoy en día se conoce como Procedimiento de Liquidación de oficio.

²¹ **LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES**, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

²² **LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES**, D.L. No. 284 del 31 de enero de 1986; D.O. No. 33, Tomo 290 del 19 de Febrero de 1986.

CAPÍTULO II

MARCO DOCTRINARIO Y LEGAL DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO Y DE LA EVASIÓN FISCAL

2.1 Los tributos

Se comenzará este capítulo haciendo una breve referencia a lo que son los tributos, considerándolo de relevancia para una mejor comprensión de los temas que se abordaran a continuación, definiendo al tributo, como una prestación obligatoria, que exige el Estado, en el uso de su poder de imperio, en virtud de una ley, cuyo pago puede ser en dinero o especie²³.

También se puede definir al tributo, como una prestación pecuniaria, impuesta coactivamente por el Estado con el objeto de financiar gastos públicos²⁴.

Otra definición de tributo, es que son los ingresos públicos consistentes en prestaciones pecuniarias que exige la Administración pública como consecuencia de un supuesto de hecho que una ley determina para contribuir al fin primordial de la obtención de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos²⁵.

De las anteriores definiciones se pueden destacar ciertos elementos que caracterizan al concepto de tributo y en los cuales coinciden los autores citados, los cuales son:

²³ Catalina García Vizcaína, ob. cit., p. 41.

²⁴ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 1ª Edición, (Madrid: Editorial Civitas, 1991), p. 33.

²⁵ Juan Martín Queralt, et. al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª Edición, (Madrid: Editorial Tecnos), p. 74.

- a) La obligatoriedad, por el hecho de ser exigidos por el Estado, en virtud de una ley²⁶
- b) Cumplen con la finalidad de financiar gastos públicos
- c) Son prestaciones pecuniarias.

En la legislación Salvadoreña, conforme al Código Tributario en su artículo 11, define al tributo como “las obligaciones que establece el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”,²⁷ en esta definición también se pueden observar los elementos característicos que mencionamos sobresalen en las definiciones que exponen diferentes autores.

2.2 Clases de tributos

Diferentes autores coinciden con la clasificación de los tributos de la siguiente manera:

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Contribuciones especiales

²⁶ Conforme al principio de reserva de ley, establecido en el art. 6, del Código Tributario, para crear, modificar o suprimir un tributo, es necesario la emisión de una ley y como ya está plasmado en nuestra Constitución de la República, en los arts. 131 ordinal 6º y 231, dicha ley debe ser emitida por la Asamblea Legislativa, conforme al procedimiento constitucional. Principio de Reserva de Ley.

En sentencia con referencia 287-2007, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, nos dice que el Principio de Reserva de Ley es aquél mediante el cual se obliga a regular una materia concreta con normas que posean rango de Ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver con la intervención del Poder Público en la esfera de derechos del individuo.

²⁷ Nuestra Constitución en su art. 1, reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado y su organización es para la consecución de la justicia, de la seguridad social y el bien común sin embargo para lograr el bienestar de la persona humana como un individuo que pertenece a una sociedad debe satisfacer ciertas necesidades que son colectivas y es una obligación del mismo satisfacerlas, como lo es el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.

Esta misma clasificación está plasmada en nuestro ordenamiento jurídico, en el art. 12 C. T.

2.2.1 El impuesto

El impuesto en su definición recoge los elementos que caracterizan al tributo y que doctrinariamente se le presta más atención por ser uno de los más importantes en las finanzas contemporáneas²⁸.

Se entiende por impuesto a la prestación obligatoria que exige el estado cuando se hace efectivo el hecho imponible establecido en la ley, que es consecuencia de un negocio o acto en el que se manifiesta la capacidad económica del contribuyente, esta definición es acorde al Art. 13 C.T.

Se entiende, entonces, que se debe el pago del impuesto porque un contribuyente posee un bien, obtiene una renta o realiza un consumo²⁹ y que pueden ser destinados por la administración pública para financiar las necesidades básicas de la población como lo son la salud, educación, transporte, etc.

2.2.1.1 Clases de impuestos

La doctrina hace una clasificación del impuesto, la cual se abordará de manera breve a continuación:

- a) Impuestos directos e indirectos: los primeros son aquellos que se exigen a una persona determinada que se conoce su capacidad económica y no pueden ser trasladados a terceras personas, mientras que los segundos son aquellos que es permitido obtener de otra

²⁸ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 3ª Edición, (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001), p. 113.

²⁹ *Ibíd*, ob. cit., p. 114.

persona el pago del impuesto por lo que no existe un contribuyente determinado y que se presume su capacidad económica.

- b) Impuestos reales y personales, se consideran reales cuando no se consideran las circunstancias personales del contribuyente sino la posesión de un bien, entonces los impuestos personales son aquellos que la ley determina quienes son los obligados al pago del impuesto.
- c) Impuesto proporcional e impuesto progresivos, se entiende proporcional aquel impuesto que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada y es progresivo cuando la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que va aumentando el valor de ésta³⁰.

2.2.2 La tasa

La tasa es el tributo cuyo hecho generador lo constituye la prestación de un servicio público individualizado con el contribuyente por el cual la administración pública exige un pago³¹.

El art. 14 C.T., la define como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. Y el art. 5 L.G.TM., dice que son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios.

En las definiciones anteriores se menciona la prestación de un servicio, debe entenderse que cuyo servicio debe ser realizado por la administración pública y no por un particular y que además debe existir proporcionalidad con el costo del servicio prestado por lo que en alguna medida debe tomarse en

³⁰ Ibíd. p. 134.

³¹ Osvaldo H. Soler, ob. cit., p. 108.

cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, entonces se entenderá que es el tributo es una tasa cuando como contribuyente se solicita la prestación de un servicio y por ese hecho hay una actividad administrativa por parte de la administración pública.

La Sala de lo Contencioso Administrativo, en sentencia 276- 2007, también menciona que la Administración Pública podrá ejercitar el cobro de una tasa siempre y cuando concurren dos condiciones: 1. Que el hecho generador se encuentre previamente regulado en la ley u ordenanza; y, 2. Que la prestación del servicio sea efectiva, verificable y tenga un destinatario en concreto individualizable³².

2.2.3 Las contribuciones especiales

Dentro de las categorías tributarias finalmente encontramos a las contribuciones especiales, que son los tributos que el hecho imponible consiste en la prestación pecuniaria obligatoria que exige el Estado a una persona o conjunto de personas para el financiamiento de ciertas actividades que realizará la administración pública de las cuales se obtendrá beneficios o se incrementaran sus bienes.³³

Como se menciona en el párrafo anterior las actividades que realiza el Estado, específicamente se refiere a la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos locales de esta manera el contribuyente obtiene ciertas ventajas particulares. Según el C.T. en su art. 15 inc. 1, define este tributo como aquel cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de

³² Sentencia definitiva, Referencia: 276-2007 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2010)

³³ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p. 108.

actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino diferente a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. Continúa el mismo artículo con la contribución de mejoras que es la que costea la obra pública que produce una valorización inmobiliaria que tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual al incremento de valor de inmueble beneficiado; por las obras que el Estado realiza es que las personas que resultan beneficiadas deben pagar, por el aumento del valor en los inmuebles ya que las obras realizadas pueden ser mantenimiento de plazas, mejoras o pavimentación de calles, etc.

También, se encuentra la contribución de seguridad social que es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados destinada a la financiación del servicio de salud y previsión, éstas deben ser asignadas por ley, la cual su cuantía debe establecerse hasta un máximo.

2.3 El impuesto al valor agregado

El impuesto al valor agregado, es uno de los cuales tiene vigencia en El Salvador y es considerado de los más importantes por la dinámica actividad comercial, ya que recae sobre las ventas y prestación de servicios, actualmente la tasa de este impuesto es del trece por ciento sobre el valor monetario de un bien o servicio, su marco legal es la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios en relación con el Código Tributario.

2.3.1 Concepto

Para la mejor comprensión del tema, que se desarrollará, es necesario conocer su definición, doctrinariamente es un impuesto de tipo de consumo en que el valor agregado se determina mediante sustracción sobre base

financiera de acuerdo con la técnica de impuesto contra impuesto y que adopta el principio de imposición exclusivo en el país de destino, para evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica³⁴.

Es de aclarar, que impuesto de considera a aquellos que gravan en definitiva al último adquirente de un bien determinado, sin embargo el sujeto pasivo no es el consumidor sino otra persona que se encuentra en cierta vinculación con el destinado al consumo antes de llegar a manos del consumidor³⁵.

Este impuesto se paga en todas las etapas de producción y no tiene efectos acumulativos, pues su objeto de imposición no es la totalidad del valor del bien sino el mayor valor que este va adquiriendo en cada etapa de la producción y distribución que va desde la materia prima hasta el producto terminado, siendo que la suma de los valores agregados en las diferentes etapas del proceso de producción y distribución corresponde a un importe igual al precio total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades parcialmente las cuotas del valor del bien y en conjunto el valor total del bien sin omisiones ni dobles imposiciones³⁶.

2.3.2 Características

El impuesto al valor agregado se caracteriza por ser un impuesto *indirecto*, pues grava los consumos que son manifestación mediata de exteriorización de la capacidad contributiva.

³⁴ Mario Augusto Saconne, *Manual de Derecho Tributario*, 1ª. Edición, (Argentina: La Ley, S.A., 2002), p. 293

³⁵ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª Edición, (Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003), p. 771.

³⁶ *Ibíd.* p. 774.

Es un impuesto *real*, se considera que su hecho imponible no considera las condiciones personales de los sujetos pasivos, únicamente interesa la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones enmarcados en sus hechos imponibles.

Se destaca como característica esencial la *fragmentación* del valor de los bienes que se enajenan y servicios que se prestan, que se someten en cada una de las etapas de negociación de los mismos, de forma tal que en la etapa final queda gravado el valor total de ellos³⁷.

2.4 Hecho generador del impuesto al valor agregado

Como se ha mencionado en los párrafos anteriores, el impuesto al valor agregado (IVA), por la dinámica actividad comercial en El Salvador, se considera uno de los impuestos de mayor recaudación, por lo que a continuación se explicara cómo surge la obligación de pagar el mismo.

De manera general, se conoce como hecho generador a determinado acto o conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que una vez realizado, da origen al nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal³⁸. El hecho generador es un presupuesto establecido en la ley para dar origen al tributo, su naturaleza es jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella, en cuyos presupuestos deben fijarse sus requisitos, alcance y efectos de acuerdo con la propia norma que los ha tipificado, atendiendo los rasgos con que esta los define, y no por su forma de presentarse a la realidad³⁹. A continuación se destacan ciertos aspectos que explican el surgimiento del mismo:

³⁷ *Ibíd.* pp. 776-777.

³⁸ *Ibíd.* p. 348.

³⁹ Juan Martín Queralt, et. al., op. cit., p. 251.

1. El hecho generador describe actos, hechos o situaciones ajenos a la actividad o gasto estatal, o puede consistir en una actividad atinente al obligado o bien en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado.
2. La realización del hecho generador en la realidad trae como consecuencia principal la posible obligación de una persona el pago de un tributo.
3. El hecho generador debe ser descrito en la norma de manera específica para que con certeza se pueda conocer que hechos o situaciones originan la obligación tributaria y se pueda diferenciar el tributo que deba pagarse.
4. El hecho generador debe contar con los siguientes elementos: *la descripción objetiva*, es el aspecto material es decir un hecho o una situación; *los datos necesarios para individualizar al obligado*, este es el aspecto personal; *el momento* en que debe configurarse la realización del hecho, este es el aspecto temporal y por último *el lugar*, donde debe tenerse por acaecida la realización del hecho, este es el aspecto espacial⁴⁰.

Corresponde ahora hacer referencia específicamente al hecho generador del impuesto al valor agregado, pues es necesario conocer con exactitud que hechos o actividades constituyen la obligación tributaria.

El art. 58 C.T., hace referencia al *hecho generador* como el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Se desarrollará a continuación brevemente que actos o situaciones constituyen el hecho generador del IVA; de conformidad al art. 4 LIVA, el

⁴⁰ Héctor B. Villegas, ob. cit., p. 352.

hecho generador del mencionado impuesto lo constituye la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.

El art. 5 LIVA, hace referencia al concepto de bienes muebles corporales⁴¹ como cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

De conformidad al art. 6 LIVA, debemos entender por transferencia de dominio⁴² bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes...

El art. 7 LIVA, hace mención de ciertos actos, convenciones o contratos que hacen referencia a bienes muebles corporales que dan nacimiento a la obligación tributaria en el momento que se emite el documento que da constancia de la operación.

Los arts. 11, 12, 14 y 15 LIVA, hacen referencia también a hechos generadores que lo constituye el retiro o desafectación de bienes muebles corporales y la importación e internación definitiva de éstos al país.

Corresponde también hacer énfasis a la prestación de servicios, ya que según el art. 16 LIVA, constituye hecho generados del impuesto las prestaciones de servicios de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar una

⁴¹ Los bienes muebles corporales pueden ser percibidos por los sentidos, por lo tanto tienen existencia real y objetiva.

⁴² Conforme al art. 568 C. *el dominio* es el derecho de poseer exclusivamente una cosa y gozar y disponer de ella, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por la voluntad del propietario, este es el derecho real que confiere el poder amplio y suficiente sobre la cosa.

contraprestación una renta, honorarios, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración, dando nacimiento a la obligación tributaria según ocurra cualquier de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando se emitan lo documentos señalados en el art. 107 C.T.
- b) Cuando haya finalizado la prestación
- c) Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce.
- d) Cuando se entregue o ponga a disposición el bien o la obra, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de una obra
- e) Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido o por cada pago parcial del mismo, según sea el caso.

Como se puede observar, el hecho generador asume la cualidad de presupuesto legitimador del impuesto, pues en él es donde se manifiesta el criterio de capacidad económica.

2.4 Obligación tributaria

Se continua con el contenido de la obligación tributaria, partiendo de su definición como tal, así se entenderá que es la exigencia del pago de una cuota tributaria, que será según el hecho imponible que se haya realizado ya determinado en la ley, cuya exigencia es por parte del Estado.

En el art. 16 del Código Tributario Salvadoreño, define a la obligación tributaria como un vínculo de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen; de lo anterior se puede afirmar

que el nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar al momento de realizar un presupuesto de hecho legalmente establecido.

Siendo el tema principal el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, se comenzará a desarrollar de manera puntual, quienes son los sujetos obligados, a quienes debe exigir el estado la cuota tributaria, es decir el pago del impuesto.

2.5 Sujetos de la obligación

Corresponde en este apartado identificar quienes son los sujetos que intervienen en la obligación tributaria, así tenemos:

2.5.1 Sujeto Activo

Se distingue que es el sujeto activo de la obligación al ente público que desarrolla procedimientos de aplicación del tributo, es decir que tiene la potestad administrativa de exigir el cumplimiento del pago del impuesto.

Se hace una distinción entre el ente público que establece el tributo, el titular del mismo, el ente destinatario y el ente encargado de su gestión y recaudación y es este último al que se define como sujeto activo, en cuanto a su posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se lleven a cabo⁴³.

Conforme al Código Tributario Salvadoreño, en los arts. 19 al 29, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, por medio del Ministerio de Hacienda, al cual debe entenderse como la Administración Tributaria de nuestro país, que tiene como competencia regular las leyes tributarias de una manera general y obligatoria.

⁴³ Juan Martín Queralt, et. al., ob. cit., p. 276.

2.5.2 Sujetos pasivos

Doctrinariamente se conoce como sujeto pasivo de la obligación tributaria a toda persona individual o colectiva a cuyo favor impone la ley el cumplimiento de la prestación y puede ser el deudor o un tercero⁴⁴, y estos se pueden clasificar en *contribuyentes* y *responsables*, entendiendo que los primeros son aquellos que están obligados por deuda propia y los segundos por deuda ajena.

Al tenor del art. 30 C.T. se entiende que el sujeto pasivo es el que está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o responsable.

Así, también, art. 20 LIVA, menciona quienes son considerados sujetos pasivos del impuesto, ya sea como contribuyente o responsables.

2.5.2.1 Contribuyentes

Se considera como tal a todo destinatario legal del tributo y que debe cumplir por sí mismo al pago del impuesto, es decir que es aquel a quien el legislador tomo en consideración su capacidad contributiva al momento de crear un tributo, se considera que es sujeto pasivo principal de la obligación tributaria⁴⁵.

Legalmente se considera contribuyente a quien resulta obligado ante la Administración Tributaria por haber realizado el hecho imponible determinado en la respectiva ley, por lo que nace el vínculo al pago de la obligación tributaria y al cumplimiento de cualquier otra obligación que la misma

⁴⁴ Catalina García Vizcaína, ob. cit., p. 324.

⁴⁵ Héctor B. Villegas, ob. cit., p. 332.

establezca, lo antes mencionado tiene relación con los arts. 38, 39,85 C.T., 22 de LIVA y 8 RLIVA.

A continuación se mencionarán algunas obligaciones formales a las cuales están sujetos los contribuyentes del IVA:

Conforme al artículo 86 C.T. establece que deberán inscribirse en el Registro de Contribuyentes, los sujetos pasivos que de conformidad a los supuestos establecidos en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas, resulten obligados al pago de los diferentes impuestos administrados por la Administración Tributaria, incluyendo los exportadores e importadores habituales. El plazo para inscribirse será dentro de los quince días siguientes a la fecha de iniciación de las actividades. Las personas jurídicas, fideicomisos, sucesiones y los entes colectivos sin personalidad jurídica están sujetos a la obligación de inscribirse desde la fecha de su constitución, de su surgimiento, apertura o establecimiento, según sea el caso.

Es de aclarar que deben inscribirse como contribuyentes, quienes realicen transferencia de bienes muebles corporales o prestación de servicios, gravada y exenta, en los doce meses anteriores por un monto superior a \$5,714.29 y el total de sus activos sea superior a \$ 2.285.71.

Ya inscrito como contribuyente de IVA, previo a solicitar a la Imprenta respectiva la elaboración de los documentos que se citan en el siguiente numeral, debe solicitar a la Administración Tributaria la asignación y autorización de la numeración correlativa y de la serie cuando corresponda, de los documentos que pretender imprimir. Art. 115-A Código Tributario.

Los contribuyentes del IVA están obligados a emitir y otorgar los documentos que correspondan según el caso, Art. 107 C.T., deberán emitirlo en el

momento que se causa el impuesto de conformidad a los Artículos 8, 12 y 18 LIVA.

Los contribuyentes también deben registrar a diario sus operaciones en los libros correspondientes, Art. 141 C.T., los cuales son, de Compras, de Ventas a Consumidor Final, de Ventas a Contribuyentes; estos libros deberán cumplir con lo indicado en el Art. 141 del Código Tributario y necesita ser autorizado por un Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría. Al final de cada mes calendario deberán totalizarse por periodo tributario todos los valores consignados en cada columna de los libros mencionados anteriormente, conforme al Código de comercio, en los arts. 411 Romano II y Arts.435 al 455, es una obligación de los comerciantes llevar su contabilidad, lo cual está en armonía con las obligaciones tributarias establecidas.

Inscrito como contribuyente de IVA, al finalizar el mes en el que se inscribió, aunque no haya iniciado operaciones, deberá presentar la declaración correspondiente a dicho mes, aún y cuando se haya inscrito el último día del mes.

Se puede concluir afirmando que el contribuyente es el titular principal de la obligación tributaria pues es quien manifiesta la capacidad económica al momento de realizar el hecho imponible que la ley ha determinado que da nacimiento a la obligación y por tanto como consecuencia debe cumplir con los deberes jurídicos establecidos.

2.5.2.2 Responsables

Dentro de la obligación tributaria encontramos la figura de los *responsables*, a quien se le considera un deudor tributario pero que no entra en la categoría de sujetos pasivos, se hace referencia a una persona que en virtud de la

realización de un presupuesto determinado en la ley, queda sujeto al pago de la deuda tributaria, este cumple con una finalidad de garantía, cuando haya falta de pago por parte del sujeto pasivo o deudor principal⁴⁶.

Como se mencionó en el párrafo anterior la figura del responsable obedece a una finalidad de garantía, es decir que se extiende la responsabilidad del pago de la obligación tributaria a otros sujetos distintos al contribuyente pero que está ligado a él por algún tipo de relación o por su condición de órgano, administrador o funcionario con atribuciones concretas en relación con un hecho imponible específico.

El código tributario, en los arts. 42 y 43 hacen referencia a lo mencionado respecto de los responsables y literalmente menciona que se considera responsable a aquel que aún sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éste, la responsabilidad puede ser de dos clases:

1. *Responsabilidad solidaria*: en este caso el responsable aparece como deudor tributario, es decir que el acreedor tributario puede dirigirse indistintamente contra el contribuyente o contra el responsable para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Respecto de esta clase de responsabilidad, está regulado en el art. 44 C.T., el cual menciona la “Responsabilidad solidaria por deudas u obligaciones pendientes de cumplir por anteriores propietarios”.

2. *Responsabilidad subsidiaria*: al contrario de la anterior, el responsable subsidiario ocupa el lugar de sujeto pasivo una vez que se haya exigido en primer lugar el cumplimiento de la obligación tributaria al contribuyente, dando garantía que se inicie la acción principalmente con

⁴⁶ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p. 142.

el sujeto que ha realizado el hecho imponible, siendo el deudor principal del tributo; el art. 45 C.T., hace referencia a esta clase de responsabilidad señalando que sea por transferencias de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por cuenta de terceros, haciendo responsables del impuesto a los comisionistas, consignatarios y subastadores pero que tendrán acción para repetir lo pagado.

2.6 Evasión

La evasión es un fenómeno que se presenta en el momento en que un contribuyente deja de contribuir, ya sea de una manera parcial o total, es decir cuando no cumple o lo hace en menor medida de lo que le corresponde con las obligaciones derivadas de su condición.

La palabra evasión proviene del latín “evadere” que significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido.⁴⁷ Para una mejor comprensión de este concepto se definirá como: “Los actos prohibidos que se llevan a cabo para la ocultación de la base imponible⁴⁸”

Soler, define a la evasión como una conducta violatoria de la ley fiscal, que consiste en el incumplimiento dolosa de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidasas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño fiscal⁴⁹.

2.6.1 Tipos de Evasión

Es de importancia aclarar que la evasión se encuentra regulada en el Código Tributario y en el Código Penal, refiriéndose la regulada en el C. T. a la

⁴⁷ Catalina García Vizcaína ob. cit., p. 197

⁴⁸ Mauro Fasiani, ob. cit., p. 243.

⁴⁹ Osvaldo H. Soler, ob. cit., p. 491.

evasión como infracción⁵⁰ y la regulada en el C. P. es la evasión como delito, diferenciándose la una de la otra por las cantidades evadidas y además distinguiéndose en las consecuencias de cometerlas, para la primera es una sanción y para la segunda es la imposición de una pena; enfocándonos en la presente investigación en la evasión intencional del IVA.

2.6.1.1 Evasión como infracción

La evasión será una infracción cuando el monto evadido sea menor a cien mil colones. Frente a una evasión como infracción se aplicará el C. T. específicamente sus Arts. 253 y 254 en los cuales se encuentra regulada la evasión no intencional y la evasión intencional. En este apartado es conveniente aclarar que la intencionalidad juega un papel notorio, pues se puede manifestar un contribuyente que por ignorancia o una mala administración concurre en una evasión, a diferencia del deshonesto que de forma premeditada e intencional busca defraudar al fisco.

2.6.1.2 Evasión no intencional

El Código Tributario en su artículo 253 regula la evasión no intencional, denotando que ésta se dará cuando el contribuyente no presente la declaración correspondiente o que si la haya presentado, pero se encuentre incorrecta, teniendo la evasión no intencional una sanción⁵¹ de multa del

⁵⁰ Véase. Ángela Radovic Schoepen, en su libro “Sistema Sancionatorio Tributario, Infracciones y Delitos”, 1ª Edición, Editorial Jurídica de Chile, p. 39, ha definido como infracciones tributarias a todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que ya sea por una acción u omisión den lugar a una transgresión a las normas jurídicas que establecen obligaciones sustantivas de realizar prestaciones tributarias o deberes de colaboración con la administración financiera.

⁵¹ Joaquín Escriche, *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/364/33.pdf>, sitio consultado el 23 de junio de 2015,

veinticinco por ciento del tributo a pagar. Independientemente no sea intencional el evadir el pago del impuesto, y que ésta se haya dado por alguna negligencia del contribuyente, siempre corresponderá tendrá que pagar al fisco lo que le corresponde y además se regula la aplicación de una sanción por haber cometido la negligencia.

2.6.1.3 Evasión Intencional

La evasión intencional se regula en el artículo 254 C. T. define que el contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.

Evadir obligaciones implica el eludir el cumplimiento de las mismas, refiriéndose a los actos, maniobras, acciones u omisiones para omitir el pago de las contribuciones.⁵²

Algunos autores consideran que existen tanto la evasión legal e ilegal, lo cual resulta impropio, pues solo existen dos circunstancias, ya sea un sujeto obligado o un sujeto que no se encuentra obligado, no es que la ley le permite a un sujeto obligado que pueda dejar de cumplir una obligación, por lo tanto no existe una evasión legal. Lo que sucede es que se utilizan estrategias legalmente procedentes que pueden traducirse en un ahorro tributario e inclusive en no causación.

define a la sanción tributaria como todo reproche que impone la Administración Tributaria al responsable de una infracción tributaria.

⁵² Arturo De la Cueva, ob. cit. p. 188.

2.6.1.4 Evasión como delito

El C.PN. En el artículo 249 en su literal “a)” estipula como delito de defraudación al fisco la evasión de impuestos;

El artículo 249- A C. PN. Regula que si se evaden impuestos omitiendo declarar hechos generadores, o se declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, utilizando cualquiera de los medios previstos como prohibidos en las leyes, la sanción que tendrá será de prisión. El mismo precepto legal regula sobre la pena que se impondrá de acuerdo a la cuantía del impuesto evadido, especificando sobre los impuestos que se declaran mensualmente, siendo el IVA uno de ellos, si el monto evadido fuere de cien mil a trescientos mil colones será sancionado con prisión de cuatro a seis años; si excediere de trescientos mil colones, la pena será de seis a ocho años de prisión; y sobre el IVA se tenga que aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el impuesto sobre la renta, también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha evadido de impuestos.

2.6.2 Causas

Se puede mencionar como causa de evasión, la antipatía hacia el fisco, por una actitud del contribuyente que busca los beneficios de su trabajo, que se niega a colaborar con el sostenimiento de la misma sociedad en que vive, la misma en la que ha nacido y depende para su subsistencia, Cusgüen menciona las siguientes:

La injusticia en la repartición de la carga tributaria
La desconfianza en la inversión de los caudales públicos
Los defectos técnicos de la Ley tributaria
Falta de divulgación
Defectos de la organización administrativa⁵³.

También pueden existir otras circunstancias que dan lugar a la evasión, se puede mencionar las siguientes:

El carácter de mayor o menor desaprobación del impuesto.
Su carácter de novedad.
La mayor o menor facilidad para determinar el líquido imponible.
Los caracteres de los demás impuestos existentes⁵⁴.

2.6.3 Requisitos para que se dé la evasión fiscal

Para que se dé la evasión fiscal es preciso se reúnan los siguientes elementos:

- a) Que exista una persona obligada al pago
- b) Que se deje de pagar todo o una parte del impuesto
- c) Que se infrinja una ley.

2.6.4 Consecuencias

Conforme a la Constitución de la República en su artículo 1 inciso último, es obligación del Estado asegurar a todos los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social, sin embargo el Estado para poder cumplir con dichas obligaciones

⁵³ Eduardo Cusgüen Olarte, *Ob. cit.*, p. 55

⁵⁴ Mauro Fasiani, *ob. cit.*, p. 243

necesita ciertos ingresos económicos, los cuales logra por medio de la recaudación de impuestos.

El pago del IVA, es una obligación tributaria para los contribuyentes inscritos, al existir una obligación y ésta no se cumple es que se da el fenómeno de la evasión, ya que a pesar de ser una obligación el pagar los impuestos, hay contribuyentes que optan por engañar a la Administración Tributaria para disminuir o no realizar el pago de los mismos para obtener un beneficio propio en sus actividades comerciales.

Al no pagar el impuesto al fisco, repercute en una menor recaudación, que a su vez se traduce en un menor presupuesto, disminución de la recaudación origina la reducción del margen de maniobra económica del Estado, privándolo de posibilidades de impulsar, dirigir y canalizar el gasto público, la inversión, el ahorro, la constitución de reservas, etc.⁵⁵

2.6.5 Competencia

El C. T. en su artículo 23 determina que son funciones básicas de la Administración Tributaria el registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; y en los casos que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa serán remitidos a la Fiscalía General de la República para la investigación de delitos de evasión de impuestos, por lo cual tienen competencia de conocer dependiendo el tipo de evasión en que se concurra tanto la Administración tributaria como la Fiscalía General de la República.

⁵⁵ Arturo De la Cueva, *Derecho Fiscal*, 1ª Edición, Editorial Porrúa, México 1999, pp. 186 y 187.

Se puede concluir que es una obligación por mandato de Ley que la administración tributaria debe estar velante, porque los contribuyentes cumplan con sus obligaciones ante el fisco.

2.7 El mecanismo de determinación de liquidación de oficio.

La liquidación en materia de tributos tiene como objeto la determinación de una deuda tributaria,⁵⁶ la liquidación de la obligación tributaria se hará sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que la administración posea.⁵⁷

Que la liquidación sea de oficio, significa que la administración tributaria se encuentra facultada de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que estén en su poder, considerado suficiente para iniciarlo.

Doctrinariamente la liquidación de oficio se concibe como el acto administrativo en virtud del cual se determina la existencia de una deuda tributaria, con identificación del sujeto pasivo y de la cuantía de la deuda, que contiene una manifestación de la voluntad del ente público, rigiéndose por los principios del procedimiento administrativo o por las normas del propio procedimiento de liquidación.⁵⁸

2.7.1 Naturaleza del procedimiento de liquidación de oficio

Este procedimiento es de naturaleza accesoria y excepcional.

Es accesoria porque generalmente complementa, suple o lo motiva un acto de determinación del sujeto pasivo.⁵⁹ Excepcional: Porque lo normal es que la determinación del tributo a pagar la haga el propio contribuyente, por

⁵⁶ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p. 175

⁵⁷ Catalina García Vizcaína, ob. cit., p. 44

⁵⁸ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p.195

⁵⁹ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, *Derecho Tributario Procesal*, 2ª Edición, (Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1987) p. 58

medio de una declaración jurada,⁶⁰ sin necesidad que sea la administración tributaria quien obliga a realizar una obligación que ya la ley le ha obligado.

2.7.2 Procedencia de la determinación de liquidación de oficio

Como se ha mencionado en los párrafos anteriores, todo contribuyente inscrito para el pago del IVA, tiene como obligación tributaria con el Estado de devolver lo que en concepto de IVA ha recaudado, sin embargo lastimosamente muchos, intencionalmente, incumplen con la ya mencionada obligación, incurriendo en una infracción, como lo es en la evasión intencional, es por ello que la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento de la misma y que aquellos que han quebrantado las normas tributarias sean sancionados como la ley lo estipula, posee ciertas facultades que le permiten determinar el pago del IVA no pagado al Estado, y se proceda a la liquidación de oficio.

La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio, conforme al Art. 183 C.T, en los siguientes casos:

- a) Por omisión: Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado;
- b) Por inexactitud o errores: Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos; y,

⁶⁰ Ibíd. p. 58

c) Por no llevar contabilidad o llevarla incorrectamente: Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

2.7.3 Competencia para determinar la liquidación de oficio.

Previamente a conocer las etapas que deben llevarse a cabo para determinar que un contribuyente ha incumplido con la obligación tributaria del pago del IVA, es necesario conocer a quien le corresponde desempeñarlas.

Doctrinariamente en el sistema tradicional ésta era una actividad encomendada a los órganos de gestión y vedada a los de inspección.⁶¹

En El Salvador la autoridad tributaria encargada de la recaudación del IVA y verificar que no se esté incumpliendo esta obligación tributaria es la administración tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección de fiscalización, como lo determina el artículo 23 del C.T. en relación con el artículo 3 de LODGII, el precepto legal del C. T. establece como funciones básicas en sus literales “e) La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes” y específicamente en el literal “f) Las liquidaciones oficiosas del impuesto”; y la LODGII en su artículo 3, determina las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos las cuales serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y

⁶¹ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p.198

control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones.

2. 7.4 Etapas para la determinación de la liquidación de oficio.

La administración tributaria, como se ha mencionado con anterioridad, se encarga de la recaudación de tributos, para lo cual debe trazar objetivos que vayan encaminados a disminuir la evasión fiscal, por lo que, para cumplirlos se le otorga la facultad de realizar un conjunto de actuaciones con el único propósito de conocer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos y determinar si están cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

El conjunto de actuaciones al que se hizo referencia el párrafo anterior, se conoce como el proceso de fiscalización, a continuación, se hace una descripción de cada una de sus etapas y que concluyen con la determinación de oficio de aquellos sujetos pasivos que han omitido presentar la respectiva declaración.

1. Se inicia con el Auto de designación de Auditor, el cual debe contener los siguientes elementos:
 - a) Identificación del sujeto pasivo, al que se le efectuara la fiscalización.
 - b) De que períodos o ejercicios se le fiscalizará.
 - c) El impuesto.
 - d) Obligaciones que serán objeto de investigación.
 - e) El nombre del auditor o auditores que realizaran la fiscalización: correspondiéndole por ley la emisión del auto de designación al Sub-Director General de Impuestos Internos, (de acuerdo al artículo 7 literal “e)” de LODGII), pero por delegación firma el Jefe del departamento de

cada unidad fiscalizadora (grandes, medianos y pequeños contribuyentes).

2. Notificación del Auto de Designación de Auditor

Este es el medio por el cual la Administración Tributaria le informa al sujeto pasivo todas sus actuaciones, todo de conformidad a los artículos 165 al 172 C.T., relacionados con los artículos 32, 33, 52, 54, 55, 57, 90, 127 C.T y también con los artículos 28, 29, 30, del 109 al 116 de su Reglamento de aplicación.

La notificación se hará en el lugar señalado para ello, por el sujeto pasivo, la cual debe hacerse en la forma legalmente establecida:

- a) Personalmente⁶²
- b) Por esquila⁶³
- c) Por edicto⁶⁴

Para que el acto de notificación tenga validez y surta los efectos legales, también se debe tener claro a quién puede notificarse, se especifica a continuación como lo establece el art. 165 C.T.: Cuando el sujeto pasivo es persona jurídica, se debe atender al siguiente orden:

1. Representante legal
2. La persona que esté comisionada ante la Administración Tributaria.

⁶² Es cuando el funcionario designado por la Administración Tributaria, realiza la notificación al sujeto pasivo en la dirección señalada para recibir notificaciones.

⁶³ Es un medio que se utiliza cuando no se encuentra ninguna persona en el lugar señalado para recibir notificaciones, o aún encontrándose se niegan a recibirla, a identificarse o a firmar, por lo que dicha circunstancia se hará constar en el acta de notificación y se fijará la esquila en la puerta de la casa.

⁶⁴ Se realiza cuando se hace imposible localizar al sujeto pasivo, la administración fijará en su tablero, o sus dependencias en los departamentos de la República un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por un término de setenta y dos horas, pasadas las cuales se tendrá por hecha la notificación.

3. Apoderado
4. Persona que esté al servicio de la sociedad
5. Persona que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado.

Cuando el sujeto pasivo sea una persona natural:

1. Sujeto pasivo
2. La persona que esté comisionada ante la Administración Tributaria.
3. Apoderado
4. Cónyuge, Compañero o compañera de vida
5. Hijos mayores de edad
6. Socio
7. Dependiente
8. Dependiente
9. Encargado del servicio doméstico
10. Persona Mayor que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado.

3. Investigación preliminar y Planeación de la auditoría.

Es la etapa en la cual, la Administración Tributaria procede a confrontar la información contenida en sus archivos y en las bases de datos de su sistema informático, con lo que obtiene un panorama general respecto de la situación tributaria del contribuyente a fiscalizar, también se verifican los antecedentes históricos del mismo en relación al pago del impuesto.

4. Ejecución de la auditoría

Esta etapa en la que el equipo de auditores designados, realiza la actividad más importante del procedimiento de fiscalización, ya que se

enfoca a ejecutar de manera técnica y conforme a lo regulado legalmente, el procedimiento de auditoría, solicitando documento de soporte, explicación de operaciones contables, ajustes, etc., que le llevan a establecer y dar su pronunciamiento sobre la auténtica situación tributaria del contribuyente.

Se ejecuta una revisión documental, la oficina fiscalizadora necesita recopilar documentación probatoria que le sirva de soporte de los procedimientos efectuados y en su caso para sustentar cualquier incumplimiento de la obligación tributaria del sujeto pasivo, por tanto se realizan solicitudes de información mediante Autos de requerimiento, en los cuales se detallan la información, documentación o explicaciones que se requieren; para que el contribuyente pueda dar respuesta a los requerimientos antes referidos, legalmente no se establece un plazo, pues queda a discreción de la Administración Tributaria otorgarlos atendiendo el tipo de información solicitada, volumen y cantidad de documentos, ejercicios o periodos fiscalizados, en la práctica este plazo no excede de 7 días hábiles.

5. Informe de auditoría

Como conclusión del proceso de fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias el auditor debe emitir un informe dirigido a la administración tributaria, en el cual constituye la base de una tasación y de sanciones si es aplicable y además debe contener todos los elementos necesarios que instruyen suficientemente a la administración tributaria para una tasación justa.

Este informe lo emite y debe ser firmando por el auditor, supervisor de auditores y el jefe del departamento de fiscalización de la unidad

fiscalizadora correspondiente (ya sea grandes, medianos o pequeños contribuyentes), estos mismos forman el cuerpo de auditores, que fueron nombrados en el auto de designación.

6. Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas.

El Artículo 186 determina que se le concederá audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación, y se le entregará al contribuyente una copia del informe de auditoría o pericial, para que muestre su conformidad o no.

Esta etapa es donde se le hace del conocimiento al contribuyente el resultado que consta en el informe de auditoría en el cual se le otorga el plazo establecido legalmente, se le dan a conocer al sujeto pasivo de la obligación tributaria con la finalidad de que éste pueda ejercer su derecho de defensa,⁶⁵ las cuales estarán integradas por toda la documentación emanada por el propio contribuyente y por la DGII.

Con la entrega de la documentación se le debe establecer al contribuyente cuales son los cargos y las impugnaciones, que se le formulan y el fundamento de ellas, a efecto que formule su descargo y ofrezca las pruebas inherentes a su derecho.⁶⁶ Con la finalidad de garantizarle el ejercicio de los derechos constitucionales, establecidos en los artículos 11 y 14 de Cn.

Se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, es decir que se otorgan diez días más después de la audiencia concedida al contribuyente; la forma de aportar pruebas como lo establece el artículo 186

⁶⁵ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, ob. cit., p.161

⁶⁶ *Ibíd.* p. 161

C. T. será por escrito, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

El referido artículo aclara que los plazos concedidos son hábiles y perentorios.

7. Notificación del informe que determina la tasación.

Como acto administrativo que es la liquidación de oficio, siendo la resolución posterior al haberse desarrollado la audiencia probatoria, debe ser notificada al sujeto pasivo, para que se garantice su derecho de defensa, estableciendo la doctrina que la notificación debe contener lo siguiente:

- a) Los elementos esenciales de las diligencias,
- b) Los medios de impugnación que pueden ser ejercidos, con indicación de plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos,
- c) Lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda⁶⁷

Y para que surta los efectos legales pertinentes debe ser emitida por el Jefe de la Unidad de Audiencia y Tasación.

2.8 Recurso de Apelación en el Procedimiento de liquidación de oficio

La resolución final del procedimiento de liquidación de oficio puede ser objeto de recurso, pues el contribuyente puede optar por la interposición de éste de

⁶⁷ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p.197

acuerdo a la facultad que le otorga el Artículo 2 de La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, pues dicha disposición legal establece que: “si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. El apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

De acuerdo al artículo 1 de la LOFTAIIA el órgano competente para conocer sobre el recurso de apelación en el procedimiento de liquidación de oficio es el TAIIA.⁶⁸

En la LOFTAIIA en el artículo 2 y siguientes se regula el procedimiento para el recurso de apelación, especificando en el artículo 2 que el contribuyente, tiene el derecho en el término de quince días después de notificada la resolución, de interponer éste recurso cuando no se sienta conforme con la resolución de liquidación dictada por la DGII.

En el Artículo 4 de la referida Ley se establece que dentro del trámite del recurso de apelación se pedirá informe a la DGII, para que informe sobre los puntos controvertidos y asimismo justifique su resolución debiendo remitir dicho informe la DGII en el plazo de quince días hábiles contados a partir de la notificación; en el artículo referido se garantiza al contribuyente el derecho de aportar prueba en esta etapa del procedimiento administrativo y el

⁶⁸ **LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS**, D. L. No.135, del 18 de Diciembre de 1991, D. O. N° 242, Tomo N° 313, del 21 de Diciembre 1991

derecho a dar sus alegatos finales, para que el TAIIA con vista del informe de la DGII, las pruebas aportadas, y los alegatos finales del apelante pueda emitir una resolución, en la Ley en mención se establece que desde la interposición del recurso hasta la notificación de la sentencia el tribunal tendrá un plazo de nueve meses para el recurso de apelación.

2.9 Firmeza de las resoluciones

Si no se interpone recurso el artículo 188 C. T. determina que: “las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitivas” y el mismo artículo nos dice que una vez resuelto el recurso de apelación el fallo que lo resuelve se tendrá por definitivo en sede administrativa.

2.10 Plazo de pago

Si no se interpuso recurso o si se interpuso y éste fue resuelto, se debe proseguir al pago del impuesto liquidado, tanto el artículo 74 C. T. como el artículo 15 R.C.T. regula el pago de la liquidación de oficio, el obligado tributario deberá hacer efectivo el tributo, dentro del plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que quede firme la respectiva resolución liquidatoria, en las Colecturías del Servicio de Tesorería.

2.11 Remisión para cobro del impuesto liquidado

El artículo 267 C. T. Manifiesta que el plazo que tiene la administración tributaria por medio de la Dirección General de Impuestos Internos para remitir para su cobro a la Dirección General de Tesorería es de treinta días hábiles siguientes de haber adquirido estado de firmeza la deuda tributaria respectiva, debiendo anexar sus respectivos mandamientos de ingreso y el Artículo 15 R.C.T. determina que en los casos de liquidación oficiosa de

impuesto realizada por la Administración Tributaria, será ésta oficina quien elabore el respectivo mandamiento de ingreso, el que será entregado al contribuyente, Representante Legal, apoderado o responsable debidamente facultado, para que procedan a su cumplimiento, el que al ser validado en la forma expuesta en el inciso anterior, se tendrá como el recibo de pago de la obligación tributaria sustantiva.

2.12 Efectos de la determinación de oficio

El efecto del acto de determinación de liquidación de oficio es el de convertir en exigible la deuda tributaria que previamente existe, y toda liquidación legalmente notificada al sujeto pasivo se convierte en una obligación de éste para satisfacer una deuda tributaria,⁶⁹ es decir que busca hacer efectivo el pago del impuesto adeudado.

Aparte del efecto antes dicho, tiene otras consecuencias entre estas se pueden mencionar las siguientes: presunción de legalidad, apertura de un plazo específico para ingresar el pago, interrupción de la prescripción.

⁶⁹ Ibíd. p.196

CAPÍTULO III

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA REFERENTES AL PROCEDIMIENTO DE LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO DEL IMPUESTO DEL IVA DE EL SALVADOR Y ARGENTINA, CHILE Y ESPAÑA

SUMARIO: 3.1 Análisis comparativo con Argentina. 3.1.1 Liquidación Administrativa del Tributo. 3.1.2 Diferencias y semejanzas con la legislación salvadoreña. 3.1.3 Jurisprudencia salvadoreña y argentina referente al mecanismo del procedimiento de liquidación de oficio para minimizar la evasión del IVA. 3.2 Análisis comparativo con Chile. 3.2.1 Liquidación Administrativa del Tributo. 3.2.2 Plazo para interponer un reclamo de liquidaciones, giros o resoluciones. 3.2.3 Etapas del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias. 3.2.4 Diferencias y semejanzas con la legislación salvadoreña. 3.3 Análisis Comparativo con España. 3.3.1 Leyes que la Regulan. 3.3.2 Clases de liquidación. 3.3.3 Supuestos en los que procede. 3.3.4 Formas de determinación. 3.3.5 Institución competente. 3.3.6 Procedimiento. 3.3.7 Plazos para el pago. 3.3.8 Efectos. 3.3.9 Reclamo a los sucesores. 3.3.10 Semejanzas y diferencias entre El Salvador y España. 3.3.11 Comparación de jurisprudencia entre España y El Salvador. 3.3.11.1 Jurisprudencia de España. 3.3.11.2 Jurisprudencia de El Salvador.

En este capítulo se hará el análisis de cómo ejecuta la Administración Tributaria Salvadoreña el procedimiento de liquidación de oficio como un mecanismo para disminuir la evasión fiscal del IVA y como lo ejecutan los países de Argentina, Chile y España, teniendo como referencias las legislaciones y jurisprudencia tributarias respectivas.

3.1 Análisis comparativo con Argentina

En El Salvador le corresponde al Ministerio Hacienda dirigir y administrar las finanzas públicas del Estado, para ello tiene su propia organización que le facilita realizar las facultades antes mencionadas.

Para aplicar y hacer cumplir la Ley del IVA, su vigilancia y control lo ejecuta por medio de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por lo que a ésta le corresponde la recepción y fiscalización de declaraciones y proceder con el Procedimiento de Liquidación de Oficio cuando en cada caso

corresponda, todo ello mediante un sistema de operaciones que se deben complementar con un sistema normativo, de apoyo, de planificación y lo que se considere pertinente para llevar a cabo las funciones antes mencionadas de una manera ágil y eficaz⁷⁰.

En Argentina la institución encargada de la recaudación de los impuestos internos y de la ejecución del procedimiento de liquidación de oficio, que en cuyo país se denomina procedimiento de Determinación de liquidación administrativa del tributo, es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a través de la Dirección General Impositiva (DGI), la cual plantea estrategias que se vinculan con la facilitación y simplificación de los ciudadanos para que cumplan con sus obligaciones de una manera satisfactoria.⁷¹

3.1.1 Liquidación Administrativa del Tributo

En Argentina el marco normativo de la liquidación del tributo, se encuentra regulado en la Ley de Procedimientos Fiscales, específicamente en el Capítulo III, a partir del art. 16⁷², a continuación se detallara la estructura del procedimiento en el mencionado país.

Se puede proceder a la determinación de oficio por los motivos siguientes:

- Por no haber presentado la declaración jurada a la que está obligado el sujeto pasivo
- Cuando la declaración jurada presentada resulte impugnada

⁷⁰ **MINISTERIO DE HACIENDA,** Marco institucional en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Areas_de_trabajo#dgii, sitio visitado el 02 de agosto de 2015.

⁷¹ **ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS,** en www.afip.gov.ar, sitio visitado el 12 de agosto de 2015.

⁷² **LEY DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE ARGENTINA,** Ley 11.683, Decreto 821/98, en: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>, sitio web visitado el 12 de agosto de 2015.

La competencia para dar inicio a la determinación de liquidación de oficio le corresponde al Juez Administrativo, quien dará una vista al contribuyente o responsable las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen. En un término de quince días el sujeto pasivo puede presentar por escrito su descargo, ofrecer o presentar pruebas que le favorezcan, en este sentido el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa y tiene la oportunidad de impugnar la determinación de la liquidación que le ha sido notificada.

Una vez haya transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince días. Habiéndosele notificado al sujeto pasivo la resolución del juez administrativo, dentro de los quince días posteriores a la notificación puede presentar conforme al art. 76 de la ley en estudio, los siguientes recursos:

- a) Recurso de reconsideración para ante el superior⁷³.
- b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION⁷⁴ competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno.

El recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios, no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a

⁷³ Este recurso procede contra las resoluciones de Determinación de los tributos ya sea en forma cierta o presuntiva y es interpuesto y sustanciado en sede administrativa.

⁷⁴ El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional que se halla dentro de la esfera del Poder Ejecutivo y tiene como finalidad proteger a los contribuyentes y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

Cuando se proceda al pago de los tributos determinados por la AFIP deberá ser efectuado dentro de los quince días de notificada la liquidación respectiva, que se hará mediante depósito en las cuentas especiales del Banco de la Nación Argentina, y de los bancos y otras entidades que la AFIP autorice a ese efecto, o mediante cheque, giro o valor postal o bancario a la orden del citado organismo. Para ese fin la Administración Federal de Ingresos Públicos abrirá cuentas en los bancos para facilitar la percepción de los gravámenes; cuyo pago deberá hacerse en el lugar del domicilio del responsable en el país, o en el de su representante en caso de ausencia.

En los párrafos anteriores se ha descrito la estructura de la Determinación de la liquidación del tributo en la nación de Argentina, sin embargo es de importancia hacer mención de la determinación sobre base cierta y presunta, ya que es un punto de partida para el cobro del tributo.

Conforme a lo establece el art. 16 de la ley 11683, la determinación puede realizarse de la siguiente manera:

a) Sobre base cierta (art. 16 en forma directa, por conocimiento certero del hecho imponible)

En este caso la AFIP cuenta con los elementos necesarios para conocer con certeza la existencia de la obligación tributaria, se considera un ejemplo de éstos, las declaraciones juradas que han sido impugnadas por errores aritméticos.

b) Sobre base presunta (art. 16 mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla)

En este caso no se cuenta con los elementos necesarios para conocer con exactitud la existencia de la obligación tributaria por parte del contribuyente, puede ser que el contribuyente haya presentado la declaración jurada pero que en ésta se observen discordancias con la documentación que se lleven en la realidad.

El art. 18 indica las presunciones que la DGI puede aplicar para determinar una liquidación de oficio sobre una base presunta que recaiga en un determinado contribuyente.

Así, se tiene, que en las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.

Conforme al art. 18 puede tomarse como presunción general en el caso de una liquidación de oficio correspondiente al IVA, salvo prueba en contrario que:

Las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan:

Montos de ventas gravadas omitidas, determinados por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda, por el valor de las mercaderías en existencia al final del ejercicio citado precedentemente, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda.

Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo, representan:

Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

3.1.2 Diferencias y semejanzas con la legislación salvadoreña

Como se ha mencionado en el capítulo anterior, en nuestro país su marco legal está en el Código Tributario, a partir del art. 183, relacionándolo con la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Se iniciará señalando como diferencia las bases para la liquidación, ya que se coincide con Argentina con la base cierta y presunta, sin embargo en El Salvador la Administración Tributaria tiene una tercera opción que es la Base mixta, en la cual se puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazada en otra lo cual debe ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

Por otra parte, en ambos países, cuando la Administración tributaria haya emitido la resolución del procedimiento de liquidación de oficio, el sujeto pasivo también puede impugnar la misma, con la diferencia que en El Salvador primeramente con el recurso de apelación ante el mismo ente administrativo y una vez agotada la vía administrativa puede impugnar las resoluciones emitida por ésta ante el órgano jurisdiccional, sin embargo en Argentina el contribuyente tiene como opción presentar recurso de reconsideración o recurso de apelación, por lo que una vez que se ha elegido e interpuesto uno de los recursos, no se puede elegir el otro u al haber sido elegida una de las vías procesales, la otra precluye.

En cuanto a las semejanzas, El Salvador y Argentina tienen un procedimiento de liquidación de oficio del IVA, muy parecido, ya que según la estructura de ambos, el procedimiento es de carácter administrativo y se le confiere al sujeto pasivo las facultades para que ejerza su derecho de defensa utilizando los medios probatorios conforme a las leyes respectivas, garantizando así el cumplimiento del principio de legalidad.

3.1.3 Jurisprudencia salvadoreña y argentina referente al mecanismo del procedimiento de liquidación de oficio para minimizar la evasión del IVA.

Se procede a hacer una revisión de la jurisprudencia de ambos países para tener un punto de partida en el análisis de su eficacia en cuanto a su ejecución por parte de la administración tributaria para prevenir y minimizar la evasión del IVA por parte de los sujetos obligados al pago del mismo.

Así, se tienen las siguientes sentencias emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de El Salvador:

- Referencia: **I1006001T**

“VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día cinco de mayo del año dos mil diez, a nombre de -----, que se abrevia, ----- por medio de la cual resolvió: **1) Determinar** a cargo de la referida contribuyente social la cantidad de CUATRO MIL SESENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,067.69), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del período tributario de diciembre del año dos mil siete.

El Tribunal procedió al análisis de los agravios expuestos por la parte recurrente y de las justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, de la siguiente manera;

La inconformidad de la impetrante está referida a la objeción a compras registradas y declaradas por la recurrente social en el período tributario de diciembre del año dos mil siete, por un valor de CIENTO SEIS MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$106,000.00), y crédito fiscal proporcional por valor de CUATRO MIL SESENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,067.69), debido a que se estableció que la sociedad fiscalizada no aportó documentación que evidenciara la recepción del servicio “Estudio de Mercado para Implementación de Factoraje a nivel Centroamericano según Contrato”, consignado en los comprobantes de crédito fiscal Nos. 759 y 803 de fechas tres y veintiséis de diciembre del año dos mil siete, respectivamente, y emitidos por la sociedad apelante.

Por consiguiente, la Administración Tributaria en virtud de las atribuciones que le son conferidas por el artículo 173 del Código Tributario, podrá efectuar la fiscalización, inspección, investigación y control, de las operaciones

declaradas por los contribuyentes, a fin de asegurar el efectivo cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pudiendo examinar y verificar la documentación y registros que permitan establecer la efectiva recepción de los servicios contratados.

Con ello resulta claro, que para garantía del interés fiscal, la Dirección General de Impuestos Internos puede requerir la presentación de información y documentación que compruebe la existencia efectiva de las operaciones declaradas. Es así, que además del cumplimiento de las obligaciones formales, como son la documentación y registro de las operaciones sujetas a gravamen, debe cumplirse con los preceptos legales que sustentan la deducción de los créditos fiscales, lo que innegablemente conlleva a verificar la existencia efectiva y real de la pretendida operación.

Por lo que este Tribunal advirtió, tal como consta en el informe de auditoría de fecha once de diciembre del año dos mil nueve, la Dirección General constató que la sociedad fiscalizada registró en el período tributario de diciembre del año dos mil siete, Comprobantes de Crédito Fiscal que reflejan como emisor a la sociedad “-----”, emitidos en concepto de prestaciones de servicios de “Estudio de mercado para implementación de factoraje a nivel centroamericano”.

En razón de lo anterior, la Dirección General realizó varios requerimientos a la sociedad apelante, para que ésta demostrara la existencia efectiva de los servicios adquiridos.

Por consiguiente, el Tribunal considera que en el Informe de Auditoría de la Dirección General de Impuestos Internos se ilustra de forma clara las razones de la objeción y la valoración de la información y documentación proporcionada por la contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, la cual ha sido insuficiente para aceptar como deducibles los créditos fiscales objetados, por lo que la actuación de los auditores designados para tal fin, se encuentra apegada al marco regulatorio establecido en la normativa

tributaria, ya que para reconocer el derecho a la utilización de los créditos fiscales, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos prescritos en los artículos 65 y 65-A de la ley de la materia⁷⁵. Lo anterior conforme a precedente de las trece horas treinta minutos del día veinticinco de enero del año dos mil once, referencia I1003005TM”

- Referencia: **I1006008TM**

*“**VISTOS** en apelación la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día trece de mayo del año dos mil diez, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por medio de la cual se resolvió: **1) Determinar** a cargo de la citada contribuyente, la cantidad de TREINTA Y SIETE MIL CIENTO OCHENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON UN CENTAVO DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$37,180.01), que en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios le corresponde pagar respecto del período tributario de junio del año dos mil siete; **y 2) Sancionar** a la referida sociedad: **a) De conformidad a lo establecido en el artículo 254 incisos primero y segundo letra e) del Código Tributario, por Evasión Intencional del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**, respecto del período tributario de junio del año dos mil siete, con multa por la cantidad total de DIECIOCHO MIL QUINIENTOS NOVENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$18,590.00)...*

De lo expuesto por el recurrente y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

⁷⁵ Resolución confirmatoria, Referencia I1006001T, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2011).

La inconformidad de la sociedad apelante con la providencia emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, radica en la determinación de una operación gravada con el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, por la cantidad de DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$286,000.00), que generó un débito fiscal por un monto de TREINTA Y SIETE MIL CIENTO OCHENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$37,180.00), no declarada por la impetrante en el período tributario de junio del año dos mil siete; dicha operación tiene como origen la transferencia de dominio de trece montacargas, realizada por la impetrante a favor de la ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES DE -----.

Los hechos relacionados fueron verificados por la Administración Tributaria, a partir del análisis de la documentación exhibida por la contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, con la que se comprobó la existencia de la declaración de mercancías número 4-62231 (folio 29 vuelto del expediente administrativo), con la que se documenta la importación definitiva de trece montacargas marca Yale, efectuada por la recurrente el día veinticuatro de agosto del año dos mil siete, razón por la cual la Dirección General de Impuestos Internos, a fin de establecer el destino que se dio a los bienes importados o si éstos habían sido sujetos a operaciones gravadas con el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios(...)

Del momento en que se causa el impuesto.

*La impetrante manifiesta su inconformidad con la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos, respecto del momento en que se tuvo por causado el impuesto por la transferencia de dominio que se analiza, para el caso el período tributario de junio del año dos mil siete, debido a que la -----
-----, canceló el día doce de junio del año dos mil siete, el precio de*

los bienes que le fueron transferidos por la impetrante, ante lo cual señala lo siguiente:

“““El pago total de los bienes nunca fue recibido por mi representada, por lo tanto el hecho generador es el momento en el cual se transfieren los bienes a la sociedad -----... La Administración Tributaria no hubiera aceptado la deducción de un crédito fiscal por unos bienes inexistentes, ya que en el mes de junio período en el cual se nos ha tasado el impuesto, dichos bienes eran inexistentes... los bienes (13 montacargas) fueron ya colocados en el territorio nacional en el momento que se pagaron los impuestos de importación, los que fueron cancelados en el mes de agosto de 2007 y retirados de la Aduana hasta el mes de septiembre del mismo año (...)”””. Frente a lo argumentado por la sociedad apelante debemos remitirnos a lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual prescribe lo siguiente:

“““En las transferencias de dominio como hecho generador se entiende causado el impuesto cuando se emite el documento que da constancia de la operación. Si se pagare el precio o se entregaren real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos, o si por la naturaleza del acto o por otra causa, no correspondiere dicha emisión, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando tales hechos tengan lugar (...)”””. Conforme a la norma transcrita, en las transferencias de dominio de bienes muebles se entenderá causado el impuesto al momento en que se emita el documento con el cual se respalde la operación; sin embargo, cuando se realice el pago del precio asociado a la transferencia o se efectuó la entrega del bien previo a la emisión del documento correspondiente, se entenderá causado el impuesto al momento de la ocurrencia de tales hechos, ya sea que se manifiesten de forma conjunta o separada.

Como ya se ha relacionado al inicio del presente considerando, la contribuyente en alzada omitió la emisión del documento que diera cuenta de la transferencia de los montacargas importados, razón por la cual la Administración Tributaria habiendo comprobado la omisión en la declaración de una operación gravada con el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, analizó las circunstancias que rodean el presente caso a efecto de establecer el momento en que se causó el impuesto por la transferencia efectuada por la recurrente a favor de la (...), a partir de lo cual se verificó el momento del nacimiento de la obligación tributaria aplicable, para el caso coincidente con el pago del precio de los bienes por parte de su adquirente, hecho que de acuerdo a la documentación que corre agregada al expediente, ocurrió el día doce de junio del año dos mil siete; circunstancia con la cual no está de acuerdo la impetrante, al manifestar que los bienes fueron transferidos con posterioridad a este hecho, específicamente en el mes de septiembre del año dos mil siete, momento en que se efectuó la entrega de los bienes a su comprador.

Respecto de dicho argumento, cobra relevancia lo estipulado en artículo 60 del Código Tributario, el cual prescribe que la ley puede independizar el momento del nacimiento de la obligación tributaria del momento de la consumación del hecho generador, incluso anticipando el nacimiento de la obligación tributaria cuando resultare previsible la consumación de su hecho imponible y pudiere cuantificarse la base imponible del tributo; esta circunstancia es precisamente la que se regula en el artículo 8 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al señalar que se considerará causado el impuesto, es decir, que ha nacido la obligación tributaria, cuando se haya pagado el precio del bien objeto de transferencia, independiente si aún no se ha emitido el documento correspondiente o no se hubiere efectuado la entrega del bien, ya que dicha

circunstancia hace previsible la consumación de la transferencia de los bienes relacionados y permite cuantificar económicamente el hecho generador del tributo, estableciendo con ello la base imponible del mismo.

Por otra, parte cabe señalar que la recurrente manifiesta no haber recibido el pago total por los bienes en referencia, motivo por el cual a su juicio no puede considerarse causado el impuesto en el período tributario determinado por la Dirección General de Impuestos Internos; en este sentido debe recordarse a la impetrante que como ya se ha mencionado en las consideraciones preliminares del presente considerando, la recurrente solicitó al adquirente de los bienes en mención el pago de un anticipo del diez por ciento del valor total de los bienes, el cual le fue entregado directamente el día doce de febrero del año dos mil siete, y que por instrucciones de la propia recurrente el monto restante fue pagado directamente al proveedor de los montacargas en el extranjero, por consiguiente, si bien este último pago no fue entregado directamente a la apelante, la cancelación fue realizada de acuerdo a las especificaciones, cuantía, plazo y forma establecidos por la sociedad en alzada.

Asimismo, la recurrente cuestiona que no se haya tomado como momento en que se causó el impuesto, la fecha en que se canceló el anticipo del diez por ciento del valor total de bienes transferidos; respecto de ello debe señalarse que el artículo 8 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece que el impuesto se causa al momento en que se cancela el precio de los bienes objeto de la transferencia de dominio, hecho que ocurrió hasta el día doce de junio del año dos mil siete, momento en que se canceló el valor total de los montacargas al proveedor en el extranjero, razón por la cual debe ser éste el momento en el que se tenga por causado el impuesto. En base a lo argumentado, la actuación de la Administración Tributaria se muestra correcta en el presente

caso, no siendo atendible el argumento expuesto por la parte alzada en lo concerniente a este punto.

De la deducción del crédito fiscal asociado a la importación de la maquinaria.
Por medio de escrito presentado a este Tribunal el día trece de diciembre del año dos mil diez, la recurrente manifestó: ““El pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de la Póliza de Importación ya mencionada, ha sido considerada por la Administración Tributaria, como no deducible, pero por justicia tributaria y por realidad efectiva debe ser reconocida su deducción a mi representada, ya que como se menciono este impuesto fue realmente pagado””. Respecto de lo anterior debe señalarse que la Administración Tributaria objetó la deducción del crédito fiscal generado por la importación de los bienes en relación, debido a que la contribuyente omitió registrar contablemente dicha operación, requisito exigido en el artículo 65 inciso 4º de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para que sea procedente la deducción del referido crédito fiscal, en este sentido no es posible acceder a lo solicitado por la recurrente debido a que no se ha cumplido con uno de los requisitos establecidos por el legislador para la procedencia de la deducibilidad del crédito reclamado por la contribuyente en alzada, no siendo atendible por consiguiente su argumento.

3) De la multa por evasión intencional del impuesto.

Respecto de este punto, la recurrente expresó en escrito de alegaciones finales presentado a este Tribunal el día diecinueve de enero del año dos mil once, lo siguiente: ““no estamos de acuerdo con la multa por evasión intencional del impuesto, debido a que no se ha perfeccionado la transferencia de los bienes a ninguna de las sociedades ----- y Asociación -----., consideramos que no existe conducta dolosa de nuestra parte””.

De lo anterior este Tribunal advierte que tal como lo señala el artículo 39 del Código Tributario “““Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar””””.

Además, el artículo 85 del citado Código establece: “““Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea el pago del impuesto”””; por lo que es obligación de los contribuyentes cumplir con lo dispuesto en la ley tributaria respecto a cada hecho en concreto.

Ahora bien, según sentencia de las quince horas y cinco minutos del día doce de octubre del año dos mil cuatro de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia: “el nexo de culpabilidad de que se trata se determina con base a las valoraciones hechas a los razonamientos y pruebas que aporte el administrado, lo cual no implica que sea él quien tenga que probar la falta de su culpabilidad sino los motivos que lo indujeron a incurrir en el ilícito y justificar así las causas sean estas de fuerza mayor o caso fortuito, que lo eximan de dolo, culpa o negligencia (...)”.

*De lo anterior, este Tribunal reconoce que una de las potestades esenciales del Estado es la denominada *IusPuniendi*, la cual no es más que la facultad que posee éste para imponer sanciones o condenas, siempre y cuando exista una prueba de garantía y solvencia, que acredite la realización del ilícito por parte del sujeto infractor. En atención a lo anterior, este ente contralor revisó el expediente del impuesto respectivo y ha constatado lo siguiente:*

a) Que la Administración Tributaria por medio del informe de auditoría de fecha diecinueve de marzo del año dos mil diez, ha relacionado y comprobado la infracción imputada a la recurrente.

b) A folios del 868 al 876 del expediente administrativo consta auto emitido a las ocho horas del día doce de abril del año dos mil diez, en el cual se concede audiencia por cinco días y apertura a pruebas por diez días; lo anterior conforme a los artículos 186 y 202 inciso primero letra b) del Código Tributario.

c) Que según el acta de notificación de fecha veinticuatro de febrero del año dos mil diez, que corre agregada a folios 877 del expediente administrativo, la audiencia y apertura a pruebas se ha realizado en legal forma.

De lo anterior se evidencia que previo a la imposición de la multa por evasión intencional se aplicó el procedimiento regulado en el Código Tributario, del cual se desprende que la Administración Tributaria ha respetado el derecho de presunción de inocencia de la contribuyente, al darle a conocer el informe de fiscalización y concederle todas las garantías para que precisara el aspecto subjetivo de su conducta; ahora bien, al razonar y valorar la Dirección General de Impuestos Internos los alegatos expuestos por la recurrente, así como las pruebas aportadas, advirtió que con las mismas no se desvirtuaban las objeciones realizadas en contra de la impetrante.

Por cuanto, este Tribunal estima que ante la falta de prueba suficiente y pertinente que desvirtúe el incumplimiento por parte de la misma apelante, impide a la Dirección General de Impuestos Internos e incluso a este ente colegiado hacer valoraciones de la conducta del sujeto pasivo, a fin de considerar la posibilidad de eximirlo o dispensarla de la multa impuesta; advirtiéndose que la citada Dirección General ha sido garante de los derechos fundamentales de la recurrente para que ésta expusiera los

motivos que la indujeron a incurrir en el ilícito y que justificara así las causas que la eximieran de responsabilidad. Desde esta perspectiva, la Administración Tributaria en aras de respetar el principio de presunción de inocencia está en la obligación de valorar las razones y pruebas que la contribuyente presentare, a fin de establecer si de ellas se desprenden causas razonables que exoneren de la inobservancia de la norma o de la comisión del ilícito por parte de la contribuyente.

Este Tribunal evidencia la configuración de la evasión intencional del impuesto, que se estipula en el artículo 254 incisos 1º y 2º letra e) del Código Tributario, la que no ha logrado ser desvirtuada por la recurrente social, razón por la cual es procedente desestimar el alegato expuesto por la misma⁷⁶. Lo anterior es conforme con precedente emitido por este Tribunal a las catorce horas del día seis de abril del año dos mil once, con referencia R1005014TM.

- Referencia: **I1103008TM**

“ VISTOS en apelación la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día nueve de febrero del año dos mil once, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por medio de la cual se resolvió: 1) Determinar a cargo de la referida contribuyente social, la cantidad total de DOSCIENTOS TRECE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS DOLÁRES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$213,336.24), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

⁷⁶ Resolución confirmatoria Referencia I1006008TM, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2011).

respecto de los periodos tributarios de enero a diciembre del año dos mil ocho; y 2) Sancionar a la citada contribuyente social con la cantidad de CIENTO SEIS MIL SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON DOCE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$106,668.12), en concepto de multa por infracción cometida a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y al Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre del año dos mil ocho.

(...) SOBRE LA SUPUESTA INFRACCIÓN POR EVASIÓN INTENCIONAL DEL IMPUESTO.

La recurrente social en lo medular expone lo siguiente:

“... al no existir en el presente caso impuesto a pagar por las razones que han sido planteadas ampliamente... la multa carece de sustrato material que la sustente, asimismo, la presunción de evasión del impuesto no se configura al no existir por parte de mi representada la exclusión deliberada de una transacción y haber sido declarada dicha operación y pagado el impuesto respectivo en los periodos correspondientes (...)

Por lo que, mi representada en ningún momento ha evadido ni intentado evadir el impuesto, sin o que ha basado el tratamiento fiscal aplicable a las operaciones de arrendamiento en la figura legal de la venta por cuenta de terceros (...) Por lo anterior, mi representada considera que en el presente caso no ha cometido infracción alguna y por tanto, la pretendida sanción no es procedente (...). Al respecto, conforme a los razonamientos expuestos a lo largo de la presente sentencia, este Tribunal advierte que efectivamente la contribuyente social omitió declarar operaciones internas gravadas con la tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes

Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil ocho, por la cantidad total de UN MILLÓN SEISCIENTOS CUARENTA Y UN MIL CUARENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,641,048.00), y su correspondiente débito fiscal por la cantidad de DOSCIENTOS TRECE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$213,336.24), originados por el arrendamiento de bienes inmuebles con opción de compra de plazo forzoso, lo que implica declaraciones incompletas de la materia imponible por parte de la recurrente social y que en atención al volumen y el monto de las operaciones, no puede calificarse de un simple olvido excusable, infringiendo lo establecido en los artículos 93 inciso primero y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, configurándose con ello la presunción de evasión intencional del impuesto, establecida en el artículo 254 incisos primero y segundo letra e) del Código Tributario, debiendo confirmarse la resolución apelada respecto de la multa impuesta.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, RESUELVE: CONFÍRMASE en todas sus partes la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día nueve de febrero del año dos mil once, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por los conceptos y montos detallados al inicio de la presente sentencia⁷⁷.

⁷⁷TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria con referencia I1103008TM, dictada a las catorce horas del día diecinueve de enero de 2012.

- Referencial **1103017T**

*VISTOS en apelación la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día once de febrero del año dos mil once, a nombre de ----- que puede abreviarse -----, mediante la cual se resolvió: **DETERMINAR** a cargo de la referida contribuyente social, en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios la cantidad de QUINIENTOS TREINTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS VEINTISÉIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$537,326.65), respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil ocho.*

(...) DE LAS OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS DECLARADAS INCORRECTAMENTE COMO EXENTAS.

La Dirección General determinó que para los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil ocho, la recurrente social declaró incorrectamente ventas exentas por la cantidad de TRES MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS OCHENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$3,998,587.00), debiendo declarar las mismas como operaciones internas gravadas; consecuentemente, la sociedad apelante dejó de declarar débito fiscal por la cantidad de QUINIENTOS DIECINUEVE MIL OCHOCIENTOS DIECISÉIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$519,816.31

Luego de lo expuesto por la sociedad apelante y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante denominada Dirección

General o Administración Tributaria, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

(...) se ha constatado que la sociedad en alzada, como contribuyente del impuesto en estudio, ha transferido a título oneroso bienes muebles corporales, por lo que estaba en la obligación de trasladar a los adquirentes de dichos bienes, una cantidad equivalente al monto del débito fiscal generado en dichas operaciones, así como de autoliquidarse la obligación tributaria sustantiva, presentar la correspondiente declaración jurada y, de ser el caso, pagar el impuesto respectivo, lo cual como se ha dicho no ha acontecido.

El no haber trasladado las cantidades equivalente al débito fiscal causado en cada operación, no modifica su calidad de contribuyente del impuesto, obligado al pago del mismo y al cumplimiento de las obligaciones formales que la ley establezca, de conformidad a lo dispuesto en artículo 39 del Código Tributario; conforme a lo anterior, el argumento de la sociedad apelante carece de todo fundamento legal, por lo que debe desestimarse.

DE LAS OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS DECLARADAS INCORRECTAMENTE COMO EXPORTACIONES.

La Administración Tributaria determinó que la recurrente social declaró incorrectamente exportaciones, debiendo declararlas como operaciones internas gravadas por la cantidad de CIENTO TREINTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$134,694.77), y débito fiscal por la cantidad de DIECISIETE MIL QUINIENTOS DIEZ DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$17,510.30).

(...) queda establecido que la calificación de los servicios prestados por la recurrente social es la de una operación interna gravada con tasa del trece por ciento (13%), puesto que para que una operación se sitúe en la categoría de exportación, indefectiblemente deben concurrir todos los requisitos que exige el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; en el presente caso, sólo concurren dos de los requisitos dispuestos en el mencionado artículo, los cuales son: a) que los servicios se presten en el territorio nacional; y b) que el usuario no tenga domicilio ni residencia en El Salvador; pero no se cumple el tercer requisito del mencionado artículo, el cual se refiere a que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, por las razones expuestas en párrafos anteriores, por lo que resulta procedente confirmar la resolución venida en alzada en cuanto este punto específico.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal RESUELVE: CONFÍRMASE, la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día once de febrero del año dos mil once, a nombre de ----- que puede abreviarse -----, por el concepto y monto citado al inicio de la presente sentencia⁷⁸.

- Referencia **I1307002TM**

VISTOS en apelación de la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día siete de junio del año dos mil trece, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- en la cual se resolvió: 1) DETERMINAR a cargo de la referida

⁷⁸ Resolución confirmatoria Referencia I1103017T, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2012).

sociedad, la cantidad de CIENTO DIECISÉIS MIL NOVECIENTOS DIECIOCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$116,918.48), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a pagar, respecto de los períodos tributarios de enero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre y diciembre del año dos mil nueve; y 2) SANCIONAR a la citada sociedad según el detalle siguiente:

A) Multa por Evasión Intencional del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios antes mencionados, por la suma de CINCUENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTISÉIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$58,459.26), impuesta de conformidad a lo establecido en el artículo 254 inciso primero y segundo literal

(...) Luego de lo expuesto por la parte alzada y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante denominada Dirección General o Administración Tributaria, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

(...) Sobre este punto la sociedad apelante expresa que la Dirección General le ha impuesto sendas sanciones por Evasión Intencional del Impuesto y por no haber presentado las declaraciones, no obstante señala que el derecho administrativo sancionador tiene la misma fuente constitucional que el Derecho Sancionador Penal, de manera que el Derecho Administrativo Sancionador debe seguir los mismos principios del derecho penal, en consecuencia, debe probarse el dolo, culpa o negligencia, lo cual no ha ocurrido en el presente caso.

*De lo anterior, este Tribunal reconoce que una de las potestades esenciales del Estado es la denominada *IusPuniendi*, la cual no es más que la facultad que posee éste para imponer sanciones o condenas, siempre y cuando exista una prueba de garantía y solvencia, que acredite la realización, por parte del sujeto infractor del ilícito. En atención a lo anterior, este ente contralor revisó el Expediente del impuesto respectivo y ha constatado lo siguiente:*

a) Que la Administración Tributaria por medio del Informe de Auditoría de fecha dos de abril del año dos mil trece, ha relacionado y comprobado la infracción imputada a la sociedad recurrente. b) A folios 728 y 730 del Expediente Administrativo consta auto emitido a las trece horas cuarenta minutos del día tres de abril del año dos mil trece, en el cual se concede audiencia por cinco días y apertura a pruebas por diez días, lo anterior conforme al artículo 186 del Código Tributario. c) Que el acta de notificación de fecha ocho de abril del año dos mil trece, que corre agregada a folios 733 vuelto del Expediente Administrativo, del auto que concede audiencia y apertura a prueba se ha realizado en legal forma. d) Que la sociedad contribuyente presentó escrito el quince de abril del año dos mil trece, en el cual se expresó su no conformidad con el Informe.

De lo anterior se evidencia que, previo a la imposición de la multa por evasión intencional se aplicó el procedimiento regulado en el Código Tributario, del cual se desprende que la Administración Tributaria ha respetado el derecho de presunción de inocencia del contribuyente, al darle a conocer el Informe de Fiscalización y concederle todas las garantías para que precisara el aspecto subjetivo de su conducta.

Por cuanto, este Tribunal estima que ante la falta de prueba suficiente y pertinente para desvirtuar el incumplimiento por parte del apelante, impide a

la Dirección General de Impuestos Internos e incluso a este ente colegiado hacer valoraciones de la conducta del sujeto pasivo, a fin de considerar la posibilidad de eximirla o dispensarla de la multa impuesta; advirtiéndose que la citada Dirección General ha sido garante de los derechos fundamentales de la sociedad recurrente para que ésta expusiera los motivos que la indujeron a incurrir en el ilícito y que se justificara así las causas que la eximieran de responsabilidad.

Desde esta perspectiva, la Administración Tributaria en aras de respetar el principio de presunción de inocencia está en la obligación de valorar las razones y pruebas que la contribuyente presentare, a fin de establecer si de ellas se desprenden causas razonables que exoneren de responsabilidad a la contribuyente.

De ahí, que este Tribunal evidencia la configuración de la presunción de evasión intencional del impuesto, que se estipula en el Art. 254 inciso primero y segundo letra h) del Código Tributario, y por no haber presentado las Declaraciones conforme lo establecido en el Art. 238 letra a), del Código Tributario, las que no han logrado ser desvirtuadas por la sociedad recurrente, razón por la cual es procedente desestimar el alegato expuesto por la impetrante. Lo anterior es conforme a sentencia emitida por este Tribunal a las diez horas del día veintiuno de junio del año dos mil diez, con referencia R0905015TM. POR TANTO:

De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales mencionadas y los artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal RESUELVE: CONFÍRMASE la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho

*horas quince minutos del día siete de junio del año dos mil trece, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- por los conceptos y montos citados al inicio de la presente sentencia*⁷⁹.

A continuación se presentan las siguientes sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina:

- Referencia: **33.952-I**

Que a fs. 8/20 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP–DGI de fecha 23 de Julio 2010, mediante la cual se aplica a la apelante una sanción equivalente a dos veces el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 06, 07, 08, 10/2007 y 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 11, 12/2008 evadidos, con sustento en los artículos 46 y 47, inciso a) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), con la reducción dispuesta por el artículo 49 de dicho cuerpo legal.

(...) Que, previo al análisis de la causa, cabe puntualizar que como lo ha señalado esta Sala – en anterior conformación - in re “Barbaricca, Oscar A.” (1/11/2001), la sola rectificación de las Declaraciones Juradas no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, puede ser entendido como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes. Que, si el Fisco encuadró la conducta imputada como grave contradicción entre libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas y en la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y

⁷⁹ Resolución confirmatoria Referencia I1307002TM, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2014).

reglamentarias, y de ellos presume la existencia de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, a él cabía la prueba de aquellos hechos de los que derivó la presunción de fraude fiscal. Que, la sola referencia a la falta de capacidad económica y financiera de proveedores incluidos en la base APOC del organismo fiscal sin expresarse las razones para haber arribado a tal conclusión sobre las mismas, a saber por ejemplo la no ubicación de sus emisores en los domicilios consignados, comprobación de la no verificación de las operaciones en ellas descriptas, problemas vinculados a su numeración o a las imprentas que las confeccionaron, etc., deviene insuficiente para tener por acreditada una conducta fraudulenta, máxime cuando la propia inspección actuante reconoce a fs. 22 (a.a.) la capacidad económica para prestar servicios del transportista que efectúa el traslado del cereal, a partir de que el contribuyente hubiera aportado en la etapa de fiscalización los comprobantes respaldatorios del transportista que efectuó el traslado del cereal hasta el sitio donde fue utilizado, como así también una serie de cartas de porte. Que, tal como lo ha señalado recientemente la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado.

Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" - 8/2/1999)." Que, pese a ello, el contribuyente

ha aceptado su omisión en el ingreso debido del gravamen en cuestión, ello mediante la aceptación del ajuste fiscal con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, circunstancia que conlleva al encuadramiento de su conducta en las disposiciones del art. 45 de la ley de rito, en su mínimo legal, con la reducción del art. 49 primer párrafo del t.o. 1998, dado que no se registra el supuesto de error excusable esencial. Las costas, atento la forma en que se resuelve, se imponen en el orden causado.

Por ello, SE RESUELVE: 1) Encuadrar la conducta de la actora en las disposiciones del art. 45 de la ley de rito, en su mínimo legal, con la reducción del art. 49, primer párrafo del t.o. 1998. Las costas se imponen en el orden causado⁸⁰.

- Referencia:**35.214-I**

(...)Que a fs. 7/23 de estas actuaciones la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 2851/2011 (DV JUMA) de fecha 21/07/2011 dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.-D.G.I., por medio de la cual se le aplica una multa con fundamento en el art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998, equivalente al 50% del gravamen supuestamente omitido de ingresar en el Impuesto al Valor Agregado (con la reducción prevista en el art. 49 de la citada ley), correspondiente a los períodos fiscales de febrero, abril, mayo, junio, julio, octubre, noviembre y diciembre de 2008; enero, febrero abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009.

(...)Que, sentado lo que antecede, cabe señalar que es la misma actora quien ha reconocido la materialidad del acto, y que si bien tal proceder no genera ninguna presunción irrefragable de omisión de impuesto, sí permite

⁸⁰ Sentencia Definitiva, Referencia 33.952-I, (Tribunal Fiscal De La Nación de Argentina, 2012, p. 3-4) disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/33.952-I.pdf>

tener por configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta previa con el impuesto declarado en defecto, lo que a su vez, hace presumir la culpa del contribuyente (conforme reiterada jurisprudencia de esta Sala, entre otros, in re Rosmino y Cía., sentencia del 27/09/1999), quien tendrá a su cargo la destrucción de dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo.

Que, en este sentido, corresponde tener en cuenta que, como dijo la Alzada, “habiéndose comprobado la presentación de declaraciones juradas inexactas (de las que dan cuenta las rectificaciones posteriores) que han originado un pago en defecto, resulta adecuada la tipificación penal en el art. 45 de la ley Nº 11.683, correspondiendo que sean los imputados quienes carguen con la prueba tendiente a demostrar la inexactitud del elemento subjetivo”. (cfr. Empresa San Nicolás S.R.L., C.N.C.A.F. Sala V, 8/10/1998, en igual sentido Banco Mildesa S.A., 19/5/1999). No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo en el presunto infractor la demostración de la concurrencia, como factor determinante en la configuración de la infracción, de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar (“Fatelevich, Gustavo Alberto”, C.N.A.C.F., Sala IV, 09/03/2006).

Que, por lo tanto, la discusión se centra en la sanción que se le aplicara a la contribuyente por los valores inexactos que presentara su declaración jurada original. Ello así, corresponde considerar las manifestaciones vertidas por las partes y las pruebas ofrecidas en autos tendientes a desvirtuar la multa Expte. Nº 35.214-I 3.- aplicada por el Fisco Nacional. Que, cabe consignar que si bien la circunstancia de que el contribuyente haya prestado consentimiento al ajuste formulado por los funcionarios de la Dirección

General Impositiva le impide discutir en estos autos la procedencia del impuesto, la naturaleza penal de la sanción impuesta autoriza a valorar, en ese aspecto, la conducta de aquél teniendo en consideración los elementos de prueba en la causa y sin que signifique modificar las consecuencias tributarias del acto voluntario de conformidad (ver Sala IV, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal in re “Club Atlético Rosario Central”, 23/05/2006).

Que, en tal sentido, la recurrente no ha aportado elemento de prueba alguna para lograr tal cometido. En efecto, se limita a manifestar que la declaración jurada original no fue confeccionada con la culpa o la falta de diligencia que contempla la norma punitiva y que la mera rectificación no implicó conformar el ajuste, argumentación que deviene endeble a fin de desvirtuar la pretensión sancionatoria. Que, en ese orden de ideas, si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se le tenga por configurada, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV – 30/09/2003 - “Pedro Jaimovich y Cía S.A.”). Que sin perjuicio de que en el caso la actora tampoco solicita la eximición de sanción en forma subsidiaria en base al error excusable, cabe de todos modos expedirse en relación al mismo y de conformidad a distintos pronunciamientos de esta Sala (ver, por caso, “Importaciones Alfatex S.A.”, sentencia del 30/12/02 y “Pepa José Luis”

del 22/4/03), que no se aprecia en las presentes actuaciones un error que reúna la triple característica de esencial, decisivo e inculpable, con virtualidad suficiente para eximir al sujeto con responsabilidad impositiva del reproche punitivo correspondiente.

Que se ha afirmado, si bien para otro tipo de infracciones administrativas, que nada impide que a través de los datos de la experiencia pueda naturalmente inferirse de los hechos producidos la ocurrencia de culpa en el acto juzgado. Para ello basta comprobar que el hecho probado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables de dicho hecho.

No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo en el presunto infractor la demostración de la concurrencia – como factor determinante para la configuración de la infracción – de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar (Conf. Sala IV de la C.N.A C.A.F. in re. “Parking Dreams (TF 22.864-I) c/ DGI” del 20/7/2007, entre otros).

Que por las consideraciones expuestas, corresponde afirmar que no se encuentran acreditados elementos probatorios que permitan ilustrar y demostrar la verificación de un error con entidad excusante, esencial, decisivo e inculpable, requerido para la no aplicación de la figura del art. 45 de la ley ritual. Que en este caso, advertida la declaración jurada original inexacta y la rectificación de la misma como consecuencia de observaciones fiscales durante un procedimiento de verificación, resulta clara la infracción a los deberes de cuidado y el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo

sancionable. Que tales circunstancias hacen adecuado el encuadre de la conducta de la actora en el citado artículo 45 y ante la falta de prueba idónea en contrario, resulta procedente la sanción impuesta.

Que por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado, con costas. Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado, con costas⁸¹.

- Referencia: **29.322-I**

(...) Que a fs. 40/62vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa suscripta por el Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la AFIP- Dirección General Impositiva, de fecha 27 de diciembre de 2006, mediante la cual se determinó el ajuste en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/04 a 03/05, más los intereses resarcitorios y se le aplica multa con sustento en artículo 45 de la ley 11.683.

(...) Resulta relevante destacar que la apelante no aportó en autos ninguna argumentación o probanza suficiente a los efectos de demostrar la existencia de error excusable. En efecto, yerra la recurrente en tal entendimiento, dado que la figura de “error excusable” presenta dos elementos fundamentales a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, comprometer la esencia de la voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró (cfr. CNFed. Cont. Adm. – Sala V- “Colegio San Gregorio” – 8/9/2004), siendo ambos presupuestos inexistentes en autos.

⁸¹ Sentencia Definitiva, Referencia 35.214-I, Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina, 2012) disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/35.214-I.pdf>

Que en tales condiciones, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, ante la inexistencia de error excusable previsto en la norma y habiendo sido la sanción adecuadamente encuadrada y ponderada, corresponde su confirmación.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada. Con costas⁸².

Vistas las anteriores resoluciones se observa que el procedimiento de liquidación de oficio en ambos países es ejecutado como un mecanismo de prevención para disminuir la evasión fiscal del IVA, pues una vez realizada la fiscalización por parte de la DGII, DGI, se logran detectar ciertas inconsistencias en la contabilidad de los sujetos pasivos, por lo que se procede a la determinación del tributo, como se ha visto en las anteriores sentencias, de esta manera se observa como los sujetos pasivos buscan la manera de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como lo es el pago del IVA exponiendo sus razones de inconformidad sin poder ser fundamentados con las pruebas que aportan.

3.2 Análisis comparativo con Chile

Se analizará la República de Chile, contrastando los procedimientos de liquidación de oficio de Chile y de El Salvador, como mecanismo de prevención para minimizar la evasión fiscal. El análisis práctico con otras legislaciones se vuelve necesario cuando efectivamente se busca la forma más idónea y viable para poder ejecutar una mayor recaudación de tributos, dejando como última alternativa la creación de nuevos tributos, que naturalmente impactan económicamente en la población, especialmente en

⁸² Sentencia Definitiva, Referencia 29.322-I, (Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina) disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/29.322-I.pdf>

los contribuyentes activos. Estos procedimientos que realizan las administraciones tributarias son de mucha ayuda para los intereses de los Estados, en donde los contribuyentes buscan la forma de evadir el pago de los tributos impuestos por el Estado, y claramente el objetivo de realizar esta comparación es notar las fortalezas que posee su procedimiento en contraste con el de nuestro país.

Inicialmente es de mucha importancia mencionar las instituciones encargadas de la administración y control de los impuestos internos, por lo cual es posible afirmar que en la República de Chile tiene como ente encargado de la recaudación de impuestos al (SII), que significa: Servicio de Impuestos Internos, esta institución estatal está a cargo del control y fiscalización de los impuestos internos en toda la República chilena, lo que es igual a la (DGII) de El Salvador que sus siglas significan Dirección General de Impuestos Internos y al igual que en El Salvador esta institución depende del Ministerio de Hacienda, así mismo en nuestro país existe el (TAIIA) que significa: Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, en Chile existe el (TTA) que significa: Tribunales Tributarios y Aduaneros.

3.2.1 Liquidación Administrativa del Tributo

La página oficial del Tribunal Tributario Aduanero de la República de Chile define la liquidación de la siguiente manera:

“Una liquidación es el acto mediante el cual el (SII) determina el impuesto que adeuda el contribuyente, ya sea porque a su juicio no determinó la obligación tributaria estando obligado a hacerlo, o bien porque el organismo considera que el impuesto declarado no corresponde a la cuantificación del hecho gravado”.

En consecuencia, la liquidación evacuada por el Servicio de Impuestos Internos sólo procede cuando el contribuyente no declaró impuestos estando obligado a hacerlo; y si habiendo realizado la declaración de impuestos y pago, ésta no fue acorde con la cuantificación del hecho gravado según los antecedentes emanados de la fiscalización efectuada por el Servicio de Impuestos Internos.

En la República de Chile existen varios cuerpos normativos que regulan la recaudación del IVA, las cuales mencionaremos a continuación:

- a) Código Tributario chileno
- b) Decreto Ley N° 825, ley sobre impuesto a las ventas y servicios
- c) Decreto Ley N° 18,320, Normas que incentivan el cumplimiento tributario

En concreto se analizará las normas pertinentes al procedimiento de liquidación chileno en los cuerpos normativos que arriba se mencionaron, en el orden en el que están enunciados, de tal modo que se iniciará con el Código Tributario Chileno. En este código en el Libro I “De la Administración, Fiscalización y Pago” Título I “Normas Generales” párrafo 3°, en el Art. 22⁸³ nos establece que si un contribuyente no presenta la declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio de Impuestos Internos, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude.

En el Art. 63 se regulan los trámites previos estableciendo en el inciso 2° lo siguiente: El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá

⁸³ **CODIGO TRIBUTARIO CHILENO**, D.C. 830, Publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974.

ampliar este plazo por una sola vez, hasta por un mes. Y en el Art. 64 nos dice que el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurra a la citación que se le haga de acuerdo con el artículo 63º o no conteste o no cumpla las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben el Servicio de Impuestos Internos procederá a la tasación de la base imponible de los impuestos, más adelante en los incisos 3º, 4º y 5º establece algunas excepciones a la aplicación de este artículo.

Sobre este punto la jurisprudencia chilena ha dicho que: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero⁸⁴.”* Este criterio lo comparte la jurisprudencia salvadoreña, al expresar que *“Para efectos de la deducibilidad a que se refiere el artículo 65 de la ley de IVA, se requerirá en todo caso, que la*

⁸⁴ Sentencia Definitiva, Referencia N° GR-14 -00003-2013, (Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, 2013) disponible en: <file:///C:/Users/%20Downloads/Resoluci%C3%B3n-15.pdf>.

operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el Comprobante de Crédito Fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios. Además, todo ello debe estar debidamente registrado en el libro de compras que establece el artículo 141 del Código Tributario y en la contabilidad formal o en libros especiales, en este último caso, según se trate de contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad formal” Al no comprobar la contribuyente el registro de sus operaciones de compra en la contabilidad formal, ha faltado al cumplimiento de lo establecido en el artículo 203 del Código Tributario, el que señala como obligación que corre a cargo de los sujetos pasivos, la comprobación de los hechos declarados y en general de todos aquellos que alegue en su favor, que para el caso en concreto se traduce en la necesidad de probar el registro de las operaciones de compra en su contabilidad formal a fin de poder deducirse el crédito fiscal respectivo⁸⁵.

En el Art. 24 del Código referido regula que a los contribuyentes que no presenten la respectiva declaración estando obligados a hacerlo o se le determinen diferencias de impuestos el Servicio de Impuestos Internos les practicara una liquidación, en dicha liquidación deberá contener las partidas no comprendidas en la liquidación anterior, el monto de los tributos adeudados, y cuando así proceda el monto de la multa por el atraso en la presentación de la declaración y por últimos los reajustes en intereses y mora en el pago, sin embargo en el 4º inciso establece que en los casos de impuestos de recargo, retención o traslación, que no hayan sido declarados

⁸⁵ Sentencia de Apelación, Referencia Inc. I1201009TM, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2013), Disponible en: http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Novedades%20/Publicaciones_boletines/SentenciasTAIIA2013/I1201009TM.pdf

oportunamente, el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo los impuestos correspondientes.

Más adelante en el Art. 25, aclara que Toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio de Impuestos Internos tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, a esta regla general el mismo artículo hace una salvedad y es en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en un pronunciamiento jurisdiccional o en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, a petición del contribuyente tratándose de términos de giro, en esos casos la liquidación se apreciara como definitiva.

El Art. 26 habla acerca del cobro con efecto retroactivo, el cual no procederá en los casos en donde el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias.

En los párrafos anteriores la ley exige un procedimiento para liquidar un impuesto, ahora bien, en el Art. 65, la ley faculta al Servicio de Impuestos Internos a liquidar un impuesto de oficio sin previo trámite, en los casos a los cuales se refiere el numeral 4° del artículo 97. A continuación se menciona literalmente lo que establece el numeral 4°.

Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el

impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

En este punto la *Excma. Corte Suprema en sentencia de Casación Rol N° 10.047- 2011 “Sociedad Agrícola y Comercial Santa Inés Limitada con Servicio de Impuestos Internos”*:

“Duodécimo: Que como reiteradamente se ha dicho por esta Corte, la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados como ha ocurrido en autos. La expresión maliciosamente falsa no implica ni requiere una declaración judicial previa, si no que ella debe buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos en que se detectó que el contribuyente sujeto a fiscalización utilizó crédito fiscal amparado en facturas falsas⁸⁶.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado. El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado. Si, como medio para cometer los

⁸⁶ Sentencia de Casación, referencia No. 10.047-2011, (Tercera Sala De La Corte Suprema Chilena, 2011), disponible en: <http://basejurisprudencial.poderjudicial.cl/>.

delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

Sobre este punto la jurisprudencia chilena ha dicho: “*Que por factura falsa se entiende aquella que falta a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella y por factura no fidedigna aquella que no es digna de fe, esto es, que contiene irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajusta a la verdad, y que la falsedad de una factura puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas*⁸⁷.”

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.

Y de esta forma el Código Tributario chileno enuncia aquellas infracciones tributarias por las cuales el Sistema de Impuestos Internos podrá liquidar de oficio un impuesto, sin ningún trámite previo. Y para finalizar el estudio de este cuerpo normativo, se hará con los artículos 200 y 201 que regulan lo relativo a la prescripción, en el Art. 200 establece que el Servicio de Impuestos Internos podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió

⁸⁷ Sentencia Definitiva, referencia N° GR-07-00001-2011, (Chile, Tribunal Tributario y Aduanero de Maule, 2011) disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2011/tta/jj2692.htm>.

efectuarse el pago., sin embargo en el inciso 2° aclara que el plazo se extenderá a seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa, y el Art. 201 establece que los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

3.2.2 Plazo para interponer un reclamo de liquidaciones, giros o resoluciones

Cualquier reclamo debe ser presentado por el contribuyente ante el Tribunal Tributario Aduanero que se localiza en el territorio jurisdiccional de la unidad del Servicio de Impuestos Internos que emitió la liquidación, giro o resolución el contribuyente tiene un plazo de 90 días fatales contados desde que ocurrió la notificación, así lo establece el Art.124 inciso 3 del Código Tributario chileno.

3.2.3 Etapas del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias

1. El reclamo deberá interponerse en el término fatal de noventa días, contado desde la notificación correspondiente.
2. El juez TTA efectúa un examen de admisibilidad, pudiendo ordenar que sean subsanados errores u omisiones, Si no se cumple con los requisitos de la reclamación, el Juez Tributario y Aduanero dictará una resolución, ordenando que se subsanen las omisiones en que se hubiere incurrido, dentro del plazo que señale el tribunal, el cual no podrá ser inferior a tres días, Art.125 inciso final. C.T chileno.

3. Las resoluciones que dicte el Tribunal Tributario y Aduanero se notificarán a las partes mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal. Art. 131 bis.C.T chileno.
4. Del reclamo presentado por el contribuyente, se conferirá traslado al Servicio de Impuestos Internos por el término de veinte días. La contestación del Servicio deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya, y las peticiones concretas que se someten a la decisión del Tribunal Tributario y Aduanero Art. 132C.T chileno.
5. Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero, de oficio o a petición de parte, deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho substancial y pertinente.
6. El término probatorio se extenderá por 20 días durante los cuales se deberá rendir toda la prueba. Art. 132 inc. 3C.T chileno. La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica⁸⁸. Art.132 Inc.14 C.T chileno.
7. El Tribunal Tributario y Aduanero tendrá el plazo de sesenta días para dictar sentencia, contado desde el vencimiento del término probatorio

⁸⁸Sobre este punto resulta interesante lo expuesto por el: **TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGION DE ARICA Y PARINACOTA**, Sentencia de Primera Instancia, con referencia No. GR-01-00009-2013, en su considerando cuadragésimo séptimo, “Que respecto de las probanzas de autos, conforme al inciso antepenúltimo y penúltimo del artículo 132 del Código Tributario: “La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador. No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.”.

8. Notificada que sea la sentencia que falle el reclamo, no podrá modificarse o alterarse, salvo en cuanto se deba, de oficio o a petición de parte, aclarar los puntos oscuros o dudosos, salvar las omisiones o rectificar los errores de copia, de referencias o de cálculos numéricos que aparezcan en ella. Art. 138.C.T chileno.
9. Contra la sentencia que falle un reclamo sólo podrá interponerse el recurso de apelación, dentro del plazo de quince días contados desde la fecha de su notificación Art. 139.C.T chileno.

En relación a la valoración de la prueba en el proceso de reclamaciones de liquidación chilena la jurisprudencia salvadoreña sostiene lo siguiente: *“según el artículo 216 del Código Procesal Civil y Mercantil expresa: Salvo los decretos, todas las resoluciones serán debidamente motivadas y contendrán en apartados separados los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la fijación de los hechos y, en su caso, a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho, especialmente cuando el juez se aparte del criterio sostenido en supuesto semejante. La motivación será completa y debe tener en cuenta todos y cada uno de los elementos fácticos y jurídicos del proceso, considerados individualmente y en su conjunto, con apego a las reglas de la sana critica”*.

El artículo 416 del Código Procesal Civil y Mercantil en su inciso tercero expresa: El juez o tribunal deberá atribuir un valor o significado a cada prueba en particular, 55 determinando si conduce o no a establecer la existencia de un hecho y el modo en que se produjo. Cuando más de una prueba hubiera sido presentada para establecer la existencia o el modo de un mismo hecho, dichas pruebas deberán valorarse en común, con especial motivación y razonamiento. Además, el artículo 186 del Código Tributario, en su inciso primero dispone:

Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables. Al respecto, el tratadista Agustín Gordillo, en su obra Tratado de Derecho Administrativo, (8ª Edición, Buenos Aires, F.D.A., 2003) Tomo 4, Capítulo VII Producción y Valoración de la Prueba, pagina VII-20, expresa: La administración no está sometida a reglas prefijadas para apreciar el valor de la prueba, pero ello no significa que su apreciación pueda ser totalmente discrecional ni menos aún irrevisable. Los superiores jerárquicos y los jueces, por lo tanto, están plenamente habilitados para controlar la apreciación efectuada acerca de los hechos, como elemento de la legitimidad del acto y revocar o anular a éste si reputan errónea a aquélla.

Como ya indicamos al hablar de la llamada discrecionalidad técnica, la apreciación de qué es lo que realmente ha ocurrido, o cuál es una situación de hecho determinada, no depende de consideraciones de oportunidad o mérito, sino que debe ser estrictamente ajustada a la realidad fáctica: en otras palabras, la apreciación de la prueba constituye también un aspecto de la legitimidad del acto y como tal debe ser controlada. Por lo demás, la apreciación administrativa de los hechos debe a todo evento ser razonable, no pudiéndose desconocer arbitrariamente las pruebas aportadas al expediente⁸⁹”

Y es así como es posible sostener que ambos criterios coinciden en la valoración de la prueba tanto en el proceso de reclamo de liquidaciones, giros o resoluciones chileno, como en el Procedimiento de liquidación de oficio salvadoreño, de esta forma se finaliza el abordaje comparativo de

⁸⁹ Sentencia de Apelación, Referencia N° Inc. I1102014T, ((El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2012)

estos dos procedimientos tributarios, en donde como se ha venido desarrollando vemos que el proceso chileno tiene una mayor celeridad en relación del salvadoreño, ya que en Chile el juez solo tiene un plazo de 60 días para dar a conocer su fallo, y en nuestro país ese plazo se extiende por siete meses más, para dar a conocer el resultado de la sentencia.

3.2.4 Diferencias y semejanzas con la legislación salvadoreña

Continuando con el desarrollo de la legislación tributaria chilena en lo relativo al procedimiento de liquidación tributaria, ahora se estudiara de forma general el Decreto Ley N° 825, ley sobre impuesto a las ventas y servicios⁹⁰, en El Salvador esta ley se conoce como Ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, mejor conocida como la Ley de IVA.

La ley sobre impuesto a las ventas y servicios chilena establece en su Art. 2 ordinal 5°, que el periodo tributario será de un mes calendario, así mismo en el Art. 14 de la ley establece que el impuesto al valor agregado tiene una tasa del 19%, sobre la base imponible, en nuestro país el IVA tiene una tasa del 13%, claramente es una tasa menor que la tasa que se aplica en la República de Chile. En El Salvador los contribuyentes deberán pagar sus impuestos dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente al que se originó el impuesto, a diferencia de Chile los contribuyentes deberán pagar sus impuestos los primeros 15 días del mes siguiente a aquel en que se devenga el impuesto, así lo establece el Art.105 del Reglamento de la ley sobre el impuesto a las ventas y servicios. La particularidad que presenta este cuerpo normativo chileno es que posee un régimen de tributación

⁹⁰ **LEY SOBRE EL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIO**, D.L. N°825, Publicado el 3 de diciembre de 1976

simplificada para los pequeños contribuyentes, regulado a partir del Art. 29 al Art. 35.

El Art. 29 de la ley nos dice que es un régimen de Tributación para pequeños comerciantes, artesanos y pequeños prestadores de servicios, que venden directamente al público o prestan servicios directamente al consumidor y que determina la Dirección Nacional del Servicio a su juicio exclusivo. En ese sentido quienes pueden ampararse a este régimen simplificado?

Las Personas naturales

1. Que vendan o presten servicio directamente al público consumidor.
2. Que sean clasificados como pequeños comerciantes por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos

Algunas características que acompañan a este régimen simplificado las encontramos desarrolladas en el Reglamento de la ley, y es a partir del Art.57 al Art.61 en donde las encontramos reguladas, algunas de las características son las siguientes:

1. No procede solicitar la devolución del remanente ni utilizarlo en los períodos tributarios siguientes.
2. Los comerciantes y artesanos afectos al régimen, estarán exentos de la obligación de emitir boletas por sus operaciones.
3. Pagan sus impuestos sobre la base de una cuota fija mensual.

Se considera importante estancarse un poco en este Régimen simplificado ya que según se expresó en la historia del Impuesto al Valor Agregado en América Latina son pocos los países que toman en cuenta este tipo de incentivos tributarios para los pequeños contribuyentes, este régimen es una forma de inspirar la cultura tributaria y de esta forma incentivar a los

pequeños comerciantes con tasas bajas de tributación. De esta forma se finaliza el estudio del Decreto Ley N° 825, sobre impuesto a las ventas y servicios, no sin antes mencionar la reforma tributaria más reciente en la República de Chile, la cual consiste en el nuevo Régimen Simplificado de Tributación 14 Ter, el cual comenzó a surtir efectos a partir de enero de 2015, en donde las Micro, Pequeñas y Medianas empresas pueden acceder a sus beneficios, este nuevo régimen busca fomentar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las micro, pequeñas y medianas empresas a través de beneficios fiscales, tales como:

- a) Tributación Simplificada
- b) Exención del impuesto de primera categoría a partir de 2017⁹¹
- c) Rebaja en la tasa del pago provisional mensual, pagando solo un 0,20% de los ingresos hasta septiembre de 2015.

Estos beneficios están sujetos a determinadas características de los contribuyentes y a un calendario puesto en vigencia, los contribuyentes que se acojan al nuevo Régimen Simplificado de Tributación 14 ter podrán liberarse de algunas obligaciones contables y tributarias tales como:

- a) Llevar contabilidad completa
- b) Confeccionar balances y efectuar inventarios
- c) Efectuar corrección monetaria y depreciación del activo fijo, entre otros.

Y de esta forma se finaliza el estudio general de este cuerpo normativo chileno, habiendo realizado un abordaje relativo al procedimiento de

⁹¹ Las exenciones del impuesto de Primera Categoría establecidas en las leyes N° 18.392 y N° 19.149, están referidas a las actividades industriales, mineras, de transporte y ganaderas, etc.,

liquidación, haciendo así mismo una escala en los Regímenes especiales de tributación simplificada, lo cual se considera de mucha trascendencia repasarlo ya que nuestra legislación no contempla este tipo de incentivos tributarios. Y finalmente se dará un vistazo a la ley N° 18.320⁹², sobre cumplimiento tributario, este cuerpo normativo consta de un artículo único, el cual consta de 5 ordinales, la presente ley regula básicamente las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley N° 825, ley sobre impuesto a las ventas y servicios, en efecto a continuación se hablara de lo que esencialmente regula cada uno de los cinco ordinales.

El primer ordinal establece que se procederá al examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse la declaración.

En el segundo ordinal dice que sólo si del examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales señalados se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos, podrá el Servicio de Impuestos Internos proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores.

En el tercer ordinal establece que el Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario.

El cuarto ordinal dice que el Servicio de Impuestos Internos dispondrá del plazo fatal de seis meses para citar, para liquidar o formular giros.

⁹² **LEY SOBRE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**, D.L. 18.320, Publicada en el Diario Oficial del 17 de julio de 1974

Y finalmente el ordinal 5º establece que la interposición de reclamo por las deficiencias determinadas por el Servicio de Impuestos Internos al examinar los períodos mensuales a los que se refiere el ordinal 1º, no impedirá al Servicio efectuar el examen o verificación de los períodos mensuales a que se refiere el N° 2º y determinar en ellos diferencias de impuesto o aplicar sanciones; pero el cobro de los giros que al respecto se emitan, o el cumplimiento de las sanciones, se suspenderá hasta que se determine en forma definitiva la situación del contribuyente.

3.3 Análisis Comparativo con España

Se finalizará con la comparación de la regulación entre El Salvador y España en cuanto al procedimiento de liquidación de oficio del IVA.

3.3.1 Leyes que la Regulan

Las Leyes que regulan en España el procedimiento de liquidación de oficio son:

a) La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,⁹³ llamada también como Ley General Tributaria, aprobada el 28 de diciembre de 1963.

Dicha ley tuvo varias reformas y en cuanto al procedimiento de liquidación de oficio se realizó una en 1995, por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, donde se incorporan jurisprudencia constitucional y se actualizan procedimientos tributarios, así como otras finalidades como la de impulsar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, la de contemplar las facultades de los órganos de

⁹³ **LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA**, disponible en <http://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>, sitio consultado el día 28 de Julio de 2015.

gestión para efectuar liquidaciones provisionales de oficio, la de incorporar nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal o la de revisar el régimen de infracciones y sanciones.

El 15 de junio de 2000 la Secretaría de Estado de Hacienda destacó la necesidad de una revisión en profundidad de la ley y procedió a la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria que, integrada por destacados expertos en derecho financiero y tributario; el 1 de octubre de 2002 creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, concluyendo en enero de 2003 con la redacción de un informe donde se analizó y comentó el texto, se formularon propuestas y sugerencias. La nueva ley supone una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador, con una nueva estructura de la ley, más detallada y didáctica.

b) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.⁹⁴

Con la entrada en vigor de ésta Ley quedaron derogadas la Ley 30/1985 de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual

c) Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido⁹⁵ y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones

⁹⁴ **LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**, disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1992/12/29/pdfs/A44247-44305.pdf>, sitio consultado el día 28 de Julio de 2015.

⁹⁵ **REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**, disponible en <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28925-consolidado.pdf>, sitio consultado el día 28 de Julio de 2015.

censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. El referido reglamento entró en vigor el día 1 de enero de 1993.

3.3.2 Clases de liquidación

En la legislación española se regula literalmente dos clases de liquidaciones tributarias según el artículo 101 LGTE pueden ser provisionales o definitivas, sin definir de manera expresa de que se trata cada una de ellas.

La diferencia entre una y otra clase radica en los efectos, la provisional es susceptible de rectificación de maneja ordinaria, mediante la actividad de comprobación e investigación y la definitiva solo puede ser impugnada,⁹⁶ en la referida ley solamente se enumera las condiciones en que se tendrán como tales, enunciándolo de la siguiente forma:

Liquidaciones definitivas:

- a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, es decir que una vez se tiene la certeza por la actividad realizada, no

⁹⁶ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p. 199

solo de investigación sino de comprobación, adquiere el carácter de definitiva.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

Liquidaciones tributarias provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

- a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que sean reguladas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva pero que todavía no se encuentra firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria que tengan carácter definitivo pero que no hubiera sido posible comprobar durante el procedimiento.
- b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria, lo anterior puede suceder cuando no se pueda cuantificar de forma cierta estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, se deberá alcanzar con el obligado tributario un acuerdo y éste no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización.

No se debe confundir la liquidación definitiva con la firme, un acto de liquidación provisional, aunque no sea impugnabile puede adquirir firmeza, siendo revisada por la administración tributaria⁹⁷

⁹⁷ Fernando Pérez Royo, ob. cit., p. 199

3.3.3 Supuestos en los que procede

De acuerdo al artículo 75 RLIVAE, procede aplicar la liquidación provisional de oficio cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el Impuesto en los términos prescritos en el artículo 71 del mismo Reglamento y no atienda al requerimiento para la presentación de declaración-liquidación, el artículo últimamente referido determina que los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas, debiendo presentarse directamente o, a través de las Entidades colaboradoras, o ante el órgano competente de la Administración tributaria, ajustándose al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

3.3.4 Formas de determinación

En la normativa de España no se encuentra expresamente regulado como en El Salvador los tipos de bases para aplicar el procedimiento de liquidación de oficio, en el artículo 168 LIVAE solamente determina que la liquidación provisional de oficio se realizará en base a los datos, antecedentes, signos, índices, módulos o demás elementos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, ajustándose al procedimiento que se determine reglamentariamente, que se equipararía a la base cierta que se regula en El Salvador.

En la LGTE en el artículo 158 regula la aplicación del método de estimación indirecta de manera general, determinado que cuando resulte aplicable el

método de estimación indirecta, las actas de la inspección de los tributos determinadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios, deberán llevar un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

En el referido artículo se especifica que en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3.3.5 Institución competente

En la LGTE en el artículo 177 establece que el órgano de gestión tributaria es el encargado de la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación y el artículo 141 determina que el órgano de investigación tributaria es el encargado de la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación. Los dos órganos anteriormente, mencionados, pertenecen a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cual es una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.⁹⁸ El Artículo 75 de

⁹⁸ **AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ESPAÑA**, en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Presentacion/Organigrama/Organigrama_AEAT_es_es.pdf, sitio consultado el día 6 de agosto de 2015.

RLIVAE estipula que las Delegaciones o Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, impulsarán y practicarán las liquidaciones en cuya circunscripción los sujetos pasivos deban efectuar la presentación de sus declaraciones-liquidaciones.

3.3.6 Procedimiento

Así como lo establece el artículo 168 LIVAE y el artículo 76 del RLIVAE podrá iniciarse el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional de oficio cuando hayan transcurrido treinta días hábiles desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la presentación de la declaración-liquidación que no realizó en el plazo legalmente establecido, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación entonces no se seguirá con la aplicación de liquidación de oficio.

Anteriormente ya se dijo sobre la base para la aplicación que regula la LIVAE en su artículo 168, y en el presente artículo del RLIVAE, también determina en qué tipo de elementos se fundará el procedimiento al que nos referimos.

El expediente se le proveerá al sujeto afectado para que, en el plazo de diez días, los cuales son improrrogables efectúe las alegaciones que tenga por convenientes.

Después de recibir las alegaciones del sujeto pasivo o de la caducidad de dicho trámite, la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará la liquidación provisional de oficio.

La resolución será incorporada al expediente y se notificará a los interesados en el plazo de diez días a contar desde la fecha de ella, según el artículo 76 RLIVAE

El artículo 168 LIVAE establece que las liquidaciones provisionales una vez notificadas, serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las reclamaciones que puedan interponerse contra ellas.

En la LGTE en el artículo 227 regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, la cual será admisible, con respecto a las liquidaciones provisionales o definitivas; y el artículo 228 de la misma Ley dicta que el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, siendo éstos:

- a) El Tribunal Económico-Administrativo Central, teniendo competencia en las reclamaciones económico-administrativas, contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado.
- b) Los tribunales económico-administrativos regionales y locales, siendo competente sobre las reclamaciones que se interpongan contra los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado.

3.3.7 Plazos para el pago

El artículo 62 de LGTE regula los plazos para el pago y aclara que cuando se trate de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la

Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, se tiene plazo para pagar desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, se debe pagar en el período comprendido desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

3.8 Efectos

En el RLIVAE en su Artículo 77 establece los efectos de la liquidación provisional de oficio.

1. Las liquidaciones provisionales de oficio serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las correspondientes reclamaciones que puedan interponerse contra ellas de acuerdo con lo establecido por las leyes.
2. La Administración podrá efectuar posteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones definitivas que procedan, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria.

3.3.9 Reclamo a los sucesores

Al igual que en El Salvador, en España no se extingue la deuda tributaria por la muerte del sujeto obligado pues de acuerdo con el artículo 39 LGTE si

ocurre la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3.3.10 Plazos de prescripción

De acuerdo con el artículo 6 LGTE prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, asimismo el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

3.3.11 Semejanzas y diferencias entre El salvador y España

Una semejanza es que tanto en España como El Salvador el cobro de la deuda no se extingue por la muerte del obligado.

Se garantiza el derecho de defensa en ambo países pues se le otorga al sujeto pasivo la oportunidad de aportar prueba.

Los plazos de pago del impuesto liquidado es diferente porque en España depende de que día se dictó al acto de liquidación para empezar determinar las fechas de pago y en El Salvador ya está determinado el plazo independientemente de la fecha en que se dictó.

En España se encuentran reguladas expresamente las clases de liquidación como provisional y definitiva, no se regula de manera expresa como en El

Salvador las tres bases para la aplicación de la liquidación, solamente en el artículo 168 LIVAE regula el equivalente a la base cierta normada en El Salvador y en el artículo 158 LGTE el equivalente a la base presunta o estimativa.

En El Salvador el plazo de prescripción es más amplio pues de acuerdo al artículo 84 C. T. las deudas tributarias prescriben a los diez años y en España a los cuatro años.

3.3.12 Comparación de jurisprudencia entre España y El Salvador

A continuación se comparan resoluciones sobre liquidaciones de oficio del IVA emitidas tanto por el TEAC (Tribunal Económico Administrativo Central de España) y el TAIIA.

En España cuando se realiza un procedimiento de liquidación de oficio y el contribuyente no se encuentra conforme, puede interponer una reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR), lo cual se hizo en el caso que se planteará en este apartado, pero como la resolución de dicho organismo no fue favorable al contribuyente, éste se dirigió a la instancia siguiente que es el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

3.3.12.1 Jurisprudencia de España

Referencia TEAC: 07068/2013/00/00⁹⁹

Fecha de la resolución: **17/03/2015**

Asunto:

⁹⁹ Resolución sobre Recurso de alzada, Referencia 07068/2013/00/00, (España, Doctrina y Criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central, 2015), disponible en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCteac/criterio.aspx?id=00/07068/2013/00/0/1&q>

IVA. Base imponible. Subvenciones percibidas por el empresario o profesional. Art 78.Dos.3º LIVAE.

La resolución que se observará es un **recurso de alzada** ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **R... S.A.**, contra una resolución emitida el 31 de octubre de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, en la que se desestiman las reclamaciones acumuladas, interpuestas frente a los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; pues la entidad **R... S.A** no se encontraba conforme con las regularizaciones practicadas, y por ello interpone **reclamaciones económico-administrativas** ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, pues éste desestimó las reclamaciones presentadas por la Entidad.

A la entidad **R ... S.A.**, se le ha liquidado IVA sobre varios períodos y cantidades:

La entidad **R ... S.A.**, el 2 de marzo de 2009 resultó adjudicataria de un contrato de gestión indirecta y emisión en abierto del servicio público de televisión digital terrestre (TDT), explotando así los dos canales digitales conferidos a Castilla y León.

En los ejercicios regularizados, la obligada tributaria ha percibido 20.000.000 de euros (2009) y 25.000.000 de euros (2010) con cargo a una subvención o ayuda conferida a su favor por la **Junta de Castilla y León**, instrumentada mediante un contrato programa firmado por el Consejero de Fomento y los representantes de la entidad; en el contrato denominado "contrato programa", la resolución en comento aclara que: *"la Comisión de Evaluación y Seguimiento de la Televisión Digital Terrestre determinó una serie de necesidades de interés público que debían atenderse por el prestador del*

servicio de televisión digital terrestre de ámbito autonómico y que se financiarían mediante un contrato programa, y para articular dicha financiación es necesaria la concesión de una subvención a R ... S.A., subvención que ha de financiar no sólo el coste real de producción sino también el coste de oportunidad que se deriva de la renuncia de la entidad a los potenciales ingresos publicitarios que corresponderían a una programación orientada exclusivamente a la búsqueda de cuota de audiencia.”

“Por lo anterior existe una relación directa entre las cantidades pagadas por la Junta de Castilla y León y la prestación del servicio de la TDT por parte de R..., la Junta contrata con R...un determinado tipo de programación”.

La determinación sobre el IVA que se le hace a la entidad es porque a raíz de la inspección realizada se consideró lo siguiente:

“Que ha quedado probado que la actividad realizada por la entidad es de la naturaleza publicitaria y por tanto las subvenciones otorgadas deben ser consideradas como una contraprestación de servicios de publicidad de carácter institucional”.

“Que la cantidad percibida por R... no procede tener en cuenta que se encuentra incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir que a la cantidad percibida por la entidad le debe agregar el IVA que se tiene que pagar”.

La entidad R ... S.A., argumenta que:

“La actividad no se corresponde con publicidad institucional, sino ante un conjunto de obligaciones que responden al interés público en el ámbito de la TDT y cuya asunción corresponde a R..., pero aun considerando que las necesidades de interés público atendidas por R... se correspondiesen con

servicios de publicidad institucional, tampoco se trataría de prestaciones de servicios a efectos del IVA, pues para ella, el procedimiento administrativo estipulado en la normativa autonómica para la contratación de los servicios de publicidad institucional no es el que se ha seguido en este supuesto”.

“Con respecto al hecho de que las subvenciones concedidas por la Junta no tengan la consideración de subvenciones vinculadas al precio, no supone que las cantidades entregadas no tengan la naturaleza de subvención”.

“Que si finalmente el Tribunal llega a la conclusión de estar ante una prestación de servicios por parte de R... a favor de la Junta de Castilla y León, las cuotas de IVA sí deben entenderse incluidas en las cantidades abonadas por la Junta”.

“La Inspección expone que R... es una entidad privada en cuyo accionariado no participa ninguna Administración Pública, lo que hace evidente que su interés es la obtención de una rentabilidad derivada de su actividad”.

Resolución del TEAR

“Mediante su Resolución, el TEAR desestima las reclamaciones interpuestas, considera que las cantidades entregadas por la Junta a R... no son subvenciones sino retribuciones satisfechas por la emisión de programas y contenidos en los canales de televisión gestionados por la reclamante, orientados a satisfacer las necesidades de publicidad institucional de Castilla y León. Asimismo, considera de nuevo que las cantidades pagadas no tienen incluido el IVA, siendo la base imponible del Impuesto la cantidad total entregada por la Junta a la empresa.”

Resolución del TEAC

“Si es la Junta la que presta el servicio a los ciudadanos, pero la prestación material del servicio público de TDT la efectúa R... que actúa para la Junta,

percibiendo de ésta a cambio una contraprestación, el contratista (R...) deberá facturar a la Junta de Castilla y León el importe de la contraprestación del servicio prestado, con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

“El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge las reglas para la determinación de la base imponible del Impuesto:

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

“La base imponible estará constituida: En las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

El TEAC determinó que: *“existe una relación directa entre las cantidades pagadas por la Junta de Castilla y León y la prestación del servicio de la TDT por parte de R... Estas cantidades constituyen, por lo tanto, la contrapartida del servicio que la Junta recibe de R..., con la que contrata un determinado contenido de la programación, e incluso se obliga a la entidad a tener determinados centros de producción dispersos por el territorio de la Comunidad Autónoma (para el mejor cumplimiento de los demás objetivos del programa, al requerirse contenidos de carácter regional y provincial). Esta*

subvención no es más que el precio a pagar por los servicios contratados con la entidad privada.”

“En definitiva, tal y como declara el TEAR en su Resolución dictada en primera instancia, la realización por una empresa íntegramente privada de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de la Junta de Castilla y León, consistente en la cesión de una parte del espacio televisivo del que dispone, para la emisión dentro de su parrilla de un determinado tipo de programas y servicios informativos orientados a satisfacer las necesidades de publicidad institucional de la Administración autonómica, a cambio de una contraprestación satisfecha por esta última entidad”.

“Y si bien, en el Fundamento de Derecho se consideró que la Junta presta a los ciudadanos el servicio público, para lo cual contrata a R... a cambio de una contraprestación para que le preste a ella el servicio, si el servicio público lo presta R... por gestión indirecta y a cambio se le otorga la subvención, se trata de una subvención directamente vinculada al precio de las operaciones”.

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto, el TEAC concluyó que la prestación del servicio de elaboración y emisión de una determinada programación televisiva por parte de R... es una actividad sujeta y no exenta del impuesto (al tratarse de una actividad económica realizada por un empresario o profesional), a la que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de LIVAE y las transferencias percibidas de la Comunidad de Castilla y León, en la medida en que constituyen la contrapartida del servicio prestado, forman parte de la base imponible del impuesto. Finalmente, alegó la entidad que si el Tribunal llega a la conclusión de estar ante una prestación de servicios por

parte de R... a favor de la Junta de Castilla y León, las cuotas de IVA deben entenderse incluidas en las cantidades abonadas por la Junta.

“En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido... En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto”.

“... Posteriormente la Inspección, el TEAR de Castilla y León, y este TEAC, concluyen que nos encontramos ante prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA, por lo que procede repercutir el Impuesto por parte de R...”

“Así, en relación con las regularizaciones practicadas por los ejercicios 2009 y 2010, este Tribunal confirma la sujeción a IVA de las operaciones y la inclusión de las cantidades percibidas de la Junta en la base imponible, si bien debe efectuarse un nuevo cálculo de esta base imponible para considerar que las cantidades cobradas en cada uno de los ejercicios en concepto de subvención tienen incluido el IVA”.

“Se puede observar en la anterior jurisprudencia que el contribuyente evadió el pago del IVA queriéndose enmarcar dentro de una categoría que no le correspondía, alegando que los servicios que había prestado no eran sujetos al pago del impuesto, si no es porque la administración tributaria verifica el contribuyente no se hubiese obligado a pagar lo que correspondía”.

Referencia TEAC: 05371/2012/00/00¹⁰⁰

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Fecha de la resolución: 22/01/2015

Asunto: IVA. Deduciones. Facturas y documentos sustitativos como requisito de deducibilidad.

“La presente reclamación económico-administrativa se interpone el 23-3-10 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación cuyo importe asciende a devolver 95.316,15 €, frente a los 335.720,99 € solicitados, acordada por la Administración de Torremolinos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008; acuerdo que se fundamentaba en los siguientes argumentos:

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes y servicios corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992.

Conforme al Art. 97 de la Ley 37/1992 sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, debiendo cumplir éste todos los requisitos legales y reglamentarios. Dichos requisitos se desglosan en el Art. 6 del Real Decreto 1496/2003 donde se indica cual es el contenido que deben tener las facturas, esto es: a) Número y serie, b) fecha de expedición c) Nombre y apellidos, razón social del obligado a expedir facturas y del

¹⁰⁰ Resolución sobre Recurso de alzada, Referencia 05371/2012/00/00, (España, Doctrina y Criterios Del Tribunal Económico-Administrativo Central, 2015), disponible en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCteac/criterio.aspx?id=00/05371/2012/00/0/1&q>

destinatario de las operaciones, d) Número de identificación fiscal del obligado a expedir la facturas, e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones, f) Descripción de las operaciones, g) tipo impositivo, h) cuota tributaria, i) fecha de realización de las operaciones.”

Lo que el TEAC debía de determinar era: “Si resultan deducibles, en el ejercicio controvertido (2008), las cuotas soportadas documentadas en la factura controvertida, teniendo en cuenta que en la misma consta como fecha de expedición la de 31/12/06, anterior al devengo, y que incumple requisitos formales (omite el domicilio del adquirente, destinatario de la operación, así como no especifica el contenido de la misma, sino de forma confusa)”

“La gestión de los tributos encomendada a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, exige que ésta disponga de la suficiente información de las transacciones realizadas en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, en la medida en que pueda tener trascendencia en el ámbito fiscal”

“La obligación de que el sujeto pasivo del IVA obtenga un documento justificativo suficiente para ejercer su derecho a la deducción del impuesto soportado, el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, dispone que para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes: a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6”; indicándose en el referido artículo 168.2: “En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del

impuesto del que es deudor los siguientes importes: a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.”

El TEAC concluyó:

“En el presente caso se pone de manifiesto la exigencia de la formalidad en la factura debido a las incongruencias que aparecen en el expediente:

Una empresa Ma... SL que en 2006 compra en documento privado (en fecha 20 de abril de 2006) elevado a escritura pública el 28 de diciembre de 2006, dos bienes inmuebles; una finca urbana de 357,68 metros con una hipoteca de 48.080,97 € y otra finca de 437,50 metros con una hipoteca de 10.000.000 de pesetas, ambas hipotecas canceladas en el momento de la compraventa. Que realiza la venta de las mismas fincas meses después en documento privado (27 de diciembre de 2006) por 3.005.060,52 € más IVA sin cargas ni gravámenes y que el valor de las fincas adquiridas de acuerdo con el valor catastral es de 92.113,45 € de acuerdo con el recibo de IBI del Ayuntamiento de ...lo cual supone una enorme revalorización en tan solo unos meses”.

“Que la venta en el documento privado la realiza Ma... SA a AC... SL. y que para nada en dicho documento privado aparece PRO... SL, la entidad recurrente”.

“Que nos encontramos con una factura con fecha 31 de diciembre de 2006 a nombre del recurrente por importe de 1.742.935,10 € que emite el vendedor y describe la operación como “Venta de Solar en ... 50%”. Esa es tan solo la descripción de la operación. Esto es, en una operación de elevada cuantía no se identifica la finca, ni se hace remisión a superficie, ubicación o contrato público o privado, o registro de la propiedad, ni la dirección del comprador,

siendo una factura incompleta. Factura emitida antes de la escritura pública en base a un contrato privado donde no aparece PRO... SL, a la que se emite la factura que pretende deducirse”.

“Que nos encontramos con un acta de conformidad de fecha 25 de octubre de 2007 por la que se minoran las cuotas de IVA soportadas por una cuantía de 240.404,84 € de la compra de una parcela de terreno porque no se ha producido el devengo del impuesto”.

“De conformidad con lo expuesto este Tribunal debe declarar ajustados a derecho los acuerdos dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que deniega las solicitudes de devolución realizadas por la entidad reclamante, y todo ello por el incumplimiento de los requisitos formales relativos a la falta de consignación completa de la razón social y del número de identificación fiscal del destinatario de la operación (es decir de la entidad solicitante de la devolución)”.

“Por lo tanto podemos considerar que la factura que el interesado aporta es anterior a la entrega del bien, que no identifica correctamente la operación, pese a la importancia de la cuantía, que se refiere a un contrato privado donde no figura el recurrente, y que no concuerda posteriormente con la escritura de compraventa en documento público en cuanto a los pagos anticipados”.

*“Por lo tanto consideramos que no cumple los requisitos formales del Real Decreto 1496/2003, y que no procede admitir en el ejercicio de 2008 la deducción de las cuotas soportadas y reflejadas en la mencionada factura,”
Por todo lo anterior el TEAC desestimó el recurso interpuesto por el contribuyente”.*

En el presente caso el contribuyente en base a una factura de compra el contribuyente estaba evadiendo el pago del impuesto que le correspondía pagar y no solo no había lo pertinente sino que además pedía se le

devolviera una cantidad que no correspondía, acá se puede ver reflejado una de las vías que ocupan los contribuyentes no solo para evadir el pago del IVA amparándose en una compra, sino que además buscar que el Estado le devuelva cierta cantidad.

3.3.12.2 Jurisprudencia de El Salvador

Referencia TAlIA: I1202024TM

Resolución pronunciada en la ciudad de San Salvador, a las catorce horas treinta minutos del día dieciséis de abril del año dos mil trece.¹⁰¹

El presente es un recurso de apelación sobre una resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día treinta de enero del año dos mil doce, por medio del cual resolvió:

- Determinar a cargo de la apelante social, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cantidad de **CUARENTA Y DOS MIL VEINTICUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$42,024.61)**, respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil nueve.
- Sancionar a la referida sociedad, por infracción de Evasión Intencional del Impuesto, respecto de los períodos tributarios de enero a noviembre del año dos mil nueve.
- Sanción por Omitir la presentación de las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de

¹⁰¹ Resolución confirmatoria, Referencia I1202024TM, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2013), disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/TAlIA/Novedades/Publicaciones_boletines/SentenciasTAlIA2013/I1202024TM.pdf

los períodos tributarios comprendidos de enero a noviembre del año dos mil nueve;

- Sanción por remitir en forma extemporánea el Informe de Sujetos a Retención, Anticipo o Percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (F-930), respecto del período tributario de febrero de año dos mil nueve.

Del proceso de fiscalización realizado por la administración tributaria ésta pudo determinar las operaciones no declaradas, reclasificar las operaciones declaradas a ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento, y no como tasa cero que habían sido declaradas, pues la contribuyente social se había amparado en ciertos beneficios que no le correspondía, que son ciertas acciones que los contribuyentes realizan con el objeto de evadir el pago de impuestos, entre las que se pudieron encontrar en la resolución relacionada están las siguientes:

- **Ventas internas que son gravadas con tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto, registradas y documentadas como exportaciones.**
- **Operaciones registradas y documentadas como exentas.**
- **Compras efectuadas que no se reconoce su deducción.**

Expresándose sobre los puntos controvertidos lo siguiente:

Sobre la no presentación de declaraciones:

“““““ La impetrante expresa que las once declaraciones correspondientes a los períodos de enero a noviembre, fueron elaboradas oportunamente, pero no se han presentado por la dificultad de obtener el efectivo para realizar el pago; y que en consecuencia no han existido actos preparatorios para la

omisión ni maniobras para las mismas, únicamente ha sido el factor de la liquidez que le ha impedido cumplir con el mandato de Ley pertinente, (...)”

La Administración Tributada aclaró que: *“las declaraciones son pre elaboradas, no poseen firma ni sello de recepción de esta Dirección General, porque no ha sido cancelado el impuesto respectivo, lo cual solo confirma lo determinado por esta Administración Tributaria; en el Informe de Auditoría de fecha siete de noviembre de dos mil once, donde se le determinó: EVASIÓN INTENCIONAL DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, respecto de los períodos tributarios de enero a noviembre de dos mil nueve, al haberse constatado que la contribuyente -----, omitió presentar las declaraciones del impuesto relacionado correspondiente a los citados períodos tributarios”*

Sobre las ventas registradas como exportaciones.

“La recurrente social grosso modo señaló que la sociedad -----, está amparada bajo los beneficios de la Ley de Servicios Internacionales, los cuales entre uno de ellos está el beneficio establecido de ser calificados por el Ministerio de Economía como Parques de Servicios, por lo que conforme al artículo 26 de la referida Ley de Servicios Internacionales las ventas o transferencias de bienes y servicios que se utilicen en la actividad beneficiada, realizadas por personas naturales o jurídicas establecidas en el Territorio Aduanero Nacional, a un usuario directo de parque de servicios o centro de servicios, se considerarán como operaciones de exportación definitiva”.

Por su parte la Administración Tributaria determinó que: *“... los referidos servicios fueron utilizados dentro del territorio nacional y no constituyen parte de los bienes o servicios que realiza la sociedad -----, sujetos a los beneficios fiscales, ni fueron utilizados exclusivamente en el exterior tal*

como lo establece la referida norma legal; en función de lo cual no pueden ser considerados como exportaciones, debiendo de gravarse con la tasa del 13%, ...”””.

Lo anterior se hizo en base a lo que establece el artículo 74 de la Ley de IVA dispone lo siguiente: *“““Están afectas a estas normas especiales, las exportaciones consistentes en transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero”””.*

*““Sobre lo transcrito, se observa que las transferencias de bienes – atendiendo al caso que nos ocupa- deben cumplir con dos requisitos fundamentales para ser consideradas como exportaciones, los cuales son: a) Que se trate de una transferencia de dominio de bienes corporales; b) **Que dichos bienes sean destinados al uso y consumo en el exterior;** c) Que las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen ni domicilio ni residencia en él **y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.**”””*

El Tribunal también hizo alusión al artículo 75 de la Ley de IVA, el cual establece que: *““las exportaciones estarán afectas a una tasa del cero por ciento, esto, con el objeto de fomentar las operaciones de exportación de bienes y servicios, mecanismo mediante el cual se pretende dar cumplimiento al Principio de Imposición en el País de Destino, lo cual conlleva que para efectos del impuesto, los productos y servicios que sean exportados definitivamente de nuestro país, son liberados del impuesto al consumo en su totalidad, habida cuenta que serán gravados en el país al cual se dirigen con los impuestos allí existentes.””*

“En conclusión, las operaciones declaradas como exportaciones por la sociedad impetrante no han cumplido con la finalidad perseguida por las reglas especiales dispuestas en los artículos 74 y 75 de la Ley de IVA, es decir, gravar los bienes en el país de consumo, ya que no se ha demostrado por parte de la recurrente, que los servicios de contabilidad, elaboración y presentación de declaraciones del impuesto así como elaboración de planillas, haya sido efectivamente utilizado en el extranjero, lo anterior aunado a que ----- es empresa domiciliada en El Salvador, criterio que además ha sido avalado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las doce horas veinticinco minutos del día diez de abril del año dos mil dos, bajo la referencia 57-I-2000. Por consiguiente, lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos, al determinar operaciones declaradas incorrectamente como exportaciones y no sujetas y reclasificarlas a ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto, se encuentra conforme a derecho, debiendo confirmarse la sentencia venida en alzada en cuanto el presente punto”.

“Asimismo la apelante social también manifestó que prestó servicios contables a cierta sociedad, la cual se encuentra amparada bajo los beneficios de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, por lo que consideró que las ventas que le han realizado son exportaciones de servicios en consecuencia gravadas con tasa cero por ciento.

“Se verificó, pero tampoco se cumplió los requisitos establecidos en el citado artículo 74 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la prestación de servicios contables por parte de la apelante social, no constituye exportación debido a que han sido destinados para uso y consumo dentro del territorio nacional, por tanto se

está de acuerdo con la determinación hecha por la Dirección General, en tal sentido se desvirtúa el argumento de la apelante social”.

Sobre Operaciones registradas y documentadas como exentas

La Administración Tributaria reclasificó las ventas exentas por las cantidades de **UN MIL QUINIENTOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,500.00)** y por **SEISCIENTOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$600.00)**, con comprobantes de Crédito Fiscal números 1501 y 1503, prestados al Ente Operador Regional (EOR); el cual según el Acuerdo de Sede que establece dentro del artículo 4 Privilegios, inmunidades y exenciones del EOR, literal d) gozará de la exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que no es una entidad sin fines de lucro.

“Este ente contralor ha verificado el Acuerdo de Sede entre el Ente Operador Regional del Mercado Eléctrico de América Central y el Gobierno de la República de El Salvador, el cual se encuentra agregado a folios 559 al 561 del expediente administrativo, constatándose que la exención del impuesto objeto de controversia, otorgada al EOR, es únicamente para la adquisición de materiales y equipo necesario para uso oficial de la Sede”.

Los servicios prestados por la sociedad apelante al Ente Operador Regional, corresponden a servicios de consultoría e informe de ejecución presupuestaria, es evidente que los mismos no están relacionados con la exención otorgada.

Compras efectuadas que no se reconoce su deducción:

La apelante presentó copias simples de dos compras realizadas, siendo éstas copias del triplicado de los créditos fiscales.

Por lo cual el tribunal resolvió “*que las fotocopias simples recibidas de los comprobantes de Crédito Fiscal corresponden al triplicado de los documentos por lo cual no fue posible valorarlas, conforme a lo establecido en el artículo 65 inciso cuarto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios ya que dentro de los requisitos de deducibilidad se requiere que el comprobante de Crédito Fiscal que lo respalda sea el original, lo cual no se cumple en el presente caso*”.

“*Por todo lo anterior el TAIIA resolvió: **CONFÍRMASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, ocho horas quince minutos del día treinta de enero del año dos mil doce*”.

Ya en esta jurisprudencia de El Salvador se puede observar que el contribuyente de igual manera busca ampararse a categorías que no le corresponden para evitar el pago del impuesto, es por ello la importancia de una permanente fiscalización, para cerrar las vías de escape.

Referencia TAIIA: I1102008TM

“*Resolución pronunciada en San Salvador, a las diez horas del día diecinueve de octubre del año dos mil once.*¹⁰²

Resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta minutos del día dos de febrero del año dos mil once, en la cual se resolvió: 1) Determinar a cargo de la citada contribuyente, la cantidad de TRES MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$3,347.74), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles

¹⁰² Resolución confirmatoria, Referencial1102008TM, (El Salvador, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, 2011), disponible en: <http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SentenciasTAIIA-IVA/2011/I1102008.pdf>

y a la Prestación de Servicios pagado en exceso, respecto de los períodos tributarios de febrero, abril, mayo y junio del año dos mil ocho; y 2) Determinar a cargo de la referida sociedad apelante, la cantidad de CUATRO MIL OCHOCIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,823.53), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios respecto de los períodos tributarios de septiembre, octubre y noviembre del año dos mil ocho”.

La sociedad apelante a través de su Representante Legal, argumentó:

- Que a su representada NO SE LE HAN DETERMINADO HECHOS GENERADORES que no HAYAN SIDO DECLARADOS, así como la cuantía de los mismos que dé lugar a la emisión de tasación de Impuesto en su contra.

- Que ni el Informe de Auditoría, ni con la información y Documentación en poder de su representada; así como la de terceros, se han podido determinar HECHOS GENERADORES DE IMPUESTO y la cuantía del mismo en contra de su representada, de acuerdo a lo que regula el artículo 184 literal a); que es la BASE PARA LA LIQUIDACION DE OFICIO DEL IMPUESTO, y por lo tanto NO PUEDE ser BASE LEGAL para sustentar la resolución sujeta a apelación.

TAIIA resolvió:

“Que la determinación de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, si bien es cierto no deviene de ingresos omitidos de declarar... si se perciben de la objeción a las compras gravadas y créditos fiscales reclamados por la sociedad apelante, respecto de los períodos tributarios de julio, agosto, octubre y noviembre del año dos mil ocho, por la

cantidad de TREINTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$34,350.00), y su respectivo crédito fiscal de CUATRO MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,465.50); incrementándose así la base imponible del impuesto en estudio, sin menester que se llegue a constituir nuevos hechos generados del impuesto.”

Lo anterior se resolvió por el informe emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, donde se expresa que *“modificó la base imponible al constatar que las compras declaradas por la contribuyente se encontraban documentados por comprobantes de crédito fiscal emitidos por sujeto desinscrito de la calidad de contribuyente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, requisito sine qua non para reclamarse créditos fiscales a su favor; lo anterior conforme lo regula el artículo 65-A inciso cuarto numeral 3) de la Ley de la materia, para su correspondiente deducción”*.

“Dicha circunstancia fue verificada por la Dirección General por medio de la documentación que obra en poder de la sociedad fiscalizada consistente en: comprobantes de crédito fiscal y libros de compras IVA, respecto de los períodos tributarios de julio, agosto, octubre y noviembre del año dos mil ocho; así como, información proporcionada por la División de Registro de Asistencia Tributaria de la Dirección General, respecto de terceros como el señor -----, sujeto a quien pertenecía el número de registro de contribuyentes NRC -----, el cual se encuentra plasmado en los comprobantes de créditos fiscales objetados, como contribuyente emisor del documento fiscal”.

“La anterior verificación resultó como consecuencia que en los Comprobantes de Crédito Fiscal Nos. 536, 541, 549 y 550 no se consignó el nombre del contribuyente emisor, sino que únicamente se relacionaba el nombre comercial “-----”, con número de identificación tributaria (NIT) ----- y número de registro de contribuyentes (NCR) -----; por lo que la Administración Tributaria procedió a identificar en el Sistema Integral de Información (SIIT) el nombre del proveedor de la contribuyente social, constatándose que el NIT ----- no existe en el sistema y el NCR ---- perteneció al señor ----- con NIT -----, que actualmente se encuentra en estado “Inactivo”.

“Seguidamente, se requirió a la División de Registro y Asistencia Tributaria que informara el nombre de los contribuyentes a los que se les ha asignado los Números de NIT ----- y -----, y el Número de NCR -----; respondiendo mediante nota de fecha dos de febrero del año dos mil diez, que el primero de los números de identificación tributaria no se encuentra asignado a ninguna persona natural o jurídica y que el segundo de los números se encuentra registrado a nombre del relacionado señor -----, a quien además le pertenece el NCR -----, no obstante, que se encuentra inactivo desde del ocho de marzo de mil novecientos noventa y cuatro”.

“De lo anterior se evidencia que ha existido la utilización de base cierta por parte de la Administración Tributaria, ya que para realizar la fiscalización del caso que ahora nos ocupa, ha utilizado medios de prueba que permitieron conocer de manera directa el hecho generador, tales como la documentación propia del contribuyente e información obtenida por el Departamento de Registro y Control de Contribuyentes, División de Registro y Asistencia Tributaria, de la Dirección General, la cual no puede considerarse en ningún momento como prueba indiciaria, sino por el contrario, información cierta y comprobada, obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus

facultades de verificación legalmente establecidas y propias de un proceso de auditoría. Por lo anteriormente expuesto el TAIIA emitió una resolución CONFIRMATORIA, donde el contribuyente debía de cancelar el IVA que corresponde sin tomar en cuenta las compras que no tienen fundamento”.

Podemos ver que las resoluciones del TEAC de España como las del TAIIA, concuerdan o se asemejan en ciertos aspectos.

En la primera resolución del TEAC relacionada se trata sobre liquidación del Impuesto al Valor Añadido que no se declaró ingresos recibidos por parte de la Entidad R..., argumentando la entidad liquidada que fueron ingresos como subvenciones que según ella no son sujetos al pago del IVA.

En la primera resolución del TAIIA se liquida IVA, también por no haber sido presentadas declaraciones de IVA y además que lo declarado se ha justificado con tasa cero, lo cual se desvirtuó por la fiscalización realizada por la administración tributaria, pues el contribuyente y los servicios prestados no se enmarcaba en servicios con regulación de tasa cero, no siendo ciertos que los ingresos no eran sujetos al pago del IVA.

En la segunda jurisprudencia relacionada tanto de España y El Salvador, se denota otra modalidad de evasión, que no se refiere a que el contribuyente no reporte ingresos, sino que evaden el pago del impuesto justificando compras, y se considera más grave aún lo reflejado en la jurisprudencia de El Salvador pues se pudo constatar que las compras declaradas no solo no correspondían deducción al pago sino que eran compras que no existían.

Podemos ver la importancia que tiene el procedimiento de liquidación de oficio realizado por la administración tributaria, pues por la realización de éste se pueden determinar y exigir el pago de fondos que corresponden ser enterados al Estado y que los contribuyentes, usando diferentes medios, evaden el respectivo pago al que legalmente están obligados.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS ESTADÍSTICOS Y PROPUESTA PARA LOGRAR UNA MAYOR EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO COMO UN MECANISMO QUE EJECUTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DISMINUIR LA EVASIÓN DEL IVA

SUMARIO: 4.1 Datos de proyección de recaudación del IVA. 4.2 Datos de recaudación del IVA. 4.3 Datos de IVA evadido de acuerdo a las determinaciones confirmadas por la DGII y TAIIA. 4.4 Entrevistas realizadas a personal de la Dirección General de Impuestos Internos. 4.4.1 Reflexiones sobre las entrevistas realizadas al personal de la DGII. 4.5 Propuesta de aumento de capital humano en la Administración Tributaria: cuerpo de auditores y colaboradores para la unidad de notificaciones. 4.6 Propuesta para el ordenamiento de las etapas del procedimiento que conlleva a la liquidación de oficio del impuesto, fijación y reducción de plazos. 4.6.1 Propuesta para la DGII. 4.6.2 Propuesta para el TAIIA.

En el presente capítulo se presentan datos, que se han obtenido por medio de publicaciones anuales que divulga la administración tributaria, así como también por información proporcionada por empleados de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, específicamente de las unidades de Educación Fiscal, Unidad de Fiscalización y Unidad Jurídica, cuya información está relacionada al quehacer de las Finanzas Públicas, por medio de los cuales se hará el análisis pertinente en relación a las proyecciones de recaudación del impuesto del IVA fijadas por la administración durante el periodo de 2012 - 2014, para luego verificar si se cumplieron los objetivos de recaudación en ese periodo, y como resultado de este se presentan también las estadísticas de evasión del IVA, durante el periodo antes referido, lo que servirá como base para el análisis del impacto que el nivel de evasión tiene en nuestro país; para finalizar se presenta una propuesta de la estructura del procedimiento de liquidación de oficio para disminuir su duración desde que se da inicio con la determinación del impuesto hasta su finalización en la etapa del proceso de impugnación de la resolución que emite la administración tributaria.

4.1 Datos de proyección de recaudación del IVA

El Estado tiene gastos públicos, que son aquellas erogaciones destinadas a satisfacer los servicios públicos de la población en general, para cubrir estos gastos la administración tributaria anualmente se proyecta un porcentaje de recaudación, por lo que a continuación se mostraran las proyecciones de recaudación del IVA, para el periodo comprendido entre los años 2012 y 2014 de la siguiente manera:

- Para el 2012 se proyectó una recaudación de mil millones novecientos ochenta y cuatro mil novecientos ochenta punto noventa dólares (\$1,984,980.90)¹⁰³
- Para el 2013 se proyectó una recaudación de dos mil millones cincuenta y ocho mil doscientos dólares (\$2,058,200.00)¹⁰⁴
- Para el 2014 se proyectó una recaudación de dos mil millones ochenta y cinco mil quinientos cuarenta y tres punto treinta dólares (\$2,085,543.30)¹⁰⁵

Estas proyecciones de presupuesto se realizan a través de una planificación orientada a resultados por parte de la administración tributaria encaminada a lograr la satisfacción de las necesidades públicas de la sociedad, es por ello que le es necesario hacer un análisis de la situación económica y social del país y proyectarse de donde obtendrá los recursos económicos y como los distribuirá en cada una de los servicios públicos que necesitan los ciudadanos.

¹⁰³ **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental,** "Ejercicio Financiero Fiscal 2012", en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador, (2012) p. 280

¹⁰⁴ **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental,** "Ejercicio Financiero Fiscal 2013", en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador. (2013), p. 294

¹⁰⁵ **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental,** "Ejercicio Financiero Fiscal 2014", en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador, (2014), p.274

4.2 Datos de recaudación del IVA

A continuación se presentan los datos de recaudación del IVA durante el periodo comprendido entre los años 2012 y 2014, cuya recaudación la realiza por medio de la Dirección General de Impuestos Internos, los datos son los siguientes:

- Para el año 2012 recaudó mil millones ochocientos sesenta mil novecientos cincuenta y cinco punto setenta dólares 1,860,955.70¹⁰⁶
- Para el año 2013 recaudó mil millones novecientos un mil cuatrocientos sesenta y siete punto diez dólares (\$1,901,467.10)¹⁰⁷
- Para el año 2014 recaudó mil millones novecientos nueve mil novecientos cincuenta y cuatro punto cincuenta dólares (1,909,954.50)¹⁰⁸

4.3 Datos de IVA evadido de acuerdo a determinaciones confirmadas por la DGII y TAIIA

En el período comprendido entre los años 2012 y 2014 se ha confirmado que se ha evadido el pago del IVA por la cantidad de seis mil millones cincuenta y siete mil setecientos veintiséis punto sesenta y nueve dólares (\$6,057,726.69).¹⁰⁹

En total en el período 2012 al 2014 se presupuestó recaudar un IVA por la cantidad de seis mil millones ciento veintiocho mil setecientos veinticuatro

¹⁰⁶ **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental**, "Ejercicio Financiero Fiscal 2012", en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador, (2012), p. 280

¹⁰⁷ **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental**, "Ejercicio Financiero Fiscal 2013", en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador, (2013) p. 294

¹⁰⁸ **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental**, "Ejercicio Financiero Fiscal 2014", en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador, (2014), p. 274

¹⁰⁹ Cantidades en miles de Dólares de los Estados Unidos de América.

punto veinte dólares (6,128,724.2), pero se terminó recaudando la cantidad de cinco mil millones seiscientos setenta y dos mil trescientos setenta y siete punto treinta dólares (5,672,677.30), es decir hubo un déficit a lo proyectado de cuatrocientos cincuenta y seis mil cuarenta y seis punto noventa dólares (456,046.90)

Si la evasión del IVA que se ha confirmado por la DGII y TAIIA, según las determinaciones de liquidación de oficio sobre el IVA durante el período 2012 al 2014 asciende a la suma de seis mil millones cincuenta y siete mil setecientos veintiséis punto sesenta y nueve dólares (\$6,057,726.69) y lo recaudado en ese mismo período fue por la cantidad de cinco mil millones seiscientos setenta y dos mil trescientos setenta y siete punto treinta dólares (5,672,677.30), haciendo un balance sobre los montos evadidos y recaudados, se puede decir, que si la administración tributaria lograra que el contribuyente cumpliera con la obligación del pago del IVA evadido en el tiempo que corresponde el monto recaudado sobrepasa el doble de lo que se recauda, es decir se está dejando de percibir más de lo que realmente se paga por los contribuyentes.

4.4 Entrevistas realizadas a personal de la Dirección General de Impuestos Internos.

Para obtener una información certera y precisa y como parte de la investigación sobre el procedimiento de liquidación de oficio como mecanismo de prevención para disminuir la evasión del IVA, se ha entrevistado al Jefe de la Unidad de Fiscalización, Jefe de la Unidad Fiscal y a un miembro del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, con la finalidad de conocer de primera mano el trabajo que está realizando la Administración Tributaria para combatir la evasión del IVA y el grado de eficacia del procedimiento antes mencionado que se aplica para tal fin.

Entrevistado: Lic. David López (Jefe de la Unidad de Fiscalización)

1. ¿Cuál es el número de contribuyentes registrados y al año a cuántos se les realiza fiscalizaciones o auditorías?

Se tienen dos bases de contribuyentes más importantes, la base de inscritos en IVA, que anda por un promedio de 174,000 y declarantes Renta que anda por 450,000, de estos contribuyentes de IVA mensualmente declarantes son como 117,000 contribuyentes, hay una brecha de contribuyentes IVA que están inscritos pero no declara, porque no causa hechos generadores, se han ido del país, han fallecido; ahora bien, anualmente se promedian para este año 87,000 fiscalizaciones de campo, de estas 87,000 se tienen alrededor unas 2,000 de liquidatorias de impuesto y el resto que son verificaciones rápidas que se le llaman planes masivos, ahí van desde verificación de capacidad contributiva, incumplimiento en alguna formalidad de ley, verificaciones de punto fijo, facturación, en fin son planes de visitas rápidas, las 2000 ya es una inversión de tiempo bastantes fuertes que promedian alrededor de unas 500 horas por caso para los medianos y pequeños, para los grandes ya superarían las 750 horas, se incluyen personas naturales y jurídicas y de las personas naturales el mayor dicho son los llamados rentas diversas, entran un grupo de asalariados pero es mínima, el fuerte es personas jurídicas y naturales rentas diversas, reconociendo como rentas diversas aquellas que tienen negocio pueden tener salario pero su principal fuente es su negocio.

2. De los contribuyentes fiscalizados ¿a cuántos se les aplica el procedimiento de liquidación de oficio?

De los 2,000 puede andar un estimado de 300 o 400 casos que terminan en una resolución determinativa, hay quienes que voluntariamente paga y otros que se van a últimas instancias.

3. ¿Cuál es el número de auditores o fiscalizadores que tiene la Dirección de Fiscalización de la DGII?

La Dirección de fiscalización como tal tiene 250 auditores a nivel nacional, 3 oficinas en la zona central del país, una en san Miguel que es la oficina regional y otra en Santa Ana que es la regional de occidente, la regional de oriente tiene 26 auditores, en occidente 40 y la diferencia está en la zona central del país, como había mencionado que se tienen 87,000 visitas programadas esas no las ve solo fiscalización, solamente está atendiendo alrededor de las 2,000 porque el mayor nivel de presencia de fiscalizaciones en planes sustantivos, los planes masivos los trabajan la Dirección División de Cartera, donde no hay resolución liquidatoria pero si hay una detección por lo menos de algunas correcciones que hayan que hacer.

4. ¿Cuál impuesto es al que más se fiscaliza y verifica su pago?

Son dos, IVA y Renta, nuestro sistema impositivo a pesar que tiene pequeños impuestos tradicionales, específicos ad valoren, nuestra estructura tributaria se funda en estos dos, ahí se obtienen casi un 90 por ciento de recaudación.

5. ¿Qué porcentaje ocupa el IVA en la totalidad de impuestos recaudados?

Anda casi por el 60 y 70 por ciento, reconociendo como componente de IVA a dos, el que se paga en aduana, que es el IVA importación y la generación del IVA interna que es ya por las operaciones locales.

6. ¿Cuánto es lo recaudado al año como resultado de la aplicación de procesos de liquidación de oficio del IVA?

Nosotros lo que hacemos es un proceso determinativo de nuestro plan anual de detección determina por lo menos unos cien millones de dólares

anuales, de los cuales casi un treinta por ciento ingresa a las cajas del estado, lo que no se ha ponderado es el efecto indirecto que tiene nuestra presencia de campo en la contribución normal, por así decirlo nosotros por los bajos recursos de personal que tenemos la estrategia es generar planes de fiscalización a nivel nacional que fortalezca la sensación de riesgo de ser detectado o de ser fiscalizado, entonces yo puedo llegar a un contribuyente de una actividad y que esa visita que yo haga genere un impacto indirecto.

7. ¿Cuánto es el promedio de tiempo que se lleva un procedimiento de liquidación de oficio del IVA?

Prácticamente si una fiscalización de un contribuyente pequeño anda por cuatro a cinco meses, si es un gran contribuyente puede andar por siete u ocho meses considerando que toda nuestra estructura normativa va buscando garantizar el debido proceso y los derechos constitucionales del contribuyente, muchas se difieren con plazos de entrega de información y para no estar después con problemas de que no se les dio el derecho de audiencia, eso lleva una serie de dilataciones, el marco regulatorio es bien exigible en ese sentido.

8. ¿A qué sectores comerciales se le aplica generalmente el proceso de liquidación de oficio del IVA?

Nosotros trabajamos con los 23 sectores de actividades económicas, lo que se hace es un análisis previo de todo el comportamiento tributario de los 23 sectores, distribuidos en unas tres mil actividades.

9. ¿En qué zonas del país se aplica mayormente el proceso de liquidación de oficio?

Se tienen prácticamente a nivel nacional las 87,000 visitas, el país tiene una particularidad, nuestro país la concentración fuerte de actividad económica es fundamentalmente las cabeceras departamentales, salvo Antigua Guatemala donde está sentada la mayor parte de gran empresa y Santa Tecla viéndolos como municipios, serían las 12 cabeceras departamentales incluyendo Antigua Guatemala, pero si ya lo queremos ver en concentración de actividad económica real, fuerte solo van a ser cinco municipios, San Salvador, Santa Tecla, Antigua Guatemala, San Miguel y Santa Ana, un sesenta o setenta por ciento de empresa declarante activa.

10. ¿En qué porcentaje considera que el proceso de liquidación de oficio contribuye a disminuir la evasión fiscal?

Tal vez lo que sucede es el hecho que en el estudio se puede ver ciertas tendencias a la reducción producto de una combinación de factores, la estrategia de fiscalización, reformas legales en gran medida, que se han venido haciendo sobre todo desde el 2004 en adelante y quizás las más fuertes que se han hecho desde que se creó la DGII, en 1990, la particularidad que tuvo su creación es que se entró en un proceso entre 1990 y 1994 de simplificar la estructura impositiva, se eliminaron una serie de impuestos, sobre todos indirectos y todo se fundamenta básicamente en IVA y Renta, pero del año 2004 en adelante se hizo una revisión en aras de ir disminuyendo figuras de evasión y elusión sobre todo en acreditamiento para IVA y deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, hubo un incremento en aportaciones mensuales en pago cuenta, retenciones, nacieron figuras de retención a renta como incremento a pago definitivo entonces todo esta combinado a estrategia de fiscalización aunado a que por lo menos a pesar de las crisis del años 2008 al 2011, hubo una recuperación de o estabilidad económica por lo

menos la recaudación no se vino para abajo, a pesar de que la actividad no sube fuertemente la recaudación mantiene su estabilidad

11. Considera que faltan recursos para una mejor aplicación del procedimiento de liquidación de oficio y qué tipo de recursos serían?

Incluso hay que hacer una revisión del procedimiento liquidatorio y sobre todo que haya una conjunción de criterios menos garantistas, más severos y más expeditos, serían recursos normativos, una buena reforma de acelerar el proceso liquidatorio, inyección en el recurso de infraestructura hasta física, recurso de personal, inversión de sistema de información e incluso entrar en una serie de análisis estadístico, considerando que estamos en una era digital.

Entrevistado: Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla (Jefe de la Unidad de Educación Fiscal)

1. Cuáles son los parámetros que se toman en cuenta para la elaboración de los objetivos de la DGII.

La DGII es un ente que forman parte del ministerio de hacienda, que está conformado por siete direcciones, en la DGII se trabajan los objetivos generales del ministerio de hacienda, dentro de ellos está el de elevar los ingresos y en consecuencia de disminuir los niveles de incumplimiento o de evasión por parte de los contribuyentes una vez que se está metido dentro de esos planes estratégicos del ministerio de hacienda es que se diseñan ya los planes y las estrategias que van a llevar a la DGII a poner su parte en esos objetivos que es macro institucional, hay una confusión que la DGII y Aduana son recaudadores pero no, sino que es la DGT, DGII y aduanas solo gestionan la recaudación tanto tesorería aduana y

DGII están como subsumidos dentro de los objetivos institucionales del MH que se hacen cada cinco años, la DGII no tiene una definición propia de objetivos, se deriva de los objetivos macro que tiene el MH, lo q define el rol de la DGII está contemplado en la LODII y ahí es donde básicamente se van a encontrar relacionado con el art. 23 del CT las funciones, su rol es administrar la aplicación de la normativa legal q regula los impuestos, la DGII tiene unidades que se encargan de gestionar esto, cada una de ellas tiene un pedacito en la construcción anual de fiscalización y dentro de ese plan anual esta que acciones se van a tomar durante el año para prevenir y que acciones se van a tomar de naturaleza correctiva, la DGII se enmarca en el objetivo de incrementar la recaudación q es un objetivo general del Ministerio de Hacienda

2. ¿Cuáles son las políticas de cumplimiento tributario que se están implementando a la fecha?

La DGII trabaja con tres acciones fundamentales, una de ellas tiene enfoque preventivo que únicamente persigue verificar que el contribuyente este cumpliendo y exhortarle al cumplimiento pero no llevan un propósito de convertirse algo represivo sino para generar un estímulo de cumplimiento voluntario hay planes que solo son de verificaciones formales, por ejemplo algún seguimiento que se hace a nivel de sistema, comunicaciones telefónicas se les envía exhortos por escrito, se les invita a ponerse al día con la presentación de declaraciones, son planes que no pretenden ir a hacer una determinación de impuesto sino más bien estimular el cumplimiento tributario, a eso se le llama gestión tributaria; la segunda la fiscalización propiamente tal y esa si tiene una finalidad determinativa y tiene dos vertientes: Una que

van los casos por vía administrativa y otras que trascienden a la vía jurisdiccional, para que ocurra lo segundo debe aplicarse el principio de prejudicialidad, que se analiza si se cumplen los extremos para que un contribuyente encaje en los supuestos de los ilícitos que contempla el código penal, los casos penales son pocos, la fiscalización pura y dura lleva ese propósito de determinar, hay planes que son como sectoriales que van a ver exclusivamente impuesto sobre la renta, otros de IVA, otros impuestos especiales, impuestos al consumo para cada uno de esos impuestos hay planes definidos previamente; tercer frente, que es la educación fiscal, que tiene un enfoque preventivo pero sus efectos son a más largo plazo acá se trabajan la generaciones de niños y de jóvenes por ese momento no se va a ver el resultado pero se cree q es la mejor manera de lograr una mayor cobertura, se imparten diplomado incluso a docentes, para estudiantes universitario, se han suscrito cartas de entendimiento con las universidades donde hay una cooperación estrecha entre las universidades y el MH en pro de la cultura tributaria, es una filosofía de ganar, ganar, nos ayudan ellos a transmitir el mensaje a prevenir, pero también transmitimos conocimiento, la fiscalización es lo fuerte de la DGII es lo que más hace hoy en día y tiene cinco oficinas de fiscalización en cuanto a la gestión hay una oficina, gestión de cartera y planes masivos

3. Conforme al cumplimiento de objetivos que elabora la Dirección General, ¿considera usted necesario proponer reformas tributarias encaminadas a mejorar la recaudación del impuesto al IVA?

Siempre ha sido necesario y lamentablemente es una de las situaciones que más críticas acarrea cualquier gobierno porque a veces ocurre que las reformas tal y como son aprobadas no son fieles a las formas en que fueron redactadas, en el Ministerio de Hacienda existe lo que se llama

legislador formal y material, formal sería el que levanta la mano y el material es el equipo técnico que desarrolla las normas, siempre se ha tenido esa insatisfacción de que lo que se propuso al final se pierde la intención en el camino, se quedan muchas cosas principalmente cuando se analiza a nivel de congreso, en las comisiones, al final lo que conoce la ciudadanía es un pedazo de lo que se proponía, porque se va por gotas, si en verdad la gente tuviera la oportunidad de conocer como era el proyecto integral al inicio, se darían cuenta que no hay necesidad de estar haciendo reformas por capítulos pero lamentablemente siempre vamos enfrentar distintos intereses y lo que para nosotros es valioso porque significa una forma de incrementar los ingresos tributarios, para las empresas es un atropello a su permanencia económica, las empresas no están dispuestas a perder nada porque sea indirecta o directamente siempre se traslada al consumidor final, por eso debe de haber una reforma, pero una reforma más profunda que ya se han propuesto, pero que no se han llegado a consolidar, que no sería aumentar la tasa, porque cuando uno analiza los efectos económicos de los impuestos se da cuenta que al final termina incidiendo la población; cuando se produce ese efecto de la traslación aquí es donde se identifica quien es el incidido, el incidido es el que recibe el impacto final, por lo general somos los consumidores finales, los contribuyentes nunca van a ser los incididos ellos si pueden realizar la traslación pero rara vez van a ser incididos, esta incidencia cuando se repite en la economía y afecta a todas las personas, produce un efecto que va a venir a dañar lo que es la capacidad de ahorro la capacidad de consumo, puede afectar los niveles de precios, entonces cuando alguien viene y dice que hay que subir dos puntos, ignorando, porque al final el efecto que se llama difusión, lo que va a indicar es que la gente se va ver más mermada en su capacidad no es que esos defecto se van a subir automáticamente los ingresos, sino lo

que va hacer la gente es priorizar, pero la gente siempre va a seguir recibiendo el mismo ingreso, y ellos lo van a repartir en lo que ellos puedan, no es una varita mágica que esos dos puntos van a sumar a tantos millones la recaudación eso no es así, en un inicio podrá tener un efecto, porque hay una especulación cada vez que se da un cambio de tasa, las empresas incluso en el mismo momento o unos meses antes que conocen que se va a hacer realidad, elevan los precios y momentáneamente producen un efecto, pero allá en el tiempo los efectos se van nivelando y al final se va a ver que se habían proyectado 300 millones por decir un número y al final terminan siendo 50 millones entonces se pregunta qué pasó con la reforma, simple y sencillamente estos efectos entraron en juego y se recomponen las cosas, un incremento en el IVA sencillamente libera a las empresas la posibilidad de que le graven a ellos directamente, a través de un impuesto directo como son las ventas; en realidad si se necesita una reforma tributaria pero una reforma consiente, una reforma que no sea hipócrita, porque a veces se prueban cosas y no necesariamente satisfacen las necesidades solo son cosas de relleno

4. ¿Qué tipo de reformas propondría?

La reforma debería de contemplar algunas exenciones, es tan fácil que un sistema tributario debe ser simple, comprensible, equitativo, cuando la ley contempla exenciones , operaciones gravadas con tasa a cero , ahí el legislador distorsiona el impuesto y se hace más difícil controlarlo, están exenciones son muchas veces que no necesariamente, no son bien aprovechadas, pueden ser hasta abusadas, y en ese sentido si se deben de hacer las reformas, siempre debería de haber un pago mínimo en el IVA, ese pago mínimo de repente ha sido reemplazo por la figura de la retención y percepción y hay muchos contribuyentes a los que se les

retiene o se les percibe y al final se llevan un saldo a favor de ellos, también debería de hacer una mayor transparencia en el control de las operaciones por parte de los contribuyentes, hay mucho contribuyentes que se refugian en su desorden, cuando se habla de transparencia se habla de moralidad de los contribuyentes, en muchas ocasiones no tienen la capacidad económica como para respaldar todo lo que dicen que han gastado, entonces se piensa que esos créditos fiscales son falsos, hoy día enfrentamos una cosa que es bien grave, que es los pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso, en el art. 3 CT hay un principio que hemos venido utilizando a través de los años como uno de los mayores respaldos, aparte del principio de legalidad, está el principio de verdad material, este principio es el que nos habría llevado a comprobar o a pedir a los contribuyentes que nos demostraran que efectivamente sus operaciones tenían sustancia y lamentablemente la Sala ha venido fallando de manera adversa, diciendo que es suficiente que la operación esté contabilizada, haya un documento ahí y que esté pagada, perdiéndose de vista el tema de que hay simulaciones que son abusadas por parte de los contribuyentes, hay operaciones que son falsas y en ese sentido la jurisprudencia de la sala no está ayudando, se quiere pensar que es por desconocimiento entonces debería de existir una reforma, en la que quede sentado que el contribuyente debe de demostrar la esencia de sus operaciones y ya no limitarse a la mera formalidad, entonces las reformas están limitadas a eliminar exenciones, a exigir más transparencia y más demostración por parte de los contribuyentes, quizá una reforma donde se ponga que las empresas deben de demostrar que efectivamente tienen capacidad para poder asumir obligaciones, asumir riesgos también algunas regulaciones especiales para las operaciones de las empresas que son relacionadas, se distribuyen efectos de pérdidas.

5. ¿Se han hecho cambios en la redistribución de funciones y tareas encomendadas, con el fin de aumentar la recaudación del impuesto al IVA?

No, creo que la separación viene dada por los planes de trabajo, por los planes de fiscalización, hay planes que van orientados a la fiscalización del IVA, lo que se ha ido haciendo es que en la ley se ha ido explotando recursos que ahí están, por ejemplo utilización de los fedatarios, eso es algo directo, también se ha ido explotando lo que el control directo a las operaciones que es el punto fijo, según el art. 194 C.T., se han ido aplicando las presunciones tributarias en las determinaciones de los impuestos no pagados, se ha implementado la lotería fiscal que es otra opción que tiene la oficina y se está buscando un poco más de colaboración interinstitucional para tener información que pueda conllevar a la determinación del impuesto no pagado, así hay otras instituciones de gobierno que están remitiendo información a hacienda y en ese sentido ellos también se convierten en controladores indirectos, no es tanto una redistribución sino más bien que se van diversificando las acciones o los planes basados en lo que la ley indica, rara vez se va a encontrar que la administración haga algo que esta fuera de lo que la normativa establece, que no debería ser, artículo 6 de la ley orgánica establece que los funcionarios pueden implementar aquellas acciones que consideren necesarias para el cumplimiento de los objetivos, claro eso no dice que se viole a la ley.

6. ¿Considera usted que el capital humano es proporcional al trabajo que realiza la administración tributaria?

Cuando se analiza la planilla de auditores, que anda por unos 400 o 500, definitivamente la cobertura que se tiene en concepto de fiscalización, ninguna administración en el mundo excede del 2 por ciento del ingreso

derivados de intervenciones en fiscalización por lo tanto, el 98 por ciento de los ingresos que recibe un Estado provienen de la recaudación natural y de la gestión que se pueda hacer, en ese sentido que tenemos un capital humano muy capacitado pero nuestra capacidad de cobertura siempre sigue siendo limitada y el IVA en especial es uno de los impuestos más fáciles de administrar, los niveles de recaudación generados del IVA son aceptables a diferencia de otros, nuestro personal lamentablemente no tiene la capacidad de cobertura, lo que se está haciendo para poder contrarrestar esto es identificando cuales procesos son más efectivos y buscar simplificación permanente de procesos a modo de seguir teniendo presencia en una empresa pero tratando de reducir los tiempos sin que por ello decaiga la calidad del pago y los resultados.

Entrevistado: Lic. Román Carballo (Primer Vocal en Impuestos Internos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos)

1. ¿Según los casos de procedimiento de liquidación oficiosa del IVA que el TAII conoce, la DGII cumple con el principio de legalidad para la determinación del tributo?

No siempre, a veces los procesos vienen al TAIIA con violaciones al principio de legalidad y entonces se revoca el proceso, por ejemplo que no se notificó al contribuyente de la forma debida o que la persona que realizó algún acto no era la competente, etc.

2. ¿Aproximadamente cuántos casos de apelación a la resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio interponen los contribuyentes?

Es variable de 70 a 100 casos al año

3. ¿Cuántos de éstos son procedentes?

Es muy bajo el número que no se admiten, del promedio antes dicho pueden andar de 3 a 4 casos que no se admiten

4. ¿De estos cuantos le son favorables a los contribuyentes?

Es bajo el porcentaje que resulta favorable al contribuyente, son más resoluciones confirmatorias y modificatorias de los 70 a 100 casos que se interponen al año 10 a 15 casos son revocados y que le son favorable al contribuyente

5. ¿Cuáles son los motivos más comunes por los cuales los contribuyentes presentan el recurso de apelación?

Porque la DGII les ha objetado gastos o costos innecesarios, porque no han comprobado gastos o compras

Porque la administración rechaza los servicios que presenta que ha pagado y ésta ha determinado que son servicios no prestados

Por falta de competencia en funcionarios de la administración, puede ser porque quien firmó, quien notificó, etc. no era el competente

6. ¿Cuándo un recurso de apelación es improcedente, considera que el contribuyente solo busca evitar el pago del impuesto, dilatando el pago del mismo?

Podría ser no se puede saber con certeza, otros lo hacen solo para cumplir el requisito previo para dirigirse después a la Sala de lo Contencioso

7. ¿considera necesaria una reforma para disminuir el plazo máximo para resolver el recurso de apelación?

No, por la carga laboral, lo que sería necesario es tener una mayor capacitación del personal para resolver que si se hace aumento de personal sea capacitado y no venga a atrasar el trabajo

8. ¿Como parte del órgano administrativo considera usted que el procedimiento de liquidación de oficio es un mecanismo eficaz para disminuir la evasión fiscal del IVA?

Es una herramienta, pero si se hace bien el procedimiento que sea bien sustentado conforme a la Ley, si se dejan amarradas las vías de escape, corrigiendo muchas fallas de la administración.

4.4.1 Reflexiones sobre entrevistas realizadas al personal de la DGII

Con las anteriores entrevistas se pretende comprobar las hipótesis planteadas al inicio de la investigación, en cuanto a verificar si la administración tributaria realiza un trabajo efectivo y eficaz para disminuir la evasión del IVA: por tanto, se han generado las siguientes valoraciones:

Que de conformidad al número de contribuyentes inscritos en IVA, el capital humano, singularmente el cuerpo de auditores es insuficiente para cubrir la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del pago del IVA, pues como ya lo mencionó el Lic. David López, es el impuesto con mayor porcentaje de recaudación, por lo que el capital humano no es proporcional al universo de contribuyentes inscritos, siendo que el número de contribuyentes de IVA activos según los datos aportados son aproximadamente 117,000, contando la Unidad Fiscalizadora con solo 250 auditores para realizar el trabajo de auditoría con finalidad determinativa del IVA, efectuando anualmente auditoría únicamente a 2,000 contribuyentes, por lo que claramente se ve reflejado la necesidad de aumentar el número de

auditores tributarios para fortalecer la fiscalización propiamente tal que conlleva una finalidad determinativa y no a la fiscalización que tiene enfoque preventivo.

Por otra parte en la ejecución del proceso de fiscalización es necesario establecer un plazo máximo de duración del mismo, ya que en la práctica solo se ha estimado el tiempo que debe llevarse, pero no está regulado en el Código Tributario, por lo que se generan dilataciones innecesarias por parte del contribuyente al momento de contestar los requerimientos de los auditores, lo que da a lugar a que el contribuyente pueda ocultar o disfrazar documentación contable que sirve de prueba en la verificación del cumplimiento o no de sus obligaciones.

Tanto de las entrevistas anteriores, como de la jurisprudencia estudiada, se puede constatar que en la práctica los contribuyentes se refugian en ciertas figuras legales como las exenciones, no sujeciones, para evadir IVA, lo cual hace denotar la necesidad tanto de revisar las normas que regulan este tipo de figuras jurídicas como la de verificar la aplicación o el uso que hacen de ellas los contribuyentes, denotando que el trabajo de fiscalización por parte de la administración tributaria requiere mayor cobertura.

4.5 Propuesta de aumento de capital humano en la Administración Tributaria (cuerpo de auditores)

Según la información recabada, se observa la necesidad de aumentar el capital humano, en la DGII, específicamente en la cantidad de auditores, por lo que a continuación se plantea la moción de contratar a más personal para ejercer la función de fiscalización a los contribuyentes.

Tomando en cuenta los datos obtenidos, actualmente la DGII tiene una cantidad de 250 auditores para efectuar el trabajo de fiscalización y de

acuerdo a la cifra proporcionada de contribuyentes activos inscritos no hay proporcionalidad con los mismos, para que la administración tributaria lleve a cabo auditorías con finalidad determinativa del IVA a estos, lo cual se propone duplicar el número de auditores, es decir que la Unidad Fiscalizadora cuente con al menos con una cantidad de 500 auditores, haciendo un balance que la cantidad confirmada como evadida en los tres años comprendidos entre 2012 y 2014, supera los seis mil millones de dólares, y el costo de la planilla de los 250 auditores en tres años es de diez millones novecientos noventa y un mil ciento sesenta dólares, el costo de la duplicación de la planilla de auditores es inferior a las cantidades evadidas. La cantidad de seis mil millones cincuenta y siete mil setecientos veintiséis punto sesenta y nueve dólares (\$6,057,726.69), es evasión confirmada por la DGII como evadida, a través de una liquidación de oficio, duplicando el número de auditores, se busca que supere duplicar la determinación a pago de IVA que se ha evadido por parte de los contribuyentes.

4.6 Propuesta para el ordenamiento de las etapas del procedimiento que conlleva a la liquidación de oficio del impuesto, fijación y reducción de plazos.

A continuación se presenta una propuesta en la cual se plantea una reducción de plazos en la etapas del procedimiento de fiscalización, parecerá riguroso este planteamiento sin embargo se considera necesario siendo que lo que se pretende recuperar es dinero que le pertenece al fisco y que se convierten en recursos económicos con los cuales el Estado puede satisfacer las necesidades públicas de la sociedad, tales como salud, educación, seguridad; por lo cual en concordancia con la opinión del Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla, en la entrevista que se le realizó, no se considera necesario un aumento en la tasa del pago del IVA, sino debe exigirse el cumplimiento

del pago del referido impuesto a todos aquellos que evitan el pago del mismo, por lo que se considera necesario para lograr un mayor grado de eficacia en el proceso de fiscalización con resultados que determinan la liquidación de oficio, como mecanismo de prevención para disminuir la evasión del IVA, que tenga como uno de sus principios rectores el principio de celeridad, no dejando de lado la garantía de audiencia a cada uno de los contribuyentes, ya que se le debe proteger de cualquier arbitrariedad que pueda cometer la Administración Tributaria, y antes de realizar el pago que le exige la misma debe seguirse el procedimiento correspondiente sin obviar ninguna de sus etapas y concediéndole el tiempo necesario para ejercer su derecho de defensa, todo lo anterior en concordancia con el principio de legalidad, pues todo debe enmarcarse en el procedimiento establecido en el Código Tributario y las leyes relacionadas al mismo. Como ya se ha mencionado en capítulos anteriores el Código Tributario es la normativa que regula el procedimiento de liquidación de oficio realizado por la DGII y la LOFTAJIA regula la parte recursiva administrativa que se realiza ante el TAJIA, pero en las dos normativas mencionadas para ciertos actos no se determinan en qué tiempo o cuanto es el plazo que se otorga para realizarlos ó existen plazos que se pueden reducir.

Las propuestas están enfocadas en establecer plazos que no están regulados en la normativa tributaria, de lo cual se considera que hay un silencio legislativo, pues se ha dejado a discreción de la administración tributaria establecerlos, siendo necesario delimitar legalmente la duración de cada etapa del procedimiento de liquidación de oficio y en cuanto al proceso que regula el incidente de apelación no solo es determinar el tiempo que deberá llevarse cada etapa, sino también reducir el tiempo total de duración del trámite de apelación, pues lo que se busca es que el pago del IVA que se ha evadido, se recupere e ingrese a las arcas del Estado de una manera ágil.

4.6.1 Propuesta para la DGII

De acuerdo a lo antes dicho, se proponen las siguientes modificaciones en lo que respecta a la actividad que realiza la DGII en el procedimiento de liquidación de oficio, para poder tener un procedimiento más diligente, donde se delimite y se disminuyan los siguientes plazos:

CUADRO COMPARATIVO DE PROCEDIMIENTO ACTUAL Y PROPUESTA PARA LA LIQUIDACIÓN DE IMPUESTO ANTE DGII			
PROCEDIMIENTO ACTUAL		PROPUESTA DE PROCEDIMIENTO	
ETAPAS	PLAZO	ETAPAS	PLAZO
Notificación de la Designación de Auditoría	No hay regulación jurídica	Notificación de la Designación de Auditoría	3 días
Investigación preliminar y planeación de la auditoría	No hay regulación jurídica	Investigación preliminar y planeación de la auditoría	10 días
Ejecución de la Auditoría	No hay regulación jurídica	Ejecución de la Auditoría	Cuando sea pequeño o mediano contribuyente 60 días hábiles Cuando sea un gran contribuyente 100 días hábiles
Elaboración de informe de Auditoría	No hay regulación jurídica	Elaboración de informe de Auditoría	8 días
Notificación del informe de auditoría	No hay regulación jurídica	Notificación del informe de auditoría	3 días
Respuesta al informe de auditoría y aportación de	15 días (Art. 186 C. T.)	Respuesta al informe de auditoría y aportación de prueba	10 días

prueba			
Estudio y Valoración de la prueba aportada y emisión del informe que determina tasación	No hay regulación jurídica	Estudio y Valoración de la prueba aportada y emisión del informe que determina tasación	20 días
Notificación del informe de auditoría	No hay regulación jurídica	Notificación del informe de auditoría	3 días

4.6.2 Propuesta para el TAIIA

CUADRO COMPARATIVO DE PROCEDIMIENTO ACTUAL Y PROPUESTA PARA LA LIQUIDACIÓN DE IMPUESTO ANTE TAIIA			
PROCEDIMIENTO ACTUAL		PROPUESTA DE PROCEDIMIENTO	
ETAPAS	PLAZO	ETAPAS	PLAZO
Presentación del recurso de Apelación	15 días después de la notificación	Presentación del recurso de Apelación	5 días después de la notificación
Solicitud de remisión de expediente a la DGII	No hay regulación jurídica	Solicitud de remisión de expediente a la DGII	3 días después de recibido el recurso de Apelación
La DGII remite el expediente	3 días (Art. 4 LOFTAIIA)	La DGII remite el expediente	3 días
Estudio de admisibilidad	No hay regulación jurídica	Estudio de admisibilidad	8 días
Notificación a la DGII, solicitando informe y remitiendo expediente	No hay regulación jurídica	Notificación a la DGII, solicitando informe y remitiendo expediente	3 días posteriores a la admisión
DGII devuelve	15 días	DGII devuelve	15 días

expediente, con justificación de lo actuado	(Art. 4 LOFTAIIA)	expediente, con justificación de lo actuado	
Apertura a pruebas	5 días (4 LOFTAIIA)	Apertura a pruebas	5 días
Producción y valoración de prueba	No hay regulación jurídica	Producción y valoración de prueba	10 días
Notificar al apelante para que realice sus alegaciones finales	No hay regulación jurídica	Notificar al apelante para que realice sus alegaciones finales	3 días
Alegaciones finales	8 días (Art. 4 LOFTAIIA)	Alegaciones finales	8 días
Emitir la resolución final	No hay regulación jurídica	Emitir la resolución final	60 días
Notificación de resolución final	No hay regulación jurídica	Notificación de resolución final	3 días

CONCLUSIONES

Que el primer antecedente en aplicar el Impuesto al Valor Agregado se originó en Francia en el año de 1954, y no fue hasta el año de 1963 en donde la Comunidad Económica Europea adopta un impuesto similar al Impuesto al Valor Agregado para operaciones comerciales entre los países integrantes, la finalidad era básicamente obtener un tributo base y unificado para todos los países que conformaban la comunidad, en donde sus integrantes lograran una armonización y una igualitaria carga tributaria, para la justa comercialización de los productos.

El Salvador ha sido uno de los últimos países en Latinoamérica en incluir en su legislación el Impuesto al Valor Agregado.

Que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto de tipo de consumo en que el valor agregado se determina mediante sustracción sobre base financiera de acuerdo con la técnica de impuesto contra impuesto y que adopta el principio de imposición exclusivo en el país de destino, para evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica.

Que doctrinariamente la liquidación de oficio se concibe como el acto administrativo en virtud del cual se determina la existencia de una deuda tributaria, con identificación del sujeto pasivo y de la cuantía de la deuda, que contiene una manifestación de la voluntad del ente público, rigiéndose por los principios del procedimiento administrativo o por las normas del propio procedimiento de liquidación. De acuerdo al estudio realizado de derecho comparado con los países de El Salvador, Argentina,

Chile y España, El Salvador tiene la tasa más baja del IVA, y el sistema tributario con mayor grado de eficacia para la prevención de la evasión del IVA es el aplicado por Chile

Que no hay una claridad en cuanto a la descripción de las etapas del procedimiento de liquidación contemplada en la normativa tributaria.

Que es necesario plantear reformas al Código Tributario enfocadas en fijar plazos que no están contemplados para ejecutar de manera ágil las etapas del procedimiento de liquidación de oficio

RECOMENDACIONES

A la administración tributaria:

Aumentar su capital humano, específicamente al número de auditores, para que se pueda cubrir al mayor número de contribuyentes con la realización de fiscalizaciones, para evitar la evasión del IVA.

Capacitar constantemente al personal de la DGII para la efectiva aplicación de las normas tributarias.

Que proponga reformas al Código Tributario enfocadas a establecer los plazos del procedimiento de liquidación de oficio que no están contempladas en el mismo, con el único fin de dar celeridad al procedimiento y evitar un estancamiento en los mismos.

Crear Incentivos para la población en general por medio de estímulos que logren que ésta se convierta en exigente y vigilante del cumplimiento de las obligaciones tributarias que al contribuyente le corresponden como tal.

Realizar jornadas de educación fiscal a la población, debiendo ser impartidas de manera permanentemente por instituciones educativas e instituciones gubernamentales, por medio de propaganda, capacitaciones que tengan como único objetivo la creación de una cultura fiscal, fundamentada sobre los valores de solidaridad, honestidad y transparencia, haciéndoles comprender que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se convierten en recaudación de tributos y a la vez éstos se convierten en la prestación de servicios públicos.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

BENITEZ PERLA, Juan Carlos, *“El impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA, consideraciones en torno a su clasificación y a los hechos generadores”* tesis de grado, facultad de jurisprudencia y ciencias sociales, Universidad DR. José Matías Delgado, San Salvador, El Salvador.

CACERES, Alberto I, DREILING, Paola E, *“El Impuesto al Valor Agregado”* 1 Edición, La Ley, Buenos Aires, 2004.

CUSGÜEN OLARTE, Eduardo, *Evasión y contrabando*, 3ª. Edición, Leyer, Colombia, 2005.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, 1ª Edición, Editorial Porrúa, México 1999.

FASIANI, Mauro, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, 1ª. Edición, Madrid, 1962.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*, 5ta edición, Editorial Porrúa S. A, México, 1961.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas”* 1ra Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1946.

GARCIA VIZCAINO, CATALINA, *Derecho Tributario*, 2ª edición, De Palma, Buenos Aires.

KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette, et al, *Manual de Derecho Financiero*, 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

MAGAÑA, Álvaro, “*Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad*” 1ra edición Unidad Técnica Ejecutora, San Salvador, 1993.

MARTÍN, José María y Guillermo F. RODRÍGUEZ USÉ, *Derecho Tributario Procesal*, 2ª Edición, Argentina, Ediciones De Palma, 1987.

PEREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 1ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1991, p. 33.

QUERALT, Juan Martín, et. al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid.

RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario, Infracciones y Delitos*, 1ª Edición, Editorial Jurídica de Chile.

SACONNE, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, 1ª. Edición, La Ley, S.A., Argentina, 2002.

SOLIS, Adolfo, *El Principio de Seguridad Jurídica*, Grupo Farías. Abogados Tributarios, disponible en <https://www.google.com/sv/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF8#q=en+que+copnsiste+el+principio+de+seguridad+juridica>, sitio consultado el 2 día 2 de Julio de 2015.

SOLER, OSVALDO. H, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, 2005 p 57

TRUJILLO PUENTES, Jorge, *La experiencia chilena en el combate a la evasión*, 1ª. Edición, Ilpres, Chile, 1998

UMAÑA HERNANDEZ, Abel, TUTILA ARUCHA, Pedro Alfredo, FIGUEROA, Walter Armando. *“El Número de Identificación Tributaria”* Tesis de grado, Facultad de Ciencias y Humanidades, Universidad Modular Abierta, Sonsonate, El Salvador, 2000.

VALDES COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 3ª Edición, Editorial Temis S.A., Colombia, Bogotá, 2001.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

ZORNOZA PEREZ, Juan J., *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias, Principios Constitucionales del Derecho Sancionador*, 1ª. Edición, Editorial Civitas, S. A.

LEGISLACIÓN

El Salvador

CÓDIGO TRIBUTARIO, D. L. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, D. O. No. 241, Tomo: 349 del 22 de diciembre de 2000

CODIGO PENAL, D. L. No. 1030, del 26 de abril de 1997, D. O. No. 105, Tomo: 335, del 10 de Junio de 1997

CODIGO DE COMERCIO, D. L. No. 671, del 8 de Mayo de 1970, D. O. No. 140, Tomo 228, del 31 de Julio de 1970

LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL, D. L. No. 86, del 17 de Octubre de 1991, D. O. N° 242, TOMO No. 313, del 21 de Diciembre de 1991.

LEY ORGÁNICA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, D. L. No. 451 del 22 de Febrero de 1990, D. O. No. 56, TOMO No. 306 del 7 de Marzo de 1990

LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, D. L. No. 296 del 24 de Julio de 1992, D. O. N° 143, TOMO No. 316 del 31 de julio de 1992

LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, D. L. No.135, del 18 de Diciembre de 1991, D. O. N° 242, Tomo N° 313, del 21 de Diciembre 1991.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, D.E. N° 83, del 22 de septiembre de 1992, D.O. N° 174, Tomo 316, del 22 de septiembre de 1992

LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES, D.L. No. 284 del 31 de enero de 1986; D.O. No. 33, Tomo 290 del 19 de Febrero de 1986.

LEY SOBRE EL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIO, D.L. N°825, Publicado el 3 de diciembre de 1976

LEY SOBRE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO, D.L. 18.320, Publicada en el Diario Oficial del 17 de julio de 1974.

Chile

CODIGO TRIBUTARIO CHILENO, D.C. 830, Publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974.

Argentina

LEY DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE ARGENTINA, Ley 11.683, Decreto 821/98

España

LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, disponible en <http://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>, sitio consultado el día 28 de Julio de 2015.

LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1992/12/29/pdfs/A44247-44305.pdf>, sitio consultado el día 28 de Julio de 2015.

REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, disponible en <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28925-consolidado.pdf>, sitio consultado el día 28 de Julio de 2015.

JURISPRUDENCIA

DOCTRINA Y CRITERIOS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, Resolución sobre Recurso de alzada con referencia 07068/2013/00/00, de fecha 17 de Marzo de 2015, disponible en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCteac/criterio.aspx?id=00/07068/2013/00/0/1&q>

DOCTRINA Y CRITERIOS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, Resolución sobre Recurso de alzada con referencia 05371/2012/00/00 de fecha 22 de Enero de 2015, disponible en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCteac/criterio.aspx?id=00/05371/2012/00/0/1&q>

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria, con referencia I1202024TM, dictada a las catorce horas treinta minutos del día dieciséis de abril del año dos mil trece.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria, con referencia I1102008TM, dictada a las diez horas del día diecinueve de octubre del año dos mil once.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria con referencia I1006008TM, dictada a las nueve horas del día veintiocho de abril de 2011.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria con referencia I1006001T, dictada a las nueve horas con treinta minutos del día quince de julio de 2011.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria con referencia I1103008TM, dictada a las catorce horas del día diecinueve de enero de 2012.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Sentencia de Apelación, N° Inc. I1102014T, dictada a las trece horas treinta minutos del día siete de mayo del año dos mil 2012.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Sentencia de Apelación, con referencia Inc. I1201009TM, de fecha 22 de enero del año 2013.

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Resolución confirmatoria con referencia I1307002TM, dictada a las nueve horas con veintidós minutos del día treinta de junio de 2014.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION DE ARGENTINA, Sentencia Definitiva, con referencia 33.952-I, de fecha treinta de mayo de 2012.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION DE ARGENTINA, Sentencia Definitiva, con referencia 35.214-I, de fecha dieciséis de febrero de 2012.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION DE ARGENTINA, Sentencia Definitiva, con referencia 29.322-I, de fecha veinte de marzo de 2012.

TERCERA SALA DE LA CORTE SUPREMA CHILENA, Sentencia de Casación, con referencia No. 10.047-2011. De fecha 29 de diciembre de 2011.

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE MAULE, Sentencia Definitiva, con referencia N° GR-07-00001-2011, de fecha 9 de septiembre de 2011.

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE VALPARAÍSO, Sentencia Definitiva, con referencia N° GR-14 -00003-2013, de fecha 19 de junio de 2013.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia definitiva, con referencia 276-2007, de fecha 14 de mayo de 2010.

REVISTA

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental. “Ejercicio Financiero Fiscal 2012, 2013 y 2014”, en *Informe de la Gestión Financiera del Estado*, República de El Salvador (2012, 2013 y 2014)

DICCIONARIO

Universidad Nacional Autónoma de México, instituto de investigaciones jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, nueva edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, primera edición. 1979, undécima edición, 1993, Editorial Heliastas.

ESCRICHE, Joaquín, *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/364/33.pdf>, sitio consultado el 23 de junio de 2015.

PAGINA WEB

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS DE ARGENTINA

www.afip.gob.ar

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ESPAÑA, en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Presentacion/Organigrama/Organigrama_AEAT_es_es.pdf, sitio consultado el día 6 de agosto de 2015.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA www.csj.gob.sv

ENCICLOPEDIA JURÍDICA, s. v. “sanciones tributarias”, disponible en <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sanciones-tributarias/sanciones-tributarias.htm>, sitio consultado el día 25 de Junio de 2015.

INFORMACION LEGISLATIVA Y DOCUMENTAL www.infoleg.gov.ar

MINISTERIO DE HACIENDA www.mh.gob.sv

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS www.taiia.gob.sv

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION DE ARGENTINA www.Tribunalfiscal.gov.ar

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REPUBLICA DE CHILE
www.tta.cl

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS www.sii.cl