

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS



TEMA

**“LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA PREVENIR,
COMBATIR Y ERRADICAR LA EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR”**

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

PRESENTADO POR

BARAHONA CASTANEDA, AMILCAR EDGARDO
GALAN, BAYRON FRANCISCO
MARTINEZ ARAUJO, MARLON AMADEO

DOCENTE ASESOR

LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, ABRIL, 2015

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Lic. José Luis Argueta Antillón
RECTOR INTERINO

Ing. Carlos Armando Villalta Rodríguez
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

Maestro Roger Armando Arias
VICERRECTOR ACADEMICO INTERINO

Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya
SECRETARIA GENERAL INTERINA

Licda. Nora Beatriz Meléndez
FISCAL GENERAL INTERINA

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. Rene Mauricio Mejía Méndez
DIRECTORA DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes B.
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

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

TRIBUNAL EVALUADOR

Lic. Eugenio Tevés Castillo

PRESIDENTE

Licda. Marta Lilian Villatoro Saravia

SECRETARIA

Lic. Samuel Merino González

VOCAL

AGRADECIMIENTOS

A DIOS

Por darme entendimiento, fortaleza física y espiritual para alcanzar este sueño.

A MIS PADRES

Pedro Amílcar Barahona Castaneda y Norma Irene Castaneda por la vida, el amor y todo su apoyo incondicional en cada momento; convirtiéndose en una fuente de inspiración para superarme.

A MIS HERMANOS

José Eduardo y Gladis Irene Barahona Castaneda por animarme a seguir luchando y haber estado conmigo siempre.

A MIS ABUELOS

José Barahona Cano y Rosa Gladis Martínez de Barahona por apoyarme en los momentos más duros de mi carrera y vida, siempre diciéndome que siguiera adelante hasta alcanzar la meta.

A LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR Y A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS

Por brindarme de múltiples conocimientos, en los cuales puedo decir que me destacare como un profesional y a todos los docentes de la carrera en ciencias jurídicas, que contribuyeron en mi formación académica como profesional que me dieron su apoyo para seguir adelante en la carrera que hoy culmino.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS

Por su paciencia, comprensión y apoyo en las noches de desvelo que tuvimos que pasar. Para culminar nuestro proceso de graduación.

A MI ASESOR DE TESIS

Por compartir sus conocimientos de derecho tributario, a si también logrando terminar trabajo de graduación gracias a sus asesorías, correcciones y enseñanzas.

A MIS AMIGOS

Agradezco a los que siempre estuvieron con migo en esos momentos de alegría, trabajo y por su valiosa amistad que día con día me lo demostraron. A los responsables del proceso de Graduación y a todos los docentes de la carrera en ciencias jurídicas, que contribuyeron en mi formación académica como profesional.

A MI NOVIA

Por apoyarme con su tiempo y animarme para que culminara mi carrera.

AMILCAR EDGARDO BARAHONA CASTANEDA

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, a mi madre, a mi novia, a mis abuelos, a mis compañeros de tesis y a mi asesor de tesis.

BAYRON FRANCISCO GALÁN.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS

Por darme entendimiento, fortaleza física y espiritual para alcanzar este sueño y culminar mi carrera satisfactoriamente.

A MI MADRE

Carmen del Socorro Araujo por la vida, el amor y todo su apoyo incondicional en cada momento; convirtiéndose en una fuente de inspiración para superarme.

A MIS ABUELOS

Israel Martínez Carranza y Alba Leonor Laug de Martínez (Q.D.P.) por animarme a seguir luchando y haber estado conmigo siempre.

A LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR Y A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS

Por brindarme múltiples conocimientos que me servirán para destacarme como un profesional y a todos los docentes de la carrera en ciencias jurídicas, que contribuyeron en mi formación académica como profesional que me dieron su apoyo para seguir adelante en la carrera que hoy culmino.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS

Por su paciencia, comprensión y apoyo en las noches de desvelo que tuvimos que pasar. Para culminar nuestro proceso de graduación.

A MIS AMIGOS

Agradezco a los que siempre estuvieron conmigo en esos momentos de alegría, trabajo y por su valiosa amistad que me demostraron día a día.

A los responsables del proceso de Graduación y a todos los docentes de la carrera en ciencias jurídicas, que contribuyeron en mi formación académica como profesional

A MI NOVIA

Por apoyarme con su tiempo y animarme para que culminara mi carrera.

MARLON AMADEO MARTINEZ ARAUJO

INDICE

CONTENIDO	PAG
INTRODUCCION	I
CAPITULO I ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
1.1 Definición de los Tributos.....	1
1.2 Naturaleza Jurídica del impuesto.....	6
1.3 Tipos de Imposición de los Impuesto.....	7
1.4 Clases de Tributos.....	9
1.4.1 El Impuesto.....	12
1.4.2 La Tasa.....	18
1.4.3 Contribuciones Especiales, Concepto y Caracteres.....	25
CAPITULO II MARCO TEÓRICO	
2.1 Evasión Fiscal.....	29
2.1.1 Concepto de Evasión	
2.1.2 Causas de Evasión.....	32
2.1.3 Tipos y Formas de Evasión.....	41
2.2 Elusión Fiscal.....	49
2.2.1 Concepto de Elusión	
2.2.2 Características de Elusión.....	53

2.2.3. Conductas Adoptadas por el Elusor.....	55
2.3 Diferencias entre Evasión Fiscal y Elusión Fiscal.....	58
CAPITULO III LOS MECANISMO DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL PARA PREVENIR, COMBATIR Y ERRADICAR LA EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR	
3.1 Actividades Tributarias del Estado para Prevenir, Evitar, Controlar y Erradicar la Evasión Fiscal.....	63
3.1.1 Aspectos Generales	
3.1.2 Recaudación de Impuesto por parte de la Administración Tributaria.....	72
3.1.3 Objetivos de la Administración Tributaria.....	83
3.2 Fiscalización y Control.....	84
3.2.1 Generalidades	
3.2.2 Procedimientos.....	89
3.2.2.1 Procedimiento de Liquidación Oficiosas	
3.2.2.1.1 El Procedimiento Administrativo	
3.2.2.1.2 Concepto.....	90
3.2.2.1.3 Definición.....	91
3.2.2.1.4 El Procedimiento Administrativo y La Función Administrativo.....	92

3.2.2.1.5 Los Fines del Procedimiento Administrativo.....	93
3.2.2.1.6 Principios Generales del Procedimiento Administrativo.....	95
3.2.2.1.7 Principios Generales que Conforman el Procedimiento.....	101
3.2.2.1.8 Regulación Jurídica del Procedimiento Administrativo.....	105
3.2.2.2 Fedatario Fiscal.....	114
3.2.2.2.1 Concepto de Fedatario Fiscal	
3.2.2.2.2 Procedimiento de Fedatario Fiscal.....	115
3.2.2.2.3 Requerimiento Probatorio.....	121
3.2.2.2.4 Proceso Sancionatorio.....	125
3.2.2.2.5 Diagnóstico del Sistema Tributario y Recomendaciones de Política.....	131
3.2.2.2.6 Medidas Propuestas del Fedatario para Disminuir la Evasión Fiscal.....	133
3.2.2.3 Auditor Fiscal.....	137
3.2.2.3.1. Antecedentes de la Auditoría	
3.2.2.3.2 Definición, Finalidad e Importancia de la Auditoría.....	141
3.2.2.3.3 Clasificación y Características de la Auditoría.....	143
3.2.2.3.4 Regulaciones del auditor debe considerar en la elaboración de Papeles de Trabajo.....	147
3.2.2.3.5 Aspectos Legales del Auditor para el Proceso Evaluativo.....	152

3.2.2.4 Análisis de la Investigación.....	160
-------------------------------------------	-----

CAPITULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusión General.....	165
-----------------------------	-----

4.1.1 Conclusiones Específicas

4.2 Recomendaciones.....	167
--------------------------	-----

Bibliografía.....	170
-------------------	-----

RESUMEN

Este trabajo está compuesto por cuatro capítulos, donde se analizan los temas más importantes respecto al objeto de estudio de esta investigación, el cual aborda los aspectos más trascendentales de los mecanismos de fiscalización y control de la administración tributaria, los antecedentes históricos y la estructura general de la administración tributaria, y la utilización de los medios de control para prevenir y erradicar la evasión fiscal.

De igual forma, se recalcan los aspectos más relevantes de los medios de control, analizando las generalidades de esta temática, y los medios de control como el procedimiento de liquidación oficiosa, fedatario fiscal y auditor fiscal como solución al problema de la elusión y evasión fiscal, enfocado en el derecho nacional.

Asimismo, esta investigación contiene las generalidades de la evasión fiscal, los elementos que conforman esta falta y las etapas en las que se divide, abordando el tratamiento de la falta de elusión en el derecho comparado, y los efectos sancionatorios que se generan por su ejecución.

También, se incluyen los aspectos más fundamentales de los diferentes mecanismos Liquidación Oficiosa, Fedatario Fiscal y Auditor Fiscal para dar a conocer y determinar cómo y cuándo se llevara a cabo el procedimiento, claro analizando cada caso, algunas consideraciones sobre la forma de aplicar y proceder de las diferentes instituciones como la DGII. El desarrollo de los temas antes mencionados, se llegó a una serie de conclusiones y recomendaciones que se plasman en la parte final del trabajo, recomendando la incorporación de herramientas a nivel doctrinal que permitan combatir el mejoramiento de dichos mecanismos.

INTRODUCCION

Esta investigación va referida a las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria como mecanismo para prevenir, combatir y erradicar la evasión fiscal en el Salvador, es una investigación de carácter jurídico, formalistas, en atención al objeto de la investigación, ya que lo que se estudia son los mecanismos de control de la administración tributaria como lo son el auditor, la liquidación oficiosa y el fedatario fiscal, todo esto con el fin determinar cuál es el grado de eficacia de dicho procedimientos en la disminución de los índices de evasión fiscal en El Salvador y tener en cuenta cual es el que mayor eficacia tiene.

La presente investigación tiene un carácter documental, en el cual con la poca información que existe se logró conocer los controles de administración tributaria en la cual logramos indagar en los medios con los cuales dicha administración trabaja con el afán de controlar aquellos evasores fiscales, para lo cual se utilizó material bibliográfico, asimismo podemos mencionar que la investigación concibe con ciertos problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalistas, descontando todo elemento factico o real que se relaciona con la institución o especie legislativa y su cometido es básicamente interpretar el derecho objetivo formal para lograr un mayor auge de conocimiento.

Dicha investigación se realizó con gran empeño, esto para conocer más de lo que nuestro derecho tributario nos ofrece a si mismo conociendo algunos hechos históricos que llaman la atención porque permitieron inculpar a quienes cometiendo actos graves contra la moral y los buenos principios, no se les llevó a la cárcel por sus crímenes sino por el incumplimiento en su deber de tributar, lo que indica a las claras, lo importante que es para las economías y para el Estado ejercer tal capacidad coercitiva disciplinando a

quien evade para que no lo siga hacienda, al conocer respecto a este tema nos vimos en el afán de conocer más respecto a dichos medios con los cuales se logró detectar los evasores fiscales.

En este caso se analizaron ciertas disposiciones normativas como lo son: A) Constitución de la Republica de El Salvador. B) Código Tributario. C) Ley De Impuestos Sobre La Renta. D) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles, con la cual dicha investigación pretende conocer el rango de eficacia de cada mecanismo de control y el alcance que tienen dichos procedimientos administrativos en tales normativas. La manera como se llevara a cabo esta investigación es mediante, el análisis normativo, para determinar cuál es el grado eficacia, dentro de la fiscalización y control de la administración tributaria para lograr conocer como es aplicable en las diferentes áreas donde es necesario el tributo fiscal y como esto puede ser controlado.

Así, también, en dicha investigación nos vemos obligados a auxiliarnos de libros cuyos autores conocen sobre el tema, revistas y medios modernos como lo son las páginas web en los cuales logramos indagar en conocimientos mayormente explicados.

Las unidades de análisis, A) Constitución de la Republica de El Salvador. B) Código Tributario. C) Ley De Impuestos Sobre La Renta. D) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles, en estas se centrara la investigación, en el sentido de conocer de una forma objetiva en general y principal, de esta investigación la cual consiste en determinar el grado de efectividad de los mecanismos de control de la administración tributaria como lo son: el auditor, la liquidación oficiosa y el fedatario fiscal, así observando cual combate y erradica con mayor eficacia a los evasores, logrando una disminución de los

índices de evasión fiscal en El Salvador, por lo tanto conociendo uno a uno cada medio mencionado, su rendimiento su proceso., también donde es mayormente utilizado, asiendo de conocimiento las actividades presupuestales y financieras, en el momento de la gestión, o posteriormente, de acuerdo a las cuentas que se rindan a las entidades fiscalizadoras, o mediante la inspección directa en los libros de cuentas, realizada por los inspectores fiscales de esta forma podemos manifestar lo que es la fiscalización.

El presente trabajo, es muy importante para la determinación dichos medios para prevenir y erradicar la evasión fiscal, determinando cuál de las antes mencionadas está siendo de mayor eficacia, a si también como se pueden mejorar o logran alcanzar lo esperado por la administración tributaria.

El capítulo uno, menciona un ámbito genérico de lo que es el derecho tributario como los diferentes tipos de tributos su definición y la forma de proceder claro tocados en un ámbito superficial ya que son base para el desarrollo del tema.

Capitulo dos, conocer los conceptos de las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, características, las causas de evasión en otro orden de ideas, en el cual no solo existe una sola forma de poder evadir, sino más bien con el tiempo esta se ha vuelto una conducta dentro de la sociedad repetitiva y evolutiva, ¿qué factores contribuyen para que se presente evasión tributaria?, ¿que los motiva?, ¿Quiénes evaden? ¿Por qué evaden?

Así también, demostrando tipos y formas de evadir, tomando en cuenta lo que son los conceptos, características y conductas adoptadas por lo que es la elusión fiscal, logrando así la diferencias entre evasión fiscal y elusión fiscal, realizando un conocimiento mayor referente al tema.

Capitulo tres, aspectos generales referente a las actividades tributarias del estado para prevenir, evitar, controlar y erradicar la evasión fiscal, recaudación de impuesto por parte de la administración tributaria a si también las funciones básicas de la administración tributaria, principios generales, objetivos de la administración tributaria, fiscalización y control en la cuales nos emplearemos en conocer sus generalidades, y finalmente explicaremos los procedimientos utilizados de la administración tributaria: la liquidación oficiosa, concepto, definición, el procedimiento administrativo y la función administrativa, los fines y los principios generales del procedimiento administrativo, principio de legalidad objetiva, el principio del informalismo en favor del usuario y del administrado, sus regulaciones, el procedimiento de liquidación oficiosa, como Segundo medio nos referiremos fedatario fiscal, sus obligaciones y procedimientos, regulación jurídica, proceso sancionatorio como también el diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política y medidas propuestas del fedatario para disminuir la evasión fiscal, el tercer medio auditor fiscal en dicho medio de control fiscal hacemos mención de sus antecedentes, definición, finalidad e importancia de la auditoría, su clasificación y características de la auditoría determinado cada medio según su función dentro de lo que es el control de la administración tributaria que por estos medios se combate y se erradica según su eficacia.

CAPITULO I: ASPECTO GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.1 Definición de los Tributos

A los tributos¹, se les denomina de varios modos: devengos, exacciones, cargas, gravámenes, detracciones, gabelas. También en forma sinónima con sus especies, se les llama impuestos o contribuciones. En este Tesis se hace uso del término tributo.

Es así, que se pueden definir los tributos como “toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario”.

Otra definición similar dice que “los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y sociales de Manuel Ossorio; tributo es el Impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen, carga, Servidumbre², Obligación. La doctrina contractual, equiparaba el tributo a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y los medios pecuniarios para cubrirlos, de modo tal que trasladaba al campo jurídico la

¹ Según el Artículo 11 establece que los Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

² Aporte de grupo. La servidumbre se presenta como un derecho real, que recae sobre una cosa ajena, y que consiste en la posibilidad de utilizar dicha cosa y de servirse de ella de una manera más o menos plena. No puede existir una servidumbre sin utilidad para un fundo o una persona, pues no se pueden establecer limitaciones al derecho de propiedad que no reporten ventaja para nadie. Aquel en cuyo favor está constituida la servidumbre, denominado predio dominante, y aquel otro, que sufre dicho gravamen, denominado predio sirviente, razones de utilidad y de necesidad imponen su existencia, recaen sobre cosa ajena, suponen una limitación al derecho de propiedad, y son inseparables de la finca a que activa o pasivamente pertenece.

doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado.

Las doctrinas publicistas concebían genéricamente al tributo, como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público.

Es así que, son vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explica que el impuesto (tributo) es "como una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio", según dice Griziotti³.

Para comprender lo que es el derecho tributario es necesario conocer que son los tributos, según lo establece Sainz de Bujanda citado por Villegas; se entiende por tributo "toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes publicados estén encomendados".

Ángel Schindel considera que en la doctrina existe relativa uniformidad en el sentido de considerar que la expresión tributo desde el punto de vista jurídico, se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado y otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que dispone la ley, con el objeto de cumplir con sus fines los tributos, como lo hemos señalado, constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado. Otra definición

³ Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, (Buenos Aires: Roque De Palma, 1959), 168.

a la que podemos llegar es la siguiente: "Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"⁴.

Por su parte, el Código Tributario da una definición legal en el Art. 11 C.T., el cual establece que: "tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines", artículos relacionados 1, 28 inc.1, 22, 72 inc. 1, 120 inc. 1, 6 literal a) todos del C.T; Art. 2 numeral 1 del RACT. De las definiciones puede extraerse según Schindel algunos elementos esenciales como:

i. Prestación Pecuniaria⁵, ya que el tributo es una prestación patrimonial exigible en dinero, aunque la doctrina sostiene que también puede serlo en especie, aclarando que esta última forma subsista solo en casos aislados, pues modernamente la prestación se cumple normalmente en dinero, lo cual es conforme por lo establecido por el Art. 11 C.T.

ii. Coerción⁶, el segundo elemento de los tributos consiste en que la prestación puede ser exigida coercitivamente por el Estado si los particulares obligados a su pago no se avienen a la decisión dispuesta por la ley.

⁴ Ángel Schinder, *Concepto y Especies de tributos*, en AA.VV., Director Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario, Volumen 1, (Buenos Aires: Astrea, 2003), 565.

⁵ Las obligaciones pecuniarias son aquellas que tienen como prestación la entrega de una cantidad de dinero. Aunque el dinero se materializa en monedas y billetes, no todas las obligaciones cuyo objeto es el traspaso posesorio de éstos son pecuniarias. No lo son, en concreto, aquellas en las que las monedas o los billetes se consideran en sí mismos, como cosas singulares por ejemplo una moneda de coleccionista
Sainz de Bujanda, *Obligaciones Pecuniarias*
<http://www.infoderechocivil.es/2012/03/obligaciones-pecuniarias.html>.

⁶ Según la Academia es coacción la violencia que se hace a una persona para obligarla a que diga o ejecute una cosa. Proviene de *coactar* o compeler *coactum*, de *cogere* u obligar por la *fuerza*. Pero en derecho tiene un sentido algo distinto. Se dice coacción social, coacción del Estado, como dando la idea de una fuerza colectiva organizada para someter el

iii. Unilateralidad, el tercer elemento consiste en que si bien generalmente se trata de una prestación generalmente dineraria, en la obligación o hay prestaciones bilaterales directas, como en la mayoría de los negocios jurídicos privados, aunque en algunas especies de tributos, como las tasas y contribuciones especiales se requiere la existencia de una particular actividad del Estado, no necesariamente como contraprestación equivalente.

iv. Origen en la Ley, en virtud del principio de legalidad y reserva de ley, la prestación debe ser establecida indispensablemente por la ley.

v. Finalidad, se establecen con el fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes públicos, sin embargo no es esta la única finalidad de existencia de los tributos, ya que algunos tributos se imponen por ley con el fin principal de actuar como disuasivos de ciertas actividades de los particulares o para incentivar determinadas actividades.

Así, algunos países especialmente Europa, acuden a los tributos como un fin de lograr objetivos socialmente deseables como la preservación del medio ambiente y similares⁷. Impuesto, según lo establece el Art. 13 del Código Tributario, es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Otras definiciones, pueden ser: “Son prestaciones, hoy por lo regular

individuo a la ley. *Coerción* significa contener, reprimir, refrenar *cum*, con; *acere*, impedir, apartar, retener. *Coartar* de *coarxtare*, de *cum arctare*, que es estrechar, limitar, restringir. Coartar, en la acepción común legal, no es precisamente prohibir, sino restringir, y en ese sentido indica especie de acción indirecta o tortuosa de menoscabar. Así se coartan derechos. Rafael Bielsa, *Los conceptos jurídicos y su terminología*, 3º Ed., (Buenos Aires: De Palma, 1993), 110.

⁷ *Ibíd.* 565-567.

En igual sentido se pronuncia Villegas al establecer que los elementos diferenciadores del tributo que los distinguen de los ingresos públicos en general son: a) Prestaciones en dinero o especie, siendo esta última de carácter excepcional; b) Exigidas en su poder de imperio; c) En virtud de una ley; y d) Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.

en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que lo mismo reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinados unilateralmente y sin contra prestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”⁸.

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge tributo es la “Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.”⁹

Para Héctor B. Villegas “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”¹⁰

Para Dino Jarach “El Tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.”¹¹ Del concepto dado, de tributo se puede concluir lo siguiente:

a) Los tributos se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario, es decir, el Estado como lo veremos oportunamente, tiene la potestad de crear, modificar y extinguir tributos y ello no es más que una manifestación de su soberanía.

⁸O. Araujo Castillo, *Cuaderno de Cátedra Para Contabilidad de Impuestos*, (El Salvador: Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” UCA, 1984).

⁹C. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Volumen I, 2ª ed. (Buenos Aires, Argentina: De Palma, 1970), 309.

¹⁰ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, (Buenos Aires, Argentina: De Palma, 1992), 73.

¹¹ Dino Jarach, *El Hecho imponible*, 2ª ed., (Buenos Aires, Argentina: 1982), 11.

- b) El pago de los tributos no es voluntario, sino que ellos se imponen en forma obligatoria o coactiva.
- c) Los tributos implican el pago de una suma de dinero, con lo cual se excluyen las prestaciones personales forzadas y la entrega de especies.
- d) Los tributos a que se han aludido tienen como objetivo dotar al Estado de recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines¹².

Sobre esta materia se han planteado diversas posiciones en relación a si el tributo debe ser el único medio a través del cual el Estado obtenga ingresos para satisfacer las necesidades colectivas y sus propios fines.

Algunos planteamientos postulan que sería mejor que el Estado definiera sus gastos operacionales en forma más racional y así con un ahorro fiscal alcanzar recursos para absorber el gasto social, lo que implica que el esfuerzo no sólo lo asumen los particulares.

Otros plantean, por el contrario, que las formas más adecuadas de obtener ingresos es mediante los tributos siendo esta la herramienta más eficiente de generar recursos al Estado a fin de lograr la equidad y distribución del ingreso.

1.2. Naturaleza Jurídica del Impuesto

De acuerdo a los conceptos anteriores, el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que lo justifique más que la sujeción a la potestad

¹² Julio Barahona, Fátima Enríquez y German Martínez, “El recurso de apelación como medio de impugnación de las resoluciones emitidas por la dirección general de impuestos internos, en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta”, (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011) 64.

tributaria¹³ del Estado. En virtud de esa potestad¹⁴, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual requiere realizar gastos¹⁵.

La potestad tributaria del Estado no consiste en otra cosa más que la facultad que tiene el Estado a través del Órgano Legislativo de establecer impuestos; esto es lo que jurídicamente da el sustento o la base para que el Estado pueda coactivamente cobrar un impuesto. El impuesto es pues, jurídicamente, como todos los tributos, una institución del Derecho Tributario, y esto es así porque nace de un ordenamiento jurídico autónomo cual es el Derecho Tributario. No es un contrato bilateral entre el Estado y los contribuyentes, ni una carga real que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo doctrinariamente.

1.3. Tipos de Imposición del Impuesto.

Los impuestos, atendiendo a los diversos sistemas impositivos de los Estados del mundo, pueden ser: Impuestos Proporcionales, Progresivos¹⁶, Regresivos, Ad Valorem y Específicos. La diferencia entre los primeros tres tipos de impuestos se establecen tomando el ingreso como base de comparación. En los impuestos progresivos, la tasa media o la relación entre

¹³ Con Potestad Tributaria se entiende en que el Estado es el único que puede crear, modificar e inclusive extinguir los impuestos

¹⁴ En virtud de dicha potestad tributaria el Estado puede exigirlos coercitivamente en virtud de su poder de imperio.

¹⁵ J. Perla Benítez y Pablo Díaz, "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 generados", (Tesis, UJMD, El Salvador, 1993.), 10.

¹⁶ Un impuesto progresivo es un impuesto por el cual la tasa impositiva aumenta a medida que aumenta la base imponible, persiguiendo un efecto redistributivo de los ingresos o gastos. Los impuestos progresivos intentan reducir la incidencia de los impuestos de las personas con una menor capacidad de pagar. El término se aplica con frecuencia en referencia a los impuestos sobre la renta personal, donde las personas con mayores ingresos pagan un mayor porcentaje de esos ingresos en impuestos que aquellos con menos ingresos. También se puede aplicar para el ajuste de la base imponible mediante el uso de exenciones fiscales, créditos fiscales o impuestos selectivos que crean efectos progresivos de distribución.

el impuesto pagado e ingreso, aumenta siempre que se incremente el nivel de ingresos del individuo. En los proporcionales, la tasa media permanece constante ante un incremento de los ingresos, y en los regresivos, la tasa media o relación pago de impuestos–ingreso, disminuye. En los impuestos Ad Valorem la base es el valor, generalmente de mercado, de los bienes sobre los cuales se aplica la tasa; mientras que en los específicos, el impuesto se establece como un monto fijo en dinero, por unidad física, peso, volumen, entre otros¹⁷.

En general los impuestos directos son más progresivos que los indirectos, aunque pueden existir excepciones debido a factores como la traslación, que no siempre es perfecta.

En los impuestos indirectos, como por ejemplo, en aquellos que gravan las ventas generales o los selectivos a consumos de bienes y servicios, el sujeto, persona o empresa que sufre el impacto inicial, tratará de trasladarlo mediante ajustes en los precios. Dichos ajustes pueden hacerse hacia atrás reduciendo los pagos a los factores de producción o lo que es más factible, hacia adelante en forma de aumentos en los precios de los bienes y servicios gravados.

En los ejemplos anteriores, el sujeto incidido será el Consumidor Final que efectúe la compra o adquiera el servicio. Claro que la traslación no será siempre total y completa.

En conclusión, y como base lo expuesto anteriormente, en el sistema impositivo de El Salvador existen impuestos progresivos e impuestos proporcionales, así: Impuestos progresivos: El Impuesto Sobre la Renta para

¹⁷ En la mayoría de los países con ingresos bajos y medios, es preferible el impuesto específico que se ajusta en forma automática en función de la inflación que el impuesto ad valorem.

personas naturales, fideicomisos y sucesiones domiciliadas, y asalariados, es progresivo, dado que establece, por medio de una tabla escalonada, un mayor porcentaje a pagar por un nivel de renta imponible más alto.

Entre los Impuestos proporcionales se encuentran los siguientes: a) El Impuesto Sobre la Renta para personas jurídicas domiciliadas o no, personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliados, es del tipo proporcional, por que fija la tasa del 25% sobre su renta imponible; b) El Impuesto Sobre la Renta para conjuntos culturales, deportivos, artísticos y similares no domiciliados es también proporcional, porque se fija una tasa del 5% de la renta bruta obtenida en cada evento; c) El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es proporcional, por aplicarse la tasa del 13% sobre la base imponible; d) El Impuesto por la Transferencia de Bienes Raíces también lo es, por que grava con un 3% sobre el exceso de aquellos inmuebles con valor mayor a \$28,571.43¹⁸.

1.4. Clases de Tributos

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

A. Tasas, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, a que se refieran, afecten o beneficien de manera particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que el servicio se prestan o

¹⁸ Cruz Juárez, *Cumplimientos de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes contenidas en el Código tributario de El Salvador*.

las actividades se realiza en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación Administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

B. Contribuciones especiales, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación del servicio públicos.

C. Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esta constituidos por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.¹⁹

El tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, la tasa y la contribución especial. La diferencia entre estas tres figuras radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir – el hecho imponible.

En la tasa nos encontramos ante un hecho consistente en la utilización del dominio público o en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona, verbigracias por aseo, desechos sólidos, mantenimientos de parques, costo por tasa municipal por poste de alumbrado eléctrico, fiestas patronales, entre otros.

Piénsese, por ejemplo, en la instalación de una red de alumbrado público. En tal caso, además de atenderse al interés general o común de la población en que es instalada dicha red de alumbrado.

¹⁹Juan Martín y José Simeón, *Las Categorías Tributarias*, Derecho Tributario, 14^a ed. (Editorial Aranzandi SA, 2009), 31.

Se está proporcionando un beneficio directo y más intenso a los propietarios de inmuebles sobre los que se proyecta el alumbrado, razón por la cual están llamados a contribuir de forma que financien parcialmente los gastos por referida instalación.

En otros casos – contribuciones especiales – nos encontramos también ante actividades administrativas que producen un beneficio especial a determinadas personas, aunque normalmente, a diferencia de las tasas, la actividad administrativa no es solicitada por el contribuyente, verbigracia en El Salvador, Ley del impuesto sobre el producto de tabaco, el impuesto del Fondo de Estabilización y Fomento Económico, (FEFE), del cual se obtienen anualmente para subsidiar el gas propano, Fondo de Conservación Vial (Fovial).

Según la ley, este impuesto es utilizado para la reparación y mantenimiento de las principales carreteras del país, Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros.

En el caso del impuesto se encuentra ante una obligación de pago nacida con una independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.²⁰

Se pagará el Impuesto sobre la Renta cuando se perciban ingresos, sin que la percepción de la renta necesite, adicionalmente, de actividad alguna para hacer nacer la obligación de contribuir.

De ahí precisamente que el Código Tributario defina el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, a diferencia de lo que ocurre con la tasa

²⁰ *Ibíd.*, 32.

y la contribución especial, tributos en que la existencia de una actividad administrativa se erige en requisito condicionalmente de la obligación de contribuir, de forma que no existe actividad administrativa.

Se paga impuesto porque se ha realizado un hecho que es indicativo de capacidad económica, sin que tal hecho necesite ponerse en relación con ninguna actividad administrativa.

1.4.1. El Impuesto

El Código Tributario²¹, en su Art. 13, define lo que es un impuesto de la siguiente manera: Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El autor Giuliani Fonrouge conceptualiza a los impuestos de la siguiente manera: Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. Del concepto antes expresado se pueden distinguir ciertos elementos, a saber:

- a) Consiste generalmente en una obligación de dar dinero o cosas, considerándose en la actualidad pecuniaria, pero pudiendo considerarse un hacer;
- b) Emanada del poder de imperio estatal, como tal es obligatorio y coercible;
- c) Aplicable a todo tipo de sujeto pasivo, ya sean personas naturales o jurídicas;

²¹ Código Tributario, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000.

d) Establecida por la ley;

e) Que se encuentren en las situaciones que con anterioridad hayan sido previstas en la ley; esto quiere decir que se realice alguno de los hechos que de acuerdo a la ley constituyen hechos generadores del impuesto.

Un carácter especial de los impuestos, que lo diferencian de las tasas y contribuciones especiales es el hecho que la prestación que se exige al contribuyente se paga independientemente de cualquier actividad que pudiere realizar el Estado: no existe una contraprestación de forma inmediata, por el sólo hecho de haber pagado un impuesto, sino que se revierte con los servicios públicos prestados por el Estado.

De acuerdo a lo manifestado por Villegas, impuesto es un tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.

Esta definición se acerca mucho a lo que se sustenta con respecto a los impuestos en el sentido de que no hay relación de dependencia de alguna actividad estatal con el pago del impuesto.

El impuesto²² es pues una prestación en dinero o en especie, fijada por el Estado de manera unilateral y con fundamento en el poder de imperio emanado del poder soberano que éste tiene, con carácter obligatorio y dirigido a todos los individuos que se encuentren en una situación que coincida con lo prescrito en la ley, como hecho generador del impuesto; esto se confirma al decir que el impuesto se adeuda pura y simplemente por el

²² En los impuestos la base imponible corresponde a la cuantificación del hecho gravado, en cambio en las tasas la base imponible y el tributo mismo depende del costo del servicio.

acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

Se puede mencionar que en lo que respecta a la actividad financiera del Estado, los impuestos²³ constituyen una importante fuente de financiamiento; esto ayuda a fortalecer la soberanía de un Estado, en el sentido que lo hace autosuficiente en términos financieros y a no depender de préstamos o ayudas Internacionales lo cual compromete la soberanía de un Estado por no estar sujeto a ciertas condiciones que se imponen, con motivo de tales ayudas.

El hecho imponible debe tomar de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Todo tributo por imperativo constitucional debe gravar una manifestación de capacidad económica.

Lo que ocurre es que en el impuesto en donde la presencia de la capacidad económica es más evidente, la nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias no aparecen contempladas ninguna actividad administrativa, este es la diferencia del impuesto.

A. Clases de impuestos.

Al igual que ocurre en toda clasificación de los institutos jurídicos, el convencionalismo ha conducido a las más variadas clasificaciones de impuestos. Economistas, hacendistas, sociólogos y juristas han formulado las más variadas distinciones entre impuestos, atendiendo a criterios tales como

²³ Los ingresos públicos pueden definirse de manera general, como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten cumplir su función, objetivos y desarrollar sus actividades para satisfacer las necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad.

la divisibilidad o no de los servicios financiados, la repercutibilidad o no de la cantidad pagada sobre una tercera persona, la realidad económica sujeta a imposición, la forma en que se liquidan o pagan, entre otros.

Limitada la clasificación de campo del Derecho, parece conveniente erigir, como criterio de calificación, el presupuesto de hecho del impuesto que es elemento esencial.

Se presenta a continuación la clasificación de impuestos:

Impuestos Personales y Reales. Como señaló SAINZ DE BUJANDA, impuestos personales son aquellos cuyo presupuestos objetivo solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actuada como elementos constitutivos del propio presupuesto.

Es el caso de los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica. Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona. Para pensar en un determinado impuesto sobre la renta personal habrá de tenerse en cuenta el importe de la misma, su procedencia la existencia o no de gastos de enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, las inversiones realizadas durante el periodo impositivo, entre otros.

Sin tener en cuenta estas circunstancias será difícilmente pensable un impuesto auténticamente personal sobre la renta. Por el contrario, los impuestos reales²⁴ son aquellos cuyos presupuestos de hecho o hecho imponible pueda ser concebido con independencia con la persona que lo

²⁴ Tributos que van ligados a las cosas o bienes en particular. Impuestos que giran en torno a los bienes de los que el sujeto pasivo es titular o pagador.

Tributos que van ligados a las cosas o bienes en particular. Impuestos que giran en torno a los bienes de los que el sujeto pasivo es titular o pagador haya realizado. Piénsese en el IVA que grava la adquisición de un determinado inmueble cuyo importe será el mismo sea quien sea su adquirente.

- A) Impuestos Subjetivos y Objetivos. Impuestos subjetivos²⁵ son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible – las circunstancias personales del sujeto pasivo– es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria. Impuesto objetivo²⁶ son aquellos en que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de la deuda.

- B) Impuestos Periódicos e Instantáneos. Periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resulte a socia una deuda tributaria distinta.

Por ejemplo, en la percepción de un rendimiento de trabajo personal o, general en la obtención de rentas. El legislador dispone que el 31 de diciembre de cada año se devenga el Impuesto sobre la Renta²⁷, de manera que la renta percibida a partir del enero ya pasa a integrar el hecho imponible de un impuesto que dará lugar a una obligación tributaria²⁸ distinta.

²⁵ Tributos que tienen en cuenta las circunstancias personales e incluso familiares de los sujetos pasivos en la liquidación tributaria, siendo clarificadores el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁶ Son aquellos que no tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, sino que sólo consideran el elemento material del que se deriva la obtención de la renta.

²⁷ Aporte de grupo. La renta son Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.

²⁸ Aporte de grupo. La obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre un acreedor que es el Estado y el deudor tributario que son las personas física o jurídicas, cuyo

Instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un periodo determinado de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, si no que basta con que no se prolongue indefinidamente. Ejemplo de impuesto instantáneo lo constituye por ejemplo el pago del IVA por la adquisición de un automóvil.

C) Impuestos Indirectos e Indirectos. Sainz de Bujanda ha esclarecido el alcance jurídico de la anotada distinción, de forma que más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos. Se encuentran ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a esta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor.

En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter el gravamen. Por el contrario, cuando la norma jurídica tributaria concede al sujeto pasivo de impuestos facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos.

En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador exige el ingreso, posibilitando que sus

objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. La cual puede ser exigida de manera coactiva y finalizada la misma con su cumplimiento, es decir pagando el tributo. Y en El Salvador existen dos tipos de impuestos: el impuesto sobre la renta, que se declara y paga una vez al año, y el impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios (IVA) que se declara y paga cada mes

contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.

Por ejemplo de método directo es el Impuesto sobre la Renta²⁹.

El perceptor de renta paga el impuesto y no puede repercutirlo sobre un tercero. Ejemplos de métodos impositivos indirectos lo constituye el impuesto que grava el consumo de alcohol o tabaco.

El impuesto lo paga quien fábrica o importa tales productos, pero a quien quiere gravar el legislador es a quien los consume y de ahí que se prevea que los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes, quedando estos obligados a soportarlas.

1.4.2. La Tasa

Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o, potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado³⁰.

Para Villegas, tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. De acuerdo al proyecto de Código Tributario Salvadoreño, en su Art. 2, encontramos la siguiente definición:

Tasa es el tributo cuyo hecho generador consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos, de un servicio público

²⁹ Impuesto único sobre las ganancias de las personas físicas que grava con una tasa progresiva el conjunto de las rentas del contribuyente, su mujer y sus hijos menores.

³⁰ Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, (Guatemala: Datascan, S.A.), 931.

de naturaleza jurídica o administrativa, individualizada con respecto al contribuyente.

Es importante hacer notar el carácter obligatorio que tienen las tasas, no podría caracterizarse como una prestación voluntaria o facultativa puesto que lleva implícita la coerción, ya que desde que el Estado presta un servicio y el particular lo usa, no puede rehusar al pago aun cuando no haga uso de él, ya que los servicios tienen como mira el interés general, pudiendo incidir en una persona determinada.

Se caracterizan porque su hecho generador está vinculado con una actividad que brinda el Estado a favor del particular beneficiado. Se dice que existe una concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio prestado por el Estado en relación al contribuyente³¹. Se puede decir que de acuerdo a los conceptos dados anteriormente de Impuesto y Tasa, la diferencia fundamental entre ambos es que en los impuestos no existe una contraprestación directa e inmediata, sino que una forma mediata, mediante los servicios públicos que presta el Estado; en cambio con la tasa existe una contraprestación directa e inmediata con respecto al contribuyente obligado al pago³².

A. Definición

Las tasas se definen como tributos cuyos hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público-local, automático o estatal-, así como la prestación de servicios o la realización de

³¹ Otra característica especial de las Tasas es que el producto de la recaudación, debe ser exclusivamente destinado al servicio respectivo prestado por el Estado. Villegas, no está de acuerdo con esta posición ya que según él, una cosa es el tributo y otra cosa diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden.

³² Daniel Benítez y Amílcar Pérez, "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 generados", (Tesis, UJMD, El Salvador, 1993), 12

actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de manera particular a sujetos pasivo, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes:

a- Que la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios y actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria.

b- Que esos servicios o actividades no se presten ni se realicen efectivamente por el sector privado; es decir, que únicamente sea el sector público el que los preste y realice, independientemente de que la normativa vigente imponga su reserva o no al sector público. Concepto que ha de entenderse aplicable tanto en el ámbito estatal, automático y local.

A continuación se analiza brevemente cada una de las hipótesis que se ha calificado como tasas:

a- La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

La utilización por un particular de los bienes que son dominios público su aprovechamiento especial requiere, como es lógico, que los entes públicos titulares de esos bienes demaniales³³ concedan, con carácter previo, una autorización u otorguen una concesión. En consecuencia, si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que acudir

³³ Son bienes y derechos de dominio público demaniales los que siendo de titularidad pública se encuentran afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley les otorgue expresamente el carácter de demaniales. Los bienes y derechos públicos o demaniales, a diferencia de los bienes patrimoniales, presentan como características las siguientes: son inalienables, inembargables e imprescriptible, han de destinarse obligatoriamente al uso o servicio público, salvo razones de interés público debidamente justificado; han de incorporarse a inventarios y registros adecuados. Sainz de Bujanda, Derecho Patrimonial Diccionario Jurídico, <http://www.iurisconsultas.com/9-DiccionarioJuridico/74-DICCIONARIO-JURIDICO-Bienes-demiales-y-patrimoniales>.

necesariamente a los titulares de esos bienes públicos y obtener una autorización, pagando la oportuna tasa.

Piénsese, por ejemplo, la utilización de terreno de uso público local con mercancía, materiales de construcción, escombros, andamios y otras instalaciones análogas, la entrada de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo para vehículos, carga y descarga de mercancía de cualquier clase; la ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa; la instalación de kioscos en la vía pública; escaparates y vitrinas; instalación de puestos, barracas, casetas de venta; instalación de anuncios ocupando terreno de dominio público local; el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en la vía de los municipios dentro de las zonas a tales efectos se determinen con limitaciones que pudieran establecerse.

b- La prestación de servicios o la realización de actividades en el régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria. Se considera como hecho imponible de las tasas³⁴ a prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, se produzca cualquier de las circunstancias siguientes: Cuando la solicitud de la actividad administrativa o la recepción de la prestación de servicio administrativo sea de hecho obligatorio para el administrado, o cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad, como consecuencia de la normativa vigente se lo reserve

³⁴ En cuanto a la aplicación del principio de legalidad, se menciona que es menos rígida en su aplicación a las tasas, ya que tiene por objeto el establecer el valor de costo de la prestación.

o no. De este modo, se somete al pago de una tasa³⁵ la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de derecho público cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente por el sujeto al resultar impuesta, bien por disposiciones legales o reglamentarias, bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; así mismo la realización de actividades o prestación de servicios por la Administración conllevara el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado.

La nota que subyace de tras de todas estas exigencias es la Coactividad en la prestación del servicio y de la actividad. Coactividad que existe cuando el pago de la prestación patrimonial es anulado, legal o reglamentariamente, a la realización de una actividad administrativa o de un servicio público. Y también cuando esos bienes, servicios y actividades solicitados por el administrado y que presta la administración, que puedan considerar imprescindibles para su vida personal o social, al no existir libertad o espontaneidad real a la hora de realizar el hecho imponible, sino que la necesidad de acudir a la actividad administrativa, fruto de la esencialidad de ese servicio o actividad, se convierte de hecho en una necesidad inexcusable. Idéntica consideración cabe cuando sea únicamente el sector público el que preste el servicio o realice la actividad, no existiendo otra posibilidad que no sea acudir a la Administración y pagar la prestación patrimonial exigida. En todos estos supuestos, dada la común característica de la Coactividad en la imposición de la contraprestación y, en consecuencia, su consideración como tasa, el establecimiento y su regulación de sus elementos esenciales corresponde a la ley. Por ejemplo el abastecimiento de

³⁵ Puede añadirse que el concepto de Tasa se relaciona con el pago del costo del servicio o con el pago del beneficio que se obtiene por la cesión del aprovechamiento especial del patrimonio público.

aguas en fuentes públicas, alumbrados de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, entre otros.

Se espera la exención del pago de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor del Estado, Comunidades Autónomas³⁶ y las Entidades Locales, cuando se trate de aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunidades que exploten directamente, y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

B. Clasificación de Las Tasas

De acuerdo al autor Villegas en cuanto a la clasificación de las tasas no existe coincidencia entre los diferentes autores, y menciona que autores como Giampietro Borrás y Giuliani Fonrouge estiman que es poco útil la clasificación para la consideración jurídica del tema, proponiendo la clasificación siguiente³⁷ :

- 1) Tasas Judiciales: a) De jurisdicción civil (juicios civiles propiamente dicho, comerciales, rurales, mineros, contencioso administrativo, entre otros.); b) De jurisdicción civil voluntaria (juicios sucesorios, informaciones sumarias, habilitaciones de edad, entre otros); y, c) De jurisdicción penal (procesos de derecho penal común y derecho penal controvencional);

³⁶Según el artículo 2 de la Constitución Española reconoce el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran el territorio español y el art. 143.1 las determina. Las Comunidades Autónomas son las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica. Las Comunidades Autónomas podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.

³⁷ Ibíd, 13.

2) Tasas Administrativas: a) Por cesión y legalización de documentos y certificados (auténticas, legalizaciones, documentos de identidad, pasaportes, entre otros.); b) Por controles, fiscalizaciones, inspecciones oficiales (salubridad, pesos y medidas, seguridad industrial, entre otros.); c) Por autorizaciones, concesiones y licencias (permisos de construcción, de conducir, de caza y pesca, de espacio para puestos de ventas o para publicidad en la vía pública, entre otros.); d) Por inscripción en los registros públicos (registro civil, del automotor, prendario de propiedades, entre otros.; y, e) Por actuaciones administrativas en general (sellado por trámites y actuaciones en vía administrativa). La clasificación de tasas³⁸ que da Villegas, se amolda muy bien al régimen tributario argentino, pero no al régimen tributario salvadoreño, en el cual no existe hasta el momento una clasificación técnicamente elaborada sobre el particular.³⁹

C. Diferencia entre Tasa e Impuesto.

El elemento diferenciador entre impuestos y tasas hay que buscarlo en la distinta naturaleza del presupuesto de hecho o hecho imponible; el impuesto se conecta con una situación de hecho que constituye una manifestación de capacidad económica referida exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público impositor⁴⁰.

³⁸ Otra clasificación que ha tenido evidente arraigo en la doctrina es la que distingue entre tasa fiscales y parafiscales. Con ella se pone de relieve la diferencia fundamental entre tasas sujetas al régimen general de los tributos y tasas que, como las parafiscales, gozan de evidentes peculiaridades en relación a dicho régimen general. La clasificación más significativa es la que distingue las tasas en atención al ente titular de las mismas. Con arreglo a ello cabe distinguir entre tasas estatales, locales.

³⁹ *Ibíd.*

⁴⁰ La diferencia de Tasa y Precio Público, puede entenderse que la solicitud de la actividad o del servicio administrativo es efectivamente libre, en cuyo caso deberá entenderse no solo que no viene impuesta legalmente, sino que el servicio o la actividad solicitada no sea imprescindible-. Es decir, para que no se trate de una prestación patrimonial coactiva, sujeta

El presupuesto de hecho de la tasa, por el contrario, consiste en una situación de hecho que determina, o necesariamente se relaciona, con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado.

Esta actividad administrativa se prestara normalmente a instancia de parte, bien con el fin de cumplir con exigencias impuestas por el ordenamiento – es la caso de la tasa Licencia de obras-, con el fin de conseguir determinados objetivos- es el caso de las tasas por inscripción en Registros Públicos-. Tampoco se desnaturaliza el concepto de tasa cuando la actividad la realiza de oficio la Administración, sin previa petición del contribuyente que motive aquella, o, cuando, no puede entenderse que exista solicitud a la administración, como es el caso del estacionamiento de vehículos en vías públicas delimitadas. Otras de las características más relevantes de las tasas es la exigencias de la actividad administrativa en su hecho imponible, tal y como ha sido reiteradamente subrayado por los Tribunales españoles, que recalcan que no basta con la existencia de esa actividad administrativa o del servicio, sino que se exige que el servicio o la actividad sean prestados efectivamente, procediendo la devolución de la tasa si el servicio no llegara a prestarse por causa no imputable al sujeto pasivo.

1.4.3. Las Contribuciones Especiales, Concepto y Caracteres.

Son contribuciones especiales los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio un aumento de valor

al principio de reserva de ley, se exige, además de que no resulte impuesta legal o reglamentariamente, que el bien, la actividad o el servicio requerido no sea, tal y como recoge la sentencia, objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social.

de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos⁴¹.

De esta definición legal se desprende la nota definitoria de las Contribuciones Especiales está en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, al igual que ocurre con el impuesto y la tasa.

Del impuesto se diferencia en que en la Contribución Especial hay siempre una actividad administrativa, de la tasa se distingue por el hecho de que, aun cuando en, categorías debe concurrir una determinada actividad administrativa, la que da a lugar al pago de contribuciones especiales está básicamente encaminada a la satisfacción de un interés general, sin perjuicio de que, al mismo tiempo, produzca un beneficio especial a determinadas personas, mientras que en el caso de la tasa, la actividad administrativa esta sustancialmente motivada por el particular y persigue la resolución de problemas individuales, aun cuando, como es lógico, no pueda contrariar el interés general.

Otra definición de Contribución Especial para Giuliani Fonrouge es “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.⁴²

Para Villegas, las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la

⁴¹ Las contribuciones especiales son obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

⁴² C. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Volumen I, 2ª ed. (Buenos Aires, Argentina: De Palma, 1970), 925.

realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.⁴³

De acuerdo al proyecto de Código Tributario salvadoreño, en su Art. 2, da la siguiente definición: Contribución especial, es el título cuyo hecho generador consiste en un beneficio particular obtenido, real o presuntivamente, por el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales estatales o públicas o de actividades especiales estatales o públicas, ejercidas en forma descentralizada o no.

Las contribuciones especiales se caracterizan por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Un ejemplo de esto sería la realización o ampliación de una carretera, se produce por ese hecho una plusvalía de los inmuebles que están a la orilla de dicha carretera, en este caso se satisface un interés general, pero al mismo tiempo se proporciona una ventaja a las personas que son dueñas de dichos inmuebles.

A. Clasificación.

Las contribuciones especiales se clasifican en dos grupos: Contribuciones de mejoras: Están constituidas por la obligación impuesta por el Estado, a determinados propietarios de inmuebles, beneficiados por la realización de una obra pública, efectuada en el lugar donde se encuentra ubicado el inmueble.

Contribuciones parafiscales: Estos son “Los tributos establecidos a favor de entes autónomos, sociales o económicos, destinados a beneficiar a la

⁴³ *Ibíd.* 105.

colectividad, mediante la realización de actividades especiales, tales como la seguridad social”

A continuación se mencionan según Villegas las características de las contribuciones parafiscales: a) Lo recaudado en tales conceptos no se incluye en los presupuestos nacionales; b) No son recaudados por organismos fiscales específicos dependientes del gobierno central; y c) No ingresan en la tesorería estatal, ya que van directamente a los entes recaudadores y administradores de esta clase de tributos.⁴⁴

⁴⁴Ibíd. 18.

CAPITULO II: MARCO TEORICO

2.1 Evasión Fiscal

2.1.1 Concepto de Evasión

Para poder determinar qué es la evasión⁴⁵ fiscal o tributaria hay que tener en cuenta que existen diferentes caminos para llegar a su concepto, ya que éste no es unívoco. Pues las explicaciones de las distintas acepciones no sólo surgen por diferencias semánticas; sino por los distintos enfoques con los que se la puede definir. Lo cual nos lleva hacernos una pregunta ¿En qué consiste la Evasión Fiscal o Tributaria? pues a continuación trataremos de dar algunos conceptos que nos permitan guiar nuestra tesis.

En ese mismo orden de ideas, conceptualizar la Evasión como la disminución de un monto de tributo⁴⁶ producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes⁴⁷, en la declaración y pago⁴⁸ de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la

⁴⁵ El artículo 254 del Código Tributario establece 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.

⁴⁶ El artículo 11 del Código Tributario establece que tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

⁴⁷ El artículo 38 del Código Tributario establece que son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

⁴⁸ El pago es uno de los modos de extinguir las obligaciones que consiste en el cumplimiento efectivo de la prestación debida, sea esta de dar, hacer o no hacer (no solo se refiere a la entrega de una cantidad de dinero o de una cosa). Pago es el cumplimiento del contenido del objeto de una prestación. En economía es toda salida material o virtual de fondos de la tesorería de una entidad.

ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas⁴⁹.

Es así que, existen dos formas de evasión tributaria: la evasión legal y la evasión ilegal. Sin embargo, no toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión.

La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público⁵⁰ y con el empleo (absorción de la fuerza laboral). La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas⁵¹ entre otros), como informales.

Al respecto, el autor Antonio R. Sampaio Dória definió a la evasión tributaria como “...toda y cualquier acción u omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria...”.⁵² Además manifiesta que comprenden diversas especies, las que pueden caracterizarse en:

- 1- Abstención de incidencia: cuando el sujeto del impuesto deja de practicar actos de los que surgen obligaciones tributarias, y no lo hace violando la ley

⁴⁹ David Hernández Camargo, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, (México D.F, 2005), 7.

⁵⁰ El gasto público es la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad. Así mismo el gasto público es un instrumento importante de la política económica de cualquier país pues por medio de este, el gobierno influye en los niveles de consumo, inversión, empleo, etc.

⁵¹ Un mercado de divisas es el mercado financiero en el que se establece el valor de cambio de las monedas en que se van a realizar los flujos monetarios internacionales. Por tanto, es el mercado en el que se intercambian monedas, no físicamente, a un precio o relación llamado "tipo de cambio" que, como hemos visto, es el precio de una moneda en función de otra.

⁵² Antonio Sampaio Dória, *V Asamblea General del CIAT*, (Río d Janeiro, 1971).

- 2- Transferencias económicas: se da por una dislocación económica del tributo del contribuyente de derecho hacia el de hecho, la cual tampoco sería ilícita;
- 3- Evasión por inacción: esta puede ser intencional, ya sea por una inacción consciente y voluntaria, o sin intención, producto de la ignorancia del contribuyente y de la complejidad del tributo;
- 4- Evasión ilícita: que sería la evasión clásica, conceptuada como la acción consciente y voluntaria del deudor por medio ilícitos para eliminar, reducir o retardar el cumplimiento del tributo. Operando como fraude o como simulación; y
- 5- Evasión lícita: se concreta en la acción tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador por procesos lícitos.

De igual manera, el autor Flores Zavala⁵³ señala que: *“...la evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de violación de normas jurídicas que establece la obligación de pagar al fisco, lo que este órgano tiene derecho de exigir...”*

La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía en 1955 la evasión *“como toda actividad a través de la cual una persona no paga el impuesto exigido por la legislación vigente”*. Esta definición reafirma el concepto de evasión. La evasión tributaria asume generalmente un carácter encubierto y derivado de una conducta consciente y deliberada.

Sin embargo, puede darse el caso de evasión en forma abierta (por ejemplo, vendedores ambulantes) y que se deriva de un acto inconsciente (error o falta).

⁵³Zavala Flores, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 5ª ed. (México: Editorial Porrúa, 1961), 268.

La intención o voluntad del infractor⁵⁴ es un elemento importante en todas las legislaciones al momento de configurar la objetividad o subjetividad de la infracción y para efectos de determinar sanciones⁵⁵ que puedan corresponder.⁵⁶

Asimismo la evasión, no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario, fracturando la equidad de los impuestos.

2.1.2 Causas de Evasión

En otro orden de ideas, no solo existe una sola forma de poder evadir, sino más bien con el tiempo esta se ha vuelto una conducta dentro de la sociedad repetitiva y evolutiva; por lo que tratáremos de establecer algunas de las principales causas a continuación,

Una de las causas de la evasión es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad

⁵⁴ Según el Diccionario Jurídico Elemental Infractor significa: Transgresor. Delincuente; ya sea autor de delito propiamente dicho o de falta.

⁵⁵ El artículo 261 establece que las sanciones serán atenuadas en los casos y formas siguientes: 1) Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales, según sea el caso, la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento; y, 2) Cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le será atenuada en un treinta por ciento. Si la corrección se efectuare transcurrido el plazo dispuesto en el numeral anterior, no habrá lugar a la aplicación de las atenuantes aludidas. cuando el sujeto pasivo efectúe el pago del tributo previo a la notificación de la resolución de liquidación de oficio por parte de la administración tributaria, subsistirá la aplicación de las sanciones estipuladas en los artículos 253 y 254 del presente código según el caso, con el beneficio de la atenuante que corresponda

⁵⁶ Cosulich Ayala, *La Evasión Tributaria*, Serie Política Fiscal 39, (Santiago de Chile: Editorial Comisión Económica Para América Latina y El Caribe de Las Naciones Unidas, 1993), 9.

tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso⁵⁷.

Por tal razón, hay quienes consideran que no deben contribuir al erario público, porque sus aportes no generan obras y porque nadie les asegura que no despilfarran lo que aportan al Estado.

La existencia de corrupción⁵⁸ puede viciar una política eficaz, los posibles evasores, en oportunidades, son capaces de sobornar funcionarios públicos⁵⁹.

Luego se encuentra con la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación (la incertidumbre de la norma tributaria), pues resulta que la evasión tributaria no solo puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes. De naturaleza política: como los factores de política económica y financiera, que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, y pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.

Accidentales: como aquellos elementos excepcionales, naturales, políticos y sociales que se resuelven en una alteración de las condiciones contributivas o en un cambio en las actividades de los sujetos pasivos de la imposición

⁵⁷ Es la cantidad de dinero a que se obtiene en virtud de un esfuerzo productivo. La retribución, como precio que es del capital y el trabajo dedicados a la industria, se componen del valor necesario para indemnizar los gastos hechos en la producción por cada uno de esos elementos, y de un sobrante que constituye su beneficio.

⁵⁸ Según el Diccionario Jurídico Elemental la Corrupción significa: Se estimaba tal el acto de quienes, estando revestidos de autoridad pública, sucumbían a la seducción, como los realizados por aquellos que trataban de corromperlos. En realidad, la corrupción venía a confundirse con el soborno o el cohecho. Pero en el presente, corrupción equivale a destruir el sentimiento morales de los seres humanos.

⁵⁹ *Ibíd.* 20.

frente a las obligaciones fiscales⁶⁰. De naturaleza económica, o sea, aquella en la que se considera el peso de la carga tributaria con respecto de las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos.

Y de naturaleza psicológica: constituida por un conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, incluyendo inconvenientes como la relación de confianza entre la administración y los contribuyentes, los sistemas de distribución de la carga fiscal, la productividad y calificación de los gastos públicos⁶¹.

Otras causas de evasión fiscal son: la falta de una educación basada en la ética y la moral, la insolidaridad con el Estado que necesita recursos y la idiosincrasia del pueblo cuando piensa que las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas, la desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se recibe una adecuada prestación de servicios.

El contar con un sistema tributario poco transparente y flexible entendiéndose, éste último, como la adecuación de la administración tributaria a los continuos cambios socioeconómicos y de política tributaria⁶².

De igual manera, el autor Jorge, Cosulich Ayala establece entre las causas de la evasión fiscal que se encuentran las siguientes:

Inexistencia de una Conciencia Tributaria. Se dice que existe una falta de conciencia tributaria en la población. A nadie le agrada pagar impuesto y

⁶⁰ El Artículo 16 del Código Tributario establece que la obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible a quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley que le da origen.

⁶¹ *Ibíd.* 20.

⁶² *Ibíd.* 20.

eso es históricamente válido en el tiempo y en el espacio. Sin embargo, la falta de conciencia tributaria es una consecuencia lógica de falta de conciencia social⁶³.

En general, son pocos los que satisfacen voluntariamente con puntualidad y corrección sus obligaciones, cualquiera sea la naturaleza de las mismas. Por supuesto, que tratándose de la obligación tributaria en particular, esa resistencia asume característicamente más agudas y se vincula generalmente con imagen de Gobierno y percepción que los individuos se hacen de la forma en que el Gobierno gasta el dinero. Esta situación, está entonces relacionadas obviamente con el carácter individualista del ser humano, lo que ha desarrollado con fuerza su sentimiento de egoísmo y su afán de lucro. La solución de ese problema es responsabilidad de todos los componentes de la sociedad y deberá comprender un cambio en los sistemas educativos a todos los niveles. Por supuesto, que es una tarea que deben encantar primordialmente las autoridades gubernamentales y que ha de llevar tiempo. Entretanto, es fundamentalmente que dichas autoridades, establezcan fórmulas jurídicas y procedimientos administrativa para prevenir y reprimir la evasión.⁶⁴ Todas estas causas influyen en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de prestaciones fiscales. Esta actitud es permanente, pero se agrava en determinados momentos de crisis morales u orgánicas de la administración.

También en estas menciones, la frecuente aprobación de sistema de

⁶³Ibíd. 11.

⁶⁴ La Complejidad y Limitaciones de La Legislación Tributaria. Las normas jurídicas tributarias son complejas por su propia naturaleza técnica. Esa complejidad está confirmada por ejemplo, en la existencia de normas que regulan las misma base imponible y contribuyentes, la existencia de exoneraciones amplias o condicionadas, vigencia de regímenes de fomento o incentivos con procedimiento muy detallados y confusos, el alcance no siempre claro en cuanto a las facultades, deberes de la administración tributaria y contribuyentes.

condonación⁶⁵ o amnistía tributaria, que premian al contribuyente incumplidor en perjuicio del cumplidor y afectan por ende la conciencia tributaria.

Ineficiencia de la Administración Tributaria. La ineficiencia de la administración tributaria como un elemento clave en el desarrollo de la evasión. Dentro de la concepción individualista y de lucro⁶⁶ del ser humano, ya expuesta anteriormente, la decisión de evadir impuestos implica muchas veces que el contribuyente efectúe un cálculo económico⁶⁷, valorando beneficios, costos de la evasión⁶⁸.

Así, por ejemplo, el contribuyente mide beneficios en términos de mayor renta disponible, costos que derivan de ser descubierto y sanciones a que puede ser afecto. En ese cálculo, si el contribuyente percibe probabilidades de ser detectado, sometido a inspección son nulas o casi nulas, su decisión de evadir se acrecienta. En un país donde la probabilidad que un contribuyente evasor sea detectado y pague sus impuestos es baja, el mismo asume por lo general el riesgo de evadir, aun cuando las sanciones sean muy altas. Lo que al final cuenta entonces, es como los

⁶⁵Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales de Manuel Osorio Condonar es anular, perdonar o remitir una deuda en todo o en parte. Dar por extinguida una obligación por voluntad del beneficiario.

⁶⁶ Según el Diccionario Jurídico Elemental Lucro: Ganancia, provecho, utilidad o beneficio que se obtiene de alguna cosa. Más especialmente, el rendimiento conseguido con el dinero. Los intereses o réditos. Cesante. Ganancia o beneficio que se ha dejado de obtener por obra de otro, perjudicial para propios intereses. Utilidad que se calcula por la que podría haberse obtenido con el dinero dado en mutuo o empréstito. El rendimiento del dinero durante el tiempo que lo ha tenido el deudor, mutuario o prestatario, se entiende que pertenece justamente al acreedor, mutuante o prestamista.

⁶⁷ Cálculo económico: Conjunto de criterios y operaciones que en una economía dada sirven tanto para calcular los precios de los bienes como la asignación de los recursos. Economic calculus. El objetivo final del cálculo económico es la búsqueda de un optimum que se traduce por una mejor racionalización de las decisiones. El marginalismo fue la primera teoría que postuló la necesidad de realizar mediciones (con ayuda de las matemáticas) para lograr nuevas combinaciones. David Hernández, cálculo económico http://www.economia48.com/spa/d/calculo-economico/calculo_economico.htm

⁶⁸ ibíd. 12.

contribuyentes perciben a la administración tributaria.

Se considera al evasor como un individuo racional, que actúa exclusivamente en base a valoraciones de lucro económico, producir el máximo de renta neta, se afirma que posibilidades de evasión son tanto mayores cuanto más incierta y remota para el contribuyente es la probabilidad de ser identificado como tal, ser inspeccionado en forma competente y eficaz. En efecto, una pena futura e incierta, bien sea pecuniaria o de otra naturaleza, se valora, al momento que la evasión se pone en marcha, según un factor que se podría denominar descuento, que reduce relevancia y valor efectivo de la misma para el contribuyente evasor.

Este factor de descuento, dependerá no solo de la probabilidad de ser identificado como evasor, sino también de la forma en que la administración realiza la inspección y verifica.

Entonces, el contribuyente valora la conveniencia de evadir en función de la eficiencia efectiva de las oficinas de impuestos.

Al final, lo que cuenta es cómo ve el contribuyente a la administración en términos: del sistema tributario; la complejidad de leyes y su comprensión de las misma; la equidad del sistema; la presencia de la administración y efectividad en la aplicación de la ley y por último, algo muy importante, cómo ve el tributario, en términos de su competencia, idónea y sobre todo su integridad profesional⁶⁹.

Por lo anterior, en medio de bajo nivel de cumplimiento tributario, los sistemas de control deben estar dirigidos a crear un verdadero riesgo,

⁶⁹ La integridad profesional implica la honestidad y el comportamiento adecuado en el desarrollo de sus actos; debiendo asimismo, evitar cualquier conflicto de intereses.

deben ser efectivos y deben inducir al contribuyente a un mejor cumplimiento. En ese sentido entonces, es fundamental la existencia de una administración tributaria eficiente y efectiva, dentro de un marco jurídico que permita la ejecución de medidas ejemplificadas (como por ejemplo, un régimen naturalmente de sanciones realistas). Todo ello ha de conducir de manera natural a un cambio paulatino, y adicional debe dársele al mismo la oportunidad de rectificar su conducta en cualquier momento luego de detectado el incumplimiento, de modo que las sanciones sean también graduadas de acuerdo con dicha conducta.⁷⁰

En otro orden de ideas, es necesario dejar establecido el porqué de la evasión fiscal como uno de los factores muy presente en la sociedad, para ello el autor David Francisco Camargo estableció preguntas que nos parecen pertinentes agregar; las cuales son:

¿Qué factores contribuyen para que se presente evasión tributaria?

Tal vez los más importantes son las exenciones tributarias que afectan la neutralidad del impuesto, lo mismo que las amnistías que generan tratamientos inequitativos desmotivando al contribuyente que cumple

⁷⁰ Otras causas por las pueden ser 1. Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos. 2. Por la falta de una contraprestación a cambio de cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado. 3. Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto, y 4. Por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.

Todas estas causas influyen, en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de prestaciones fiscales, esta actitud es constante, pero se agrava en determinados momentos de crisis morales u orgánicas de la administración. De las causas mencionadas y de los efectos que estas producen, dan origen a la evasión fiscal que es el incumplimiento de un deber legal tipificado que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.

cabalmente con sus obligaciones. La falta de control sobre las rentas originadas en el exterior, ganancias ocasionales que se hacen por debajo del valor real, la falta de claridad y precisión en la atribución de competencias, la falta de preparación y conocimiento profesional de los funcionarios encargados de la función fiscalizadora⁷¹ (carencia de conocimiento técnico apropiado), la aplicación de una legislación inadecuada, la insuficiente asignación de recursos para el funcionamiento e infraestructura de las entidades encargadas de la recaudación, la información falsa, incompleta o no suministrada por quienes están obligados a pagar tributo, dificultando un mayor control estatal. Las elevadas tarifas impositivas que no consultan la capacidad económica de los contribuyentes originando omisiones de las bases reales, la falencia de sistemas automatizados, la ausencia de manuales y metodologías de procedimiento⁷².

¿Qué motiva las conductas evasoras?

Hay varios elementos que ayudan a tener conductas evasoras como por ejemplo: la inconsistencia de la legislación porque al existir normas poco adecuadas generan confusión y dan lugar a la violación de la ley. La ignorancia de las obligaciones fiscales (caso de quienes después de algún tiempo dicen no saber que estaban obligados a tributar y crearon empresas que responden a negocios específicos y al no desarrollarse dicha actividad económica, optan por no continuar, olvidando el respectivo trámite de cancelación de la misma ante la administración tributaria y cuando son llamados a presentar cuentas manifiestan no tener recursos para cancelar las obligaciones adquiridas).

⁷¹ Aporte de grupo. Después de estudiar dicho tema logramos concluir que esta consiste en someter a control la actuación general de sus funcionarios y examinar sus actos y operaciones, a fin de que cumplan el deber del oficio y se acomoden a las prescripciones de la ley de servicio.

⁷² *Ibíd.* 21.

La tolerancia de fraude fiscal⁷³ como el contrabando en pequeña escala de bienes que se comercian en las calles (economía informal), los asesores tributarios que inducen al contribuyente al fraude perjudicando el prestigio de quienes ejercen éticamente su profesión.

En oportunidades se trata de funcionarios o ex funcionarios que ponen en práctica tretas para obtener beneficios, (ej. solicitar devoluciones indebidas de dinero a la administración tributaria) y de carencia de información estadística tributaria por actividades económicas para determinar el impuesto omitido, que permita su medición, son otras de las motivaciones para que se presenten conductas evasoras⁷⁴.

¿Quiénes evaden impuestos?

Los contrabandistas, las personas que trabajan en la economía informal⁷⁵, aquellas personas que ejerciendo una actividad económica jamás se han preocupado por tributar porque el Estado ha sido incapaz de detectarlos, también están quienes tributan pero no lo hacen en debida forma.

Aquí están algunos altos ejecutivos tanto del sector público, como del sector privado quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas entre otras que les permiten ocultar sus riquezas. En el hipotético caso que fueran desmontados tales privilegios el

⁷³ Aporte de grupo. Se llegó a la conclusión que este es aquel que oculta bienes o ingresos, o cualquier modo de evadir el pago de las contribuciones fiscales, impuesta a los contribuyentes.

⁷⁴ *ibíd.* 21

⁷⁵ Economía informal o economía irregular: se le llama a la actividad económica oculta sólo por razones de elusión fiscal o de controles administrativos (por ejemplo, el trabajo doméstico no declarado, la venta ambulante espontánea o la infravaloración del precio escriturado en una compraventa inmobiliaria).

Estado percibiría mayores recursos para mejorar la calidad de vida de sus habitantes⁷⁶.

¿Por qué evaden?

Porque quienes lo hacen consideran que el Estado no es equitativo en la redistribución del ingreso, o porque sencillamente no creen en la buena destinación que se dé a los recursos obtenidos. Claro está que hay quienes piensan que esa es una forma de lograr mayor rentabilidad en la labor que realizan y obtener ventajas sobre quienes tributan correctamente.

¿Cuánto tiempo llevan evadiendo?

Desde el mismo momento en que inician una actividad y ven en la evasión una forma interesante de capitalizar. También puede suceder que evadan en cualquier momento de estar ejerciendo una actividad económica motivada por la poca presencia o efectividad de los organismos de control, o alentados por aquellos conocidos que lo vienen haciendo y nunca les ha sucedido nada que afecte sus intereses⁷⁷.

2.1.3 Tipos y Formas de Evasión

Los tipos de evasión pueden resumirse en⁷⁸:

Falta de inscripción en los registros fiscales;

Falta de presentación de declaraciones juradas⁷⁹;

⁷⁶ *Ibíd.* 15.

⁷⁷ *Ibíd.* 16

⁷⁸ Sabrina Montoya, Rafael Pimentel y Karmy Ramos, “El procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la ley de impuesto sobre la renta” (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de el Salvador, 2013), 87.

⁷⁹ Aporte de grupo. Después de analizar se logra concluir que son aquellas las cuales van referidas a una manifestación personal, verbal o escrita, donde se asegura la veracidad de esa misma declaración bajo juramento ante autoridades administrativas o judiciales. Como

Falta de pago del impuesto declarado o liquididad (omisión de pago, morosidad);

Declaración jurada incorrecta (ocultamiento de la base imponible, defraudación, contrabando).

En el siguiente orden se definen las formas más comunes de evasión:

Contribuyentes que no hacen declaraciones juradas o dejan de declarar. Esta es una de las formas más comunes de evasión;

No declarantes de impuestos. Se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Muchas personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido durante muchos años;

Contribuyentes que no declaran correctamente. Es una forma de evasión comúnmente utilizadas por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas: disminución de la base imponible, aumento indebido de las exenciones, deducciones y los créditos por impuesto pagado y traslado de la base imponible, a saber.

a) Disminución de la base imponible: es la declaración de una base imponible inferior a la real;

consecuencia se presume como cierto lo señalado por el declarante hasta que se pueda acreditar lo contrario. La institución de la declaración jurada ha sido establecida por diversos sistemas jurídicos, tanto de Common law como del Derecho continental, en gran parte para dar rapidez a ciertos trámites legales, sustituyendo transitoriamente a la presentación de documentos escritos o testimonios de terceros, mediante una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario.

b) Aumento indebido de las deducciones: esta forma de evasión es muy utilizada, se realiza incrementando las deducciones indebidamente, exenciones y créditos por impuestos pagados;

c) Traslación de la base imponible: esta forma de evasión se da mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa menor⁸⁰. Pues el método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de los precios.

En cuanto a las formas específicas que puede adoptar la evasión, dentro de los distintos tipos antes identificados, se encuentran las siguientes:

1. Contribuyentes que no declaran o dejan de declarar. Esta es una de las formas más comunes de evasión. No declarante de impuesto se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Algunas personas no presentan declaración mientras durante la mayor parte de su vida activa en el sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haberlo hecho durante muchos años.

Las Administraciones tributarias, no han prestado la debida atención a este problema. Sin embargo muchos países del CIAT⁸¹ en los últimos años han aplicado el Sistema de Control de Grandes Contribuyentes, donde la

⁸⁰ Vanessa Cárdenas, y José Atilio, *Evasión y Elusión como Fraude Fiscal en el Sistema Tributario Nacional*, (Chile: Universidad de Magalanes, Ed., S.F), 5.

⁸¹ Es un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 38 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; un país africano y un país asiático. India es país miembro asociado. Así, con un firme compromiso de alcanzar resultados cuantificables y dirigidos al mejoramiento de los sistemas tributarios internacionales; en el CIAT promovemos valores de integridad, transparencia y ética, con la disposición de prevenir y combatir todas las formas de fraude, evasión y elusión tributaria y facilitar el cumplimiento voluntario.

identificación de este incumplimiento se realiza de manera automática, los resultados han sido sorprendentes, tanto por la magnitud del problema identificado como por la respuesta positiva de los contribuyentes a este control⁸².

Los sistemas de riesgo de contribuyentes, sistema automatizado de procesamiento de declaraciones y control tributario, son fundamentales para identificar este incumplimiento, pero si existen limitaciones en cada uno de estos, se convierten en unas de las causas fundamentales para la dificultad de identificar los no declarantes y de estimar las consiguientes pérdidas de ingresos para la administración por esta forma de evasión.

Un grave problema en muchos países miembros del CIAT es la falta de presentación y pago de declaraciones por los retenedores de impuesto, retenidos por salarios pagado a sus empleados, impuesto devengados sobre sus ventas.

En épocas de rápido incrementos de precios y tasas de interés elevadas, las empresas tienen grandes alicientes para usar con propio fines los recursos obtenidos por concepto de retención de impuesto sobre la renta y cotizaciones de seguridad social de sus empleados o por Impuestos sobre las Ventas.

2. Contribuyentes que no declaran de manera correcta. Esta es otra de las formas comunes de evasión utilizadas por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas:

a) Disminución de la Base Imponible: La declaración de una base

⁸² Ibíd. 88

imponible⁸³ inferior a la real es uno de los métodos más utilizados por los contribuyentes para reducir o eliminar sus obligaciones tributarias. En cualquier caso la ley requiere que la Administración demuestre la existencia de ingresos no declarados.

Esta forma de incumplimiento se materializa según la forma de ocultamiento de ingresos brutos⁸⁴ para los efectos del impuesto sobre la renta y ventas. Al ocultar los ingresos brutos, los contribuyentes reducen la Base Imponible del Impuesto sobre las Ventas y del Impuesto sobre la Renta. Las empresas suelen deducir considerablemente sus impuestos, mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas. De esta forma no solo se reduce el IVA, sino que también disminuye la base imponible del Impuesto sobre la Renta, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginales⁸⁵ altas.

b) Aumento Indebido de las Deducciones, Exenciones y Créditos por Impuestos Pagados: Esta es otra forma de evasión muy utilizada. Los contribuyentes suelen disminuir su carga tributaria implementando de forma indebida sus deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados. Como estos hechos deben ser siempre declarados por el contribuyente, y en muchos casos deben presentarse los comprobantes correspondientes, la Administración está en condiciones de poder verificar dichas rebajas, aunque desde luego la efectividad de tal verificación

⁸³ Aporte de grupo. Base Imponible: Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones autorizadas.

⁸⁴ Aporte de grupo. Se puede hacer mención que son aquellos que reciben por la realización de operaciones a lo largo de un ejercicio económico sin restarle, los gastos, costos, tasas de impuesto, etc. una vez que se realizan todas estas deducciones se convierten en ingresos netos, que son aquellos que podemos decir quedan libres y forman parte del patrimonio.

⁸⁵ Aporte de grupo. Es aquel se utiliza en la contabilidad de la nómina de negocios para calcular la cantidad que paga un empleado y cuánto paga un negocio para los diferentes tipos de seguros, como el seguro de salud o el seguro de vida, los fondos de jubilación, el Seguro Social.

dependerá de recursos de auditoría que se dispongan.

c) Traslación de la Base Imponible: Mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter, al menos una parte de su base imponible, a una tasa menor. Con este fin las empresas trasladan parte o el total de la base imponible a una empresa afiliada que está exenta de tributación o está sujeta a tasas relativamente bajas. La traslación de base imponible se tiene que estudiar desde la óptica de la tributación internacional como dentro del mismo país, “traslación interna”.

El método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de precios de transferencia, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y venden entre empresas afiliadas; los precios se manipulan a fin de minimizar impuestos totales pagaderos por la empresa. La evasión basada en la manipulación de precios de transferencia constituye un problema cada vez más serio, tanto en países desarrollados como en desarrollo.

3. Morosidad⁸⁶ en el pago de impuestos. Por definición, la morosidad en el pago de impuestos tiene lugar cuando los contribuyentes no pagan un impuesto determinado, en el plazo establecido por ley.

La falta de Administraciones sobre las cuentas morosas se debe a la ineficiencia de Sistemas de Procesamiento de Datos y deficiencias de Sistemas de Cuenta Corriente incapaces de producir información correcta y oportuna para actuar sobre la deuda morosa. Otros Autores como el

⁸⁶ La palabra Morosidad proviene de Mora. Y, como define la RAE mora: Dilación o tardanza en cumplir una obligación, por lo común la de pagar cantidad líquida y vencida. Es decir, hablamos de Morosidad, cuando existe un retraso en el pago de alguna factura respecto a la fecha de vencimiento de ésta. Carlos, Ramírez, *La Morosidad*.
<https://sites.google.com/site/morosidadygestion/morosidad-y-riesgo>.

profesor Tarantino mencionan las diversas formas en que la evasión legal puede producirse.

Puede ser según el tiempo, cuando un contribuyente aprovecha disposiciones legales que reducen el monto a pagar si transcurre determinado lapso temporal por ejemplo la venta de un inmueble no genera rédito si no se vende antes de dos años. Conforme a esta disposición, quien esté dispuesto a vender su inmueble, esperara a que se cumpla el plazo para proceder a la enajenación, librándose entonces del impuesto mencionado.⁸⁷

La evasión legal, es en función del sujeto cuando los contribuyentes asumen determinada personalidad jurídica, que les posibilite eliminar, reducir cargas fiscales (por ejemplo, determinada sociedad comercial que se convierte en cooperativa por estar eximida de ciertos impuesto). La evasión⁸⁸ puede tener en cuenta también circunstancias legales relativas al objeto gravado que puede mejorar su situación fiscal. Por ejemplo, como el impuesto a las ganancias extraordinarias⁸⁹, que se cobraba sobre la base de un porcentaje del capital y se aumentaba este para que el porcentaje fuese menor.

Se dice que la evasión es según los actos del contribuyente, que pueden ser negativos (abstención de consumos de objetos gravados) o positivos

⁸⁷ *Ibíd.* 90.

⁸⁸ La evasión puede ser según el espacio, cuando el particular aprovecha ciertas exenciones fiscales de tipo regional que se hacen con fines de promoción, y ejerce sus actividades en esas regiones eximidas, con la cual logra no pagar el impuesto que le hubiera correspondido si hubiera correspondido, si hubiese ejercido esas mismas actividades en zonas donde el impuesto se aplica.

⁸⁹ Aporte de Grupo. es aquel impuesto en el cual las ganancias o renta en las cuales se realiza un tributo que se aplica sobre los ingresos percibidos por personas, empresas o cualquier entidad legal como medio de recaudación.

(cambios de actividades del particular que deja de practicar operaciones muy gravadas para ejercer una actividad menos castigada por cargas fiscales). Por último, el cambio de formas jurídicas puede producir evasión legal, aunque el Estado adopta defensas al respecto, mediante la interpretación de la ley según la realidad económica, y no según la voluntad de las partes exteriorizadas en la adopción de determinadas formas jurídicas⁹⁰.

Entre otras formas de evasión se tienen:

En el IVA⁹¹, que es el principal impuesto en el sistema tributario Salvadoreño, todos los mecanismos utilizados para evadir su pago pasan necesariamente por una sub-declaración de los débitos, o bien, por un abultamiento de los créditos.

En términos simples, lo anterior significa que el evasor registra menos ventas y por tanto menos débitos de IVA (o bien, más compras y más créditos de IVA) de los que en realidad realiza y que según lo establece la ley deberían ser consignados por éste para determinar su obligación fiscal.

Las figuras evasoras de débitos⁹² más recurrentes son las ventas sin comprobante, en especial las ventas que se realizan a consumidor final; el

⁹⁰ Ibíd. 91

⁹¹ Aporte de grupo. IVA: dicha sigla es Impuesto al Valor Agregado en la mayoría de los países de América Latina o Impuesto sobre el Valor Añadido en España. Y se trata de una tasa que se calcula sobre el consumo de los productos, los servicios, las transacciones comerciales y las importaciones. Hace referencia a un tributo o impuesto que deben pagar los consumidores al Estado por el uso de un determinado servicio o la adquisición de un bien el cual en el salvador es el 13%.

⁹² Aporte de grupo. Las figuras evasoras de débitos más observadas son las ventas sin comprobante, en especial las ventas que se realizan a consumidor final; el uso fraudulento de notas de crédito y la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias. Para abultar créditos, en tanto, los evasores recurren entre otros mecanismos, a comprobantes de transacción falsos; compras personales que se registran a nombre de la empresa; compras a contribuyentes ficticios y sobre declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

uso fraudulento de notas de crédito⁹³ y la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

Para abultar créditos, en tanto, los evasores recurren entre otros mecanismos; compras a contribuyentes ficticios y sobre-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

En el Impuesto a la Renta de Primera Categoría, se deben contabilizar todas las formas de evasión del IVA; la declaración de salarios y honorarios ficticios; el traspaso de rentas entre empresas bajo sistema de renta presunta y bajo el sistema de renta efectiva y el uso indebido de créditos del impuesto.

Debe consignarse también la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias como otra forma de evadir este impuesto⁹⁴.

2.2. Elusión Fiscal

2.2.1. Concepto de Elusión

En cuanto el tema de elusión fiscal⁹⁵ se encuentra que al igual que la evasión fiscal esta cuenta con una diversidad de conceptos al respecto, debido a que los autores en esta materia tiene diferentes puntos de vista, para referirse a la misma; es así que según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio define a la Elusión fiscal como: “...*Actos o maniobras destinadas a disminuir o eliminar las cargas impositivas que*

⁹³ Aporte de grupo. notas de crédito: llegamos a la conclusión que son aquellos documentos que deben emitir los vendedores y prestadores de servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la facturación a sus compradores o beneficiarios de servicios, así como también por las devoluciones de mercaderías las cuales estos realizan.

⁹⁴ *Ibíd.* 8.

⁹⁵ Es una figura lícita en la que se utilizan acciones recogidas en la ley para eludir el pago de un impuesto siempre con métodos y acciones legales. Otra clasificación de la evasión fiscal depende según sea parcial o total, es decir, si el causante evita el pago parcial u oculto la acción completa.

pesan sobre quien las realiza, aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal. En contraposición a la evasión fiscal, implica una actuación lícita... ”⁹⁶

Al respecto, los autores hablan de “planificación fiscal”, de “economía de opción”, de “elusión” e incluso de “evasión lícita”, para referirse a la reacción del contribuyente frente al impuesto ajustada a la ley podemos mencionar los siguientes. Para el autor colombiano Sierra Mejía⁹⁷, “...*hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley...*”; agrega el mismo autor que “...*en los países de habla inglesa se usa la expresión “tax avoidance”, para indicar la acción de evitar el impuesto sin infringir la ley...*”.

Pues resulta que la conducta elusiva debe ser previa al hecho gravado si tiene por fin evitar que nazca el impuesto. No obstante que también es concebible la evasión para disminuir la cuantía del impuesto o posponer su exigibilidad, como afirma Sierra Mejía, lo frecuente que ella tenga. Se coincide con lo expuesto por García⁹⁸, referido por Flores, cuando establece que la elusión tributaria consiste en que, mediante el empleo de ley, el contribuyente busca la manera de pagar menos impuesto o de eludir la carga tributaria, no pagándolos.

Aunado a ello, el autor Juan, Castillo⁹⁹, manifiesta que la elusión consiste en: “...*impedir que se genere el hecho tributario, que surja la obligación*

⁹⁶ Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, (Guatemala, C.A: Datascan, S.A.).

⁹⁷ Hernando Sierra Mejía, *El Derecho y el Revés del Impuesto*, (Medellín Colombia: Señal Editora, 1988) 87.

⁹⁸ Domingo García Rada, *El Delito Tributario*, (Lima, Perú: Editorial San Marcos, 2000) 101.

⁹⁹ Lino Castillo, “Evasión Fiscal Legítima: Revista del Instituto de Derecho Tributario”, (1970), 3

tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de impuesto...”

Según Villegas¹⁰⁰, la elusión es el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Puede ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco; la elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica.

Se entiende que en la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien "se aprovecha" de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador.

En otro orden de ideas, la elusión fiscal o la evasión legal del impuesto para algunos autores hacen referencia a la evasión legal del impuesto la cual se efectúa sin transgredir norma legal alguna. Duverger sostiene al respecto, que esas evasiones se producen porque las mismas leyes permiten al contribuyente escapar al impuesto, o porque la ley tiene lagunas debidas a la negligencia del legislador que permite al contribuyente evadir el pago sin violar ningún texto legal¹⁰¹.

Aunado a ello, el autor Flores Zavala, define la Elusión o evitación fiscal como el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos (en este sentido, existe elusión por ejemplo, cuando se elude el pago de un impuesto a la cerveza dejando de consumir dicha bebida o cuando se consiguen resultados económicos a través de una transacción no

¹⁰⁰ *Ibíd.*

¹⁰¹ *Ibíd.* 70.

contemplada como hecho gravado por la ley). Generalmente, la elusión está relacionada con la vaguedad o laguna de la norma jurídica¹⁰² y ocurre sin violación de la ley. Se reconoce que muchas veces existe una frontera no muy nítida entre ambas figuras. La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía en 1955, la elusión cuando a través de la misma ley se burla la intención del legislador y la correcta aplicación de la norma jurídica y, por tanto, lo que corresponde es modificar la legislación para impedir esa situación.

Así también, estos autores antes mencionados sostienen ciertas diferencias como el profesor argentino don Héctor Villegas¹⁰³, la “Elusión Fiscal” es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas. Este autor es de aquéllos que entienden que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal, la que siempre es antijurídica. Por el contrario, otros autores estiman que “elusión” es un concepto que comprende la evasión¹⁰⁴ Hernando Sierra Mejía¹⁰⁵ sostiene que la evasión es siempre ilegal, razón por cual no cabe hablar de “evasión legal”.

Agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que se da al término elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía

¹⁰² Aporte de grupo. vaguedad o laguna de la norma jurídica: es aquella ley que no siempre contiene normas que puedan ser aplicables a determinados casos o problemas de hecho. En otros términos, existen problemas que no pueden ser subsumidos en una norma legal. A esa imprevisión, o a ese silencio de las leyes, es a lo que se le llama lagunas legales o escudos fiscales. Ausencia de norma legal aplicable a una situación determinada.

¹⁰³ *Ibíd.* 334.

¹⁰⁴ *Ibíd.* 202.

¹⁰⁵ *Ibíd.* 203

de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la “violación indirecta” de la ley fiscal en contraste con la “infracción directa” o evasión. No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso. En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía. Según Víctor Uckmar¹⁰⁶, la distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación fiscal), aceptada o no, se utiliza ampliamente.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi¹⁰⁷ señala que la evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Agrega que la elusión, en cambio, constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

2.2.2. Características de Elusión

La elusión tributaria es una conducta ilícita o antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible. Al respecto, el profesor argentino Héctor Villegas¹⁰⁸, refiriéndose a la “ilegalidad de la llamada elusión tributaria, sostiene que uno de los problemas más

¹⁰⁶ ibíd. 208

¹⁰⁷ Carlos Miguel Tachhi, *Evasión Tributaria*. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT Venecia 1993, (Madrid: publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, 1994), 25.

¹⁰⁸ ibíd. 337.

difíciles es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la “economía de opción” (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices. El dilema consiste, concretamente, en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales constituye realmente una conducta antijurídica.

Agrega este autor: importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses. Pero esta discutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica.

Sobre tan complejo tema, concluye el citado autor, la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas o (“Elusión Tributaria”) con la simple “Economía de Opción” mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

Por su parte, el autor brasileño Amilcar Araujo Falcao¹⁰⁹ explica que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anomalía de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, porque de otra manera no hay elusión. Puede

¹⁰⁹ Amilcar Araujo Falcao, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, (Buenos Aires: Editorial De Palma, 1964), 47 y 48.

ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. Es indispensable -según este autor- la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo¹¹⁰.

2.2.3 Conductas Adoptadas por el Elusor

En otro orden de ideas, existen tres tipos de conductas realizadas por el contribuyente con el fin de evitar o disminuir la carga impositiva; y, luego les daremos el nombre que permita, lógica y legalmente, distinguirlas sin lugar a dudas.

1. Acción racional

La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente -con astucia e ingenio- un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva. A este tipo de conducta podríamos denominarlo de cualquier modo; pero, lógicamente, debe dársele un solo nombre, a fin de evitar confusión conceptual: "*Planificación tributaria*"; así, cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas

¹¹⁰ Los principales caracteres de la elusión tributaria son los siguientes: 1. Se trata de una conducta ilícita, porque se transgrede el ordenamiento jurídico vigente mediante dolo; 2. No debe confundirse con la economía de opción, puesto que ésta es, por el contrario, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios de modo de aminorar la carga impositiva;

Supone la violación de un principio de derecho o de una norma jurídica expresa que contemple una medida antielusión de carácter general o particular;

Debe distinguirse, a nuestro juicio, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración tributaria, mediante conductas omisivas.

jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita¹¹¹.

2. Acción con conducta dolosa¹¹²

En el segundo tipo se encuentra con el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico (delito civil). Por ejemplo: *“La alteración de los precios de mercado entre partes relacionadas”*; *“El abuso de la personalidad jurídica cuando no existe intención de formar sociedad”*; etc.

En general la elección de una alternativa con una intencionalidad previa se trata de una conducta dolosa realizada por el contribuyente con la finalidad de evitar la configuración del hecho gravado. En esta situación el contribuyente elige una vía no idónea para realizar sus negocios o actividades económicas que es conocida como elusión tributaria¹¹³.

3. Acción con intención dolosa premeditada

La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace,

¹¹¹ Ibíd. 14.

¹¹² aporte de grupo. Acción con conducta dolosa: es toda acción u omisión, o engaño que ejecuta una persona la cual oculta, desfigura o trata de disminuir las operaciones realizadas o burlar el impuesto a que están legalmente sujetas”, ya que toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena corporal como conocemos puede ser delito tributario, ya que no es distinto de los delitos en general y debe reunir los mismos elementos de cualquier delito, su particularidad solamente dice relación con que la acción u omisión en la que afecta a una obligación tributaria.

¹¹³ Ibíd. 14

en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga, la que denominaremos evasión tributaria. Por ejemplo: *“La búsqueda de ganancias a través de un negocio considerando previamente como beneficio el monto de los impuestos que correspondan”*; *“La no emisión de factura¹¹⁴ de venta con el propósito de disminuir la base imponible de impuestos”*; etc.

También podemos conocer respecto a las Conductas en la elusión tributaria las cuales referente a conceptos anteriores podemos mencionar¹¹⁵.

Conducta dolosa del contribuyente.

La conducta fraudulenta del contribuyente puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, etc., en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas antielusión que la legislación tributaria contempla.

Conducta abusiva de la Ley.¹¹⁶

No obstante, hay autores que limitan la conducta dolosa del contribuyente al

¹¹⁴ Aporte de grupo. factura: es aquella cuenta en la que se detallan las mercancías compradas o los servicios recibidos, junto con su cantidad y su importe, y que se entrega a quien debe pagarla. a su vez el código tributario lo reconoce como comprobante según el artículo 107 inciso 1 los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios están obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento que, para los efectos de este código, se denominará "comprobante de crédito fiscal", que podrá ser emitido en forma manual, mecánica o computarizada, tanto por las transferencias de dominio de bienes muebles corporales como por las prestaciones de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas, exentas o no sujetas, salvo en los casos previstos en los artículos 65 y 65-a de la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, en los que deberán emitir y entregar factura.

¹¹⁵ *Ibíd.* 16 y 17

¹¹⁶ Aporte de grupo. Conducta abusiva de la Ley: Podemos decir que es el ejercicio de un derecho cuando sea contrario a las exigencias así como la buena fe o los fines de su reconocimiento o sea será abusivo cuando tenga por fin exclusivo daños a terceros el cual debe ser indemnizado y no quisieren cumplirlos.

abuso de las formas jurídicas (Villegas, Araujo, etc.), en circunstancias que ésta es sólo una de las formas en que puede presentarse la “elusión tributaria”.

Conducta para evitar el hecho gravado.

Mediante su conducta dolosa, el contribuyente lo que persigue es evitar el nacimiento del hecho gravado por la ley tributaria, desde un punto de vista meramente formal.

Sin embargo, en el fondo, realiza indirectamente el hecho gravado, es decir, el resultado obtenido por él coincide con el resultado típico del hecho imponible descrito por la norma tributaria.

2.3. Diferencias Entre Evasión Fiscal y Elusión Fiscal

Pues como se ha visto en este capítulo existe una brecha muy corta entre lo que es evasión fiscal y elusión fiscal, a continuación trataremos de establecer algunas diferencias entre estos dos conceptos. En cuanto al diccionario de la lengua española aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde. Esas expresiones son evadir y eludir¹¹⁷.

Evadir¹¹⁸ (lat. evadere). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel.

Eludir (lat. eludere). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar”.

De manera amplia es sabido que, en general en los diccionarios,

¹¹⁷ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. 22ª ed. (Editorial ISO, 2003)

¹¹⁸ Aporte de grupo. Evadir: también lo podemos comparar con el hecho de evadir intencionalmente el cual en mucho de los casos va referido a evadir como se explica en el código tributario en su artículo 254.- 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.

salvo algunos especializados, poco aporta para el estudio de las materias como la jurídica.

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Osorio en el cual se puede encontrar ciertas definiciones como:

Evasión Fiscal: Acto o maniobra destinada a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.

Elusión Fiscal: es el incumplimiento de la obligación tributaria con el Estado, trayendo como consecuencia daño a todos los ciudadanos.

Esa falta de cumplimiento puede derivar en pérdida efectiva de ingreso para el Fisco (por ejemplo, caso de morosidad, de omisión de pago, de defraudación y contrabando) o no (por ejemplo, un contribuyente que no presenta o presenta fuera del plazo una declaración de impuesto sin tener que liquidar y pagar impuesto). Es evidente que ambas implican una modalidad de evasión tributaria, aun cuando tienen efectos diferentes.¹¹⁹

En relación a la elusión fiscal, tanto las empresas como los profesionistas dedicados a la determinación de los impuestos, acuden a la planeación fiscal como un mecanismo legal para aprovechar los espacios jurídicos que las leyes hacendarias no hayan cubierto y así eludir el pago de impuestos.

Este mecanismo, no viola las leyes, pero éticamente no es correcto, ya que las empresas o personas obligadas al pago de una contribución buscan la manera de no cumplir con su responsabilidad tributaria todo, sin cometer un delito fiscal.

De esta manera, las acciones de la autoridad para combatir la evasión y la

¹¹⁹ J. Ayala, *La Evasión Tributaria*, Serie Política Fiscal 39, (Santiago de Chile: Editorial Comisión Económica Para América Latina y El Caribe de las Naciones Unidas, 1993).

elusión fiscal así como para ampliar la base de ciudadanos que contribuyan de manera general y equitativa, son confrontadas y disminuidas por la actitud no correspondida de los ciudadanos que tienen como objetivo principal no pagar impuestos o pagar lo menos posible.

En relación a la falta de credibilidad en la función pública en la asignación eficiente y transparente de los recursos tributarios, las fallas estructurales del sistema tributario y los actos de corrupción e impunidad de los funcionarios públicos, se pueden corregir y disminuir a través de reformas jurídicas y de la aplicación estricta de la ley como se ha venido haciendo en los años recientes. Sin embargo, la falta de interés y la poca participación del ciudadano han ocasionado que la rendición de cuentas se quede dentro del aparato gubernamental, entre partidos políticos o se limite a un número reducido de ciudadanos¹²⁰

Un sector de la doctrina habla de la evasión y elusión fiscales como sinónimos, mientras otro distingue esos conceptos, considerando a la evasión como un hecho ilícito, y a la elusión como actuar que no infringe la ley.

En ese contexto, José Tapia Tovar considera que la evasión fiscal significa eludir una obligación que la constitución impone, obligación que tiene un contenido político-económico de participación en los gastos que requiere la nación, mismos que le son necesarios para existencia y desarrollo¹²¹.

Otro autor, Carlos Alberto Carreón también emplea como sinónimo las voces

¹²⁰ Adriana Hinojosa Cruz, *Evasión y elusión fiscal: su abordaje a través de la integración de una nueva estrategia educativa, Congreso Virtual interinstitucional, Los grandes problemas nacionales*, (Mexico: Universidad Autónoma de Nuevo León, Centro de Estudios Parlamentarios, 2008), 12.

¹²¹ José Tapia Tovar, *Evasión Fiscal: Causas, Efectos y Soluciones*, (México: Editorial Porrúa, 2000), 10.

de evasión y elusión fiscales, y afirma que esta expresión constituye acciones comisivas u omisivas¹²², por parte del contribuyente para no pagar los tributos o pagarlos en menor cantidad de las debidas¹²³.

Para Antonio García Gómez, comúnmente se concibe la evasión fiscal como una actuación por parte del contribuyente quien, al margen de la ley, busca por medio de engaños y acciones fraudulentas (y, en tal sentido, dolosas) evitar o disminuir la carga fiscal que le corresponde. En cambio, la evasión fiscal está relacionada con un actuar apegado a Derecho, de acuerdo con el cual se busca, igualmente, minimizar una carga fiscal, pero sin violentar la ley de manera alguna. En consideración de Mauricio Cano del Valle, la evasión es un delito. En cambio, la elusión es un mecanismo empleado por los contribuyentes para minimizar la carga fiscal a su cargo sin contravención de lo dispuesto por la ley¹²⁴.

Como conclusión podemos decir que La elusión fiscal es un intento de reducir el pago de los impuestos que tiene que pagar un contribuyente durante su estancia y dentro de los límites definidos por la ley.

Cuando se menciona la elusión de impuestos se refiere a la reducción de los impuestos sin violar la ley; aprovechando así de las llamadas “lagunas legales”. Mientras que por otro lado, la evasión fiscal consiste en reducir o eliminar completamente el pago de impuestos a través de métodos ilegales. La evasión de impuestos por lo general implica la falsificación o encubrimiento de la verdadera naturaleza de un negocio, con el objetivo de

¹²² Aporte de grupo. comisivas u omisivas: podemos decir que son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o imprudentes que realizan de forma fraudulenta dentro del control tributario.

¹²³ Carlos Ortega Carreon, *Derecho Fiscal*, (México: Editorial Porrúa, 2009), 489.

¹²⁴ Cecilia Licona Vitte, *Estudio sobre la evasión y la elusión fiscales en México*, (México D.F: 2011), 25.

reducir su responsabilidad fiscal. Algunas de las prácticas más utilizadas para evadir impuestos son el pago de intereses devengados a través de una cuenta en el extranjero o por sub-declaración de los ingresos reales obtenidos.

Por lo tanto, la elusión de impuestos es considerada como una forma de reducir la responsabilidad fiscal a través de métodos poco éticos y que pueden ser considerados amorales, pero sin violar la ley. En cambio la evasión de impuestos es un delito que se paga con cárcel o en el mejor de los casos una multa.

CAPITULO III: LOS MECANISMOS DE FISCALIZACION Y CONTROL PARA PREVENIR, COMBATIR Y ERRADICAR LA EVASION FISCAL EN EL SALVADOR

3.1 Actividades Tributarias del Estado para Prevenir, Evitar, Controlar Y Erradicar la Evasión Fiscal

3.1.1 Aspectos Generales

Institucionalidad tributaria de los sistemas tributarios a nivel mundial tienen atender a diferentes aspectos como: mantener una gestión sobre impuestos que represente una relación costo-beneficio favorable para los Estados, así como las corrientes orientadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para las diferentes categorías de los contribuyentes, son aspectos que el sistema tributario salvadoreño retoma en su política tributaria a partir de los años 90's, a fin de generar un salto de calidad en la gestión de los tributos, buscando ampliar la base tributaria y aumentar los niveles de recaudación¹²⁵.

El impulso en la actualización del sistema tributario con llevó a la realización de algunos cambios de índole administrativo, destacando entre éstos la integración en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de las facultades ejercidas por las anteriores Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas, y el desarrollo e implementación de un sistema de información tributaria.

Considerando los beneficios obtenidos producto de los medidas adoptadas, y la continuidad del proceso de modernización de las instituciones del Estado, la actual DGII ha mantenido hasta la fecha un proceso de modernización orientado a incrementar la carga tributaria a través de la

¹²⁵ Fortalecer el marco jurídico tributario, de modo que se simplifique el cumplimiento tributario de los contribuyentes y facilite el proceso recaudador del Estado.

reducción de los niveles de elusión y evasión fiscal¹²⁶, destacando entre otros elementos de dicho proceso, los siguientes:

Implementación del Sistema Integrado de Información Tributaria¹²⁷ (SIIT), que comprende subsistemas de información tributaria relacionada con el procesamiento de declaraciones, control de gestión de los procesos de fiscalización y asistencia tributaria, entre otros. - Mejora en el nivel académico del personal de fiscalización. Creación de unidades especializadas¹²⁸: control del cumplimiento tributario, medianos y grandes contribuyentes, oficinas regionales en las principales zonas del país; unidades vinculadas a la asistencia tributaria: mini centros y centros express, entre otros. Fortalecimiento del debido proceso a través de la creación en 1999, de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (UAAP)¹²⁹.

El sistema tributario salvadoreño se complementa con la aplicación de impuestos al comercio exterior, que esencialmente están constituidos por los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), el IVA a la importación y los Impuestos Específicos aplicables a la importación. Dichos impuestos son administrados por la Dirección General de Aduanas (DGA), entidad que

¹²⁶ Elusión Fiscal: Acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Evasión Fiscal: Elusión total o parcial de los impuestos, normalmente cuando ya se ha producido el hecho generador, que se simula u oculta.

¹²⁷ Según el Artículo 147 del Código Tributario sostiene que las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo.

¹²⁸ Según la Ley Orgánica De La Dirección General De Aduanas Que la Dirección General de la Renta de Aduanas, fue creada por medio del Decreto Legislativo N° 43, de fecha 7 de mayo de 1936, publicado en el Diario Oficial N° 104, Tomo N° 120, del 12 de ese mismo mes y año: Art. 8. Son atribuciones del Director General: b) Evaluar la operatividad de la Dirección General, a efecto de racionalizar y unificar su funcionamiento; asimismo, ordenar en los casos que sea necesario la intervención de cualquier aduana por parte de unidades especializadas de la institución, si así lo requieren las exigencias del servicio.

¹²⁹ Funde, Seguridad Fiscal: Medidas Para Fortalecer la Tributación, 2008, pág. 27

además es responsable del control de los regímenes de zonas francas, depósitos para perfeccionamiento activo (DPA) y almacenes de depósito privado. La DGA se ha orientado en mayor medida a la facilitación del comercio y a la homologación de la normativa y procedimientos aduaneros dentro del marco del proceso de Unión Aduanera Centroamericana, siendo algunos de los mecanismos de facilitación implementados los siguientes: Implementación del sistema informático¹³⁰ “SIDUNEA”, para el control informático de las operaciones de comercio exterior.

Aplicación de herramientas tecnológicas¹³¹ para facilitar los procesos aduaneros: teledespacho de mercancías, envío de manifiestos de carga y de embarque vía electrónica, incorporación de sistemas de selectividad para revisión física de mercancías, entre otras.

Aplicación de análisis de gestión de riesgo¹³², para definir controles aduaneros previos y a posteriori en las operaciones de importaciones y exportaciones.

Paralelo a la labor de la DGII y DGA, se encuentra la función de recaudación, facultad atribuible exclusivamente a la Dirección General de Tesorería (DGT), que conjuntamente con las entidades anteriores conforman la Administración

¹³⁰ Es como proponer mejoras al sistema informático relacionados con los servicios prestados, de acuerdo con las leyes, normas tributarias y procedimientos establecidos, con la finalidad de asegurar el cumplimiento de metas y objetivos de calidad establecidos Jefe del Departamento de Registro y Control de Contribuyentes Planificar, organizar y coordinar la recepción y digitación declaraciones e informes tributarios, asesorías y orientación a los contribuyentes, con calidad y servicio estandarizado que motive al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias de una forma voluntaria.

¹³¹ Son aquellas que podemos mejorar ya sea virtualmente, los cuales se brindan a los contribuyentes para simplificar procedimientos y promover el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias.

¹³² Las mercancías sometidas a un proceso de gestión de riesgos en el cual se determine que deben ser revisadas, deberán ser descargadas en la misma aduana fronteriza para su revisión.

Tributaria a que hace alusión el artículo 21 del Código Tributario. El rol principal de la DGT es la recepción de los impuestos que los contribuyentes declaran a la Administración Tributaria, realizando dicha tarea principalmente a través de colecturías bajo su administración y de contratos de servicios suscritos con las instituciones del sistema financiero. Dentro de los aspectos más relevantes del quehacer de la DGT, se tienen:

La administración del Sistema del Tesoro Público (SITEP), sistema informático para tener el control en línea de los pagos recaudados tanto en colecturías como a través de la banca.

Gestión del cobro de la deuda tributaria, a nivel administrativo.

Certificación de la deuda tributaria en mora, para que la Fiscalía General de la República gestione la recuperación por la vía ejecutiva¹³³.

La política fiscal es uno de los factores que es de tomar en cuenta que a la hora de hablar de la Administración Tributaria y su control y fiscalización; la política fiscal se puede definir como el conjunto de instrumentos y medidas que utiliza el gobierno para participar en la actividad económica de un país, a través de sus componentes fundamentales: los ingresos fiscales y el gasto público.

Dicha participación parte del principio básico del rol del Estado: garantizar que la sociedad mejore su nivel de vida de manera permanente y alcance estadios superiores de bienestar.

En ese afán y en una economía sin política monetaria¹³⁴ explícita, la política fiscal tiene la responsabilidad de lograr la estabilidad macroeconómica¹³⁵ en

¹³³ *Ibíd.* 28

el corto plazo, es decir: que la economía mantenga niveles de producción sostenidos, equilibrio de pagos, baja inflación y pocas distorsiones en el mercado; mientras en el largo plazo, persigue el objetivo de lograr la utilización y distribución eficiente de los factores de producción y con ello un crecimiento sostenido.

Este es precisamente el caso de El Salvador, que al haber renunciado al uso de los instrumentos básicos de la política monetaria ante la entrada en vigencia de la Ley de Integración Monetaria en enero de 2001, los únicos instrumentos explícitos de política económica son los de la política fiscal, viéndose las autoridades fiscales¹³⁶ obligadas a hacer todo el trabajo por sí mismos, es decir, velar por la estabilidad, el crecimiento económico y el bienestar, sin descuidar su propia función: asegurar la sostenibilidad fiscal en el mediano plazo.

Cumplir con tales responsabilidades implica que el Estado debe optimizar la toma de decisiones de política, pues no se dispone de muchas opciones para lograr que la economía se encauce en una tendencia de crecimiento sostenido y al mismo tiempo se logren resultados fiscales plausibles, especialmente en un entorno volátil y con muchos shocks internos y externos que tienen un alto impacto en la economía y finanzas públicas del país, como

¹³⁴ aemos mención que es el conjunto de acciones que el Banco Central de Reserva lleva a cabo para influir sobre las tasas de interés y las expectativas inflacionarias del público, a fin de que la evolución de los precios sea congruente con el objetivo de mantener un entorno de inflación baja y estable.

¹³⁵ Podemos decir que es la situación que se da cuando no hay una gran variación en el precio de las cosas (renta, bienes, empleo). En periodos de bonanza económica, la economía se caracteriza por ser muy estable, cuando la situación cambia y hay una aversión al riesgo, las personas tienen miedo a comprar e invertir. La estabilidad es uno de los principales objetivos de la economía, al igual que lo es la Equidad Distributiva.

¹³⁶ Dícese del representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los causantes, imponer sanciones previstas por el Código Fiscal, interpretar disposiciones de la ley, etc. Véase Administración Tributaria.
<http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1>.

los que han tenido lugar desde que explotara la crisis financiera global a mediados de 2008¹³⁷.

Ahora bien, el bienestar de una nación depende en buena manera de cómo se distribuya su riqueza. De acuerdo al pensamiento económico clásico el mercado tiene la capacidad de lograr una adecuada distribución, pero la historia ha demostrado que el mercado tiene fallas que afectan esa labor. Estas externalidades justifican entonces la intervención del Estado en procura de una sociedad más equitativa.

Es de este modo como la redistribución del ingreso se convierte en una de las funciones primordiales del Estado, quien debe garantizar al mismo tiempo, que la población mejore su nivel de vida de manera permanente.

De acuerdo a DEUCLA¹³⁸, el análisis de la función redistributiva de las finanzas públicas ha cambiado a lo largo del tiempo. En el pasado, se basaba principalmente en el estudio de los principios del beneficio y capacidad de pago¹³⁹. El primero considera el cobro de impuestos por los servicios provistos por el gobierno, por lo que es contrario a la idea de la redistribución, ya que todo beneficio debe ser pagado. Por su parte, el principio de capacidad de pago se decanta porque los incrementos en el bienestar estén asociados a mayores cargas impositivas, es decir que más ingreso implica más impuestos. Este criterio sugiere la existencia de

¹³⁷ Funde, El Salvador: Análisis de Sostenibilidad Fiscal, 2013, 4.

¹³⁸ "Optimal progressivity", Working paper; Department of Economics, University of California Deucla; disponible en <http://elsa.berkeley.edu/~burch/conf04/d2.pdf>

¹³⁹ Lo consideramos como un Principio del beneficio De acuerdo a este criterio, cada uno contribuye de acuerdo a su propia demanda de servicios públicos, o más específicamente, de acuerdo al grado en que es beneficiado por la prestación del servicio público. Este criterio se basa en dos definiciones: Equidad horizontal: los que tienen la misma capacidad de contribución pagan lo mismo Equidad vertical I: el que tiene mayor capacidad de contribución paga más. Nótese que no son criterios contrapuestos, pueden cumplirse de forma simultánea. Tiene como ventajas, lo que son desventajas para el principio del beneficio, y viceversa.

progresividad, pero no indica cuanto más deben pagar los individuos con mayores ingresos.

En el mismo orden, la “justa distribución”¹⁴⁰ de la carga impositiva ha sido el tema central de la formulación de políticas públicas. A lo largo del tiempo se han desarrollado diversos modelos de “óptima progresividad”, que basan su análisis en distintos marcos de acción, como el óptimo de Pareto (cuáles son las consecuencias de la equidad), funciones de utilidad bajo los enfoques rawlsiano (el bienestar social es igual al mínimo bienestar individual) y utilitario (el bienestar social es la suma de los bienestares individuales), entre otros (DEUCLA).

Lo común en todas las aproximaciones es que la redistribución es una solución “second best” que implica costos que afectan la eficiencia en la sociedad, por lo que los tomadores de decisiones de política se enfrentan ante un dilema entre la equidad y la eficiencia, convirtiéndose éste en el núcleo del problema de la definición de un impuesto óptimo (Diamond, Saez, 2011).

De acuerdo a la literatura, una vez determinado el nivel de redistribución, el siguiente paso es definir los instrumentos apropiados para lograr el objetivo.

Así pues, para llevar a cabo su responsabilidad redistributiva, el Estado hace uso de los instrumentos de la política fiscal: ingresos fiscales y gasto público; pero fundamentalmente lo hace a través de los ingresos y de manera puntual, mediante la aplicación de impuestos progresivos¹⁴¹.

¹⁴⁰ Es el cobro justo por acciones u otros dividendos de un inversionista.

¹⁴¹ Un impuesto puede ser de tres tipos: a) progresivo, en el que la tasa impositiva promedio aumenta con el ingreso; b) regresivo, donde la tasa promedio cae a medida que aumenta el ingreso y c) proporcional, en el que la tasa promedio es constante para todos los niveles de ingreso.

No obstante, correctamente diseñados —considerando la elasticidad de la demanda de los diversos grupos de individuos¹⁴², por ejemplo—, los impuestos al consumo¹⁴³ también pueden ser buenos redistribuidores.

Por lo general, los impuestos progresivos gravan el ingreso de las personas y éstos juegan un papel potencialmente beneficioso en la sociedad, afectando el consumo, el ahorro y las asignaciones de la oferta de trabajo entre los hogares y a través del tiempo: ayudan a mejorar la distribución del ingreso, la riqueza, el consumo y el bienestar (Conesa, Krueger, 2005).

Respecto de los impuestos progresivos, Diamond y Saez (2011) sugieren tres recomendaciones de política que son perfectamente implementables y socialmente aceptables: a) las personas con altos ingresos pueden ser sujetas de altas y crecientes tasas marginales sobre sus ingresos; b) los individuos de los estratos bajos de la sociedad deben recibir subsidios¹⁴⁴ para completar los ingresos necesarios para subsistir y c) los ingresos de capital deben ser gravados.

Otra aproximación en el afán de configurar un impuesto a los ingresos con óptima progresividad es la propuesta por Mirrlees (1971), quien desarrolló cinco conclusiones sobre cualquier sistema de impuestos a los ingresos y transferencias: a) El sistema es complejo; b) La tasa marginal en el nivel más

¹⁴² Este enfoque sostiene que las tasas de los impuestos al consumo deben ser inversamente proporcionales a la elasticidad de la demanda de los bienes, de tal modo que los bienes que tienen una demanda inelástica deben ser gravados con tasas más altas Ramsey, 1927; citado en Mankiw, et al, 2009.

¹⁴³ Se menciona que es generado por la prestación o la venta al consumidor final, o la importación por parte del usuario final, de los siguientes bienes y servicios: •La prestación del servicio de telefonía móvil • La venta de algún bien corporal mueble de producción doméstica o importado (vehículos automóviles, barcos, aviones) •El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas El impuesto nacional al consumo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en IVA.

¹⁴⁴ Se define como aquella ayuda o auxilio económico extraordinario que es concedido por algún organismo oficial. Por ejemplo, un subsidio por invalidez, un subsidio por desempleo, entre los más recurrentes.

alto de ingresos deber ser 0%; c) Simulaciones numéricas indican que la estructura óptima es aproximadamente lineal, con tasas siempre por debajo del 40% y usualmente en el rango de entre 20% y 30%. La tasa marginal óptima decrece con el ingreso; d) Aun con una función de bienestar Rawlsiana, la más alta tasa marginal debe ser inferior al 50% y e) La elasticidad de la oferta de trabajo es crítica para los resultados del sistema.

Con todo ello, el sistema óptimo que propone Mirrlees se convierte en un juego de información imperfecta entre los contribuyentes y el gobierno.

El gobierno pretende gravar con impuestos a aquellos individuos con alta capacidad contributiva¹⁴⁵ y otorgar subsidios a los que tienen poca capacidad; pero el gobierno necesita estar seguro de que los primeros no arbitrarán con las tasas, es decir, ocultar su capacidad contributiva haciéndose pasar por personas de bajos ingresos. Para superar ese problema.

Mirrlees introduce el “principio de la revelación”, que sostiene que cualquier asignación óptima de recursos solo puede ser lograda a través de una política bajo la cual los individuos voluntariamente revelen su capacidad contributiva en respuesta a los incentivos provistos por el gobierno.

En otras palabras, el tomador de decisiones de política debe asegurar que el sistema impositivo provee los suficientes incentivos para que los individuos de altos ingresos se mantengan en el nivel correspondiente a su capacidad, aun cuando tengan que soportar altas tasas impositivas¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Es la que hace referencia a la capacidad económica que tiene una persona para poder asumir la carga de un tributo o contribución. En consecuencia, la capacidad contributiva es un elemento importante a tener en cuenta a la hora de implementar impuestos, puesto que los impuestos deben corresponder a la capacidad que tiene el sujeto pasivo para asumirlos.

¹⁴⁶ Funde, Equidad Tributaria en El Salvador, Progresividad e impacto redistributivo del sistema impositivo, 2014, 20-23.

3.1.2 Recaudación De Impuesto Por Parte De La Administración Tributaria

Cuando en las normas del Código Tributario se haga alusión a la recaudación Tributaria, deberá entenderse que se hace referencia al Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsables de la recaudación de impuestos. Compete a la Administración Tributaria la potestad de administrar la aplicación del Código Tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos¹⁴⁷, de una manera general y obligatoria.

Son funciones básicas de la Administración Tributaria:

El registro y control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión.

Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva;

Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales;

Control y designación de agentes de retención y de percepción;

La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes;

Las liquidaciones oficiosas del impuesto;

La aplicación de sanciones;

La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios;

La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial; y,

Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

¹⁴⁷ Se menciona que es el servicio público que tiene a su cargo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos.

Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales:

Justicia: es el principio que la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias.

Igualdad: las actuaciones deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley. **Legalidad:** actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

Celeridad: procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

Proporcionalidad: los actos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

Economía: En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Eficacia: Con base al principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respeto a los derechos fundamentales de los administrados.

Verdad material: Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

La Administración Tributaria posee facultades de fiscalización¹⁴⁸, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades podrá:

a) Requerir a los comprobantes fiscales¹⁴⁹, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos;

b) Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventarios de los mismos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales;

c) Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tenga o han tenido relaciones económicas. Cuando la inspección hubiere de practicarse en horas fuera de la actividad de los contribuyentes, la Administración Tributaria solicitará la orden de allanamiento¹⁵⁰ al juez con competencia en lo civil correspondiente, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro horas de solicitada y ejecutada por la Administración Tributaria junto con la Policía Nacional Civil. Para ese efecto, la Administración Tributaria solicitará

¹⁴⁸ Son aquellas inspecciones, investigaciones y los controles del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales.

¹⁴⁹ Concluimos en mecanismo alternativo de comprobación de ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado.

¹⁵⁰ Terminación anormal de un proceso por el que la parte demandada reconoce las pretensiones del actor.

la aplicación de dicha medida cautelar por medio de la Fiscalía General de la República, indicando las razones que la motivan.

El juez establecerá la procedencia o no de la medida y al ejecutarla la hará del conocimiento del contribuyente, practicándola con el apoyo de la Fiscalía General de la República, de la Policía Nacional Civil y representantes de la Administración Tributaria.

d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria.

e) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones.

Los beneficiarios de franquicias e incentivos que indique la Administración Tributaria deberán informar a ésta en la forma de que ella disponga sobre el cumplimiento de los requisitos para gozar de las franquicias¹⁵¹ o incentivos¹⁵².

f) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias;

¹⁵¹ Es una relación comercial entre dos partes, por la cual una persona paga una cierta cantidad de dinero para tener la licencia para comenzar un negocio utilizando una marca ya consolidada en el mercado.

¹⁵² Aliciente o estímulo en forma de reducciones o exenciones en el pago de ciertos tributos que se concede a los sujetos pasivos de dichos tributos para promover la realización de determinadas actividades consideradas de interés público por el Estado.

g) Verificar que los bienes en tránsito¹⁵³ estén respaldados por los documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad podrá ejercerse en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Además verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, y que tales bienes cuenten con la documentación legal de respaldo respectiva. Cuando no se presente la documentación legal correspondiente que ampare el pago del impuesto procederá al decomiso de la mercadería;

h) Desplegar las facultades que el Código Tributario y las leyes tributarias le confieren en horas y días de actividad económica del contribuyente, aunque no correspondan a los horarios de actividad administrativa, independientemente de la naturaleza o de la actividad del negocio o establecimiento.

i) Investigar los hechos que configuren infracciones administrativas, asegurar los medios de prueba e individualizar a los infractores;

j) Obtener de otras entidades oficiales, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado con relación a los contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción investigados y recabar de las mismas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas;

¹⁵³ Se analiza que se tratan de aquellos bienes que entran y salen de un país con el único propósito de llegar a un tercer país.

k) Realizar el control de ingresos¹⁵⁴ por ventas o prestación de servicios en el lugar donde se realicen las operaciones;

l) Accesar por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios de los avances tecnológicos, a los sistemas de facturación o similares autorizados por la Administración Tributaria, de las entidades financieras o similares, así como a administradoras de tarjetas de crédito¹⁵⁵, para obtener la información que se maneje por este medio;

m) Asimismo, la Administración Tributaria se encuentra facultada para acceder en el proceso o procedimiento de fiscalización a las bases de datos o tablas de los registros y controles informáticos de los sujetos pasivos, independientemente al giro o actividad a la que se dediquen y para obtener por medios magnéticos la información correspondiente, los sujetos pasivos por su parte están obligados a permitir dicho acceso y a proporcionar por tales medios la información requerida;

n) Requerir el apoyo de la Policía Nacional Civil cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de sus atribuciones; o) Exigir a determinados sujetos pasivos del tributo que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones;

¹⁵⁴ Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

¹⁵⁵ El Consejo Directivo de la Superintendencia del Sistema Financiero, con base en el literal b) del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero y en los artículos 4, 19 y 63 de la Ley del Sistema de Tarjetas de Crédito, Art. 2.- Las entidades obligadas al cumplimiento de estas Normas son los emisores, coemisores, adquirientes, administradores o gestores de tarjetas de crédito, cuando éstos sean: a) Bancos; b) Sociedades miembros de un conglomerado financiero; c) Bancos cooperativos; d) Sociedades de ahorro y crédito; e) Federaciones de bancos cooperativos; y f) Otras sociedades que de conformidad a sus respectivas leyes estén sujetas a la supervisión de la Superintendencia.

- p) Requerir a los auditores¹⁵⁶ nombrados para emitir dictamen e informe fiscal, la presentación de los mismos; los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relacionados a los dictámenes e informes fiscales presentados, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoría, inclusive en el desarrollo de la misma;
- q) Solicitar al juez competente por medio del Fiscal General de la República la aplicación de las medidas precautorias¹⁵⁷ contenidas en el Código Tributario;
- r) Comisionar empleados en calidad de fedatarios para que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos, sus requisitos y la de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario;
- s) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos; y,
- t) Requerir a los sujetos pasivos, representantes legales o apoderados¹⁵⁸ señalen un nuevo lugar para recibir notificaciones cuando se dificulte el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Se llama auditor/a (o contralor/a en algunos países de América Latina) a la persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente o por una empresa de consultoría, para revisar, examinar y evaluar con coherencia los resultados de la gestión administrativa y financiera de una dependencia (institución gubernamental) o entidad (empresa o sociedad) con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño. Originalmente la palabra significa "oidor" u "oyente" así también ayudan a asegurar que la nación funcione de manera eficiente, a mantener los registros públicos precisos y los impuestos pagados a tiempo. Enrique, Murillo, La Función del Auditor, 2013, 35.

¹⁵⁷ Son las medidas precautorias son actos procesales que pretenden asegurar el resultado práctico de la pretensión, garantizando la existencia de bienes sobre los cuales haya de cumplirse la sentencia judicial que se dicte en un proceso. Carece de sentido que se siga un largo juicio para establecer que una determinada persona deba pagarle una cantidad de dinero a otro, si una vez dictada la sentencia el primero no tiene bienes en los cuales hacer efectivo el cumplimiento del fallo.

Sumado a ello está la DGII Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencias de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones¹⁶⁰, Impuesto sobre Donaciones, Impuesto sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales¹⁶¹, actos jurídicos y transacciones, otros impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren. La Dirección General de Impuestos Internos, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncia, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado.

Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y

¹⁵⁸ Representante Legal entendemos que es la persona a quien la ley le faculta actuar en representación de una empresa, institución o entidad. En este segmento se incluye datos como son nombre del representante, CI. Y el cargo que éste ocupa dentro de la empresa.

¹⁵⁹ Ibid.75 – 79.

¹⁶⁰ Son las que contempla la forma en que debe proceder la Dirección General de Contribuciones Directas, en el caso que los derechos de una sucesión se encuentren en disputa, ya sea que la controversia recaiga sobre determinados bienes de la sucesión, o sobre la totalidad de ellos; caso en el cual, será el representante de la sucesión a quien corresponderá cancelar la totalidad del Impuesto Sucesoras y casorios que se determinen.

¹⁶¹ Según Ley Organica De La Direccion General De Impuestos Internos. Decreto N° 451. La Asamblea Legislativa De La Republica De El Salvador, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales: Art. 1.-Se crea la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones, Otros Impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren

contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.

Para desempeñar estas funciones la Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias, las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento.¹⁶² Asimismo La Dirección General de la Renta de Aduanas como dependencia del ramo de la Hacienda pública. Se establece como dependencia del Ramo de Hacienda, la Dirección General de la Renta de Aduanas, con las principales atribuciones y facultades:

Dirección técnica de la renta de aduanas fijar, por asimilación, los foros aplicables a mercaderías¹⁶³ que no estuvieren específicamente designadas en el arancel.

Compilar los datos que sirvan para orientar la política comercial de la republica
Perseguir el contrabando por medio de las unidades administrativas que quedaran bajo su inmediato mando y organización
Actuar como órgano consultivo en todo lo relativo a tratados comerciales y convenciones comerciales que celebre la republica
Fiscalizar las liquidaciones presentadas, liquidar oficiosamente el impuesto y aplicar las sanciones a que hubiere lugar
Establecer controles fronterizos, internos y en

¹⁶² *Ibíd.* 82.

¹⁶³ Son todos los artículos o productos que fueron adquiridos con el objeto de ser vendidos y que se utilizan en operaciones de compra y venta.

carreteras, marítimos y aéreos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras respectivas. Para ese efecto, el órgano ejecutivo deberá dotarla de los recursos necesarios, así como del personal técnico, policial o militar capacitado que se requiera para el control del contrabando¹⁶⁴.

Aunado a ello la Dirección General de Tesorería y Deuda Pública es el órgano directivo de la Consejería al que corresponden las funciones encomendadas a la Tesorería de la Comunidad por la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sin perjuicio de las competencias de otros órganos de la Consejería, en orden al cobro de sus derechos y pago de sus obligaciones, sirviendo al principio de unidad de caja mediante la concentración de todos los fondos y valores y gestionando la Tesorería General de conformidad con el Reglamento General de Tesorería y Ordenamiento de pagos.

En el ejercicio de dichas competencias, le corresponde específicamente: La ordenación General de Pagos y el impulso y coordinación de las ordenaciones de pago secundarias, así como la dirección de los procedimientos singulares que de la misma se deriven; la coordinación y supervisión de las cuentas de la Tesorería General, la determinación de su régimen de funcionamiento y demás funciones atribuidas por la normativa vigente, sin perjuicio de las funciones que en esta materia corresponden a los órganos gestores de las mismas; la gestión y rentabilización de todos los recursos financieros de la Tesorería General, sean dinero, valores o créditos, y su distribución para el pago de sus obligaciones, así como la supervisión y control de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.

¹⁶⁴ Se Concluye que es la entrada, la salida y la venta clandestina de mercancías prohibidas o sometidas a derechos en los que se defrauda a las autoridades locales. También se puede entender como la compra o venta de mercancías evadiendo los aranceles, es decir evadiendo los impuestos.

Le compete, asimismo, el control y coordinación de las Cajas de Depósitos, y la gestión de los demás ingresos financieros derivados del endeudamiento, de los intereses generados por las cuentas de la Tesorería General y de los reintegros que le están atribuidos. Asimismo, le corresponden las funciones directivas en materia de fianzas de arrendamientos y suministros y en particular, respecto a la inspección de las mismas.

Son igualmente funciones de la Dirección General de Tesorería y Deuda Pública¹⁶⁵ las atribuciones que, en materia de endeudamiento y avales le correspondan a la Consejería, en particular, la gestión administrativa y presupuestaria de las emisiones de deuda pública y de operaciones de préstamo y crédito de la Junta de Andalucía, así como la propuesta de autorización y el control de las operaciones de endeudamiento de las empresas públicas de la Junta de Andalucía y de las Universidades públicas andaluzas.

Tiene atribuidas también la emisión de informes, con carácter previo a su normalización, en relación con los proyectos de convenios, acuerdos o contratos con entidades financieras que se concierten por la Administración Autónoma; y las relaciones financieras con el Banco de España, Banco Europeo de Inversiones y otras instituciones financieras, así como con las agencias internacionales de calificación de riesgos de crédito y con la Administración del Estado en materia de su competencia.

Las relaciones financieras con las entidades de crédito y ahorro podrán ser canalizadas a través de una comisión de representantes Junta de Andalucía-Entidades Financieras¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Deuda pública: Es el conjunto de las deudas de toda especie contraídas por el estado. Se divide en deuda externa y deuda interna.

¹⁶⁶ *Ibíd.* 83-85.

3.1.3 Objetivos de la Administración Tributaria

Los objetivos estratégicos son instrumentales y operativizan la misión. Orientan la acción organizacional y asignación de recursos, identifican prioridades y cómo llegar a los resultados deseados a través de las estrategias, proyectos y acciones operativas. Estos deben generar los objetivos y las estrategias de las dependencias para que se garantice el alineamiento y contribución de todas las partes del Ministerio de Hacienda al logro de los objetivos de política fiscal.

Los objetivos estratégicos son:

OE1. Garantizar la sostenibilidad fiscal e incrementar la calidad del gasto público mediante mejoras para el fortalecimiento del proceso presupuestario y la asignación del gasto público.

OE2. Mejorar la gestión de la deuda pública manteniendo el nivel de endeudamiento público en concordancia con proyecciones fiscales de mediano plazo en un marco de sostenibilidad fiscal, con la capacidad de pago del país y con las expectativas de los agentes económicos en el mediano y largo plazo.

OE3. Fortalecer el sistema de ingresos tributarios incrementando sustancialmente la recaudación tributaria, logrando que los ingresos corrientes sean mayores que los gastos corrientes, a fin de generar ahorro corriente para complementar el financiamiento de la inversión pública.

OE4. Optimizar el servicio a contribuyentes y usuarios para simplificar, facilitar y hacer más transparente los servicios brindados por el Ministerio de Hacienda, incrementando el uso de herramientas tecnológicas.

OE5. Incrementar la efectividad operativa institucional mejorando la eficiencia de la gestión de los recursos institucionales.

OE6. Garantizar la transparencia fiscal y la rendición cuentas, facilitando el acceso a la información fiscal y garantizando el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública en el Ministerio de Hacienda¹⁶⁷.

3.2 Fiscalización y Control

3.2.1 Generalidades

La Fiscalización¹⁶⁸ como herramienta de determinación, se puede definir como el conjunto de tareas, acciones y medidas de la Administración, tendientes a compeler al contribuyente al cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de sus obligaciones tributarias, ya sean ellas sustanciales, como el pago de la obligación, o simplemente formales, como la inscripción en el registro de contribuyentes, la presentación de informes, declaraciones, relaciones, comunicaciones, solicitud de autorizaciones o permisos, etc. Es en esencia una función activa de la Administración Tributaria, orientada a reducir los niveles de evasión. Es claro que la evasión, la elusión y en general el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales constituyen comportamientos generalizados y reflejan la falta de cultura tributaria¹⁶⁹.

La Fiscalización se dirige principalmente a detectar este tipo de conductas mediante la investigación, en orden a obtener en principio, de forma voluntaria, el cumplimiento exacto de las obligaciones o la corrección de las

¹⁶⁷http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Objetivo_s_del_Ministerio_de_Hacienda_. Ministerio de Hacienda

¹⁶⁸ El sistema de recursos administrativos constituye la posibilidad de control de la actividad administrativa por la propia Administración y a instancia del administrado. Cuando el recurso administrativo se plantea y resuelve ante la misma autoridad u organismo que dictó la resolución recurrida, se ha hablado de recurso de reposición.

¹⁶⁹ Mencionamos que es un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad que ha sido poco explorado por las ciencias sociales.

declaraciones cuando se hubiere omitido su presentación en debida forma, o se hubiere detectado la existencia de inexactitudes.

La fiscalización es solo uno de los variados instrumentos que se pueden utilizar para alcanzar mayores recaudos, lograr mayor eficiencia y modernización de la administración tributaria y potenciar la capacidad de control institucional como vía sana para el financiamiento del gasto social.

Mediante esa gestión se pretende reducir el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias, buscando que en las declaraciones, facturas, relaciones o informes se refleje la realidad económica de los obligados y en consecuencia su real capacidad contributiva, así como la vinculación de todos los obligados al sistema tributario.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁷⁰ por parte de un número considerable de contribuyentes, explicable por la poca conciencia tributaria y el escaso conocimiento de las normas sobre tributos, conduce a la adopción de conductas evasoras¹⁷¹ que deben ser corregidas mediante el proceso de Fiscalización.

Una Administración que no ejercite la fiscalización, es una Administración débil y en consecuencia poco eficiente. Conviene entonces diseñar las

¹⁷⁰ Incumplimiento de las obligaciones tributarias: después de analizar llegamos a la conclusión que es el resultado del análisis de los Auditores Externos sobre el cumplimiento de los contribuyentes auditados por ellos y que son considerados por la Administración tributaria como sujetos pasivos de obligaciones tributarias. Por otro lado la Determinación Tributaria es el examen que realiza un auditor y su equipo de auditores designados por el Servicio de Rentas Internas, de conformidad con los procedimientos establecidos por la Ley, a las declaraciones, contabilidad o registros, con el objeto de establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía de un tributo.

¹⁷¹ Son los hechos de sustraer el máximo de materia imponible a la aplicación de la ley fiscal en general o de una tarifa de impuestos en particular, sin trasgredir la letra de la ley, lo cual constituirá fraude fiscal, aprovechando sistemáticamente todas las posibilidades de reducir el impuesto ofrecidas por sus normas o por sus vacíos.

estrategias necesarias para corregir las conductas evasoras, y las causas que las producen¹⁷².

Las políticas de Fiscalización deben buscar el mejoramiento del comportamiento del contribuyente en relación con el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias, propiciando, de una parte, un mejor acercamiento a la Administración y, de otra, combatir la evasión, aumentando el grado de riesgo para los contribuyentes a través de presencia institucional e imposición de sanciones.

“El riesgo debe tener dos características esenciales para que sea realmente inductor del cumplimiento voluntario de la obligación tributaria:

1. Que sea efectivo, y lo será en la medida en que exista un sistema de sanciones adecuado y razonable, pero la concurrencia de este requisito no es responsabilidad de la función fiscalizadora sino que dependerá de una decisión de los poderes del Estado.
2. Que sea real, en términos que su potencialidad sea verdadera, esto es, que la administración tenga la capacidad suficiente para individualizar al contribuyente evasor, de forma tal que sea posible exigirle el cumplimiento, y esta es responsabilidad directa de la función de fiscalización”¹⁷³.

La fiscalización, como instrumento para promover el recaudo y alcanzar una mayor eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria, se orientará bajo

¹⁷² Claudia Helena, Otálora Cristancho, y otros, *Manual de fiscalización para entidades territoriales*, (Bogotá, D.C: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2007), 14 y 15.

¹⁷³ Pedro José Pagani, “La función de fiscalización”, *Revista Trimestre fiscal*, N° 42, (México, Guadalajara, Jal. Indetec, 1993), 22.

los principios de igualdad, neutralidad, simplicidad y celeridad y debe dirigirse a la consecución de los siguientes objetivos básicos:

Generales

Disminuir la brecha entre el recaudo potencial y el real.

Incrementar la participación de los ingresos tributarios dentro de los ingresos totales del ente territorial, como vía sana de financiación del gasto.

Específicos

Acercamiento al contribuyente facilitándole el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Procurar que los sujetos pasivos contribuyan de acuerdo con su capacidad consonancia con los límites establecidos en los hechos generadores y bases gravables regulados por la ley.

Crear en el contribuyente la convicción del RIESGO real, como elemento determinante para el cumplimiento cabal y oportuno de sus obligaciones¹⁷⁴.

La función fiscalizadora cobrará plena efectividad en la medida que se pueda transmitir la noción de RIESGO real para el contribuyente que no cumple con su obligación, o la cumple en forma errónea, falsa o incompleta.

Dentro del ámbito de acción de la fiscalización, “la misión específica de la función es la de crear la IMAGEN DE RIESGO al contribuyente evasor.”

Ello se logra estableciendo un plan de fiscalización que potencialmente alcance a todos los contribuyentes, cualquiera que este sea: conocido o desconocido, gran contribuyente, mediano o pequeño, y aunque se revise un 5% o un 10% del total de los contribuyentes, en ese segmento deben

¹⁷⁴ *Ibíd.* 24.

incluirse contribuyentes de variadas características (magnitud de ingresos, actividad económica), de forma tal que la fiscalización alcance a todos los contribuyentes cualquiera que sea su actividad (comerciante, industrial, profesional, empleado, etc.), con objeto de mantener la imagen de que la fiscalización alcanza o puede alcanzar a todo contribuyente.

La forma de materializar la potencialidad del riesgo varía según el sector de incumplimiento.

En relación con los contribuyentes desconocidos, que evaden totalmente el cumplimiento de su obligación, la Administración Tributaria debe realizar programas de investigación y cruces de información con bases de datos exógenas, que permitan su localización, identificación plena y determinación oficial del tributo.

Los programas de fiscalización tendrán características más complejas y difíciles, en la misma proporción de mayor incumplimiento de las obligaciones; en todo caso, un objetivo importante debe ser crear en el contribuyente la convicción de que su conducta influirá en el criterio de selección de casos por investigar, y que su incumplimiento será “descubierto” por medio de una revisión e investigación de alta eficiencia, basada en la capacidad del personal de auditores y en un eficaz sistema de información.

La imagen de riesgo puede alcanzar mejor oportunidad y eficiencia cuando se apoya en medios electrónicos de información porque puede lograr una mayor cobertura. “La información debe obtenerse, ordenarse, clasificarse y entregarse a los auditores para el desempeño de su trabajo como una función más de la administración, en forma permanente, ya que solo de esa manera podemos formar la convicción que nos interesa en el contribuyente en cuanto a que, si es revisado, la revisión será necesariamente eficiente porque no dependerá en un alto grado del azar o de la suerte para

determinar la evasión sino que será el resultado normal que puede esperarse cuando se dispone de antecedentes globales sobre la actividad del contribuyente, en términos de que la revisión se convierte en una comprobación¹⁷⁵ de antecedentes y no en la búsqueda más o menos incierta de omisiones, falsedades u errores.”¹⁷⁶

3.2.2 Procedimientos

3.2.2.1 Liquidación Oficiosa

3.2.2.1.1. El Procedimiento Administrativo.

El Derecho Administrativo orienta al administrado el camino que debe seguir al ejercicio de su derecho o interés legítimo. El procedimiento administrativo según Santamaría Pastor, está vinculado al crecimiento orgánico que la Administración ha experimentado a lo largo de los dos últimos siglos.

En virtud de lo anterior, los poderes públicos, han promulgado leyes, a fin de establecer de manera uniforme procedimientos administrativos que deberán seguir las Administraciones Públicas, para la emisión de actos jurídicos administrativos.

Sin embargo, en el Derecho Administrativo Salvadoreño, aún no cuenta con una Ley de Procedimientos Administrativos, esto ha generado confusión y dificultades, tanto para la propia Administración y para los administrados al momento de aplicar la normativa administrativa.

¹⁷⁵ Decimos que es un instrumento financiero que se utiliza para visualizar la lista del total de los débitos y de los créditos de las cuentas, junto al saldo de cada una de ellas (ya sea deudor o acreedor). De esta forma, permite establecer un resumen básico de un estado financiero

¹⁷⁶ *Ibíd.* 22 y 23.

3.2.2.1.2 Concepto

Antes de conceptualizar el vocablo proceso se debe decir que este se utiliza para designar todos los actos de carácter procesal que tienen por finalidad el dictado de una sentencia por parte del juez, mientras que procedimiento se refiere a todos los actos que tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo¹⁷⁷.

En el Derecho Procesal Administrativo se trata de un conflicto entre el órgano administrativo y el particular u otro ente público, regido por el derecho administrativo y actuando ante el órgano jurisdiccional¹⁷⁸.

Procedimiento es la sucesión de actos ordenados y consecutivos, vinculados causalmente entre sí, por virtud del cual cada uno es precedente necesario del que le sigue y este, a su turno, consecuencia imprescindible del anterior¹⁷⁹.

Proceso es un instrumento mediante el cual se lleva a cabo la función judicial. El proceso tiene como ineludible características una finalidad concreta, la satisfacción jurídica de pretensiones planteadas por partes, por un órgano supra-ordenado, imparcial e independiente.

Por ello, se define como medio de discusión de dos litigantes ante una autoridad, mientras Procedimiento es una figura común a todas las funciones públicas y, por ello, se puede hablar de un procedimiento administrativo, legislativo, entre otros¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Pedro Aberastury, *Curso de Procedimiento Administrativo*, (Buenos Aires: Editorial Abeledo- Perrot, 1998), 18.

¹⁷⁸ Tomas Hutchinson, *Derecho Procesal Administrativo*, Tomo I, (Buenos Aires: Editorial Rubinza-Culzoni, 2009), 29.

¹⁷⁹ Alvarado Velloso, *Introducción al Estudio del Derecho Procesal, Primera Parte*, (Santa Fe: Editorial, Rubinza- Culzoni, 1989), 43.

¹⁸⁰ *Ibíd.* 35.

Gordillo, Ballbe y Escola¹⁸¹ afirman que todo proceso comporta un procedimiento, pero no todo procedimiento constituye un proceso. Y esto es, porque tanto el proceso como el procedimiento tienen como denominador común ser una secuencia de actos, pero el último carece de la finalidad, propia e imprescindible del proceso. Esto es básico para afirmar que conceptualizar un proceso implica necesariamente conceptualizar un procedimiento, pero no todo procedimiento es parte de un proceso.

El Estado, en el ejercicio de las potestades públicas, en gran medida se realizan por medio de actos, donde externa su voluntad, por medio de sus principales Órganos de Gobierno. Estos actos tienen un procedimiento a seguir, según la Constitución les confiera realizar por medio de tales Órganos. Este procedimiento no se sigue ante la jurisdicción judicial, sino ante los organismos dependientes del Poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial es lo que estudia el proceso administrativo.

3.2.2.1.3 Definición

El procedimiento administrativo siguiendo a Racionero Carmona, se define como: “una serie de actos heterogéneos dirigido a la elaboración o producción de actos o resoluciones de la Administración Pública”.¹⁸²

El doctrinario Cassagne, expone que el procedimiento administrativo es una serie de actos entre sí, aunque separables, que tienen en común la finalidad de perseguir la obtención de un interés público. El procedimiento administrativo se encuentra conformado por una serie de actuaciones que tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo, de acuerdo a

¹⁸¹ *Ibíd.* 7.

¹⁸² Carmona Racionero, *Temas de Derecho Administrativo I*, Texto de Apoyo, (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura y Escuela de Capacitación Judicial, 2004), 64.

las formalidades impuestas por el ordenamiento jurídico para preservar los derechos y garantías constitucionales. Este incluye tanto la etapa formativa de la voluntad de la Administración, originada en una actuación unilateral de la misma o por petición expresa de una particular¹⁸³.

El procedimiento administrativo, es parte del derecho administrativo que estudia reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación é impugnación de la voluntad administrativa, participación y defensa de los interesados, entre otros, pero no estudia cómo deben ser resueltos todos los problemas de fondo que dichos recursos.

En el derecho salvadoreño, se caracteriza por su dispersión procedimental, siendo que no se tiene una definición propia de procedimiento administrativo. Pero, el legislador conceptualiza por acto administrativo, en el Art. 20 del Código Tributario, que de forma literal dice: “Una declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la administración tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”. No obstante el ordenamiento salvadoreño si bien, de manera expresa no lo enumera, como un aspecto elemental del acto administrativo, se debe de entender que para la emisión de los mismos, presupone un procedimiento administrativo.¹⁸⁴

3.2.2.1.4 El Procedimiento Administrativo y La Función Administrativa.

Hay que aclarar que el derecho procesal administrativo se refiere sólo a los procesos judiciales contra la administración y no abarca el estudio del procedimiento administrativo en que se desenvuelve la función administrativa. La secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve

¹⁸³ *Ibíd.* 27.

¹⁸⁴ Henry Alexander Mejía, *Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo*, Primera edición, (San Salvador: Comité Editorial, 2011), 459.

la actividad de las instituciones administrativas no se denomina “proceso administrativo” sino “procedimiento administrativo.” La función administrativa es “toda actividad que realizan las instituciones administrativas como el órgano legislativo, jurisdiccional, excluidos respectivamente actos y hechos materialmente legislativos y jurisdiccionales,” son los siguientes:

a. El órgano ejecutivo: Los procedimientos de instituciones administrativas constituyen “procedimientos administrativos,” sea que se trate de instituciones administrativa centrales o descentralizadas.¹⁸⁵

b. El órgano judicial: Realiza función jurisdiccional y función administrativa. En cuanto al criterio de distinción entre función específica jurisdiccional y administrativa, es que toda actividad de los órganos judiciales que no sea materialmente jurisdiccional, será administrativa; en esa medida, realizarán excepcionalmente procedimientos administrativos.

c. El órgano legislativo: Realiza función legislativa y administrativa, toda actividad que no sea producción de leyes constituirá un procedimiento administrativo¹⁸⁶.

3.2.2.1.5 Los Fines del Procedimiento Administrativo

Se sigue a Gamero Casado Y Fernández Ramos¹⁸⁷, los fines del procedimiento administrativo son:

A. Función de garantía en defensa de derechos individuales y colectivos¹⁸⁸ de los administrados en el procedimiento administrativo. El procedimiento

¹⁸⁵ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, Macchi, (Buenos Aires: 1975), 6

¹⁸⁶ Es el flujo continuo e interrelacionado de las actividades de planeación, organización, dirección y control, desarrolladas para lograr un objetivo común: aprovechar los recursos humanos, técnicos, materiales y de cualquier otro tipo, con los que cuenta la organización para hacerla efectiva.

¹⁸⁷ Gamero Casado y Fernández Ramos, *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 4ª ed. (Tecnos, 2007), 81 y ss.

administrativo, es una garantía para los interesados, pues significa el sometimiento de la actividad administrativa a un cauce predeterminado y posibilita participación de personas afectadas en proceso de adopción de decisiones administrativas, permitiendo que puedan intervenir en defensa de sus derechos e intereses legítimos.

La actuación Administrativa debe someterse a un procedimiento predeterminado, por el principio de legalidad. La jurisprudencia originada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (SCA), sostiene que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, desempeña función de plena garantía para el administrado, posibilitando participación del administrado en las decisiones del poder público administrativo, y oportunidad de intervenir en la emisión del acto administrativo y objetar desacuerdos, a través de pruebas pertinentes.¹⁸⁹

B. Función de garantía del interés público: El procedimiento posibilita acierto y oportunidad de actuación administrativa, permitiendo, que la Administración tenga en cuenta intereses, públicos y privados (Derechos colectivos, como medio ambiente, contrataciones, licencias o concesiones, participando en la previa elaboración de normas, y debate público.), implicados en actuación, evitando que el funcionario actúe de manera arbitraria en razón del principio de eficacia de la Administración, dado que persigue racionalidad de actuación administrativa.

¹⁸⁸ Derechos individuales .son aquellos derechos individuales es un concepto perteneciente al Derecho constitucional, nacido de la concepción liberal que surgió de la Ilustración, que hace referencia a aquellos derechos de los que gozan los individuos como particulares y que no pueden ser restringidos por los gobernantes, siendo por tanto inalienables, inmanentes e imprescriptibles. Derechos Colectivos. Son aquellos que se refieren al derecho de los pueblos a ser protegidos de los ataques a sus intereses e identidad como grupo. El derecho de auto determinación de los pueblos tendría su primera utilización a gran escala en los catorce de Wilson, con los que se pretendía acabar con la primera guerra mundial.

¹⁸⁹ Arana Muñoz, *Principios de Ética Pública ¿Corrupción o servicio?*, (Madrid: Editorial Motercorvo S.A., 1993), 460.

En consecuencia, la SCA manifiesta que el acto administrativo no puede ser producido a voluntad del titular del órgano a quien compete su emisión, obviando seguir necesariamente el procedimiento determinado y garantías constitucionales. Esta doble finalidad permite del procedimiento, sea autónomo respecto al proceso judicial, aunque ambos coinciden que poseen una “función de garantía” de los derechos de los ciudadanos.

En tanto, los poderes públicos deberán aplicar garantías del debido proceso, reconocidas en la Constitución al procedimiento administrativo, a fin de reafirmar el Estado Constitucional de Derecho.

3.2.2.1.6 Principios Generales del Procedimiento Administrativo.

Los principios del procedimiento administrativo constan con caracteres constitucionales, de justicia natural y de derecho supranacional. Para los autores Pedro Aberastury y María Rosa Cilurzo los principios fundamentales son el principio de la legalidad objetiva y el principio del debido proceso adjetivo.¹⁹⁰ Clasificación según Agustín Gordillo los principios son: Legalidad objetiva, Informalismo, Contradicción, e Imparcialidad.

El Principio de Legalidad Objetiva.

Este principio es llamado además de principio de la legalidad objetiva, principio del debido proceso y principio supremo de razonabilidad y justicia.¹⁹¹

El principio de legalidad objetiva es aplicación razonada y jerárquica de grandes principios jurídicos, como razonabilidad o justicia natural, ambos de nivel constitucional y supra-constitucional, por encima de la norma

¹⁹⁰ *Ibíd.* 28

¹⁹¹ Federico G. Thea, *Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas*, (Madrid: Editorial Civitas y Escuela Libre, 2000), 11-37.

reglamentaria o del acto. Así entendido, este principio se subsume dentro del principio de razonabilidad o debido proceso sustantivo. La finalidad del principio, es al momento de dictar el acto Administrativo, la Administración debe haber agotado la investigación de hechos que determinen su accionar y adecuar estos hechos a la norma.

La Administración, debe conocer lo que realmente acontece o aconteció, de forma objetiva, sin ataduras formales, que genere conocimiento real, originándose de hechos demostrados en el expedientes, imperando el principio, el Juez debe dictar sentencia no por lo sucedido sino conforme a hechos que se extraen de las actuaciones. En consecuencia, la verdad material es aquella que busca, el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad. Si se sujeta a la verdad formal, se impediría a la administración que conociera hechos y/o causas ocurridas pero que, por ritualismos formales, no se permitieron agregar a las actuaciones. Así, podría darse el caso, que el particular, en un replanteo posterior, en sede judicial, las invoque y se han receptada, el procedimiento administrativo devendría totalmente estéril e inútil.

La Administración, debe ajustarse a la ley en su actuación y esa legalidad básica, dentro del procedimiento administrativo implica ajustar su conducta no solo a normas que mediatamente interpretan la Constitución sino a la Constitución misma, en forma directa e inmediata. Así mismo el principio de legalidad¹⁹² resulta el limite ajustado al desvió de poder ya que conlleva la obligación de someter la discrecionalidad a los limites jurídicos razonables de la misma.

¹⁹² Condición o situación de lo que constituyen actos legales. podemos decir que actuamos con legalidad; mantenerse dentro de la legalidad; la considero mi esposa aunque no lo sea, pero convendría dar legalidad al asunto; respetaba el legislador el indispensable principio de legalidad, amparador de las garantías individuales; las personalidades autoritarias se veían menos afectadas por el cambio de legalidad que por la existencia de consenso moral"

La razonabilidad es la base del límite del actuar administrativo discrecional y la misma se considera inmersa dentro del concepto de legalidad.

Es esta razón que, en principio, se presume que el acto se dicta conforme a la norma jurídica y goza de presunción de constitucionalidad.

En suma, todo actuar debe estar ajustado y basado en la norma. Tanto hechos, como conductas y circunstancias, deben encontrarse justificados, de lo contrario, se vulneran principios y garantías constitucionales que, en modo alguno pueden considerarse prerrogativas renunciables para el particular.

Asimismo, la Administración tiene por finalidad encausar esa búsqueda, a través del principio de la oficialidad.¹⁹³ Entre otros principio que la doctrina reconoce encontramos lo siguientes:

1) Eficacia Administrativa. La sustancia de justicia reposa en un justo procedimiento. Este principio debe ser igualmente aplicado en el procedimiento administrativo, pero de hecho no siempre lo es en realidad.¹⁹⁴ El derecho a ser oído cuando se toma una decisión que afecta derechos de una persona, es regla de buena administración, como de buena decisión judicial. Además, asegura mejor conocimiento de hechos, defensa técnica, mejor administración, una justa decisión, y menor costo político, siendo el administrado no debe estar descontento con la

La Administración, debe ajustarse a la ley en su actuación y esa legalidad básica, dentro del procedimiento administrativo implica ajustar su conducta administración por haber tenido la oportunidad de exponer su versión de los hechos.

¹⁹³ *Ibíd.* 31

¹⁹⁴ *Ibíd.* 25

2) Eficacia Política.¹⁹⁵ Un procedimiento leal y justo, que respete integralmente los derechos de los individuos y los grupos, a ser oídos, producir prueba, entre otros, sirve también de eficacia política y de legitimidad de ejercicio del poder. En una administración justa, los beneficiados son los administrados mismos, siendo que, el gobierno depende de la aprobación de sus gobernados. En efecto, es evidente que gran parte del descontento del pueblo con su gobierno, cualquiera que sea, nace no solamente de grandes líneas o acciones políticas que él emprenda, sino también de pequeñas pero numerosas injusticias que a diario se cometen a través del aparato administrativo, por acción u omisión.

3) Elementos De Garantía De Defensa. Según doctrina comparada, la defensa en audiencia es sustancial e inexcusable, debe practicarse de oficio aunque el interesado no lo solicite o alegue. No debe ser “una apariencia formal de defensa,” ni “formalidad de citación de litigantes,” sino que debe consistir “en la posibilidad de su efectiva participación útil de la persona en el procedimiento administrativo.

Aspectos de esta garantía, es tener acceso a las actuaciones, presentar alegaciones, producir pruebas, entre otras, este principio confiere una mayor eficacia y economía procesal a todo el procedimiento administrativo.¹⁹⁶

Elementos de garantía de defensa: El derecho a ser oído y Una decisión fundada. El derecho a ser oído en audiencia, en defensa de los administrados que han sido afectados, cuya omisión o defectuosa realización acarrea la nulidad del acto.

¹⁹⁵ Se orienta a satisfacer necesidades de segundo nivel. Esto quiere decir que hace del trabajo de escritorio o gabinete, la comunicación escrita y la formación para el conocimiento, herramientas para lograr sus objetivos y cumplir con sus metas en tiempo y forma.

¹⁹⁶ *Ibíd.* 19

Esto también implica obligación de fundar decisiones (analizar puntos propuestos por las partes, requisito de motivación). El derecho de defensa técnica, conlleva acceso al expediente en todo momento, ofrecer y producir prueba, derecho que toda prueba propuesta sea producida (Informes, pericial, testimonial, entre otros.), producción de prueba antes de decidir.

La violación de la garantía de defensa es uno de los principales vicios que puede incurrirse en el procedimiento administrativo y también uno de los vicios del acto administrativo, la indefensión del particular cometida por la administración debe sancionarse con nulidad del procedimiento (Criterio de los Tribunales Administrativos Internacionales).

Principio del Informalismo en Favor del Usuario y del Administrado

Un rasgo distintivo del procedimiento administrativo es su carencia de formas estrictas, es decir su informalismo.

El término informalismo, puede ser interpretado de dos formas opuestas, por lo que es esencial fijar con precisión el alcance y significado de dicho informalismo.

1. Informalismo a favor de la administración¹⁹⁷. En esta concepción el formalismo se identifica como certeza, seguridad, uniformidad, protección jurídica. En el derecho francés, por su eficaz sistema de control jurisdiccional no había necesidad de establecer protecciones para el administrado durante la tramitación del procedimiento ante la

¹⁹⁷ El principio del informalismo a favor del administrado es uno de los aspectos fundamentales del procedimiento. Consiste en la dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales, es decir, aquellas que no están exigidas por el orden público administrativo. Su aplicación impide que el particular pierda un derecho por el incumplimiento de un deber formal, con lo que obliga a la administración a optar por la solución más favorable para aquel.

misma administración, y se identificó el informalismo con “discrecionalidad técnica.”

Se estimaba antes, que el procedimiento era informal, en el sentido que la administración no estaba sujeta a regla alguna y, podía llevar el procedimiento por el cauce que pareciera más conveniente.¹⁹⁸

2. El informalismo en favor del administrado. Según el Derecho Español, El Tribunal Supremo Español, declaró en 1922 que “Las reclamaciones producidas en vía gubernativa no están sometidas a formalidades precisas, debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad,” afirmar que “Esta doctrina se ha venido aplicando en beneficio de recurrentes, evitando que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados”. La inadecuación de requisitos de forma, no conlleva pérdida de derecho dentro del procedimiento administrativo, es decir que el incumplimiento de un deber formal, la Administración debe optar por la solución más favorable para el administrado facilitándoles la defensa de sus derechos tanto frente a la administración como a concesionarios o licenciatarios de servicios. Si el procedimiento es informal para el administrado, puede invocar la elasticidad de las normas de un procedimiento en cuanto se beneficie, ese informalismo no puede ser empleado por la Administración para dejar de cumplir con prescripciones que el orden jurídico establece respecto a su actuación, ni para eludir el cumplimiento de reglas elementales del debido proceso.¹⁹⁹

¹⁹⁸ *Ibíd.* 25

¹⁹⁹ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, (Buenos Aires: Macchi, 1975), 25.

3.2.2.1.7 Principios generales que conforman el Procedimiento Administrativo.

El procedimiento administrativo, al igual que, el proceso judicial, está dotado de principios indispensables que debe respetarse al tramitarse, la jurisprudencia de la SCA, ha recogido algunos principios que se encuentran en el derecho comparado y en la doctrina administrativa, dentro de los cuales tenemos los siguientes:²⁰⁰

- a. Principio de oficialidad²⁰¹. La Administración, debe tomar a su cargo la impulsión de actuaciones, de forma que pueda cumplir con celeridad el pronunciamiento y tomar medidas adecuadas para el ordenamiento de trámite. El fundamento de este principio, se sustenta que mientras en los procesos civiles por regla general se debaten intereses privados, en el procedimiento administrativo esencialmente responde a intereses públicos, lo cual exige impulso que no dependa de intereses particulares de los administrados, en este sentido la Administración tiene el derecho y el deber de instruirlo, sin necesidad que el interesado lo haya solicitado que se desarrollen diversos trámites.

En consecuencia, es la propia Administración debe dirigir el procedimiento, de acuerdo al principio de legalidad. Le atañe ordenar la práctica de cualquier acto u hecho para el esclarecimiento y adoptar una decisión según derecho corresponda. Por tanto, este principio responde a una derivación del principio de legalidad y eficacia administrativa.

²⁰⁰ *Ibíd.* 468

²⁰¹ Es el que indica que el procedimiento debe realizarse íntegramente tal cual lo dicta la ley, gestionándose los trámites pertinentes con suma responsabilidad, es decir que debe ser iniciado de oficio en todas sus etapas.

- b. Principio de contradicción²⁰². Según este principio las distintas partes en un procedimiento administrativo han de tener la posibilidad de hacer valer sus derechos e intereses, en condiciones de igualdad, esto se desprende del Art. 3 de la Constitución de El Salvador, que estatuye que todos son iguales ante la ley y en la aplicación de la ley. Una de las manifestaciones de dicho principio es el derecho que tienen los interesados a presentar alegaciones en cualquier momento, o proponer pruebas y presenciar las prácticas de las mismas.
- c. Puede decirse que se trata de una derivación del derecho de defensa consagrado en el Art. 12 de la Constitución, donde los interesados podrán controvertir hechos o documentos probatorios; incluso la resolución final del procedimiento. La SCA respecto al principio de contradicción se ha referido que este se manifiesta cuando una persona se opone a una prueba debe de gozar de oportunidad procesal para conocerla y discutirla, incluso del derecho de contraprobar, lo que significa que la prueba debe ser presentada dentro de la causa con “conocimiento y audiencia”, aspecto que la Administración debe de considerar.
- d. Principio de publicidad. El término publicidad no significa, en este ámbito apertura total del procedimiento administrativo a la generalidad de ciudadanos, sino que en verdad se refiere a la publicidad de actuaciones administrativas en relación a las partes de los sujetos en la relación procedimental, a fin que tengan acceso al expediente administrativo. Este principio se ha visto flexibilizado, por razones de transparencia en la función pública, cuando se trate de asuntos medioambientales, donde habilita a cualquier ciudadano a ejercer

²⁰² Señala que el procedimiento se resuelve en base a los acontecimientos y fundamentos del de derecho, lo que se logra mediante la confirmación y evaluación tanto de los hechos como de las pruebas.

control en virtud que pueda ser afectado por permisos ambientales que otorgue a una persona que realice un proyecto.

- e. Principio “indubio pro actione”. Este principio, exige que el órgano administrativo que tramita el procedimiento trate de evitar deficiencias formales que puedan producirse en el desarrollo del mismo, y tengan origen en actuaciones del ciudadano que den lugar a extinción del procedimiento. Así, antes de declarar caducidad del expediente, debe concederse al interesado un término para la subsanación de la deficiencia formal. Lo que trata de garantizar el incumplimiento de parte del interesado un trámite formal de escasa o mínima relevancia, el procedimiento no pueda seguir su tramitación, y que la Administración no pueda pronunciar la decisión definitiva.²⁰³
En efecto, este principio, lleva a distinguir entre trámites formales subsanables e insubsanables, impidiendo aquellos que encajan en el primer ámbito determinen la continuidad del procedimiento, lo cual iría en contra del caso de aquellos supuestos de actos administrativos favorables: tales como permisos o concesiones.
- f. En suma, el mismo interés público del procedimiento administrativo, obliga al funcionario que realice una interpretación favorable evitando obstáculos formalistas que impidan el ejercicio efectivo de derechos de los ciudadanos esto en virtud de los Arts. 1 y 18 de nuestra Constitución.
- g. Principio de Audiencia. El ente administrativo encargado de llevar a cabo el procedimiento debe conceder audiencia, a todas aquellas personas naturales o jurídicas, cuyos derechos o intereses legítimos

²⁰³ibíd., 470

puedan quedar afectado de un acto administrativo, ya sea de trámite o definido, que el mismo adopte.

- h. Por tanto, ha de posibilitar participación activa en el procedimiento de todos los interesados, poniendo en conocimiento un procedimiento abierto que tiene objeto alcanzar una decisión que pueda mejorar o ir en detrimento su posición jurídica.

La relevancia de este principio que más bien funciona como una garantía, conlleva a los órganos administrativos que tramitan un cierto procedimiento deban extremar las cautelas o garantías a los efectos de asegurar que en éste van a poder participar.

La SC²⁰⁴, ha establecido abundante jurisprudencia, sobre la garantía de audiencia, constituye una protección que tiene todo gobernado ante los tribunales ante arbitrariedades de los poderes públicos. Implica que, antes de limitar la esfera jurídica de una persona o privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida con arreglo a las leyes. El Art. 11 de la Constitución.

En tal sentido, habrá vulneración de ésta garantía en un procedimiento administrativo, cuando concurra inexistencia del mismo o el incumplimiento de formalidades de transcendencia constitucional necesarias en el mismo, tales como notificaciones de resoluciones que adopte el órgano administrativo.

Asimismo, a que el administrado pueda acceder en cualquier momento al estado en que se encuentra el procedimiento administrativo, a solicitar certificaciones del procedimiento como hacer alegaciones y presentación de pruebas, entre otros aspectos.

²⁰⁴ La SC :sala de lo constitucional

3.2.2.1.8. Regulación Jurídica del Procedimiento Administrativo.

En la Constitución Salvadoreña, no existe disposición expresa donde obligue a los poderes públicos a seguir un procedimiento administrativo, tal como ocurre de manera paradigmática en el ordenamiento primario español, sin embargo haciendo una interpretación sistemática, nos encontramos que es una manifestación implícita del Derecho Constitucional a la Seguridad Jurídica, consagrado en el Art. 2, de la referida Constitución. Pero, el principal fundamento, lo tenemos al Art. 18, donde se consagra el Derecho de Petición y Respuesta, ya que todo ciudadano tiene derecho a presentar sus pretensiones ante una autoridad pública, a fin que se le otorgue, el ejercicio de un derecho subjetivo, por tanto dicha Administración seguirá un procedimiento administrativo, a fin de resolverle y hacerle saber lo resuelto.

Del mismo modo, este derecho puede activarse, cuando la Administración resuelve contraria a los intereses legítimos de un particular, lo cual deberá de impugnar por medio de recursos administrativos, que la ley franquea, con el propósito de restablecer sus derechos.

En caso que la autoridad resuelva conformando el acto, se abre la puerta al particular para que pueda acudir en sede judicial y entablar un Proceso Contencioso Administrativo.

Regulación Secundaria

En El Salvador, en 1978, da un paso importante, al promulgar la Ley de Jurisdicción Contenciosa Administrativa (en adelante LJCA), donde dicha ley se instituye la Sala de lo Contencioso Administrativo, como único tribunal especializado, para tutelar derechos e intereses legítimos de particulares. Con anterioridad a LJCA, el mecanismo de control era a nivel interno, no se sometía a revisión jurisdiccional las actuaciones de la Administración

Pública que se refutaban como ilegales.²⁰⁵ Sin embargo, a la fecha una de las grandes dificultades que enfrenta el Derecho Administrativo salvadoreño, es la inexistencia de Ley de Procedimientos Administrativos, normativa de carácter general que regule de manera uniforme como debe actuar la Administración Pública, cuando dicta un acto administrativo determinado.

A pesar que se han tenido intentos de creación de dicha normativa, en este sentido en 1994, se presentó por el extinto Ministerio de Justicia el Proyecto de Ley de Procedimientos Administrativos”, cuyo contenido era esencial para darle un giro al funcionamiento de la Administración Pública salvadoreña.

El Proyecto contenía el establecimiento de un procedimiento administrativo, derechos de los administrados, principios generales del procedimiento, principios especiales del procedimiento, partes del procedimiento administrativo, régimen de notificaciones, nulidades de pleno derecho²⁰⁶, sistematización de los recursos administrativos, entre otros aspectos.

En la actualidad este Proyecto de Ley se encuentra engavetada en archivos de la Asamblea Legislativa, no habiendo a la fecha ningún interés por reactivar el mismo u otro proyecto distinto. Esto, no significa que no se tenga cauces jurídicos especiales para dictar actos administrativos. En el ordenamiento salvadoreño, se encuentran dispersas las leyes especiales administrativas, donde pueden distinguirse los siguientes tipos de procedimientos:

Procedimientos de primer grado, o procedimiento constitutivos de derechos subjetivos que serían aquellos en los cuales la Administración realiza una

²⁰⁵ *Ibíd.*, 462

²⁰⁶ Una situación genérica de invalidez del acto jurídico, que provoca que una norma, acto jurídico, acto administrativo o acto procesal deje de desplegar sus efectos jurídicos, retro trayéndose al momento de su celebración. Para que una norma o acto sean nulos se requiere de una declaración de nulidad, expresa o tácita y que el vicio que lo afecta sea coexistente a la celebración del mismo.

potestad administrativa, con el fin de otorgar el ejercicio de un derecho; así por ejemplo el procedimiento donde se otorga autorización, permiso o Licencia²⁰⁷, por mencionar algunos procedimientos se tienen la Ley Forestal (Autorización para el aprovechamiento de Bosques naturales según el Art.8 y 131 ss.), Ley de Áreas Naturales Protegidas (Autorizaciones y concesiones para explotación de bosques salados, e instalación de salineras, establecida en el Art.33 y ss.), entre otros.

Procedimiento de segundo grado, o procedimientos impugnativos, son aquellos que están vinculado a un procedimiento previo, por los cual la decisión adoptada por la Administración ocasiona agravio y se impugna por medio de recursos administrativos.

En el ordenamiento jurídico salvadoreños se tienen diversidad de recursos, regulados en cada ley sectorial, éstas leyes en su mayoría tienen recursos de revocatoria, revisión y el de apelación o alzada, y los sus plazos para su interposición y trámites a seguir en cada uno de ellos también son dispares.

Procedimientos de selección, donde varios interesados presentan solicitudes, a fin de que se adjudique un contrato administrativo o una plaza como servidor público, y la Administración hace es cogitación correspondiente, verbigracia Ley del Servicio Civil y la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento.

²⁰⁷ Es un acto administrativo por el cual se levanta o remueve un obstáculo o impedimento que la norma legal ha establecido para el ejercicio de un derecho de un particular. En la generalidad de los casos en que la legislación positiva ha adoptado el régimen de autorizaciones, licencias o permisos, hay un derecho preexistente del particular, pero su ejercicio se encuentra restringido porque puede afectar la tranquilidad, la seguridad o la salubridad públicas o la economía del país, y sólo hasta que se satisfacen determinados requisitos que dejan a salvo tales intereses es cuando la Administración permite el ejercicio de aquel derecho previo. Así, pues, que la autorización, la licencia y el permiso constituyen actos que condicionan para un particular el ejercicio de algunos de sus derechos.

Procedimientos sancionadores, existe diversidad de procedimientos, no obstante se tiene la Ley de Procedimiento para la imposición de Arresto y Multa Administrativo, que sólo se aplica de manera supletoria, es decir cuando no exista procedimiento correspondiente en la ley para sancionar a una persona.

Para determinar los diversos aspectos elementales que caracterizan a los procedimientos administrativos en la normativa salvadoreña, es necesario estar preestablecidos, con la doctrina del derecho administrativo y sobre todo con el auxilio de la jurisprudencia, dictada por el único Tribunal Jurisdiccional que controla la legalidad de los actos administrativos: la SCA.

Procedimientos administrativos, entre los cuales se destaca: La liquidación oficiosa de los tributos y procedimiento para el cobro administrativas de las deudas tributarias.²⁰⁸

Concepto y Definición de Procedimiento de Liquidación Oficiosa

Liquidación es la acción, que significa concretar el pago total de una cuenta, ajustar un cálculo o finalizar un cierto estado de algo²⁰⁹.

En otros ámbitos, se encuentra que se habla de liquidación de haberes o de sueldos, se trata de cálculo de remuneración correspondiente a un trabajador que mantiene una relación de dependencia con su empleador. Este cálculo se suele realizar de manera mensual que contempla el salario mínimo junto a montos que adicionan por disposición legal u otro motivo. La liquidación también tiene en cuenta la asistencia, tiempo trabajado, eventuales premios y otros componentes.

²⁰⁸ *Ibíd.*, 465

²⁰⁹ Arturo, Calles, La Liquidación
<http://definicion.de/liquidacion/#ixzz2fA7lLg3l>.

Así, la liquidación de una sociedad mercantil abarca operaciones que tienen lugar tras su disolución, que permiten pagar pasivos, cobrar crédito y completar negocios que están pendientes. La liquidación²¹⁰ como un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo²¹¹.

En suma, el concepto de liquidación en sus diferentes acepciones lleva la extinción de una obligación.

Ahora bien, el Procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo que trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, es decir que este procedimiento tiene características propias, en donde el hecho generador, base imponible, impuesto que trata, período que comprende y antecedentes de hecho que sirvieron para determinar, exigencia o ejecutividad de cobro de la deuda establecida, juegan un papel determinante que la particularizan de otros términos de liquidación; pues no siempre que existe una fiscalización se desemboca en una liquidación oficiosa de tributos.

²¹⁰ Puede practicarse por la Administración Tributaria o por el propio sujeto pasivo (autoliquidación). Cuando la liquidación la efectúa la Administración, ésta no está obligada a ajustarla a los datos de las declaraciones tributarias, pero el aumento de base debe notificarse al sujeto pasivo con expresión de los elementos que motiven dicho aumento. La liquidación tributaria puede ser definitiva o provisional. Son definitivas las practicadas previa comprobación del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional y también las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la ley de cada tributo.

²¹¹ Sentencia de Inadmisibilidad, referencia: 111-R-99 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 15 de diciembre de 2000, considerando IV 8, p. 9.)

Contenido del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

El contenido jurídico estructural que encierre la determinación oficiosa de los impuestos, es el siguiente:

1. Que la determinación precisa del importe de la prestación u obligación acorde con su finalidad liquidataria, en el entendido que no siempre ello ha de traducirse en ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho a la repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de reembolsar el exceso, de acuerdo a lo establecido en el artículo 212 del código tributario, lo cual en general no es practicado por la administración tributaria, enfocándose su actuación de liquidar precisamente el importe de la deuda tributaria que favorezca²¹².
2. En el acto de liquidación se debe identificar el impuesto o la deuda tributaria cuya cuantía se determina, implica expresar todos sus elementos configuradores, como por ejemplo: el presupuesto del hecho concreto, sujeto obligado, periodo impositivo, entre otros²¹³.
3. El acto de liquidación debe contener la autoridad²¹⁴ que lo dicta, pues tal omisión impediría conocer si se ha dictado por quien es competente para liquidar esa concreta prestación u obligación.

²¹² Código Tributario Art. 183: La Liquidación Oficiosa no será practicada por la Administración tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la Republica para que se investigue la comisión de Delitos de Defraudación al Fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinara un juez

²¹³ Código Tributario Art. 184: La liquidación de Oficio podrá realizarse a opción de la administración tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases: base cierta, base estimativa, y sobre base mixta; en relación con el Art. 81 LIVA.

²¹⁴ En este caso podemos decir que es la administración tributaria

4. El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativo que impone deberes, obligaciones que pueden afectar derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada.

Debe guardarse especial atención, a la especificación de elementos de cuantificación de prestación establecidos por la ley y su aplicación a un caso concreto, so pena de incurrir en visión de ilegalidad, la liquidación que los omite.

En concreto, el acto de liquidación debe expresar elementos que permita fijar límites concretos a los deberes de prestación u obligación.

5. La segunda finalidad del acto liquidatorio, debe contener la pretensión de cobro, exigencia o mandato imperativo si es procedente, se ingresa la prestación en el importe liquidado. Con ello manifiesta, la voluntad de la administración (en aplicación de la ley) que cumpla la pretensión, indicando, en su caso, al obligado los medios, el plazo y el órgano para efectuar el ingreso.

6. Como característica externa, habría que añadirse la exigencia de notificaciones de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia y su recurribilidad.²¹⁵ Notificaciones que realiza la administración tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, valiéndose de diferentes medios para dar conocimiento a los interesados sus decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como intimaciones de pago, requerimiento de informaciones o declaraciones juradas, situaciones para comparecencia, notificación del acto de audiencia y apertura apuebas e

²¹⁵ Código Tributario Art. 188: Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitivas.

informe de auditoría²¹⁶, la notificación del propio acto de liquidación de oficio, entre otros puntos.

Con la función y el contenido antes descrito, el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo, dotado de una legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario, a través de los medios de impugnación²¹⁷ que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y como consecuencia lógica su exigibilidad, según lo establecido en los Arts.74 y 75 del código tributario.

Las liquidaciones oficiosas pueden ser tanto provisionales como definitivas Art. 145 del código tributario, teniendo una distinción sustantiva y otra procedimental. En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que la liquidación definitiva, se ha comprobado el hecho generador, que en otras palabras, que ha sido girada, una vez que la DGII entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesario para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de valoración de prueba que se aportó dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuesto, que regula el artículo 186 del código tributario.

En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se practica sobre hechos y bases imponibles que solo presunta y probablemente son ciertas,

²¹⁶ Código tributario Art. 166. En la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría, se aplicarán en lo pertinente las reglas anteriores y además las formalidades que prescriben los incisos siguientes: La Administración Tributaria enviará junto al auto de audiencia y apertura a pruebas la copia del informe de los auditores, a efecto de hacerlo del conocimiento del sujeto pasivo para que este ejerza sus garantías de audiencia y defensa. Dicha actuación podrá ser realizada por medio de cualquiera de sus delegados. En el acta de notificación se harán constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación, así como de la entrega del auto de audiencia mencionado e informe de auditoría; en los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente.

²¹⁷ Los medios de impugnación son recursos de defensa que tienen las partes, para oponerse a una decisión de una autoridad judicial, pidiendo que esa misma autoridad la revoque o que sea un superior jerárquico que tome la decisión dependiendo del recurso del que se haga uso.

que están expensas de ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art. 186 del Código Tributario, como sucede con la liquidación que realiza el auditor tributario en el informe de auditoría que rinde a la administración tributaria, de conformidad al Art. 174 inciso tercero del Código Tributario.

En sentido procedimental, la distinción entre liquidación provisional y definitiva, consiste en que la primera no produce vinculación definitiva para el sujeto, ni a la administración, la cual puede ser rectificadada sin limitación alguna por esta última cuando a su juicio los informes de auditoría que lo contienen son diminutos, o podrá ordenar nuevo informe cuando adolezcan deficiencias y no instruyen lo suficiente para realizar una justa liquidación, o estime el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique, de conformidad a lo estipulado al Art. 175 inciso cuarto del Código Tributario.

Señala la doctrina, que se distingue a ambas liquidaciones, no es la posición que ocupa en el procedimiento de liquidación de oficio²¹⁸, sino consecuencia de la posibilidad o no de nuevo pronunciamiento de la administración dentro del procedimiento de liquidación de oficio.

Aclarar, que la liquidación definitiva es inmodificable, una vez pronunciada, por la administración.

²¹⁸ código tributario Art. 183.- La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos: a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado; b) 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, c) 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.

El procedimiento de liquidación oficiosa se concluye por medio de una resolución, de conformidad al Art. 186 del Código Tributario. En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación, antes de la notificación de resultados de la auditoría al sujeto pasivo; como ya se decía los supuestos que regula el Art. 164 inc. 4 del Código Tributario, en la etapa de la audiencia, apertura a pruebas, en tanto no allá transcurrido el periodo de caducidad.

En suma, las liquidaciones provisionales, nacen estando susceptible a rectificarse por la liquidación definitiva, de acuerdo a lo establecido al Art. 187 del Código Tributario, aunque no es necesario realizarse una corrección, si en la etapa de audiencia y apertura prueba no se arrojó nuevos elementos, a los tenidos en cuenta en la liquidación provisional. En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se practica sobre hechos y bases imponibles que solo presunta y probablemente son ciertas, que están expensas de ser confirmadas mediante el procedimiento.

3.2.2.2 Fedatario Fiscal

3.2.2.2.1 Concepto de Fedatario Fiscal

Es un empleado de la Administración Tributaria, agente en cubierto²¹⁹ que se presenta a los negocios en calidad de cliente a los negocios para verificar si al adquirente de bienes se le emite el documento respectivo.

Es un agente en cubierto que podrá realizar controles sorpresivos a los contribuyentes de los cuales se tenga indicadores que no emiten documentos, cuyo procedimiento se realiza In situ.

²¹⁹ Agente encubierto: Se entiende por agente encubierto el miembro de la policía judicial que se infiltra en una organización criminal participando del entramado organizativo bajo identidad supuesta, para detectar la comisión de delitos e informar sobre sus actividades con el fin de obtener pruebas inculpatorias y proceder a la detención de sus autores. V. Moreno Catena, *Los agentes encubiertos en España*, (La Tribuna), 41.

Es decir, en el lugar donde se realiza el hecho generador del impuesto ya sea que provenga este de la Adquisición de bienes²²⁰ o la prestación de servicios²²¹.

Para los efectos del marco jurídico la figura del fedatario está regulada en el Artículo 180 del Código Tributario.

El Fedatario tiene tres obligaciones básicas:

Verificar si los contribuyentes emiten y entregan los documentos legales²²².

Exigidos por la ley;

Si tales documentos cumplen con los requisitos de Ley;

Si se está cumpliendo con la obligación de inscribirse en el Registro²²³ de Contribuyentes.

3.2.2.2 Procedimiento de Fedatario Fiscal

Se inicia el Procedimiento o se pondrán en práctica designando empleados de la Administración Tributaria como fedatarios²²⁴, a efecto de que se

²²⁰ Adquisición de bienes: La adquisición de bienes (y la contratación de servicios) es uno de los actos más comúnmente repetidos a lo largo del día en la economía de mercado. Es mediante la compra o adquisición de un bien o servicio, normalmente sujeta al pago de un precio, que los consumidores entramos en contacto con los empresarios y profesionales que nos los facilitan a cambio del precio pactado. El lugar de encuentro de los que adquirimos bienes y de los que nos los venden es el mercado, un lugar donde idealmente deberíamos acudir con plena información sobre el producto que mejor cubre nuestras necesidades..

²²¹ Según el Artículo 161 del Código Tributario establece que el adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. para este efecto deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la administración tributaria.

²²² Según Artículo 88 del Código Tributario, los contribuyentes inscritos deberán indicar en todo escrito o documento que presenten ante la Administración Tributaria o en toda actuación que ante ella realicen, el Número de Identificación Tributaria y el Número de Registro de Contribuyente, cuando proceda.

²²³ El Artículo 179 del Código Tributario sostiene que con el propósito de constatar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes establecidos en el presente Código y de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, la Administración Tributaria podrá comisionar empleados en calidad de Fedatarios.

presenten a los negocios en calidad de clientes para que se verifique in situ, si al adquirir bienes o servicios se les emite el documento respectivo.

El agente encubierto denominado fedatario no se le emita el documento por la venta o la prestación de servicio éste procederá a identificar la calidad con la cual comparece y emitirá y notificará un auto²²⁵ denominado de comisión ya sea al propietario o a la persona encargada del negocio que no esté facturando e inmediatamente procederá a levantar acta de comprobación del incumplimiento²²⁶, la cual servirá de base para imponer la sanción correspondiente la cual se establece en el Código Tributario.

El cuerpo legal²²⁷ antes mencionado prescribe el procedimiento por medio del cual se dará tratamiento en caso de que el contribuyente no haya emitido documento alguno que ampare la transacción²²⁸ y haya sido debidamente sancionado.

²²⁴ al consultar la ley logramos definir que Fedatario es un representante de la Administración Tributaria facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice, así como del cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación correspondiente, tendrá fuerza probatoria.

²²⁵ Se puede entender que es aquel acto real o presunto por medio del cual se pone en conocimiento de las partes, y en algunos casos de funcionarios públicos o de terceros, las decisiones que se dicten en un proceso judicial. Puede también entenderse como sinónimo de “informar” o “comunicar”. La importancia de las notificaciones radica en que por norma general, ninguna decisión produce efectos antes de ser comunicada a quien interese según sea el caso.

²²⁶ Incumplimiento: Circunstancia de incumplir una obligación, una promesa o una orden. Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L.

²²⁷ Se entiende que es Un código, en Derecho, es un conjunto unitario, ordenado y sistematizado de normas, leyes y principios jurídicos.

²²⁸ Se puede decir que es el acuerdo, comunicación o movimiento llevado a cabo entre un comprador y un vendedor en la que se intercambian un activo contra un pago. Implica un cambio en el estatus en las finanzas de dos o más negocios o individuos. El comprador y el vendedor son entidades u objetos separados, que generalmente intercambian productos de valor, como información, bienes, servicios o dinero. Seguiría siendo una transacción el intercambio de bienes en un momento dado, y del dinero en otro diferente. Este tipo de operación se conoce como una transacción de dos partes, siendo la primera parte la entrega de dinero, y la parte segunda la recepción de bienes.

En caso de incumplimiento de alguna de las obligaciones mencionadas, el Fedatario procederá a identificar su calidad, a notificar el auto de comisión que lo faculta a realizar su verificación y posteriormente a levantar el Acta de Comprobación, por las infracciones verificadas y entregará una copia de dicha acta al contribuyente.

El acta de comprobación del Fedatario²²⁹ esta se emite por duplicado, debe expresar los hechos suscitados y bases legales infringidas, nombre, NIT, y NRC del contribuyente, descripción del bien y servicio y el monto de la operación, lugar y fecha del levantamiento del acta de comprobación, firma, nombre y número de documento único de identidad del sujeto pasivo o de la persona que realiza la venta o que presta el servicio.

Ahora bien, si existiere negativa de firmar por parte de las personas mencionadas se hará constar dicha circunstancia, sin que esta afecte el contenido del acta y luego el Fedatario elaborará un informe²³⁰ que soporte su actuación y remite las diligencias a la Unidad Jurídica correspondiente para la iniciación del procedimiento.

El proceso de imposición de multa inicia con la verificación del acta de comprobación y posterior informe de infracción por parte de la coordinación de grupos de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos²³¹, posteriormente es trasladado a la División Jurídica de la referida Dirección en

²²⁹ Según el Artículo 208 del Código Tributario se entiende por el acta de comprobación suscrita por el Fedatario con las formalidades previstas en este Código, tendrá para todos los efectos valor de prueba documental. las actas que sean levantadas por la administración tributaria en el ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, que regula este código, tendrán para todos los efectos valor de prueba documental.

²³⁰ se entiende que es un documento emitido por la División de Fiscalización que muestra los resultados obtenidos en una verificación respecto a peticiones efectuadas.

²³¹ La Dirección General de Impuestos Internos es la institución que se encarga de la administración y/o recaudación de los principales impuestos internos y tasas en la República Dominicana.

<http://www.dgii.gov.do/dgii/acercaSite/Paginas/default.aspx> .

la cual es estudiado el expediente y verificada su validez, avalado estos aspectos la menciona División o sus diferentes Secciones Jurídicas serán las encargadas de velar por el debido proceso sancionatorio²³², por lo que realizan las siguientes diligencias.

En el código tributario se regula de la siguiente forma:

Procedimiento: Artículo 181.- el fedatario realizará visitas a los contribuyentes como adquirente de bienes o prestatario de servicios, con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes y si éstos cumplen los requisitos legales, así como de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, que lleva la administración tributaria. En el caso que no se emita y entregue el documento que dé constancia de la operación o que el emitido no reúna los requisitos legales, procederá a identificar su calidad de fedatario, a notificar el auto que lo faculta realizar la verificación y a levantar el acta de comprobación por las infracciones verificadas, la que deberá contener los requisitos mínimos siguientes:

a) Deberá elaborarse en duplicado²³³, entregando la copia al sujeto pasivo persona mayor de edad que realiza las ventas o preste los servicios en los locales, establecimientos, oficinas, consultorios o lugares análogos, según corresponda.

b) Expresar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren suscitado y las disposiciones legales infringidas. c) Nombre,

²³²Se define que es el que utilizan en las administraciones públicas para ejercer su potestad sancionadora.

²³³Se entiende que es la copia de un documento o escrito de idénticas características que el primero, tanto en su forma como, en su contenido y con la misma validez, que se expide por si este último se pierde o cuando se necesita más de una copia del documento original.

denominación o razón social, número de identificación tributaria y número de registro del contribuyente.

d) Descripción detallada de los bienes y servicios que permita individualizarlos, así como el monto de la operación.

e) Lugar y fecha del levantamiento del acta.

f) Firma, nombre y número del documento único de identidad, o en su defecto el de la licencia de conducir o tarjeta de afiliación del seguro social y para los extranjeros el número de pasaporte o carnet de residente; u otro documento de identificación que establezca el reglamento de aplicación de este código, del sujeto pasivo, persona mayor de edad al servicio del contribuyente que se encuentre en los locales, establecimientos u oficinas según corresponda.

Si por cualquier razón no fuere posible obtener los datos o documentos detallados en este literal, existiere negativa para firmar o no se aceptare recibir la copia del acta de comprobación, bastará con asentar en el acta tales circunstancias, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de ella.

g) Nombre y firma del fedatario.

Cuando la no emisión y entrega de la factura o documento equivalente se deba a que el contribuyente no se encuentra inscrito en el registro de contribuyentes respectivo, el fedatario hará constar tal circunstancia en el acta de comprobación correspondiente, la que deberá cumplir los requisitos previstos en este artículo que sean aplicables, y contener la estimación del total de activos o los valores provenientes de las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas y exentas realizadas en los doce meses anteriores al de la visita.

El acta de comprobación suscrita por el fedatario no constituye resolución recurrible²³⁴, pero servirá de base para la imposición de las sanciones a que hubiere lugar o a la inscripción de oficio en el registro de contribuyentes, según el caso.

Las sanciones a que hubiere lugar por infracciones constatadas por el fedatario se impondrán previo cumplimiento del procedimiento de audiencia y apertura a pruebas²³⁵.

La reincidencia en los incumplimientos relacionados con la emisión de la factura o documentos equivalentes hará incurrir al infractor en la sanción²³⁶ de cierre prevista.

La emisión y entrega de factura o documento equivalente que el contribuyente realice en forma posterior a la identificación del fedatario, no liberará la omisión verificada ni la imposición de las sanciones correspondientes.

Los contribuyentes a verificar por medio de fedatario serán sujetos a la verificación, los contribuyentes inscritos y los sujetos no inscritos en el registro de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

²³⁴ Recurrir: adj. En derecho, se aplica a la sentencia o resolución contra la cual se puede recurrir. Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L.

²³⁵ Según el Artículo 186 del Código Tributario cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría.

²³⁶ al estudiar los tipos de sanciones coincidimos que es aquella Multa, cancelación o suspensión impuesta mediante resolución debidamente fundamentada y emitida por la Administración Aduanera competente, posteriormente a la depuración del proceso administrativo.

La administración tributaria podrá efectuar dichas verificaciones por medio de fedatario en las horas, días y lugares en que los contribuyentes realicen sus actividades económicas.

3.2.2.2.3 Requerimiento Probatorio.

La División Jurídica o sus dependencias emiten un requerimiento en el cual se solicita que el sujeto pasivo, es decir el contribuyente infractor presente el documento pertinente que por A ó B circunstancia dejo de entregar al Fedatario, Agente encubierto de la Administración Tributaria, para lo cual se otorga el plazo de tres días hábiles después del día de la notificación.

Al infractor²³⁷ se le celebrara audiencia por el término de tres días hábiles²³⁸ da audiencia a través de la emisión de un auto que se le notifica en el lugar señalado para oír y recibir notificaciones, el cual surtirá efecto dentro de los tres días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación del citado auto, por medio del cual se manifieste por escrito de considerarlo procedente, sobre la conformidad o inconformidad total o parcial, con relación al hecho constitutivo de la infracción determinada, asimismo se abre a pruebas las diligencias por el término de ocho días, contados desde el día siguiente al vencimiento del término concedido para la audiencia. Los Medios

²³⁷ Se tiene por entendido que es la violación o quebrantamiento de alguna disposición legal, pacto o tratado. Aquella conducta consistente en una acción u omisión que implica una obligación del derecho objetivo respecto de la cual, el ordenamiento legal tiene prevista una reacción de carácter represivo.

²³⁸ Se puede definir como un concepto de tipo social que se utiliza para designar a aquellos días de la semana en los cuales se trabaja y que no pertenecen al fin de semana. Estos días son los siguientes: lunes, martes, miércoles, jueves y viernes, quedando el sábado y el domingo afuera. El concepto de día hábil es ya una tradición ya que hoy en día muchas empresas y negocios funcionan también en los días no considerados hábiles, por lo cual para muchas personas los días de trabajo son diferentes. Sin embargo, es sólo durante los días hábiles en los que funcionan instituciones públicas y privadas tales como bancos, escuelas, administración, oficinas estatales, etc.

de Prueba²³⁹ establecidos en el Código Tributario como lo son: la Confesión²⁴⁰, la Prueba Documental, la Prueba Contable²⁴¹, la Prueba Pericial de Terceros y otro.

Informe Técnico:

Es un auto con carácter de nota interna en la cual el Técnico Jurídico encargado del caso fundamenta las actuaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria su conclusión es de fortalecer lo actuado por el ente fiscalizador o desvirtuado lo actuado por el mismo.

La emisión de la Resolución correspondiente la cual puede ser apelada por el contribuyente. Si el fallo, Sentencia o Resolución son favorables a la Administración Tributaria y en visita posterior se determina reincidencia, procederá según corresponda el cierre temporal del establecimiento²⁴².

En caso de reincidencia la Administración certificará los antecedentes y las pruebas que amparen dicha reincidencia y lo remitirá a la Fiscalía General de

²³⁹El Artículo 200 del Código Tributario establece que podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.

²⁴⁰El Artículo 204 del Código Tributario establece que se configura confesión las manifestaciones exentas de vicio que mediante escrito dirigido a la Administración Tributaria, haga el sujeto pasivo, en forma voluntaria o a requerimiento de la Administración, en las cuales se declare la existencia de un hecho cierto de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él.

²⁴¹ Se constituye por el conjunto de hechos económicos realizados por una entidad y que fueron documentados a través del sistema contable con base en los presupuestos tecnológicos derivados de la disciplina científica y en cumplimiento de la regulación existente en un país en particular, tanto para determinar las bases comprensivas de la contabilidad para estados financieros como las de tributación. }

²⁴²El Artículo 257 del Código Tributario establece que el cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 239 de este Código.

la República²⁴³, para que esta solicite al juez competente que proceda a la sanción del cierre temporal. El Juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata.

La Resolución respectiva, para que proceda la Sanción de Cierre Temporal, debe cumplirse con todo el procedimiento establecido en el Art. 260 del Código Tributario Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas en caso de imposición de sanciones aisladas.

Las sanciones aisladas que por infracciones a las normas contenidas en este código y demás leyes tributarias deba imponer la administración tributaria, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición.

Salvo la sanción de arresto en que se aplicará la ley de procedimiento para la imposición del arresto²⁴⁴ o multa administrativos, contenida en el decreto legislativo no. 457, de fecha uno de marzo de 1990, publicado en el diario oficial n°. 70, tomo no. 306 del 21 de marzo de 1990.

²⁴³ Según el Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República define a La Fiscalía General de la República de El Salvador como el organismo que posee, de acuerdo a su ley orgánica, las competencias de «defender los intereses del Estado y de la sociedad; dirigir la investigación de los hechos punibles y los que determinen la participación punible; promover y ejercer en forma exclusiva la acción penal pública, de conformidad con la ley; y desempeñar todas las demás atribuciones que el ordenamiento jurídico les asigne a ella y/o a su titular.

²⁴⁴ Según el Artículo 245 del Código Tributario constituye incumplimiento con relación a la obligación de permitir el control por la Administración Tributaria: a) Negarse, oponerse, dificultar o no facilitar la verificación, la inspección pericial y de control o no permitir el inicio, desarrollo o finalización de la misma. Sanción: Multa equivalente al uno por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales. Si reitera en la negativa u oposición, la sanción será el arresto del infractor a través de la Fiscalía General de la República, por un lapso de hasta cinco días, el que será suspendido tan pronto se acceda a permitir la verificación o control.

La infracción que se ordena al inicio del procedimiento concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

El mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluyera que el sujeto pasivo²⁴⁵ ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.”; y certificar las pruebas y antecedentes que amparen la reincidencia y enviarlas a la Fiscalía General de la República para que esta solicite si es procedente, al juez competente²⁴⁶, el referido cierre.

El cierre temporal será ordenado por el juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República, con participación de delegados de la Administración Tributaria, acto en el que se impondrán sellos oficiales con la Leyenda CERRADO TEMPORALMENTE, lo cual también debe ser

²⁴⁵ El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona denominada Contribuyente o Responsable (persona natural o jurídica, nacional o extranjera) que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal formal o sustantiva.

²⁴⁶ El juez que debe de conocer del asunto o problema en razón de la competencia (materia) y territorio (lugar) donde sucedieron los hechos o actos jurídicos.

autorizado por el juez por medio de la imposición del sello del juzgado y la indicación POR ORDEN JUDICIAL.

Este se decreta por un plazo mínimo de 5 a 10 días continuos, una vez comprobada la reincidencia²⁴⁷.

El juez de la causa respectiva, dentro de 48 horas siguientes al recibo de la pruebas certificadas, fijará audiencia para escuchar a las partes; al finalizar la audiencia preliminar o definitiva, dictará la Resolución o Sentencia correspondiente (en la praxis ningún juez dictará un Auto o Sentencia de manera inmediata sin un juicio previo; siempre habrá un Proceso o Juicio Judicial sumario).

No se aplicará esta sanción cuando se trate de centros hospitalarios o educativos, sino la multa equivalente al 5% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario a la fecha en que configuró la infracción. El cumplimiento de la sanción no libera de la obligación del pago de las prestaciones laborales de sus dependientes (empleados).

3.2.2.2.4 Proceso Sancionatorio

En ciertas épocas que alguien defraudara al fisco²⁴⁸ no representaba mayor repercusión social ni moral, incluso era considerado una forma de revancha contra el Estado ante su exagera presión tributaria.

Esta concepción social estaba, y aún está, profundamente arraigada en el seno de nuestra sociedad, la que todavía no ha tomado real conciencia de cómo inciden las conductas evasoras en la actividad económica del Estado,

²⁴⁷ Se entiende que es la repetición de un cierto vicio, yerro o desliz. El concepto suele emplearse en el ámbito del derecho con referencia al hecho de cometer una misma clase de delito en dos o más oportunidades.

²⁴⁸ Es el patrimonio estatal, en todas sus formas.

con la consiguiente disminución de los recursos que deben ser aplicados a los fines Estatales propuestos. En este contexto, la política fiscal ha intentado reprimir tales conductas mediante diversas sanciones, más recientemente incorporó otro tipo de sanción:

El cierre de negocios o clausura tributaria como se le conoce en otras legislaciones; sin embargo desde la incorporación de la pena de cierre de negocios. Desde la perspectiva de la táctica de la defensa²⁴⁹ y también de la conveniencia del contribuyente, dilatar la aplicación concreta del cierre resulta beneficioso. Esto se logra como consecuencia del largo y trancado procedimiento de apelación²⁵⁰, pues los recursos se conceden con efectos suspensivos, por lo que se suspende la ejecución del cierre hasta que se resuelva la impugnación. Los argumentos defensivos ensayados abarcan desde la justificación de carencia de Facturas con pretextos tales como que las imprentas encargadas de elaborarlas no las han entregado hasta pedir la inconstitucionalidad²⁵¹ por la racionalidad y desproporcionalidad de la sanción de cierre o por violación al derecho de defensa²⁵².

La Administración Pública a través de la Dirección General de Impuestos Internos mediante una agresiva y constante propaganda²⁵³ sobre las severas

²⁴⁹ La noción de defensa está asociada al verbo defender. Esta acción, por su parte, refiere a cuidar, resguardar o conservar algo. La defensa, por lo tanto, es aquello que brinda protección de alguna forma o el resultado de defenderse.

²⁵⁰ (Recurso) Entendemos que es el procedimiento judicial mediante el cual se solicita a un juez o tribunal superior que anule o enmiende la sentencia dictada por otro de inferior rango por considerarla injusta.

²⁵¹ Concluimos que es el quebrantamiento de la letra o del espíritu de la Constitución por leyes del Parlamento, por decretos leyes o actos del gobierno. Recurso extraordinario que, según sus modalidades, tiende a declarar la inaplicabilidad de la ley contraria al texto constitucional, su nulidad.

²⁵² Garantía, que le permite directamente o por intermedio de su abogado, solicitar, aportar y controvertir las pruebas que se aducen en su contra, desvirtuar los cargos que se le imputan e impugnar las decisiones que le sean desfavorables.

²⁵³ La definimos como la Difusión o divulgación de información, ideas u opiniones de carácter político, religioso, comercial, etc., con la intención de que alguien actúe de una determinada manera, piense según unas ideas o adquiera un determinado producto.

penalidades para los evasores y amenazas de desplegar operativos a cargo de sus agentes en cubierto “Fedatarios” de esta forma la opinión pública percibe un mensaje contradictorio por un lado la evasión impositiva y por otro el respeto de los Derechos garantizados por nuestra constitución.

En primer término, debe determinarse el bien jurídico por la ley, es decir, el valor que el Derecho pretende a través de las distintas figuras infraccionales, partiendo de la premisa de que no puede considerarse típica una conducta si no afecta un bien jurídico determinado.

El bien jurídico²⁵⁴ determinado puede ser definido como la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto protegida por el Estado que revele su interés mediante la tipificación legal²⁵⁵ de conductas que le afectan.

Es el legislador quien determina que un bien o valor, por la significación e importancia que reviste para la comunidad, merece tutela, transformándola así en un bien jurídico protegido, consecuentemente, todas las conductas que lo afecten estarán sujetas a una sanción.

En un sentido valorativo y receptando una necesidad política, social o cultural, considerará que un bien requiere tutela, determinando típicamente las conductas que afecten a ese bien y las sanciones con que se reprimen dichas acciones.

El bien tutelado²⁵⁶ por la ley es la función de verificación y fiscalización de la institución fiscalizadora con relación a los contribuyentes y demás responsables, a fin de percibir los tributos correspondientes, en este sentido

²⁵⁴ En sentido general, aquel bien que el derecho ampara o protege. Su carácter jurídico deviene de la creación de una norma jurídica que prescribe una sanción para toda conducta que pueda lesionar dicho bien. Sin la existencia de esa norma, que tiene que estar vigente y ser eficaz, el bien pierde su carácter jurídico.

²⁵⁵ Se define como el ajuste o adaptación de varias cosas semejantes al patrón de un modelo o norma común.

²⁵⁶ Es el valor que se busca proteger por parte del Estado, detrás del texto jurídico.

se afirma que el bien jurídico que la ley protege.²⁵⁷ El impuesto²⁵⁸ se presenta entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines estatales, desde esta perspectiva quien no cumpla con sus obligaciones fiscales está entorpeciendo la actividad financiera del Estado e imposibilitando el cumplimiento de sus fines superiores; esta Actividad Financiera²⁵⁹ del estado comprende dos presupuestos fundamentales:

- a) El sistema de recaudación de los tributos.
- b) Política fiscal para aplicación de los recursos (gasto público).

Las diversas figuras contenidas en la ley (código Tributario) que establecen la sanción de cierre se refieren a este bien jurídico tutelado. El término cierre significa: Clausurar²⁶⁰, inhabilitar temporal o permanente, pueden distinguirse dos tipos de cierre:

- a) Cierre Provisional²⁶¹: tiene por finalidad que se continúe consumando la contravención, y funciona como una especie de medida cautelar con el objeto de interrumpir los efectos jurídicos de la contravención.
- b) Cierre Definitivo²⁶²: a diferencia del cierre provisional, tiene la naturaleza jurídica de una verdadera pena y se aplica cuando se viola una norma

²⁵⁷ Son las facultades de verificación y fiscalización por parte del fisco que dicta normas de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información que permita, ulteriormente, determinar el fiel cumplimiento de la Obligación Tributaria material, por parte de los contribuyentes y responsables.

²⁵⁸ El Estado, como organización política del poder, necesita inexorablemente de recursos para el cumplimiento de sus fines.

²⁵⁹ Se puede definir como el conjunto de elecciones o decisiones económicas que se materializan en la realización de ingresos y gastos públicos.

²⁶⁰ Podemos definir la como el cierre temporal o permanente de un local, comercio, establecimiento, etc.

²⁶¹ Es aquel donde se decretará por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo artículo la sanción de cierre se decretará por un plazo de veinte a treinta días continuos, cada vez que se compruebe un nuevo incumplimiento.

administrativa, no opera a fin de evitar la continuación de la infracción, si no por el contrario como castigo a la contravención ya consumada; el cierre impositivo se nos presenta entonces como una sanción que reprime determinadas infracciones formales.

Se afirma que todos los supuestos legales donde procede el cierre, tienen un elemento común, cual es que implica una prohibición temporal para ejercer el comercio o cualquier otra actividad industrial o de servicio cuando no se ejerce conforme a los parámetros y requisitos establecidos en la ley que rige la actividad, es decir que la índole sustancial de este tipo de sanción es semejante a la pena de inhabilitación especial.

En el cierre tributario, el bien jurídico no es la libertad del contribuyente, si no su actividad económica. Uno de los principales cuestionamiento a la sanción de cierre es su supuesta inconstitucionalidad por afectar los derechos consagrados en la ley suprema (Constitución de la República) fundamentándose tal irracionalidad y desproporcionalidad de esta medida.

La irracionalidad del cierre tributario en la violación del derecho de propiedad y con el hecho de cerrarse el establecimiento no podrá efectuarse la actividad comercial, consecuentemente el contribuyente se ve privado de obtener ingresos y el estado dejaría de percibir los tributos que gravan esa actividad.

El proceso sancionatorio de cierre que hace la Administración Tributaria en El Salvador en coordinación con el Órgano Jurisdiccional. “El cierre temporal de establecimientos de empresas locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales y/o jurídicas propietaria de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones...”. Omitir la

²⁶² Se entiende por ser el cierre completamente en el cual ya no podrá ejercer sus actividades diarias continuamente.

emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código tributario. Emitir los documentos antes relacionados sin cumplir con uno o más de los requisitos establecidos.

Emitir comprobantes de Créditos Fiscales²⁶³ por la transferencia de alimentos y víveres a contribuyentes cuyo giro ordinario no sea la venta de comida en restaurante o empresas similares.

Emitir Tiquetes²⁶⁴ en sustitución de facturas por medio de máquinas registradoras o sistemas computarizados o electrónicos no autorizados por la Administración Tributaria. Mantener Maquinas de Control Interno en los establecimientos en que tengan máquinas registradoras autorizadas²⁶⁵.

En caso de reincidencia la Administración certificara los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia y lo remitirá a la Fiscalía General de la República para que este solicite al juez competente que proceda a la sanción

²⁶³ El artículo 107 de Código Tributario establece que los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios están obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento que, para los efectos de este código, se denominará "comprobante de crédito fiscal", que podrá ser emitido en forma manual, mecánica o computarizada, tanto por las transferencias de dominio de bienes muebles corporales como por las prestaciones de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas, exentas o no sujetas, salvo en los casos previstos en los artículos 65 y 65-a de la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, en los que deberán emitir y entregar factura.

²⁶⁴ es un comprobante de pago que se emite en operaciones que se realizan con consumidores o usuarios finales sin embargo en algunas ocasiones los tickets son emitidos por contribuyentes, permitiendo de este modo formar parte del costo o del gasto para efectos tributarios.

La importancia de este es sustentar los gastos y/o costos para efectos tributarios cuando se identifique el comprador consignando su número de RUC y se emitan como mínimo en original y una copia los que se entregarán al comprador.

²⁶⁵ Máquinas registradoras autorizadas y Documentos equivalentes: Los que la Administración Tributaria autoriza mediante resolución para que sean emitidos por medio de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados en sustitución de facturas, con el propósito de documentar las operaciones realizadas por contribuyentes inscritos para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con consumidores finales o no contribuyentes de dicho impuesto, cuando por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, resultare impráctica o de difícil aplicación la emisión de facturas.

de cierre temporal. El Juez dentro de los cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva.

Casos Especiales del Procedimiento de cierre.

Si el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento, local, negocio u oficina cerrada se le sancionara duplicando el plazo fijado inicialmente. En el caso que el lugar cerrado fuere a su vez casa de habitación se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de actividades profesionales, ni el desarrollo de un oficio o prestación de servicios de ninguna índole por el sujeto sancionado durante el tiempo que dure la sanción. Cuando se trate de centros hospitalarios y educativos.

La Administración Tributaria no aplicara la sanción de cierre, sino que aplicará una multa equivalente a los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario anterior a la fecha en que se configuro la reincidencia ante esta situación a continuación se muestra un cuadro comparativo a partir de la acción ejecutada, relativo al proceso de multa e infracciones que aplica el fedatario.

3.2.2.2.5 Diagnóstico del Sistema Tributario y Recomendaciones de Política

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la integración de los programas de control de la evasión y del contrabando entre la DGII y Aduanas.

Para fortalecer la fiscalización, fue incluido en el Código Penal la figura del delito fiscal²⁶⁶, conteniendo sanciones más drásticas para los evasores; y así poder evitar evasión fiscal por parte de los contribuyentes, y poder así ayudar a la recaudación del fisco; y ayudar al desarrollo del tributo; y poder contribuir. Desde 1999, las autoridades han realizado una serie de esfuerzos importantes para mejorar la recaudación a través de medidas administrativas como el sistema de auto liquidación de mercaderías y programas más agresivos de fiscalización, las cuales han sido acompañadas de diversas modificaciones a la legislación tributaria.

Entre las reformas destacan la eliminación de las exenciones del IVA a los granos básicos (frijoles, maíz blanco y arroz), frutas y verduras en estado natural, leche fluida y en polvo, y medicinas,⁶ y la eliminación del mínimo no imponible de \$ 75.000 (US\$8.571,43) para el pago del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

En lo que respecta a las modificaciones del marco normativo, destaca la aprobación del Código Tributario, el cual entró en vigencia²⁶⁷ el 1 de enero de 2001, como un esfuerzo de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, y de corrección de diversos vacíos y deficiencias normativas que presentaba la legislación tributaria, particularmente en lo relativo a las facultades de fiscalización, inspección²⁶⁸, investigación y control de la administración tributaria.

Dentro de las disposiciones principales para dotar de “dientes” a la administración tributaria, el código incluyó la posibilidad de comisionar

²⁶⁶ Es la Infracción de las leyes impositivas, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, cuando se está reprimida con multas o penas privativas de la libertad

²⁶⁷ consideramos que es el lapso de tiempo en que una cosa tiene aptitud de ser usada u observada, pues se halla en buenas condiciones, está de moda, se la utiliza, es válida y de aplicación, rige, etcétera.

²⁶⁸ es aquello dentro del cual el Órgano encargado debe comprobar la veracidad de los datos y los criterios declarados por el contribuyente en sus declaraciones a Hacienda.

empleados en calidad de fedatarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes.

3.2.2.2.6 Medidas Propuestas del Fedatario para Disminuir la Evasión Fiscal

Gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria y Aduanera.

A) Política de recursos Humanos. La administración tributaria de un país debe ser un organismo moderno, eficiente y efectivo, que debe de poseer un estilo de dirección con visión de largo plazo, ser capaz de impulsar reformas y no conformarse el “” status quo” tradicional.²⁶⁹ Este modelo de gestión es factible en un entorno de personal altamente especializado y motivado a constituir una organización eficiente y cercana a las necesidades de los ciudadanos. Para lograr este perfil, la Administración Tributaria debe de contar con una moderna política de recursos humanos enfocada en construir un elevado nivel de capital humano²⁷⁰.

Motivación como factor clave para mejorar el clima organizacional²⁷¹.

²⁶⁹ Fátima Lisseth y Elias Rafailan, “La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la Evasión Fiscal” (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de el Salvador, 2014) pág. 102 y sig.

²⁷⁰ Es el valor económico potencial de la mayor capacidad productiva de un individuo, o del conjunto de la población activa de un país, que es fruto de unos mayores conocimientos adquiridos en la escuela, la universidad o por experiencia. Son múltiples los factores que inciden en la productividad de los individuos y que explican, por tanto, sus diferencias de rentas o salario; unos congénitos, como la fuerza física, la inteligencia, la habilidad, la tenacidad, etcétera, y otros adquiridos con el esfuerzo personal o la influencia del medio ambiente, como la formación, la sanidad, la familia, etcétera; está, en tercer lugar, la mejor o peor suerte que uno pueda tener en la vida, un factor que en ningún caso debe ser menospreciado.

²⁷¹ Se entiende que es un conjunto de propiedades en el cual su entorno de trabajo, percibido directamente o indirectamente por los empleados, que se supone que es una fuerza importante para influir en el comportamiento de los empleados. El concepto de clima organizacional ha sido evaluado por diversos autores, de los cuales muchos de ellos han publicado su propia definición de clima organizacional.

La motivación es un factor administrativo que incide fuertemente en el clima organizacional y que previene a los empleados entrar en situaciones de relajamiento laboral, falta de atención a las instrucciones y sobre todo faltar a disposiciones administrativas como el cumplimiento a la Ley de Ética Gubernamental.

Ante ello la política de administración de personal debe tener un importante componente motivacional: en la relación jefe-colaborador, en el cumplimiento de horarios, carga de trabajo apoyo técnico, reconocimientos, entre otros.

Además, la política laboral debe de buscar equilibrar la gestión profesional del elemento humano respecto de sus actividades personales. De esta forma, se contraría con un personal con una óptima salud mental, acorde con el grado de responsabilidad que el trabajo en la Administración Tributaria representa.

1) Salarios Competitivos.

Las administraciones tributarias avanzadas tienen entre sus líneas estratégicas una política de salarios competitivos²⁷² con el estándar del mercado.

Se recomienda, entonces, que se elabore e implemente una nueva política salarial que tome en cuenta la competitividad y que considere también la importancia que la Administración Tributaria tiene en el contexto. Para que la medida sea efectiva, deben tenerse presentes los siguientes aspectos: Cumplir con la regla de que el personal que realiza las mismas funciones y

²⁷² Según lo estudiado se puede asegurar que un trabajador obtenga su pago según las tasas de mercado en un trabajo. Se tienen en consideración varios criterios cuando se menciona un salario competitivo. Los criterios incluyen qué hacen los trabajadores de la misma empresa, el costo de los ajustes de vida, el costo de los trabajadores en las industrias relacionadas, las horas trabajadas y los requisitos obligatorios de capacitación.

responsabilidades debe tener el mismo salario. Incluir el factor “salario de eficiencia”.

Esto es una excepción al ítem anterior, que tiene su razón en que hay empleados que destacan más que otros que tienen las mismas funciones, por lo que es lógico que tengan un salario mayor en relación directa con su eficiencia y productividad.

Retribuir legalmente y de manera efectiva e inmediatamente el trabajo extraordinario. Hacer legalmente y de manera efectiva e inmediata el trabajo extraordinario. Las reclasificaciones de puestos o ascensos a puestos superiores, deben de acompañarse del incremento salarial²⁷³ correspondiente.

Dicho aumento debe aplicarse a partir de la fecha en que el empleado asume el nuevo rol. La remuneración del personal de los niveles medio y alto debe estar en relación directa con los resultados obtenidos en términos de recaudación.

2) Política de selección y contratación personal. Junto a la política salarial basada en la eficiencia, debe diseñarse e implementarse una nueva política de selección y contratación de personal. Este debe basarse en un sistema de calificación de méritos y demostración de competencias por parte de los candidatos a una plaza en la institución.

La Administración Tributaria española, el proceso de selección personal debe de efectuarse a través de convocatorias públicas y comprender la realización

²⁷³ Es asegura que una empresa compensa su fuerza de trabajo a niveles en línea con las tendencias del mercado, y no métricas que indican si el negocio está en su apogeo operativo o si se trata de lidiar con los problemas comerciales temporales o sostenidos. Pagar bien al personal de las empresas lleva a un largo camino hacia la prevención de la rotación de personal, la baja moral y la productividad anémica en el tiempo.

de una serie de pruebas y entrevistas de conocimientos y aptitudes, que pongan de manifiesto la verdadera capacidad del candidato.

Las pruebas deben estar estructuradas en fases en forma ascendente, de modo que quien obtenga suficiente avance a la fase inmediata, hasta completar el proceso.

Los candidatos que completen exitosamente el proceso deben ser seleccionados para tomar el curso de capacitación de entrada, en el que deben someterse a nuevas o pruebas, para luego ser contratados como empleados permanentes y ser ubicados en la organización de acuerdo a los méritos ganados en el proceso de selección y capacitación.

3) Política de retención de talentos e incentivos a la productividad.

Los problemas que la Administración Tributaria y Aduanera tienen en la actualidad es la fuga de talento²⁷⁴.

Debido a la carencia de una política salarial competitiva y a la falta de motivación y reconocimientos por parte de la administración, muchos elementos valiosos deciden renunciar a su puesto y se dirigen al sector privado, donde llegan a laborar en las áreas contables, auditoría y asesoría tributaria.

Estas personas conocen muy bien las fallas de la legislación y de la estructura organizativa, por lo que muchas veces aprovechan dicha información para inducir a sus clientes o patronos a realizar acciones de evasión o elusión fiscal.

²⁷⁴ Es la emigración de profesionales y científicos formados universitariamente en su país de origen a otras naciones, impulsados principalmente por la falta de oportunidades de desarrollo de sus áreas de investigación, por motivos económicos o por conflictos políticos en su país natal, generalmente sin regreso. Si bien este fenómeno se acentúa en países en desarrollo, esto no es excluyente, y en muchas ocasiones se da también entre naciones industrialmente desarrolladas, debido a diferencias salariales o impositivas.

Esta práctica puede eliminarse si la Administración Tributaria cuenta con una política de retención de personal valioso.

La estrategia debe contener como mínimo estos componentes: mantener el personal motivado, en especial los más destacados, a quienes debe asignarse un salario de eficiencia²⁷⁵ y brindarles la oportunidad de asistir a capacitaciones importantes (dentro y fuera del país) y aplicar dichos conocimientos en beneficio de la organización.

Política de formación profesional y gerencial: Como complemento de la política de selección y contratación de personal, surge la necesidad de que la del personal, de modo que satisfaga el perfil necesario para desarrollar eficientemente las tareas de recaudación.²⁷⁶

La estrategia a seguir parte de la creación de una “Escuela de Formación Tributaria”.

3.2.2.3 Auditor Fiscal

3.2.2.3.1. Antecedentes de la Auditoría

La auditoría surge para detectar y prevenir el fraude, considerada como una actividad importante, practicada en cualquier entidad, para mejorar los procesos de control interno, financieros y operativos que conlleven a la

²⁷⁵ En economía laboral, la hipótesis del salario de eficiencia argumenta que los salarios, al menos en algunos mercados, están determinados por más que simplemente oferta y demanda. Específicamente, señala el incentivo de los gerentes empresariales de pagar a sus empleados salarios mayores que el promedio del mercado para incrementar su productividad o eficiencia económica. Esta productividad laboral incrementada paga por los salarios relativamente altos. Esta teoría desempeña un papel importante en el análisis económico del mercado laboral. Así, en el modelo del salario de eficiencia, el origen del desequilibrio se encuentra en un problema de acceso a la información: los empleadores no pueden conocer perfectamente el esfuerzo realizado por los asalariados en su trabajo y, en especial, si realizan el esfuerzo máximo.

²⁷⁶ Raúl Lobato, *Derecho fiscal*, Colección de textos jurídicos universitarios (México, D.F.: UNAM) 1983

eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos públicos o privados, donde su objetivo principal es informar a los diferentes niveles de responsabilidad sobre las observaciones detectadas en el proceso de auditoría, así como descubrir posibles fraudes en el manejo de los fondos.

Algunos de los antecedentes de la auditoría o revisión de cuentas, datan desde el antiguo Egipto donde aparecen los primeros sistemas administrativos que pueden ser considerados como REGISTROS CONTABLES, obteniendo como resultado documentos financieros que eran utilizados para la toma de decisiones. La unión de los dos imperios, el bajo y el del Alto Nilo, produjo división política y económica, cuyo esquema de recaudación estaba confiado a funcionarios locales que dependían del tesoro general, quien a su vez entrega diariamente cuenta y razón al gran VISIR, única persona autorizada para realizar una revisión antes de informar al Faraón sobre las finanzas del reino. Una vez revisada la información se enviaba al Faraón y de él dependía lograr un aprovechamiento razonable de esa información, ya que era quien encabezaba la administración del Estado.

La historia señala que al morir el Faraón, la estructura del imperio cambiaba, no solo en la vida de las personas que lo habitaban, sino también en los sistemas de recaudación, esto dependía de la forma de pensar del faraón sustituto.²⁷⁷ En Gran Bretaña antes del siglo XVII, las auditorías estaban encaminadas primordialmente a examinar los fondos confiados a los financieros públicos o privados. Esas auditorías no tenían por objeto probar la calidad de las cuentas, salvo en la medida en que las inexactitudes pudieran indicar la existencia del fraude.

²⁷⁷ Ezequiel Santos, *Actualización del programa de Cátedra Auditoría II, de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la F.M de Occidente, y caso práctico de auditoría financiera*, (Santa Ana, Agosto 2005), 1.

Desde el mismo momento en que existió el comercio se realizó la auditoría. Las primeras fueron revisiones meticulosas y detalladas de los registros establecidos para determinar si cada operación había sido asentada en la cuenta apropiada y por el importe correcto. El propósito principal de estas primeras auditorías era detectar desfalcos y determinar si las personas en posiciones de confianza estaban actuando encaminadas a asegurar al propietario de un negocio que los empleados contratados habían mantenido correctamente las cuentas y que existían todos los activos y se encontraban registradas a las cantidades apropiadas²⁷⁸.

Un hecho que sirvió como evidencia que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos fue que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, poniendo de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. Fue a finales del siglo XVIII que el término auditor apareció en Inglaterra, durante el reinado de Eduardo I, esta expresión fue derivada de la palabra auditoría que viene del Latín Auditorius y se refiere a todo aquel que tiene la virtud de oír.

A raíz de esto, en diversos países de Europa, durante la edad media, comenzaron a surgir muchas asociaciones profesionales que se encargaban de ejecutar funciones de auditorías, destacándose entre ellas los consejos Londinenses (Inglaterra), y el Colegio de Contadores de Venecia (Italia). La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862, el reconocimiento general tuvo lugar durante el periodo de mandato de ley, en donde un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude.

²⁷⁸ John W., *Auditoría*, 3ª ed., (México: Ed. Mc. Graw-Hill), 13.

Cuando se constituyó la auditoría, los objetivos primordiales de esta eran la detección y prevención de fraudes y errores, con esta idea la profesión creció y se desarrolló en Inglaterra; sin embargo, en los años siguientes a 1912, hubo un cambio decisivo en la demanda de este servicio y en sus objetivos, en los cuales se incluyó cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa, siendo este un objetivo mayor²⁷⁹.

Origen y Desarrollo de la Auditoría en El Salvador

Antes de la década de los cuarenta en El Salvador no se conocía la Contaduría Pública como carrera universitaria o profesión, sino como teneduría pública, fue hasta ese momento que existieron colegios privados dedicados a la enseñanza de la contabilidad extendiendo títulos con varias denominaciones tales como: Perito Mercantil, Contador de Hacienda, Tenedor de libros.

En El Salvador la auditoría comenzó a adquirir importancia cuando el gobierno emitió el decreto N° 57 publicado en el Diario Oficial N° 233 del 15 de Octubre de 1940, incorporando en el Código de Comercio la Reglamentación del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría²⁸⁰. Y se les otorgo la calidad de Contador Público Certificado (C.P.C.) a los primeros profesionales, formándose con ellos el primer Concejo Nacional de Contadores Públicos, a quienes les correspondía autorizar mediante exámenes a los interesados en obtener dicha calidad.

Lamentablemente no hubo interesados para obtener la calidad de Contador Público Certificado, ni el Concejo convocó a que se examinarán. Mediante

²⁷⁹ Jorge Ramírez, Antecedentes de la auditoría

<http://www.monografias.com/trabajos39/la-auditoria/la-auditoria.shtml#anteced>

²⁸⁰ Oswaldo Antonio y William Sánchez, "Propuesta para la creación del Departamento de Auditoría Interna para la alcaldía Municipal de Chalchuapa, como resultado de la Modernización del Estado", (Universidad de El Salvador, 1999, Santa Ana, Pág.42).

decretos legislativos emitidos cada tres años, se nombraban nuevos contadores para integrar el Concejo, y estos al terminar su periodo, automáticamente se les otorgaban la calidad de Contadores Públicos Certificados.

En el año 1961 se fundó la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, formada por profesionales que ya ejercían la Contaduría Pública sin tener calidad de Contadores Públicos Certificados.

La Asociación en vista que el Consejo no convocaba a examen, presentó un anteproyecto a la Asamblea Legislativa, para que el Ministerio de Instrucción Pública nombrara un tribunal examinador, y así dar oportunidad a los interesados para obtener el grado de Contador Público Certificado.

Con ayuda del Colegio de Contadores Públicos, se fundó la Asociación de Auditores Internos de El Salvador (AUDISAL).

Cuya misión es hacer resaltar la importancia de la auditoría interna como una rama especializada dentro de la profesión de Contaduría Pública.

3.2.2.3.2 Definición, Finalidad e Importancia de la Auditoría

Algunas de las definiciones de auditoría, que ayudan a comprender de manera más clara todo lo relacionado con ella, se dan a conocer a continuación.

Carlos A. Slosse define a la Auditoría, como el examen de la información financiera, operacional y administrativa por parte de una tercera persona distinta de quien la preparó; con la intención de revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se hayan realizado como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos dentro de la entidad, fueron aplicados y respetados; además comprobar el cumplimiento de obligaciones

fiscales, jurídicas y reglamentarias en general, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee para la toma de decisiones²⁸¹.

Aunado a ello José Manuel Pereda S. la define como una actividad investigadora de examinar y verificar documental y físicamente un patrimonio (puede ser de un ente físico y jurídico, público o privado, con afán de lucro o no) con el fin de emitir una opinión sobre la situación económica, financiera u organizativa con vista a su incidencia en el aspecto económico²⁸².

Después de analizar las definiciones anteriores se puede concluir que la auditoría es un proceso sistemático, es decir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que buscan recopilar, acumular y evaluar la información de datos y actividades relacionadas con una entidad, ya sea esta pública o privada. Con el objetivo de verificar la compatibilidad de la información presentada por la empresa, con la que resulte de los informes emitidos por el auditor.

Finalidad de la Auditoría

Una de las finalidades de la auditoría como técnica de control, es recopilar información necesaria y suficiente para evaluar el funcionamiento y operatividad de los sistemas de control interno, administrativos, operativos y contables, con el propósito de descubrir y prevenir errores e irregularidades que conlleven al fraude.

Además evaluar el cumplimiento de los distintos procedimientos legales, operativos y de control, dando a conocer a través del informe los procesos utilizados y resultados obtenidos mediante la auditoría realizada.

²⁸¹ Carlos Slosse, *Auditoría un nuevo enfoque empresarial*, (Buenos Aires: Macchi, 2004), 4.

²⁸² José Manuel Sigüenza, *Manual de auditoría y cuentas anuales*, 3ª ed. (Madrid España: Ed. Ramón Areces, 2002), 55.

Otra de las finalidades de la auditoría es la transparencia informativa en la gestión empresarial, mediante la combinación de diferentes disciplinas administrativas, financieras y profesional técnico-contable²⁸³.

Importancia de la Auditoria

La importancia de la auditoría consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a las actividades y procesos de carácter económico, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre las afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a los usuarios interesados, para la toma de decisiones.

La razonabilidad de los Estados Financieros y la situación global de la empresa se pueden medir por medio de auditoría; una vez evaluados los Estados Financieros sirven como garantía a las entidades financieras, comerciales y de servicio para otorgar un crédito, realizar inversiones a favor de la empresa. Realizar una auditoría es importante porque ayuda a detectar las fallas y riesgos que se tienen en la empresa y que no habían sido identificados por la gerencia.

También evalúa el grado de eficiencia, eficacia y economía con que se desarrollan los procesos de la entidad y el grado de cumplimiento de los planes y orientaciones de la gerencia.

3.2.2.3.3 Clasificación y Características de la Auditoría

a) De acuerdo a la Naturaleza

Auditoría Externa: Es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una organización económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas

²⁸³ *Ibíd.*

y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno y formular sugerencias para su mejoramiento.

La labor del auditor externo implica una competencia profesional singular, caracterizada por una serie de atributos tales como, independencia, educación y conocimientos especializados, dedicación al servicio.

Una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas en la información contable emitida por el ente²⁸⁴.

Auditoría Interna: Es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma. Es un control cuyas funciones consisten en revisar y evaluar la adecuación y eficiencia de los procedimientos y controles de la Institución²⁸⁵.

Auditoría Gubernamental: Comprende el examen de operaciones, independientemente de la naturaleza, de las entidades de la Administración Pública, con objeto de opinar si los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzadas, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se han cumplido con las disposiciones legales aplicables.

b) De acuerdo a su propósito la auditoría puede ser:

Auditoría Financiera: Tiene como objetivo la revisión o examen (Constancia o evidencia soporte dejada técnicamente en los Papeles de Trabajo), de los

²⁸⁴ *Ibíd.* 7-8

²⁸⁵ Juan Ramón González, *Auditoría Interna Integral, Administrativa, Operacional, y Financiera*, 2ª ed. (México: Thomson Editores, 2002), 6

Estados Financieros básicos por parte de un auditor distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, mediante un dictamen u opinión, a fin de aumentar la utilidad que la información posee²⁸⁶.

Auditoría Operacional o de Desempeño: es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, llevado a cabo con el propósito de hacer una evaluación independiente sobre el desempeño de una entidad, programa o actividad, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos humanos y materiales para facilitar la toma de decisiones.

Auditoría Fiscal: La auditoría fiscal es el proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones y comunicar el resultado a las partes interesadas.

Auditoría Integral o de Gestión: Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Por otra parte los conceptos de Eficacia, Eficiencia y Economía están indisolublemente asociados a esta clase de auditoría²⁸⁷.

Auditoría Especial: Se desarrolla en un área determinada de la entidad, ya sea ésta financiera o administrativa, con el fin de verificar la información suministrada o evaluar el desempeño.

²⁸⁶ Rodrigo Estupiñán, *Papeles de Trabajo en la auditoría financiera*, (Santa Fe de Bogotá ECOE Ediciones, 2004), 15.

²⁸⁷ Jorge Ramírez, Auditoría de gestión
<http://sasafst.js2a.com/contenido/CB4.htm>

Ejemplo: Auditoría de Efectivo y Equivalentes, Auditoría de Inversiones, Auditoría de Activos Fijos, examen a cheques emitidos durante una semana, etc²⁸⁸.

Auditoría Ambiental: examen realizado a las entidades responsables de hacer cumplir las leyes, normas y regulaciones relacionadas con el medio ambiente. Se lleva a cabo cuando se cree que la entidad rectora o responsable de hacer cumplir las leyes ambientales, no lo está haciendo adecuadamente.

Auditoría de Sistemas: Es el examen y evaluación de los procesos del área de Procesamiento automático de datos y de la utilización de los recursos que en ellos intervienen, para llegar a establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía de los sistemas computarizados en una empresa y presentar conclusiones y recomendaciones encaminadas a corregir las deficiencias existentes y mejorarlas²⁸⁹.

Auditoría Administrativa: En este tipo de auditoría se revisa y evalúa si los métodos, sistemas y procedimientos que se siguen en todas las fases del proceso administrativo, aseguran el cumplimiento de políticas, planes, programas, leyes, reglamentaciones y contratos que pueden tener un impacto significativo en la operación y en los reportes y asegurar si la organización los está cumpliendo y respetando.

Características

Es objetiva: significa que el examen es imparcial, sin presiones ni halagos, con una actitud mental independiente, sin influencias personales ni políticas.

²⁸⁸ Jorge Ramírez, Clasificación de la auditoría”

<http://www.mailxmail.com/cursoelemental-auditoria/clasificacion-auditoria>

²⁸⁹ Jorge Ramírez, Auditoría de sistemas

<http://www.monografias.com/trabajos3/concepaudit/concepaudit.shtml>

En todo momento debe prevalecer el juicio del auditor, que estará sustentado por su capacidad profesional y conocimiento pleno de los hechos que refleja en su informe.

Es sistemática y profesional: La auditoría debe ser cuidadosamente planeada y llevada a cabo por Contadores Públicos y otros profesionales conocedores del ramo que cuenten con la capacidad técnica y profesional requerida, con la aplicación de normas de auditoría establecidas.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Código de Ética Profesional para el Contador Público, Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Información Financiera.

El desarrollo de la auditoría se lleva a cabo cumpliendo en forma estricta los pasos que contienen las fases del proceso de la auditoría: Planeación, Ejecución e Informe.

3.2.2.3.4 Regulaciones que el auditor debe considerar en la elaboración de los Papeles de Trabajo

De acuerdo al artículo 86 del Código de Comercio, en las sociedades colectivas los socios que no son administradores tienen derecho a inspeccionar por ellos mismos o a través de auditores correctamente autorizados, el estado de la administración, la contabilidad y papeles de la compañía, haciendo las reclamaciones que consideren favorables.

Sociedades de Personas

Para las sociedades en comandita simple, los socios comanditarios por sí o por medio de un auditor podrán examinar el estado y situación de la administración social, artículo 98 de Código de Comercio.

En los artículos 117 y 118, del Código de Comercio se estipula que para las sociedades de responsabilidad limitada la junta general de socios por ser el órgano supremo de la sociedad, tiene la facultad de elegir un auditor; éste podrá convocar a junta general extraordinaria.

El artículo 122 del mismo código, manifiesta que cuando la escritura social lo establezca.

Se procederá al nombramiento de un Consejo de Vigilancia y que en todo caso se nombrará un auditor que fiscalice las operaciones de la sociedad, dictaminando y certificando los Estados Contables de la misma siempre y cuando estén correctos.

Sociedades de Capital

Las sociedades anónimas confiarán a un auditor designado por la junta general, su vigilancia, éste practicará auditoría externa y su cargo es incompatible con el de administrador, gerente o empleado de la sociedad, artículos 289 y 290 del Código de Comercio.

El artículo 291 dicta las facultades y obligaciones que el auditor tiene.

El balance general, estado de resultados y estado de cambios en el patrimonio, deberán ser entregados al auditor externo con los documentos justificativos de los mismos; en el término de treinta días contados a partir de la fecha en que han sido entregados se formule el dictamen con las observaciones y propuestas que estime conveniente. Art. 283 y 284 del Código de Comercio.

Finalmente las sociedades con régimen de capital variable, se regirán por las sociedades anónimas en relación a balances, responsabilidad de los administradores y vigilancia del auditor.

Es decir que si tienen la obligación de nombrar auditor externo. Artículo 307 del Código de Comercio.

Certificación de Balances

El Art.474 del Código de Comercio establece que los comerciantes cuyo activo exceda de \$5,714.29 están obligados a presentar anualmente sus balances de fin de ejercicio al Registro de Comercio, debidamente firmados por el propietario o representante legal y el contador, para que se haga figurar en el registro de balances y cuando el activo exceda de \$34,285.71 deberán ser certificados además, por auditor que reúna los requisitos establecidos en el Art. 290 de este mismo código. El artículo 129 del Código Tributario enuncia que al Licenciado en Contaduría Pública debidamente acreditado o Contador Público Certificado, se le llamará Auditor.

Dentro de las obligaciones que los auditores deben cumplir de acuerdo a lo establecido en el artículo 135 del Código Tributario en relación a los Papeles de Trabajo son las citadas en los literales d) y e). En el literal d), el auditor tiene la obligación de dar fe, que la información presentada en el dictamen fiscal emitido esté amparada con las partidas contables en los libros legalizados, registros auxiliares y otros registros especiales; tomando en cuenta que el contribuyente haya realizado sus registros de acuerdo a la legislación tributaria, leyes especiales y técnica contable que sustente la documentación de los registros. En relación al literal e), señala que los Papeles de Trabajo, junto con la información relacionada al dictamen e informe emitido por el auditor, deben ser proporcionados a la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite dentro del plazo estipulado. El literal citado anteriormente está relacionado con el artículo 72 literal b) del Reglamento del Código Tributario, donde enuncia que la Administración Tributaria podrá solicitar a los auditores nombrados para dictaminar

fiscalmente, la presentación de los Papeles de Trabajo que elaboraron durante la auditoría, considerando que dichos papeles son propiedad del auditor.

En el código de Ética Profesional para Contadores Públicos de El Salvador establece los principios fundamentales de ética que debe tener todo profesional, al momento de brindar sus servicios en cualquier entidad, estando debidamente inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría y Auditoría²⁹⁰.

El auditor tiene la responsabilidad frente a la sociedad de emitir su opinión profesional de forma imparcial, y brindar sus servicios con calidad de acuerdo a la normativa aplicable y responder por cualquier anomalía presentada, por el trabajo llevado a cabo por el auditor, o por sus auxiliares.

En la responsabilidad del auditor hacia quien patrocina los servicios, uno de los principios fundamentales es elaborar Papeles de Trabajo que revelen la evidencia obtenida aplicando el secreto profesional, es decir, que por ningún motivo debe revelar la información brindada por la entidad a terceras personas, y solamente puede hacerlo con autorización del cliente o cuando lo requiera una autoridad competente como por ejemplo la Administración Tributaria.

Al mismo tiempo el auditor debe rechazar tareas que incumplan la moral es decir que realice su trabajo con honestidad, de acuerdo a la información que se le proporcione sin hacerle modificaciones u omisiones a petición de algún miembro de la entidad, y así manifestar una opinión real en el informe final.

²⁹⁰ Algunos de los principios fundamentales que deberán ser observados por los auditores al momento de realizar una auditoría son: Responsabilidad hacia la sociedad, Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios y Responsabilidad hacia la profesión.

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública establece en el artículo 17 las atribuciones²⁹¹ que tiene el Contador Público para intervenir de forma obligatoria. La ley contempla en el artículo 19, que El Contador Público podrá solicitar la información o documentación al auditado, y si no se la facilitare, este podrá renunciar al cargo.

Los servicios profesionales que proporcionen los Contadores Públicos deben llevar su firma y sello, como por ejemplo dictámenes, informes o cualquier estudio u opinión, de lo contrario, carecerán de validez. Art. 20

En lo que respecta a los honorarios, el Art. 21 expresa que deben ser pactados libremente por el Contador Público y la parte contratante y que el contador debe cumplir con lo convenido sin dejar a un lado las normas éticas.

El artículo 22 estipula las prohibiciones que los Contadores Públicos tienen en el ejercicio de sus funciones; es decir que para ellos es rotundamente prohibido emitir dictámenes, informes u opiniones que no sean verificados de

²⁹¹ Art.17 a) Autorizar las Descripciones de los Sistemas Contables, Catálogos de Cuentas y Manuales de Instrucciones que deben llevar los comerciantes; b) Legalizar los requisitos o libros que deben llevar todos los comerciantes; c) Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes; d) Dictaminar, basados en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo; sobre los Estados Financieros básicos de cualquier institución; e) Certificar los balances contables de las empresas; f) Certificar los valúo e inventarios cuando sea requerido; g) Realizar estudios de revaluación de activos y pasivos de empresas, y ajustar su valor contable; h) Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes; i) Certificar y razonar toda clase de asientos contables; j) Hacer un cotejo de libros y documentos en la aclaración de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto; k) Dictaminar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales; l) Comunicar oportunamente por escrito a la persona auditada aquellas violaciones a la ley que encontraré en el transcurso de la revisión; y m) en los casos que las leyes lo exijan. Los Contadores Públicos de acuerdo al artículo 18, podrán proporcionar sus servicios profesionales en la realización de actos permitidos por la Ley, que tengan relación directa con la profesión y que no requieran de autorización especial o que no sean de exclusivo ejercicio de otras personas. De lo contrario, si realizan actos que no tengan relación directa con su profesión, no tendrán validez, para efectos de la Ley

forma personal o a través del personal bajo su responsabilidad, que la información no sea legal, que los registros sean inexistentes y que promuevan confusión.

También es prohibido emitir dictámenes, informes u opiniones a instituciones donde el Contador Público, sus socios o accionistas, o empleados, sean los responsables de la contabilidad en forma directa. Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde el Contador Público, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten servicios; o donde tengan algún interés o conflicto de intereses.

Finalmente está prohibido que el contador utilice un nombre diferente al que registró en el Consejo y que efectúe otras prohibiciones señaladas en la ley.

Los expedientes de trabajo, en los cuales estén fundamentados los dictámenes e informes, deberán conservarse al menos durante cinco años. Para ello podrán hacer uso de cualquier medio que les permita archivar los documentos e información de manera eficiente. Art. 23

3.2.2.3.5 Aspectos Legales del Auditor para el Proceso Evaluativo

1. Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.

Artículo 129 del CT relacionado con el artículo 58 del Reglamento de su aplicación Dictamen Fiscal es documento en el que consta la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Auditoría Fiscal es ejercida por un Licenciado en Contaduría Pública o por un Contador Público Certificado, debidamente autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, llamado Auditor. Artículo 130 del CT, relacionado con el artículo 137 del mismo y

con el artículo 59 del Regl. Período del Dictamen e Informe Fiscal El período corresponde del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año.

Períodos menores o iguales a un año en caso de fusión, transformación o liquidación de sociedades, según sea el caso.

Artículo 131 del CT, relacionado con el artículo 60, 61, 62 y 63 de su Regl. Los contribuyentes obligados a nombrar Auditor Fiscal para dictaminar fiscalmente deben cumplir alguno de los siguientes requisitos:

- a) Poseer un activo total al 31 de diciembre de diez millones de colones, equivalentes a \$1,142,857.14
- b) Tener un total de ingresos al 31 de diciembre de cinco millones de colones, equivalentes a \$571,428.57
- c) La personas jurídicas que sufran fusión o transformación.
- d) Las sociedades en liquidación por cada período o ejercicio de imposición.

Con el requisito a) ó b) que cumpla debe nombrar Auditor Fiscal

El nombramiento del auditor deberá efectuarse dentro de los 5 meses siguientes de haber finalizado el período anterior:

En caso de personas naturales, el nombramiento del auditor lo hará el propio contribuyente, o la persona que él autorice para que lo represente; adjuntando el documento que compruebe el nombramiento. En caso de personas jurídicas, el nombramiento del auditor se hará por la junta general de accionistas, socios o asociados; adjuntando la certificación del acta de junta general de accionistas, socios o asociados, o de consejo directivo.

En el caso de las fusiones, transformaciones o liquidaciones de sociedades, el nombramiento deberá efectuarse en la misma fecha en que se tome el

acuerdo por la junta de socios o accionistas que pactaron. El nombramiento del auditor, debe ser informado por el contribuyente, representante legal o apoderado, a la Unidad de Dictamen Fiscal dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes de haber sido nombrado.

El informe es mediante formulario F- 456 Formulario Informe de Nombramiento, Renuncia o Sustitución de Auditor para emitir Dictamen e Informe Fiscal dispuesto por la Administración Tributaria en original y copia, firmado por el contribuyente y el auditor nombrado.

El auditor ejercerá sus funciones:

En el período en que fue nombrado a dictaminar, a partir de su nombramiento, vencido el plazo el contribuyente deberá ratificar el anterior o nombrar nuevo auditor.

En caso de renuncia del auditor el contribuyente está obligado a:

Informar a la Administración Tributaria dentro de los cinco días hábiles siguientes.

Nombrar nuevo Auditor Fiscal dentro de los 10 días hábiles siguientes de suscitada la renuncia,

Informar en la forma prevista dentro de los 5 días hábiles de ocurrido el nombramiento.

Motivos de renuncia para el auditor:

El artículo 63 del Reglamento enuncia que el auditor nombrado puede renunciar a su cargo cuando justifique las causas que lo motiven y una de las causas puede ser la mencionada en el artículo 133 del CT y el artículo 69 del Reglamento dónde cualquier negativa que exista por parte del contribuyente a proporcionarle la información que el auditor solicite, éste debe informar a la

Administración Tributaria y será ella quien evalúe si procede a una fiscalización. El auditor puede renunciar también por renunciar es por cumplir con una de las circunstancias estipuladas en el artículo 136 del CT con relación a la invalidez del Dictamen e Informe Fiscal ante la Administración Tributaria.

Artículo 133 del CT, relacionado con el artículo 69 del Regl. Información que los contribuyentes están obligados a proporcionar al auditor para la ejecución de la auditoría:

Los estados financieros con sus respectivas notas,

Conciliaciones e información suplementaria que tenga incidencia tributaria,

Registros contables y demás documentos que respalden las transacciones tanto financieras como tributarias.

Una copia del dictamen e Informe Fiscal del auditor predecesor

Artículo 138 del CT, Requisitos especiales para personas jurídicas constituidas bajo leyes salvadoreñas que dictaminen fiscalmente:

Estar debidamente inscritas en el registro de comercio

Los auditores nombrados deben estar debidamente autorizados

Poseer y acreditar el número de registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública.

2. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su reglamento

La ley establece en el artículo 1, un impuesto que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los

bienes muebles corporales, prestación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

Transferencia de bienes muebles corporales:

1. En las transferencias de dominio, el impuesto es causado:

Cuando se emite el documento que da constancia de la operación. Art. 8.

Cuando se pague el precio o se entregare real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos. Art. 8 Aun cuando haya omisión o mora en el pago del precio o que éste no haya sido fijado en forma definitiva por las partes. Art. 8.

Cuando los bienes muebles corporales se encuentren situados, matriculados o registrados en el país. Art. 10 En la fecha del retiro de bienes de la empresa. Art. 12 En el momento que tenga lugar la importación o internación definitiva, es decir, cuando se emita el documento que dé constancia de la operación el prestador del servicio; cuando se realice el pago; o cuando se dé término a la prestación. Art. 15.

2. Constituye hecho generador del impuesto:

La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales. Art. 4

El retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Art. 11 Los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los

contribuyentes de este impuesto. Art. 11 El retiro de bienes de la empresa que se encuentren situados, matriculados, registrados o colocados de forma permanente o transitoria en el país. Art. 13

La importación e internación definitiva de bienes muebles corporales y de servicios. Art. 14

Prestación de servicios

1. Constituye hecho generador del impuesto

Las prestaciones de servicios, provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración. Art. 16. La utilización de los servicios producidos por el contribuyente, destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a terceros. Art. 16

Cuando los servicios se presten directamente en el país. Art. 19

2. Momento en que se causa el impuesto. Art. 18

Cuando se emita Comprobante de Crédito Fiscal, Nota de Crédito o Nota de Débito;

Cuando se dé término a la prestación;

Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce;

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; y

Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido, o por cada pago parcial del mismo, según sea el caso; se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de los servicios, ya sea en forma total o parcial, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos.

Art. 65 y 65-A Ley de IVA Únicamente será deducible el crédito fiscal por las operaciones que son indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal.

Obligaciones formales de los sujetos del impuesto

1. Declaración del impuesto.

El período tributario es de un mes calendario Art. 93

Presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el período tributario, dejando constancia tanto del débito fiscal como del crédito fiscal, así como de los remanentes.

Liquidar el impuesto a pagar o el remanente del crédito fiscal no deducido del débito fiscal del respectivo período Presentar la declaración en los formularios que proporcione la Dirección General de Impuestos Internos.

2. Lugar, plazo y requisitos de la declaración y pago Art. 94

La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el

Ministerio de Hacienda, Dentro de los primeros diez día hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, En este mismo lapso deben ingresarse los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o de percepción. El impuesto sobre importaciones e internaciones de servicios se liquidará ante la Dirección General de Impuestos Internos y se pagará ante la Dirección General de Tesorería.

3. Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento

Se entiende por hecho generador, la obtención de rentas por los sujetos pasivos en determinado ejercicio o período de imposición, lo cual genera la obligación del pago del impuesto. Art. 1 LISR. La renta obtenida son todos los productos o utilidades percibidas o devengadas por los sujetos pasivos por medio del trabajo, de la actividad empresarial, del capital y de toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades sin importar su origen. Art. 2 LISR y Art. 9 RISR.

La renta obtenida se determina sumando los productos o utilidades totales de las diferentes fuentes de renta del sujeto pasivo y se computará por períodos de 12 meses llamados ejercicios de imposición comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año. Art. 12 y 13 LISR. Al deducir de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la generación de ingresos y su conservación, se obtiene la renta neta. En ningún caso serán deducibles los gastos realizados con rentas no gravadas o que no constituyan renta. Art. 28 LISR.

Son deducciones de la renta obtenida: Art. 29, 30, 30-A, 31, 32 LISR. Gastos del negocio, Remuneraciones, Gastos de viaje al exterior y viáticos al interior del país, Arrendamientos, Primas de seguro, Tributos y cotizaciones de seguridad social, Deducciones para asalariados que liquidan o no el impuesto, Combustible, Mantenimiento, Intereses, Costos, Gastos

agropecuarios, Depreciaciones, Amortización de programas informáticos o software, Reserva legal, El valor de las deudas incobrables, Erogaciones efectuadas por el contribuyente con fines sociales.

Las personas jurídicas domiciliadas o no calcularán el impuesto, aplicando a la renta imponible una tasa del 25%. Art. 41 LISR. El impuesto sobre la renta debe liquidarse por medio de declaración jurada contenida en el formulario proporcionado por la Administración Tributaria y deberá presentarse a más tardar el 30 de abril del año posterior al ejercicio de imposición. Art. 48 y 51 LISR.

3.2.2.4 Análisis De La Investigación

Como conclusión y como respuesta a nuestro enunciado del problema podemos establecer lo siguiente: La Fiscalización y Control es un principio de carácter obligatorio en toda gestión tributaria, tanto en la fase de liquidación como de recaudación, ya que debe ser objeto de atención preferente en la Auditoría de los Ingresos Públicos a las exoneraciones tributarias, el aplazamiento de las deudas tributarias y no tributarias, la imposición y cobranza de las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales, siendo imprescindible por parte del Estado que se establezcan mecanismos para vigilar y defender en todos estos casos los intereses públicos, teniendo en cuenta que pueden ser dañados por actuaciones irregulares de sus agentes.

La fiscalización del presupuesto de ingresos en sus distintas fases resulta necesaria con el fin de comprobar la suficiencia de los recursos y el respeto del principio de equilibrio.

En este sentido el control de los ingresos públicos y su recaudación por ser un área de riesgo al ser susceptible de tener lugar los mayores supuestos de

responsabilidad contable se ha robustecido estos últimos años; esto quiere decir que los mecanismos existentes son eficientes el problema aquí es la aleatoriedad de la aplicación de los mismos, ese es el punto débil ya que por la cantidad de contribuyentes no se puede abarcar con todos ellos y se elige al azar la aplicación de los mismos es por ello que debe brindarse la mayor atención a las mismas en el curso de Fiscalización de los Ingresos Públicos a realizar por la Dirección General de Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda quien es el ente encargado de la recaudación de impuesto, para poder determinar con mayor precisión la magnitud de esta problemática, así como para ponerla de manifiesto y, en su caso, proponer a los gestores o al legislador, medidas para su solución.

De igual manera una administración tributaria eficiente y adecuada contribuye al cumplimiento de los principios de igualdad y progresividad, debiendo constituir puntos de atención a tener en cuenta en los Programas de Auditoría de los Ingresos Públicos, el cumplimiento de las normas sobre prescripción de las obligaciones tributarias, la verificación de la emisión correcta de las notificaciones, cuidando que los plazos se encuentren en concordancia con la normativa, correcta valuación de los bienes, en el caso de las compensaciones de deudas tributarias, razonabilidad y sustento de la aplicación de multas, etc.

Un ejemplo de lo anterior son las figuras llamada Fedatarios Fiscales quedan fortalecimiento a los mecanismos de rendición de cuentas de los ingresos obtenidos por las entidades, mediante la emisión de facturas e informes adecuados y obligatorios, cumpliendo así las obligaciones tributarias. En la ejecución de Auditorías a los Ingresos de pequeñas y grandes empresas, se tiene en cuenta el derecho de cobro, que la deuda tenga un valor cierto y así el deudor pueda ser determinado y en el caso de autoliquidaciones el registro del derecho y del ingreso es muy eficiente.

Claro dado el volumen excesivo del total de ingresos a fiscalizar, se hace necesario, al igual que en los gastos, establecer un sistema adecuado de identificación de ámbitos accesibles y de selección de los que resulten más útiles y representativos. A nuestro juicio, resulta recomendable una actividad sistemática plurianual, incrementando el alcance y la dificultad de las fiscalizaciones a medida que se vaya adquiriendo soltura y experiencia.

En El Salvador, se cuenta actualmente con un importante componente informático, pero el dinamismo de los negocios esta incrementado cada vez más la cantidad de información administrativa. Para ello hay que destinar los recursos necesarios para establecer una plataforma informática con la suficiente capacidad de almacenamiento de toda la información necesaria para realizar efectiva administración de la recaudación tributaria. Claro con el desarrollo de sistemas inteligentes de análisis de valores declarados y de cruce de información provenientes de diferentes fuentes, que generen una mayor efectividad en las acciones de fiscalización y control, garantizando a la vez una mayor certeza en los hallazgos, la integración de las bases de información tributaria, aduanera y de tesorería en un sistema único de información.

Las instituciones como la DGII, DGA y DGT cuentan cada una con sistemas de información independientes, lo que genera duplicidad de esfuerzos, costos y limitación de la actuación de las unidades de fiscalización. Resulta la necesidad de establecer “un sistema único de información tributaria y aduanera”, que integre la totalidad de la información de los contribuyentes de modo que se tenga una altísima calidad de control claro como parte integral de la estrategia.

Al respecto la alternabilidad de a quien a quien no se le aplica el control genera en parte la evasión y elusión fiscal, como pudimos determinar en

capítulos anterior la falta de personal en las instituciones genera que estas figuras crezcan y para ello en el corto y en el mediano plazo, la Administración Tributaria debe realizarse una constante labor de fiscalización con la finalidad de combatir los niveles de evasión, elusión y contrabando. Definir líneas, saltos estratégicas en dicha materia, de modo que se alcancen los objetivos de incrementar los niveles de recaudación y se impulse al contribuyente al cumplimiento voluntario de sus obligaciones impositivas.

En ese contexto, se debe destacarse que una de las faltas de la Administración Tributaria que más incide en la conducta evasiva de los contribuyentes es la descoordinación de las instituciones responsables de la recaudación y la falta de una estrategia adecuada para obtener resultados positivos. El servicio al contribuyente, el otro componente de la misión de la Administración Tributaria debe ser combatir eficazmente el fraude fiscal en la forma de evasión, elusión o contrabando.

Ahora bien respecto de La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la integración de los programas de control de la evasión y del contrabando entre la DGII y Aduanas para fortalecer la fiscalización, fue incluido en el Código Penal la figura del delito fiscal, conteniendo sanciones más drásticas para los evasores; y así poder evitar evasión fiscal por parte de los contribuyentes, y poder así ayudar a la recaudación del fisco; y ayudar al desarrollo del tributo; y poder contribuir. Desde 1999, las autoridades han realizado una serie de esfuerzos importantes para mejorar la recaudación a través de medidas administrativas como el sistema de auto liquidación de mercaderías y programas más agresivos de fiscalización, las cuales han sido acompañadas de diversas modificaciones a la legislación tributaria.

Entre las reformas destacan la eliminación de las exenciones del IVA a los granos básicos (frijoles, maíz blanco y arroz), frutas y verduras en estado

natural, leche fluida y en polvo, y medicinas, y la eliminación del mínimo no imponible de \$ 75.000 (US\$8.571,43) para el pago del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

En lo que respecta a las modificaciones del marco normativo, destaca la aprobación del Código Tributario, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2001, como un esfuerzo de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, y de corrección de diversos vacíos y deficiencias normativas que presentaba la legislación tributaria, particularmente en lo relativo a las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control de la administración tributaria y la implementación de la figura del Fedatario Fiscal, robusteciendo así los mecanismos de control de la Administración Tributaria.

En conclusión los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria son adecuadas para el combate a la evasión y elusión ya que con la reformas establecidas al Código Tributario y los procedimientos establecidos en el mismo genera un mayor control no solo a nivel de las grandes empresas sino también al pequeño contribuyente, el avance que ha tenido la tecnología quizás pueda generar un poco la dificultad pero también hay que recordar que gracias a ella hoy se genera una mayor comodidad al declarar renta por ejemplo pero, hay que tener cuidado ya que el crecimiento del mismo genera dificultad a la hora de fiscalizar es por ello que resulta la necesidad de contratar personal capacitado para ejercer una mayor recaudación de los mismos.

CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusión General

Los mecanismos de fiscalización y control de la administración pública tienen como finalidad principalmente la recaudación de riqueza para que el estado pueda cumplir con los deberes que la constitución le manda, así mismo la eliminación o en su defecto la disminución de los porcentajes de evasión y elusión.

4.1.2 Conclusiones Específicas

El objetivo general planteado, fue demostrar los diferentes mecanismos de protección de fiscalización y control de la administración tributaria como mecanismo para prevenir, combatir y erradicar la evasión fiscal en El Salvador.

Como parte de los objetivos específicos, se realizó la descripción y delimitación de estos mecanismo de Liquidación Oficiosa, Fedatario Fiscal y Auditor Fiscal; sé diferenció entre Evasión y Elusión Fiscal, siendo que evasión fiscal es transgredir la ley y la elusión hacer uso de los vacíos de la ley para no cumplir con el pago de los impuestos. Este objetivo lo tenemos como cumplido puesto que analizamos la función de estos 3 mecanismos antes descritos así como sus antecedentes.

Otro de los objetivos establecidos en este presente trabajo investigativo fue analizar casos prácticos donde se produjo ya sea evasión fiscal o elusión; debido a las dificultades de acceso a la información que presenta nuestro sistema nos fue difícil encontrar casos de elusión que estuvieran aún en instancias administrativas y no penales. Como último objetivo fue examinar si efectivamente los mecanismos de control plasmados en la norma jurídica son eficaz en su delimitación, en esta investigación no nos atañe investigar si los

mecanismo de control carecen de probidad por razones prácticas como por ejemplo falta de personal, falta de presupuesto, o falta de herramientas materiales y no jurídicas. El objetivo es examinar la eficacia del deber ser. Aclarando esto concluimos que efectivamente los mecanismos de control: Liquidación Oficiosa, Fedatario Fiscal y Auditor Fiscal tienen eficacia de manera parcial en su regulación en materia tributaria.

Ahora bien el control de los distintos tipos de ingresos públicos es un asunto sumamente importante para todas las Entidades Fiscalizadoras de nuestro país, estas han reconocido desde hace tiempo la importancia de un sistema de recaudación de ingresos eficiente, comprobando al finalizar la investigación que la mayor fuente de ingresos de el país son los tributos, y sin estos no es posible efectuar el gasto público, cumpliendo efectivamente con su función de obtener suficientes ingresos y satisfacer las necesidades del país así mismo.

De acuerdo al análisis que hemos realizado con esta investigación, se establece indiscutiblemente que los tributos son de vital importancia para el desarrollo del Estado salvadoreño y la administración tributaria, es por esto que el Estado logra financiarse y cubrir sus gastos e inversiones, las que en teoría deben de servir al interés público, facilitando el alcance de los objetivos generales de la sociedad, por lo que el aporte de los ciudadanos debe estar claramente definido, indicándose el momento, el sujeto pasivo, activo, los exentos y la legislación correspondiente con sus respectivas sanciones, todo esto para que la sociedad tenga claro sus deberes y derechos (principio de legalidad) evitándose así la arbitrariedad y el abuso del estado. Por tal motivo los factores de vinculación de la relación jurídica tributaria son de suma importancia al establecer el más adecuado asiento y base de conexión entre los sujetos de la relación jurídica tributaria.

En ese orden de ideas al ejecutar este trabajo destinado a concientizar a la gente, principalmente a las generaciones venideras, respecto de la importancia de pagar los impuestos y contar con una justicia eficiente que juzgue y castigue a quienes no cumplan con sus deberes tributarios, por razón que estas emitan las facturas o medios que puedan llevar un control para prevenir la evasión fiscal y llevar un mayor control respecto a lo tributado.

4.2. Recomendaciones

Debido a lo anterior, se presentan una serie de propuestas que tienen como objeto afinar las herramientas de control antes mencionadas y cubrir vacíos de ley que se pueden presentar ante la cambiante realidad, para cumplir el objetivo de proveer la evasión y elución fiscal y se recomienda lo siguiente:

De modo general se recomienda mejorar y ampliar los servicios al contribuyente, reduciendo los costos del cumplimiento de su obligación tributaria para que satisfactoriamente realicen sus tributos, simplificando métodos y procedimientos, y resolviendo oportunamente sus reclamos y recursos ante la administración. Pues identificando y sancionando a los evasores fiscales que por medio de los sistemas de recaudación sea descubierto, debido al incumplimiento de las obligaciones tributarias, generando en la sociedad la percepción de un alto riesgo para el contribuyente en caso de no cumplimiento, en el sentido de que será descubierto y sancionado por la administración tributaria.

Aunado a ello se debe desarrollar planes de fiscalización que permitan minimizar la brecha entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencialmente definido por la ley, realizando campañas informativas para que la población conozca las posibles sanciones que

pueden imponérseles al evadir los impuestos y de ser descubierto por los medios antes mencionados.

Establecimiento en normas secundarias una educación de formación de cultura tributaria.

El principal objetivo de la Administración Tributaria debe ser alcanzar el máximo nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas, pues logrando que los contribuyentes por si mismos acepten el compromiso de contribuir al financiamiento del Estado, pueden mantener un nivel de recaudación suficiente para cubrir necesidades de gasto e inversión de la administración pública.

Se recomienda además que el Estado genere cultura tributaria, a través de las diferentes instituciones que lo constituyen y de manera específica, a la Administración Tributaria, como responsable de administrar la tributación, implementando una política educativa de formación en valores tributarios, con la finalidad de inculcar en los niños y jóvenes, la cultura de responsabilidad para con el fisco, cumpliendo voluntariamente las obligaciones impositivas.

Esta tarea debe complementarse con la creación de una faceta educativa de la Administración Tributaria, que tenga como principal función, desarrollar bases para una enseñanza efectiva de aspectos básicos de la tributación y la importancia de pagar impuestos para con la sociedad misma, debe también capacitar a maestros para que puedan desarrollar temas de contenido tributario generando confianza en los estudiantes, que conduzca a un incremento de la recaudación.

En el mismo orden, la Administración Tributaria debe desarrollar una línea de trabajo dedicada a la publicación de material impreso y online, que oriente a

la sociedad sobre el funcionamiento del sistema impositivo, información que debe reflejar las obligaciones tributarias y beneficios sociales que se obtienen del pago de impuestos.

Lagunas jurídicas en la legislación tributaria.

En la investigación se descubrió que otra causa de la evasión fiscal es la existencia de vacíos legales en el derecho tributario salvadoreño, verbigracia, transacciones financieras que realizan las empresas en El Salvador a otro país, en donde el porcentaje de impuesto es menor al impuesto en nuestro país, generando evasión de impuestos sobre las ganancias obtenidas en El Salvador. Por otra parte la globalización ha conllevado a que negocios crucen fronteras de manera acelerada, al igual las transacciones electrónicas por medio de compañías terceras con sede en Estados Unidos, facilitan transacciones diarias de grandes montos y de manera acelerada una realidad que hace tan solo unos cuantos años atrás no era posible. Sumado a esto la facilidad de pagos con tarjetas de crédito hace posible que sujetos que tengan actividad económica no deje rastro alguno en el sistema financiero de nuestro país.

Finalmente aunque el código tributario regule que cualquier hecho generado está sujeto a gravamen, el cuerpo normativo se verá robustecido por reglamento interno donde se establezcan procedimientos adecuados para cubrir estos vacíos y que no queden a disposición o arbitrariedad del auditor.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

Aberastur, Pedro. *Curso De Procedimiento Administrativo*. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998

Alvarado Velloso, A. *Introducción Al Estudio Del Derecho Procesal*. Editorial, Rubinzal- Culzoni, Santa Fe, 1989.

Araujo Falcao, Amílcar. *El Hecho Generador De La Obligación Tributaria*. Editorial Depalma: Buenos Aires, 1964

Barrera, Hernández y Oswaldo Antonio. *Propuesta Para La Creación Del Departamento De Auditoría Interna Para La Alcaldía Municipal De Chalchuapa, Como Resultado De La Modernización Del Estado*. Universidad De El Salvador: Santa Ana, 1999.

Cárdenas Navarro, Vanessa. *Evasión y Elusión Como Fraude Fiscal En El Sistema Tributario Nacional*. Universidad de Magalanes: Chile, S. Ed., S.F.

Cook, John W., Auditoría, 3ra Edición, Editorial Mc. Graw-Hill, Interamericana De México.

Cosulich Ayala, Jorge. *La Evasión Tributaria, Serie Política Fiscal 39, Editorial Comisión Económica Para América Latina Y El Caribe De Las Naciones Unidas*. Santiago De Chile, 1993.

Gamero Casado, E. y Fernandez Ramos, S. *Manual Básico De Derecho Administrativo*. 4ª ed. Tecnos, 2007.

Gordillo, Agustín. *Tratado De Derecho Administrativo*. Capitulo Ix. Macchi: Buenos Aires, 1975.

Hernández Camargo, David. *Evasión Fiscal: Un Problema A Resolver*. México D.F, 2005.

Hinojosa Cruz, Adriana Verónica. *Evasión y Elusión Fiscal: Su Abordaje A Través De La Integración De Una Nueva Estrategia Educativa, Congreso Virtual Interinstitucional, Los Grandes Problemas Nacionales*. Universidad Autónoma De Nuevo León: Centro De Estudios Parlamentarios, 2008.

Jorratt De Luis, Michael. *Evasión Fiscal: La Economía De Los Ingresos Tributarios, Un Manual De Estimaciones Tributarias*. Cepal - Serie Manuales No 62, Sf.

Lascarro, Leopoldo. *La Administración Financiera y El Control Fiscal En Colombia*. Editorial Colombia: Bogotá, 1941.

Licon Vitte, Cecilia. *Estudio Sobre La Evasión y La Elusión Fiscales En México*. México D.F., 2011.

Mejia, Henry Alexander. *Cuestiones Básicas Del Procedimiento Administrativo*. Comité Editorial. San Salvador, 2011.

Otálora Cristancho, Claudia Helena. *Manual De Fiscalización Para Entidades Territoriales*. Ministerio De Hacienda y Crédito Público: Bogotá, 2007.

Oría, Salvador. *Finanzas*. Editorial Guillermo Kraft Limitada. Buenos Aires: Argentina, 1948.

Ortega Carreon, Carlos. *Derecho Fiscal*. Porrúa: México, 2009.

Pereda, Sigüenza, José Manuel. *Manual De Auditoría y Cuentas Anuales*. 3ra Edición. Editorial Ramón Areces. Madrid: España, 2002.

Racionero Carmona, F. *Temas De Derecho Administrativo I, Texto De Apoyo*. Tercera Publicación Del Consejo Nacional De La Judicatura Y Escuela De Capacitación Judicial. San Salvador, 2004.

Rodríguez Mejía, Gregorio. *Evasión Fiscal, Derecho Comparado*. Nueva Serie. Enero-Abril, 2001.

Santos, Ezequiel. *Actualización Del Programa De Cátedra Auditoría Ii, De La Carrera De Licenciatura En Contaduría Pública De La F.M De Occidente, Y Caso Práctico De Auditoría Financiera*. Santa Ana, 2005.

Schinder, Ángel. *Concepto y Especies De Tributos*. En Aa.Vv.. Director Horacio A. García Belsunce. *Tratado De Tributación*. Tomo I. Derecho Tributario. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.

Sierra Mejía, Hernando. *El Derecho y El Revés Del Impuesto*. Señal Editora. Medellín: Colombia, 1988.

Slosse, Carlos A. *Auditoría Un Nuevo Enfoque Empresarial*. Buenos Aires Macchi, 2004.

Soler, Osvaldo. *Derecho Tributario*. 2a Edición. Editorial La Ley. Argentina, 2005.

Tacch, Carlos Miguel. *Evasión Tributaria. Ponencia Presentada a La Conferencia Técnica Del Ciat Venecia 1993*. Publicada Por El Instituto De Estudios Fiscales. Madrid, 1994.

Tapia Tovar, José. *Evasión Fiscal: Causas, Efectos Y Soluciones*. Editorial Porrúa. México, 2000.

Thea, Federico G. *Las Garantías Del Debido Proceso En La Toma De Decisiones Públicas*. Editorial Civitas y Escuela Libre. Madrid, 2000.

Tomas, Hutchinson. *Derecho Procesal Administrativo*. Tomo I. Editorial Rubinzal-Culzoni. Buenos Aires, 2009.

Velez García, Jorge *Los Dos Sistemas De Derecho Administrativo*. Universidad Sergio Arboleda: Colombia, 1994.

Villegas, Héctor B. *Curso De Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo I. Edición I. Depalma. Buenos Aires: Argentina, 1992.

TESIS

Aleman Brizuela, Carmen. “El Impacto De La Política Fiscal En La Redistribución Del Ingreso En El Salvador”. Tesis De Grado, Facultad De Jurisprudencia Y Ciencias Sociales, Universidad Centro Americana “José Simeón Cañas”, San Salvador, El Salvador. 2004.

Bernal Rueda, Ana. “La Penalización De La Evasión Fiscal Dentro De Un Entorno De Justicia Tributaria. Tesis De Grado, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad De Ciencias Jurídicas, Bogotá D.C., 2008.

Castro Vallejos, Marta Julia. “Diseño De Una Guía Teórico Práctica Sobre Papeles De Trabajo Que Facilite El Proceso De Enseñanza Aprendizaje De La Asignatura Auditoria II Que Se Imparte En La Licenciatura En Contaduría Pública De La Universidad De El Salvador, En El Período 2008 2009”. Tesis De Grado, Facultad Multi Disciplinaria Paracentral Departamento De Ciencias Económica, Universidad De El Salvador, 2010.

Elías Rafailan, Fátima Lisseth y Araujo, Antonio. “La Eficacia Del Fedatario Fiscal Como Mecanismo Para Evitar La Evasión Fiscal”. Tesis De Grado, Facultad De Jurisprudencia Y Ciencias Sociales, Universidad De El Salvador, 2014.

Flores Hernández, Alba y Darío, Jose. “El Delito De Evasión De Impuestos En La Ciudad De San Miguel 2006-2009”. Tesis De Grado, Facultad Multidisciplinaria Oriental Departamento De Ciencias Jurídicas, San Miguel, El Salvador, 2009

Hernández Montoya, Sabrina, Ramos Pleitez, Karmy y Pimentel, Jose. “El Procedimiento De Liquidación Oficiosa Como Mecanismo De Control De La Evasión Fiscal En El Marco De La Ley De Impuesto Sobre La Renta”. Tesis De Grado, Facultad De Jurisprudencia Y Ciencias Sociales, Universidad De El Salvador, 2013.

Romero Carballo, Olga Patricia. “Guía De Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias Para Mejorar La Información Financiera Y Fiscal En La Microempresa De La Ciudad De San Miguel, Periodo 2005”. Tesis De Grado, Facultad Multidisciplinaria Oriental Departamento De Ciencias Económicas, San Miguel, El Salvador, 2008.

LEGISLACIÓN

Código Tributario. Decreto Legislativo No. 230 De Fecha 14 De Diciembre De 2000, Publicado En El Diario Oficial Número 241, Tomo 349, 22'10'200.

Constitución De La Republica De El Salvador. Asamblea Constituyente, N° 38 De Fecha 15 De Diciembre De 1983, Publicado En El Diario Oficial 234, Tomo 281 De Fecha 16 De Diciembre De 1983.

Constitución De La Republica De 1945.

Constitución De La Republica De 1950.

Constitución De La Republica De 1962.

Ley De Impuestos Sobre La Renta Decreto Legislativo No. 134 De Diciembre De 1991.

Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios, Decreto Legislativo No. 296 De Julio De 1992.

Recopilación De Leyes En Materia Tributarias 10ª. Edición, Editorial Lis

INSTITUCIONAL

Ciat, Serie Temática Tributaria: Evasión Fiscal, N°. 2 - Noviembre 2008.

Fespad, Impactos De La Evasión Y Elusión Fiscal En El Derecho A La Alimentación Adecuada, 2013.

Funde, Seguridad Fiscal: Medidas Para Fortalecer La Tributación, 2008.

Funde, El Salvador: Análisis De Sostenibilidad Fiscal, 2013.

Funde, Equidad Tributaria En El Salvador, Progresividad E Impacto Redistributivo Del Sistema Impositivo, 2014

Hacienda Pública Española, Reforma Tributaria Y Evasión Fiscal En Italia, Vizcenso-Visco, 1979.

Ministerio De Hacienda Y Crédito Público, Manuales De Fiscalización Y Cobro, Instrumento De Apoyo A La Gestión Tributaria, Tomo I, S.F.

Ministerio De Hacienda, Dirección De Política Economía Y Fiscal, “Informe De Gestión De Las Finanzas Publicas Al Primer Trimestre De 2014”, Mayo 2014.

Unidad De Estudios Tributarios, Dirección General De Impuestos Internos, “Estimación De La Evasión Del Iva En El Salvador, Preliminar Marzo 2012” Serie 2000-2010.

REVISTAS

Jimenez, María Isabel. “Causas Que Provocan La Evasión Fiscal En Las Empresas Mexicanas”, Revista Del Centro De Investigación, Universidad La Salle México, Vol. 5, Núm. 20, Enero-Junio, 2003.

Pagani, Pedro José, “La Función De Fiscalización”, Revista Trimestre Fisca, Nº 42, Guadalajara, Jal. Indetec, México, Abril-Junio De 1993.

Racionero Carmona, F., Temas De Derecho Administrativo I, Texto De Apoyo Tercera Publicación Del Consejo Nacional De La Judicatura Y Escuela De Capacitación Judicial, San Salvador, 2004.

DIARIO OFICIAL

Diario Oficial Tomo Número 366 De Fecha 18 De Marzo De 2005

BOLETINES

Instituto De Investigaciones Jurídicas, “Boletín Mexicano De Derecho Comparado”, 1ª Edición, Universidad Nacional Autónoma De México, 2001.
Diccionario

Bunster, Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma De México, Instituto De Investigaciones Jurídicas, Letras D-H, Voz Evasión Fiscal, 2000.

Diccionario De La Real Academia De La Lengua Española. Vigésima Segunda Edición. Iso. 2003, Para Windows 8.

Ossorio, Manuel, Diccionario De Ciencias Jurídicas Políticas Y Sociales, 1ª Edición Electrónica, Realizada Por Datascan, S.A., Guatemala, C.A.

PÁGINAS WEB

“Optimal progressivity”, Working paper; Department of Economics, University of California (DEUCLA); disponible en <http://elsa.berkeley.edu/~burch/conf04/d2.pdf>. Visitada en diciembre 15, 2014

Objetivos de la Administración Tributaria Salvadoreña disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Objetivos_del_Ministerio_de_Hacienda_. Visitada en enero 20, 2015

Definiciones disponibles en: <http://definicion.de/liquidacion/#ixzz2fA7lG3l>
sitio web visitado el día 9 de febrero del 2015

Antecedentes de la auditoría accesible en

http://www.monografias.com/trabajos39/la-auditoría/la_auditoría.shtml#anteced
visitada el 12 de febrero de 2015

Auditoría de gestión accesible en <http://sasafst.js2a.com/contenido/CB4.htm>
visitada el 12 de febrero de 2015

Clasificación de la auditoría en <http://www.mailxmail.com/cursoelemental-auditoría/clasificacion-auditoría> visitada el 12 de febrero de 2015

Auditoría de sistemas

<http://www.monografias.com/trabajos3/concepaudit/concepaudit.shtml>
visitada el 12 de febrero de 2015