

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**



**MECANISMOS LEGALES QUE UTILIZA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO EFECTIVO DE LA OBLIGACIÓN DE  
DECLARAR EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES  
Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
DE LOS CONTRIBUYENTES**

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

**PRESENTADO POR:**

**GARCÍA BELTRÁN, JOSE ERNESTO  
MEJÍA REYES, MARILYN REBECA  
TORRES RECINOS, DIANA VERÓNICA**

**DOCENTE ASESOR:**

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JULIO DE 2019.**

**TRIBUNAL CALIFICADOR**

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.  
(PRESIDENTE)

LIC. NOÉ GEOVANNI GARCÍA IRAHETA.  
(SECRETARIO)

LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.  
(VOCAL)

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**Msc. Roger Armando Arias Alvarado.  
RECTOR**

**Dr. Manuel de Jesús Joya.  
VICERECTOR ACADEMICO**

**Ing. Nelson Bernabé Granados.  
VICERECTOR ADMINISTRATIVO**

**Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez.  
SECRETARIO GENERAL**

**Lic. Rafael Humberto Peña Marín.  
FISCAL GENERAL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

**Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata.  
DECANA**

**Dr. José Nicolás Asencio Hernández.  
VICEDECANO**

**Dr. Juan José Castro Galdámez.  
SECRETARIO**

**Lic. Rene Mauricio Mejía Méndez.  
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**

**Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo.  
DIRECTORA DE PROCESO DE GRADUCACION**

**Licda. María Magdalena Morales.  
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACION DE LA ESCUELA  
DE CIENCIAS JURIDICAS**

## **AGRADECIMIENTOS**

Doy gracias a Dios todopoderoso, por regalarme sabiduría e inteligencia durante toda mi carrera, por poner a las personas adecuadas en mi camino, y especialmente por la culminación exitosa de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas.

A mis tíos Lorena Patricia García de Campos y Oscar Alirio Campos Ventura, por ser unas personas maravillosas, profesionales por vocación y comprensivas porque sin ellos no hubiese tenido la inspiración y apoyo para realizar mis estudios universitarios y haber llegado hasta el final; gracias a su apoyo incondicional hacia mi persona y acogerme como un hijo más dentro de su seno familiar durante todos los años de la carrera.

A mis padres: Lucia Beltrán de García y Manuel Ernesto García Ayala, mis hermanos: Any, Marta y Mano; por apoyarme incondicionalmente, animarme y sobre todo por darme todo su amor, acompañarme y brindarme su apoyo cuando más lo necesitaba durante el estudio de la carrera.

A mis Abuelos: Ana de García y Manuel García, por animarme a seguir adelante y no desfallecer durante mis estudios. A mis tíos: Ricardo García por animarme a estudiar y a realizarme como profesional; y a mi primo David por apoyarme en seguir adelante. Y a mi madrina Ana (Q.E.P.D), quien en vida me brindó su apoyo incondicional y a pesar que físicamente no conozca de mi triunfo profesional, sé que su amor me acompaña en este gran momento.

A mis compañeras: Diana y Rebeca, por haber sido unas excelentes compañeras de clases y especialmente compañeras de tesis, ya que desde el inicio de la carrera nos conocimos y ahora juntos finalizamos este merecido premio: finalización de la carrera. Por aguantarme, ser pacientes, animarme y sobre todo apoyarme en todos mis proyectos personales y laborales.

A mi amiga Paty, por haberme brindado su apoyo y sobre todo su amistad incondicional desde el inicio de la carrera hasta la actualidad.

A Señor Emma Urbina, por su apoyo incondicional que me brindo durante todo mi estudio de bachillerato, ya que, sin su ayuda, en diferentes ámbitos, no hubiese sacado mi título de bachiller y por ende no estaría sacando mi licenciatura.

Al Licenciado Eugenio Tevez, por habernos guía y brindados sus conocimientos en las asesorías de la elaboración de este trabajo de graduación.

**JOSE ERNESTO GARCÍA BELTRAN**

Gracias a mi padre Dios por darme la vida, llenarla de sabiduría, entendimiento e inteligencia, por llenarme de perseverancia y así poder gozar de este momento en el cual culmina mi Carrera en Ciencias Jurídicas; momento que ha llegado en el tiempo que Dios tiene preparados para mí.

Agradecida con mi Madre: Ana Silvia Recinos Ayala, quien es y ha sido siempre mi apoyo incondicional, la persona que no ha dejado de confiar en mis virtudes y ha dejado su vida por darme todo lo que tengo y por ella es todo lo que soy, gracias madre porque tu paciencia, tu eres lo más grande en mi vida, y estoy más que segura que este triunfo es de ambas, te amo y siempre juntas en todo momento.

A mi padre: Carlos Antonio Torres, por sus consejos y apoyo, por siempre estar allí para mí.

A mis Ángeles que tengo en el cielo, mi Abuela Josefina Torres y Marta Isabel Recinos quienes en vida confiaban en mí y me consideraban una profesional desde el inicio de mi carrera profesional. Y toda mi familia Recinos mis primas, primos, mis tíos y tías por estar pendientes de mí, apoyarme y cuidarme a lo largo de mis estudios.

A mi amor José Rafael Laínez Ramírez, por su paciencia, amor, apoyo, y comprensión en todo momento de mis estudios.

A mis amigos y compañeros de tesis: Rebeca y Ernesto, ya que por gracia de Dios nos encontramos juntos en este proyecto, gracias por el apoyo, la paciencia, y el compartir de sus conocimientos, que Dios nos acompañe en esta nueva etapa de nuestras vidas.

**DIANA VERÓNICA TORRES RECINOS.**

Agradezco a DIOS por concederme la oportunidad de culminar mi carrera, y darme la fortaleza necesaria para poder continuar pese a los obstáculos acontecidos en el camino, llenarme de sabiduría e inteligencia para hoy poder llegar a esta etapa de mi vida. Mi vida entera y mi carrera se la debo a Él.

A mis Padres Elías Mejía y Vilma de Mejía por ser esos pilares fundamentales en mi carrera, apoyarme, alertarme con amor y paciencia, gracias por no desistir y creer en mi aun cuando yo misma no lo hice; son el motor que mueve mi vida y este triunfo es también de ustedes.

A mis hermanas Vanessa, Ruth y Raquel gracias por apoyarme y motivarme a continuar, por tenerme paciencia y consideración para poder llevar hasta el final esta carrera, su amor y apoyo me motivó para continuar este difícil camino. Sin dejar de lado a mi cuñado Jeffry Flores y mi sobrino Jeffry cada una de esas palabras de aliento, risas y ternura compartida conmigo fueron muy importantes a lo largo de este camino.

A mis compañeros de tesis Diana y Ernesto, gracias porque juntos emprendimos este reto y hoy podemos llegar al final, gracias por su paciencia y comprensión en momentos de dificultad, gracias por su hermosa amistad.

A mi amiga Paty Vásquez por apoyarnos, brindarme herramientas para trabajar, su apoyo incesable en este Trabajo de Tesis.

A toda mi familia que de una u otra manera estuvieron acompañándome a lo largo de mi carrera, gracias por estar pendientes.

A Eleazar Alas por apoyarme y motivarme a culminar la carrera, gracias a su paciencia y amor en cada una de las etapas de este camino.

**MARILYN REBECA MEJÍA REYES.**

## INDICE

RESUMEN.....	i
ABREVIATURA Y SIGLAS .....	i
INTRODUCCIÓN.....	iv
CAPITULO I.....	1
GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO. ....	1
1. Historia del derecho tributario.....	1
1.1 Definición de los Tributos.....	4
1.2 Naturaleza Jurídica del Impuesto .....	5
1.3 Tipos de Imposición del Impuesto .....	6
1.4 Clases de Tributos .....	14
1.4.1 El Impuesto.....	15
1.4.2 La Tasa.....	19
1.4.2.1 Definición .....	20
1.4.2.2 Clasificación de las Tasas.....	24
1.4.2.3 Diferencia entre Tasa e Impuesto .....	26
1.4.2.4 Las Contribuciones Especiales, Concepto y Caracteres. ....	28
1.4.3 Clasificación.....	30
CAPITULO II.....	32
LAS RELACIONES JURÍDICAS, COMO FUNDAMENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. ....	32
2. Conceptos Fundamentales de Obligaciones Tributarias. ....	32
2.1 Fundamento de la Obligación Tributaria .....	34
2.2 Elementos de la Obligación Tributaria .....	35

2.3 Tributos.....	39
2.4 Teoría Relativa a las Sanciones en que incurre ante el no cumplimiento de la Obligación Tributaria. ....	41
CAPITULO III.....	58
SUSTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL.....	58
3. Antecedentes.....	58
3.1 Conceptos.....	59
3.2 Principios generales aplicables a la Administración Tributaria .....	59
3.3 Funciones y facultades de la Administración Tributaria.....	60
3.3.1 Funciones.....	60
3.3.2 Facultades.....	61
3.3.3 Caducidad de las facultades.....	63
3.4 Formas de Actuaciones .....	64
3.4.1 Descripción de los procesos de fiscalización .....	66
3.4.1.1 Fiscalización e investigación.....	66
3.4.1.2 Inspección y Control .....	67
3.4.1.3 Fedatario .....	68
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	81
Conclusión general.....	81
Recomendaciones.....	83
BIBLIOGRAFIA.....	86

## **RESUMEN.**

El presente trabajo de investigación se desarrolla haciendo especial énfasis en los mecanismos fiscalizadores que utiliza la Administración Tributaria y cuál es la eficacia que tienen dichos mecanismos para disminuir el índice de evasión fiscal.

Se detalla que el Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos son los competentes de llevar a cabo las facultades conferidas por la ley que deberán ser realizadas por el cuerpo de auditores con los que para tal fin cuenta la institución.

La Administración Tributaria tiene funciones y facultades, para asegurar la adecuada recaudación de los tributos, los cuales hacen que opere el Estado, entre las funciones están en resumen las siguientes: el registro, el control y la clasificación de los sujetos pasivos (los contribuyentes); y en sus facultades están el objeto de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias siendo las siguientes: fiscalización, inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias.

Finalmente, con la investigación de campo se determinó que los mecanismos legales que utiliza la Administración son utilizados para verificar el cumplimiento efectivo de la obligación de declarar el IVA y el Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes, para evitar el menos porcentaje de evasión fiscal, así como obtener un alto nivel en recaudación de impuestos y con ello robustecer al ingreso público. Se establece que los tributos en particular son de vital importancia para el desarrollo del Estado salvadoreño y la Administración Tributaria, es por esto por lo que este logra financiarse, cubrir sus gastos e inversiones, las que en el deber ser sirve al interés público.

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado “Mecanismos legales que utiliza la Administración Tributaria, para verificar el cumplimiento efectivo de la obligación de declarar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicio, y el Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes”, es un tema importante ya que con los mecanismo de control tributario, se trata de establecer un elemento esencial para tener un equilibrio en la efectividad, y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen los contribuyentes frente al Estado, velando por los efectos económicos que puedan generar los contribuyentes por el incumplimiento.

El propósito de la investigación es obtener un conocimiento de suma importancia que trasciende lo administrativo y lo jurídico, en razón que pretende marcar nuevos lineamientos orientados a la verificación y control de las obligaciones que tienen los contribuyentes frente al Estado por medio de la Administración Tributaria, pero enfocado en la obligación de declarar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, así como al Impuesto Sobre la Renta; para que se lleve a cabo de una forma eficaz y objetiva.

La estructura del presente documento incluye cuatro capítulos principales, el primero de ellos consiste en: Generalidades del derecho tributario, que versa sobre los acontecimientos históricos más relevantes que han marcado la historia del derecho tributario y el desarrollo de la definición de los tributos, naturaleza jurídica, tipos de imposición y clase de los tributos.

En el segundo capítulo denominado: las relaciones jurídicas, como fundamento de las obligaciones tributarias, resaltan los conceptos fundamentales de las obligaciones tributarias, siendo el vínculo jurídico entre

el Estado y el contribuyente, establecido por la ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente; también se detalla los elementos de la obligación tributaria, tributos y sanciones que incurren ante el incumplimiento de la obligación tributaria.

El capítulo tres, contiene la sustentación teórica, técnica y legal, donde se desarrollan los antecedentes, conceptos, principios generales, funciones y facultades de la administración tributaria, formas de actuaciones donde deberán ser efectuadas de acuerdo a lo prescrito por la ley.

Finalmente se presenta el capítulo cuatro, que contiene las conclusiones y recomendaciones hechas por el equipo investigador de la temática.

El objeto principal de esta investigación es dar a conocer los resultados obtenidos sobre el tema “Mecanismos legales que utiliza la administración Tributaria para verificar el cumplimiento efectivo de la obligación de declarar el impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio, y El Impuesto Sobre la Renta de los Contribuyentes”, para plasmar nuevas directrices las cuales se tomen en cuenta para que en un futuro se pueda plasmar o llevar a cabo lo que se ha planteado como propuesta de solución del problema, el cual consiste en reformar los artículos del código tributario, que específicamente regulan el tema de investigación. Estas reformas vendrían a solventar aquellos vacíos que tiene la ley en estos momentos, para así cumplir de una forma certera las finalidades que tiene la normativa.

## LISTA DE ABREVIATURA Y SIGLAS

### Abreviaturas

Art.:	Artículo.
Cn.:	Constitución.
Inc.:	Inciso.
Ord.:	Ordinal.

### Siglas

CSJ	: Corte Suprema de Justicia.
CT	: Código Tributario.
DGII	: Dirección General de Impuestos Internos.
DL	: Decreto Legislativo.
DO	: Diario Oficial.
IVA	: Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LISR	: Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	: Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
MH	: Ministerio de Hacienda

# **CAPITULO I**

## **GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

En el presente capítulo se desarrolla el origen y evolución histórica del derecho tributario, definición de los tributos y naturaleza jurídica de los impuestos; con el propósito de enfatizar los hechos históricos internacionales y anteproyectos nacionales que sirvieron como referentes para la creación de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Mueble y a la Prestación de Servicios y en consecuencia su aplicación.

### **1. Historia del derecho tributario**

La palabra “Tributario” proviene del latín “Tributarius”, que es lo perteneciente o relativo al tributo, a la carga u obligación d tributar, que es entregar el súbdito al Estado, para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie<sup>1</sup>.

La palabra fisco proviene del latín “fiscus”, que significa tesoro público, hacienda nacional, su derivado fiscal indica lo perteneciente o relativo al fisco; se refiere a tal erario o tesoro, considerándolo ya constituido, y a su administración; de ahí que haya podido encerrarse dentro del concepto de la administración como gestión económica, cuidado de la hacienda, aplicación de medios afines. Lo fiscal viene a ser una parte de lo administrativo y por mucho que ampliemos su área, nunca excederá del hacer de la Administración Fiscal.

---

<sup>1</sup> J. Pérez De Ayala, *Derecho Tributario*, Tomo 1, (Madrid: Editorial de derecho financiero, 1968), Pág. 4.

El tributo como ingreso público una vez percibido, ingresa al fisco y es administrado por este. Si el tributo y el Fisco son diferentes, si lo tributario y lo fiscal es diferente, las normas jurídicas que rigen a una u otro, tienen también que ser diferentes, y de ahí la existencia de un Derecho Tributario y de un Derecho Fiscal<sup>2</sup>. El Derecho Financiero es mucho más amplio que los dos anteriores, los comprende ellos, estos son parte de aquel. En cuanto al Derecho Fiscal, no pertenece en forma absoluta, pues como dice Ramírez Cardona: "El Derecho Fiscal se refiere a la administración financiera y pertenece simultáneamente al Derecho Financiero y al Administrativo, a los cuales se subordina, ya que busca regular la administración en el logro de los medios para realizar los fines de la hacienda"<sup>3</sup>.

La historia de las exacciones que el Estado imponía a los súbditos es muy antigua, pero la historia del Derecho Tributario, como tal, es reciente. Desde que aparece una sociedad sometida a una autoridad gobernantes y gobernados existe ya alguna forma en que estos contribuyen al sostenimiento de esa organización, y la nota característica es la obtención de esos recursos mediante la fuerza.

La imposición, pues, en sus primeras manifestaciones se nos presenta como el ejercicio de la fuerza estatal. El Derecho Tributario, por el contrario, es la negación de la arbitrariedad, es la coordinación de esa facultad del Estado de exigir de los individuos los recursos necesarios, para el cumplimiento de sus fines, por una parte, y el derecho al respeto: del patrimonio privado, por otra<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Antonio Berliri, *Principios de derecho tributario*, (Editorial Tecnos, Madrid 1964), Pág. 78.

<sup>3</sup> H. García Belsunce, *Estudios financieros*, (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1966), Pág. 125.

<sup>4</sup> Narciso Amoros, "Explicaciones del derecho tributario", 2<sup>o</sup>ed. (Madrid: Editorial derecho financiero, 1970), Pág. 70.

El Derecho Tributario viene entonces a exigir el sometimiento del Estado al imperio de la ley, en igual forma que somete a los particulares. Es por eso, que el nacimiento del Derecho Tributario se identifica con el apareamiento del Principio de Legalidad: nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe<sup>5</sup> y, por lo tanto, las contribuciones sólo pueden imponerse por ese acto de soberanía, y por ser un acto de soberanía, y por residir ésta en el pueblo, que a su vez es representado por los gobernantes, la imposición cobra un sentido de voluntariedad, el cual pasa a ser una contribución por parte del pueblo, y es así como se toma en las leyes actuales<sup>6</sup>.

La idea de aceptación de los tributos por parte de los individuos, mediante la manifestación de la ley, aparece por vez primera en la Constitución Inglesa de Juan Sin Tierra, 1215, referida a los barones que eran los representantes de los contribuyentes. De allí pasó a la Constitución de los Estados Unidos de Norte América al independizarse de Inglaterra y, posteriormente, pasa a las constituciones francesas a partir de la de 1791 como una de las conquistas de la Revolución Francesa contra el absolutismo. Finalmente, es tomada por las constituciones de la mayor parte del mundo como un legado de lo que fue aquella revolución en el aseguramiento de los derechos individuales<sup>7</sup>.

El contenido del Derecho Tributario se divide en una parte general que comprende los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, entre los que se encuentran: los principios tributarios constitucionales, las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, las clasificación de los tributos y las características de los mismos, los métodos o de determinación

---

<sup>5</sup> Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

<sup>6</sup> Berleri, Principios de Derecho Tributario, Pág. 79.

<sup>7</sup> Susana Navarrine, *Procedimientos Tributarios* (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1979), Pág. 92.

de las bases tributarias, las infracciones y sanciones tributarias, la extensión de la deuda y los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos<sup>8</sup>.

El contenido de la parte especial se centra en las disposiciones específicas de cada uno de los tributos que componen el sistema fiscal de un país<sup>9</sup>.

### 1.1 Definición de los Tributos

“Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por la administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir”<sup>10</sup>. Su fin primordial es obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines<sup>11</sup>.

Son prestaciones pecuniarias obligatorias establecidas por los distintos niveles estatales. El término tributo es de carácter genérico y ello significa: "todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el Estado en uso de su potestad y soberanía".

En otras palabras, se puede decir que son ingresos públicos de Derecho Público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia

---

<sup>8</sup> Belsunce, Estudio Financiero, Pág. 127

<sup>9</sup> Amoros, Explicaciones del Derecho Tributario, Pág. 73.

<sup>10</sup> F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 2º ed. (Madrid: Editorial Civitas, 1991), Pág. 28.

<sup>11</sup> A. Rodríguez Bereijo, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero: Estudios de Hacienda Pública* (Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 1976), Pág. 69.

de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir<sup>12</sup>.

Los tributos son ingresos públicos de carácter coactivo en los que prevalece la finalidad de contribuir a la financiación de las actividades públicas. (Tributo significa contribuir, cooperar o concurrir con otros al logro de un fin común). Son tres las modalidades de tributos a considerar en la actualidad: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

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<sup>13</sup>. Es la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, en especial al gasto del Estado. En esta obligación influye el deber de un sujeto pasivo, con el derecho del acreedor público. Pero este derecho del acreedor público, debido a la naturaleza del Derecho Público, se configura no solamente como Derecho, sino como poder deber o potestad a exigir el cumplimiento de la prestación<sup>14</sup>.

## **1.2 Naturaleza Jurídica del Impuesto**

El Impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. Es además una institución de Derecho Público.

El Impuesto es una obligación unilateral coactivamente por el Estado en virtud

---

<sup>12</sup> Leonardo Palacios Márquez, *La Obligación Tributaria. Comentarios al Código Orgánico, Tributario 1994* (Caracas: Editorial Arte, 1995), Pág. 87.

<sup>13</sup> Código Tributario (El Salvador: Editorial Lis, 2017), Art. 11.

<sup>14</sup> V. Viscaino Calderon, "Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado", PGP, 1981. Pág. 81.

de su poder de imperio<sup>15</sup>. Se podría agregar que el Impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado, en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes<sup>16</sup>. Tal sistema, importa la existencia de un órgano de dirección encargado de satisfacer las necesidades públicas.

### 1.3 Tipos de Imposición del Impuesto

*Impuestos Internos*: se recaudan dentro de las fronteras patrias. Ejemplos: Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

*Impuestos Externos*: son los recaudados por el ingreso al país de bienes y servicios, por medio de las aduanas; además actúan como barrera arancelaria<sup>17</sup>.

*Impuestos Directos*<sup>18</sup>: se aplican de forma directa, afectando principalmente a los ingresos o propiedades y gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva. Se establece sin que el Estado pretenda que el impuesto se traslade a una persona obligada en norma, se trata de que el impuesto recaiga sobre el obligado por la ley, que la riqueza de este se vea afectada. Gravan una situación estática entendida como aquella riqueza que una persona posee un tiempo determinado<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup>Juan Martín Queralt y C. Lozano Serrano, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid, Editorial Tecnos, 1990), Pág. 93.

<sup>16</sup> M. Cortes Domínguez, *Ordenamiento tributario español* (Madrid: Editorial Civitas, 1985), Pág. 87.

<sup>17</sup> M. Guevara Ayala, "Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña" (Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, 1977), Pág. 90.

<sup>18</sup> Son aquellos que se imponen directamente a individuos o a empresas, como los impuestos sobre la renta, los ingresos derivados del trabajo y los beneficios.

<sup>19</sup>Guevara, "Sistemática de la Ley Tributaria salvadoreña", Pág. 93

Es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones, la Contribución Rústica y Urbana (o Impuesto sobre Bienes Inmuebles), los Impuestos sobre la Posesión de Vehículos (Impuestos de la Tenencia o Uso de Vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc.<sup>20</sup>. En Sistema Fiscal históricos se daba la capitación (impuesto igual a todos los habitantes), y también eran impuestos directos muchos de los exigidos dentro del complejo sistema fiscal en torno a la renta feudal<sup>21</sup>.

Bajo esta terminología, existen diferentes clasificaciones que entienden a diversos criterios, económicos, administrativos, jurídicos, etc.

Lo que en realidad acontece, “es que la distinción se emplea con sentido muy distinto en el marco de la ciencia jurídica y en el de la ciencia económica”<sup>22</sup>.

Los términos sugeridos en el ámbito económico, a partir de la idea de los fisiócratas de que existen tributos que gravan a las clases productivas, incidiendo directamente sobre la riqueza social, y tributos que recaen sobre las clases económicamente improductivas, incidiendo solo indirectamente sobre esa misma riqueza social.” De acuerdo con ello, el tributo que grava la renta agraria constituía el paradigma de impuestos directos, el agravar la fuente productiva de riqueza por excelencia. Se está en presencia de los Impuestos Directos cuando las normas jurídicas tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no

---

<sup>20</sup>Juan Martín Queralt y C. Lozano Serrano, *Derecho Tributario*, Pág. 93.

<sup>21</sup> Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario* (Argentina: Editorial Temis, 1991), Pág. 149.

<sup>22</sup> F. Sainz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9º ed. (Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1991), Pág.129.

forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor<sup>23</sup> .

Existen dos tipos de Impuestos Directos: *Impuesto de Producto* que son los que se aplican sobre renta, productos o elementos patrimoniales, y cuyo gravamen depende de las características de esos bienes y no del titular de estos, e; *Impuesto Personales* que son aquellos que se aplica sobre la renta o patrimonio perteneciente a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de estas.

*Impuesto Indirecto*<sup>24</sup>: Afectan a personas distintas del contribuyente, que traslada la carga del impuesto a quienes adquieren contributiva, en función de que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en función del consumo, grava en relación con índices. Se establece con la intención de que el obligado por la norma traslade la carga del impuesto sobre un tercero, pero no la carga jurídica. Gravan una situación dinámica, es decir la circulación económica de la riqueza, la riqueza en movimiento<sup>25</sup>.

Se emplean estos, cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor<sup>26</sup>.

Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de

---

<sup>23</sup> Enrique Argunedo, "Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño" (tesis doctoral, Universidad de El Salvador, 1974), Pág. 44

<sup>24</sup> Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía.

<sup>25</sup>Argunedo, Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño, Pág. 46.

<sup>26</sup> E. Garcia De Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2° ed. (Madrid: Editorial Civitas, 1986), Pág. 76.

manera directa de los ingresos de un contribuyente si no que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. Impuesto indirecto más importante es el Impuesto al Valor Agregado o IVA, el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo.

En otras palabras, el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria. En cambio, es indirecto cuando se le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado al ente público. Ejemplo de Impuesto Directo: es el Impuesto sobre la Renta; de Impuesto Indirecto: el IVA.

Ante este criterio de técnica jurídica dice Ayala, “la aceptación respecto de la cual en términos generales existe acuerdo entre diferentes autores entre ellos Valdés Costa, en referir como Impuestos Directos, los impuestos a rentas y al patrimonio, por una parte y, como Indirectos, los impuestos al consumo y a las transacciones, por otra<sup>27</sup>.

Esta acepción ha tenido mucha importancia en nuestro país: será de la competencia de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, todas las cuestiones relacionadas con los Impuestos sobre Licores; el Impuesto sobre el Azúcar de consumo interno; el Impuesto sobre Pasaje Aéreo y Marítimo; el Impuesto sobre Primas de Seguros sobre Vida; el Impuesto sobre fósforos fabricados en el país; el Impuesto compensatorio de la cuota de Beneficencia Pública; el control de las Especies Fiscales; y el control de la exportación del azúcar y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones Directas<sup>28</sup>.

La Dirección General de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones al Impuesto sobre la Renta: al Impuestos de Vialidad; al

---

<sup>27</sup>Guevara, “Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña”, Pág. 150.

<sup>28</sup> Enrique Argumedo, Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño, Pág.60

Gravamen de las Sucesiones; al Impuesto sobre Donaciones; al Impuesto de Alcabala; al Impuesto de Saneamiento y Pavimentación; al Registro y Matrícula de Comercio, y a la Matrícula de Timbre<sup>29</sup>.

La doctrina propone la distinción entre impuestos: *Impuestos Reales*, es el que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada persona<sup>30</sup>. Por ejemplo, la renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto.

*Impuestos Personales*: por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona<sup>31</sup>. El elemento objetivo del hecho imponible en el impuesto personal no puede existir ni configurarse al margen del sujeto de la relación obligatoria. A modo de ejemplo, podemos mencionar el Impuesto sobre la Renta, que grava la renta global, la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado, el gravamen de las sucesiones y el Impuesto de las Donaciones. En el impuesto personal la persona entra, pues, a formar parte de la propia existencia del hecho imponible<sup>32</sup>.

*Impuestos Subjetivos*: Son aquellos en que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar la deuda tributaria<sup>33</sup>. Ejemplos, el Impuesto sobre la Renta, el Gravamen de las Sucesiones; el Impuesto de Donaciones.

---

<sup>29</sup> Ibídem

<sup>30</sup> Guillermo Cabanella, *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I (Buenos Aires: Heliasta S.R.L., 1972), Pág. 118.

<sup>31</sup> David Ricardo García, *Principios de Economía Política e imposible fiscal*, Biblioteca de cultura económica, el consultor bibliográfico, Barcelona, 1932, Pág. 61

<sup>32</sup> De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Pág. 139

<sup>33</sup> García, *Principios de Economía Política e imposible fiscal*, Pág. 64.

*Impuestos Objetivos:* Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo ni son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda. Ejemplo, el IVA<sup>34</sup>.

Esta clasificación entre Impuestos Subjetivos y Objetivos atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Por lo que no coincide con la anterior que distingue entre Impuestos Reales y Personales, atendiendo a la específica configuración del hecho imponible, según su relación con el sujeto obligado. Pese a ello, los Impuestos Personales son algunas veces subjetivo, dada la relevancia que adquiere las condiciones personales del sujeto pasivo en el momento de cuantificar la deuda. Puede ocurrir, por otra parte, y de hecho ocurre que los Impuestos Reales son susceptibles de ser subjetivos<sup>35</sup>.

*Son Impuestos Periódicos:* Aquellos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o es de realización progresiva. En estos casos es necesario fraccionar la duración del hecho imponible en diferentes periodos, llamados periodos impositivos a cada uno de los cuales corresponde el nacimiento de la obligación de tributar. La Obligación Tributaria nace, por ejemplo, cuando el hecho imponible se prolonga durante un año; cada año nace, entonces una obligación distinta, porque cada año es un periodo imponible. De esta manera el hecho imponible adquiere una duración determinada.

*Son Impuestos Instantáneos:* Aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Ejemplos: el Gravamen de las Sucesiones, el Impuesto sobre Tránsito de Bienes Raíces, el IVA.

Con la naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, nuestro ordenamiento jurídico conoce la existencia de otras contribuciones como las

---

<sup>34</sup>De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Pág. 139

<sup>35</sup> Tomas Ramón Fernando, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2<sup>a</sup> ed. (Madrid: Editorial Civitas, 1986), Pág. 170.

que financian el Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS), estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y de los trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del seguro social y que, en definitiva, pueden calificarse como impuestos al trabajo<sup>36</sup>.

*Impuestos Generales:* Gravan generalmente todas las actividades económicas comprendidas en las normas. Ejemplo: IVA, Impuesto al Consumo, a la Transferencia del Dominio, a la Prestación de Servicios.

*Impuestos Especiales:* Gravan determinada actividad económica. Ejemplo: Impuesto sobre el Tabaco, sobre el Alcohol, sobre la Cerveza<sup>37</sup>.

Se clasifican por su transitoriedad o permanencia en el sistema tributario.

*Impuestos Transitorios:* son para cumplir con un fin específico del Estado; una vez cumplido el impuesto se termina (un periodo de tiempo determinado). Suelen imponerse para realizar obras extraordinarias.

*Impuestos Permanentes:* no tienen periodo de vigencia, están dentro de la esquemática tributaria de forma indefinida<sup>38</sup>.

Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico<sup>39</sup> atiende a las manifestaciones de tipo económicas.

---

<sup>36</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3° ed. (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1980), Pág. 164

<sup>37</sup> De Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, Pág. 80

<sup>38</sup> *Ibidem*

<sup>39</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I (Buenos Aires: Heliasta S.R.L., 1972), Pág. 126.

*Impuestos Regresivos*: tarifa que la persona paga, no guarda relación con la riqueza que se posee; eso significa que afectan a los que tienen menos (suelen ser impuestos indirectos).

*Impuestos Progresivos*: se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto (suelen ser los directos, pero no siempre). Los que tienen menos riqueza pagan menos que los que tienen mayor capacidad contributiva<sup>40</sup>.

Los Impuestos Progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o pueden ser hechos por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios<sup>41</sup>. A veces se califica de Impuesto Progresivo o Regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad<sup>42</sup>.

Los Impuestos Regresivos son utilizados por los Estados en actividades en la que es de interés nacional el que se trabaje con grandes volúmenes de capital, un ejemplo clásico lo constituyen las exportaciones de productos elaborados con materias primas del país, como las maderas exóticas, la minería, o en algunos casos (cuando los volúmenes y el desarrollo de la industria en el país lo permite) los combustibles<sup>43</sup>. En todos estos casos a fin de alentar la industrialización en el propio país, se fijan dichos impuestos para desalentar o evitar la exportación de materias primas sin valor agregado al tornar la

---

<sup>40</sup>De Enterría, *Cursos de Derecho Administrativo*, Pág. 81

<sup>41</sup> Juan José Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, 7° Ed. (Madrid: Marcial Pons, 1991), Pág. 56

<sup>42</sup> Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Pág. 152

<sup>43</sup> Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, Pág. 45

actividad poco rentable (o incluso llegando a ser económicamente inviable), cabe señalar el grado de industrialización del producto como referente para la consideración de la base imponible.

La discusión sobre la progresividad o la regresividad de un impuesto está vinculada al principio tributario de “equidad”, que a su vez remite al principio de “capacidad tributaria” o contributiva<sup>44</sup>.

#### **1.4 Clases de Tributos**

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el Impuesto, la Tasa y la Contribución Especial<sup>45</sup>. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria.

Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina y la que acepta nuestro ordenamiento jurídico. Clasificación que es además recogida en el Art. 223 ordinal 4° Cn., conforme al cual forman la Hacienda Pública: “los derechos derivados de la aplicación de la ley relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”<sup>46</sup>.

De igual forma el inciso 2 del Art. 3 de la Ley General Tributaria Municipal establece: “Son Tributos Municipales, los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales Municipales”.

A pesar de que nuestros ordenamientos distinguen entre los tres tipos de tributos<sup>47</sup>, muchas veces existe confusión de términos. Así el inciso 1 del Art.

---

<sup>44</sup> Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.

<sup>45</sup> De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Pág. 130

<sup>46</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, Artículo 223

<sup>47</sup>F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, Pág. 34.

231 Cn. Emplea el vocablo “contribuciones” en sentido genérico, queriendo abarcar con la toda la clase de tributos; otras veces se utilizan como sinónimos los términos “impuestos” y “contribuciones”, “tasa y derechos”, “impuestos” o “precios” y las “contribuciones” y “cuotas” o “cotizaciones”<sup>48</sup>.

Por tal motivo para evitar estas imprecisiones, se tratará cada tributo por separado destacando sus características específicas, no sin antes mencionar que el hecho imponible, hechos tipificados por la ley, cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir, es donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributos<sup>49</sup>. Dicha clasificación es la siguiente:

#### **1.4.1 El Impuesto**

Es el tributo como obligación, tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.<sup>50</sup>

Se define como “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones considerados por la ley como hechos imposables viendo estos hechos imposables ajenos a toda actividad estatal relativos al obligado”<sup>51</sup>.

Al establecer que el tributo es exigido a “quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables” se hace referencia a que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. Este hecho elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza

---

<sup>48</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, Artículo 231

<sup>49</sup> Villegas, *Curso de Finanzas*, Pág. 160

<sup>50</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, Art 15, OEA/BID (Washington, 1968).

<sup>51</sup> Viscaino, *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, Pág. 94

reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado<sup>52</sup>.

Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente en función de la potencialidad económica de cada uno, es decir, de acuerdo a su capacidad contributiva, en segundo lugar, puede verse que ese hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada. El Impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.<sup>53</sup>

El Impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por Derecho Público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración (acreedor tributario). Surge exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos.

Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo, cuando el término "contraprestación" es propio de relaciones sinalagmáticas y no unilaterales y coactivas como las tributarias.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Guevara, "Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña", Pág. 93.

<sup>53</sup> Rodríguez, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Estudios de Hacienda Pública, Pág. 71

<sup>54</sup> Sainz, *Lecciones de Derecho Financiero*, Pág. 130

Una definición más estricta señala que los Impuestos<sup>55</sup> son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública. La prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él<sup>56</sup>.

En los Impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

La definición del Impuesto presenta dificultades ya que éste responde casi estrictamente a esos elementos comunes. Sin embargo, la Comisión Redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. La definición que ofrece el modelo de código para América Latina contiene la nota característica esencial de los Impuestos: la independencia, por cuanto la prestación tributaria se mantiene independiente que el Estado le dé.<sup>57</sup>

También se puede definir el Impuesto expresando que es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, el ejercicio en su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Son los tributos exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aun así exige su cumplimiento por el simple surgimiento del hecho generador, que devolverá a cambio el Estado a largo plazo a través de educación, salud, seguridad, etc., satisfaciendo de este modo las necesidades públicas.

<sup>56</sup> Manuel Aragon, *Constitución y Democracia* (Madrid: Editorial Tecnos, 1989), Pág. 76

<sup>57</sup> C. Lozano Serrano, *Intervencionismo y Derecho Financiero*, 1º ed. (Madrid: Civitas, 1987), Pág. 133.

<sup>58</sup> Garcia, *Derecho Tributario*, pág. 67.

Se afirma con razón que el Impuesto es el tributo típico por excelencia. El que presenta mejor género, es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presenta preferencia atención<sup>59</sup>.

Puede decirse además que el Impuesto 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.<sup>60</sup>

Las personas y empresas deben cumplir con los impuestos para brindarle al Estado liquidez, de manera que obligatoriamente se requiere de su cumplimiento. Es decir: sin los impuestos el Estado no podría cumplir con sus obligaciones, ya que no dispondría de fondos para financiar y llevar a cabo la realización de proyectos y obras públicas, tales como: construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.

En lo que respecta al ordenamiento jurídico la única definición de Impuesto es la que aparece en la Ley General Tributaria Municipal que prescribe: “Son Impuestos Municipales, los tributos exigidos por los municipios, sin contraprestación alguna individualizada”. De manera que el Impuesto es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de todos los servicios o actividades estatales.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> R. Valdes Costa, *Curso de derecho tributario* (Montevideo: Editorial Abeledo-Perrot, 1970), pág. 110.

<sup>60</sup> Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Pág. 145,

<sup>61</sup> Aragon, *Libertades económicas y Estado social*, Pág. 80

De la definición se infieren como características fundamentales, las siguientes:

Es un tributo, es decir una prestación contributiva generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.<sup>62</sup>

El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta es la nota característica del Impuesto, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, como las tasas y las contribuciones especiales, no aparece contemplado ningún servicio o actividad administrativa.<sup>63</sup> Esto es lo que, en concreto, ha querido indicar el legislador, dando una definición del Impuesto como el tributo exigido sin contraprestación. Esta característica de la ausencia de la contraprestación ha sido criticada por la doctrina, porque se induce al error “de pensar que las restantes clases de tributos se exigen con contraprestación, mientras que es bien sabido que dicho concepto, entendido en su sentido técnico-jurídico queda reservado para las prestaciones sinalagmáticas y en ningún caso para los tributos que son prestaciones unilateralmente impuestas o coactivas”.<sup>64</sup>

#### **1.4.2 La Tasa**

La 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 obligado<sup>65</sup>.

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

---

<sup>62</sup> De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 131

<sup>63</sup> De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 131

<sup>64</sup> Pérez, *Derecho Financiero y tributario*, Pág. 38

<sup>65</sup> Manuel Osorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, (Guatemala: Datascan, S.A), pág. 931

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

De lo anterior se marca considerablemente el carácter obligatorio de la Tasa, de manera que en ningún momento se encuentra la voluntad como elemento propio de dicho tributo, para la eficacia del mismo; es decir cuando el particular hace uso de un servicio brindado por el Estado, se obliga a sí mismo a dar cumplimiento al pago de dicho servicio, debido al interés general que hay inmerso en la prestación de estos.

Se caracteriza 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 contribuyente. 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 pago<sup>66</sup>.

#### **1.4.2.1 Definición**

Las Tasas se definen como tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así

---

<sup>66</sup> Daniel Benitez y Amilcar Perez, "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)

como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de manera particular a sujetos pasivos, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguiente:

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.

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.

Otra acepción refiere que Tasa es: “Tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”.

También se puede definir a la Tasa como el tributo que como obligación tiene al hecho generador como la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.<sup>67</sup>

Algunos autores dicen que es una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una

actividad que afecta especialmente al obligado.<sup>68</sup> Es decir, es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de

---

<sup>67</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, Art 16

<sup>68</sup> C. Giuliani Fouruge, *Procedimiento Tributario* (Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1979), Pág. 115

imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago<sup>69</sup>.

La mayoría de los autores coinciden en que la Tasa<sup>70</sup> es el tributo que más discrepancias ha causado y el que mayores dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos.<sup>71</sup>

Así, en una primera aproximación para llegar al concepto de Tasa, se le comparaba con el impuesto. La Tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles, mientras que el impuesto, en cambio lo hacía en el de los indivisibles. De esta definición de índole económica, se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica, basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia. Dicho en otros términos expresa Sainz de Bujanda:<sup>72</sup> “el Impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza, patrimonio y renta de los sujetos, en tanto que la Tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.

En razonamiento, de una escrupulosa técnica jurídica, se llegó a la conclusión que: el Impuesto que paga el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la Tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio<sup>73</sup>. Sin embargo, como se mencionó anteriormente, el término contraprestación ha sido criticado por ser propio de las relaciones contractuales y los tributos son prestaciones “ex lege”.

---

<sup>69</sup> García, *Derecho Tributario*, pág. 99.

<sup>70</sup> Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

<sup>71</sup> Lozano Serrano, *Derecho Tributario*, Pág. 141

<sup>72</sup> Enrique Argumedo, *Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño*, Pág. 63

<sup>73</sup> Villegas, *Curso de Finanzas*, Pág. 165

Los redactores del modelo de código para América Latina, por su parte, sostuvieron que las tasas y contribuciones deben estar definidas en función de dos elementos: “las características del hecho generador y el destino del tributo; ambos se consideran indispensables para caracterizar estos tributos, no solo frente a los impuestos, sino también frente a los precios. La Tasa fue definida en el Art. 16 del modelo del Código Tributario para América Latina, como sigue: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto que de la obligación<sup>74</sup>.

El hecho generador de la Tasa está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público, individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado. Se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de la Tasa.<sup>75</sup>

El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la Tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino una adecuación al “costo”, que es un concepto de medición de las tasas que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados. No es Tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, Art 16

<sup>75</sup> Ramón Fernández, *Derecho Fiscal*, tomo I (Madrid: Civitas, 2000), Pág. 180.

<sup>76</sup> De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Pág. 142

La Ley General Tributaria Municipal por su parte nos dice en el Art. 5 que: “Son Tasas Municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los municipios”.

Se dice que Tasa es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.<sup>77</sup>

Generalmente se denominan Tasas a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imponibles:

La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

La prestación de servicios públicos.

La realización de actividades en régimen de derecho público.

En las Tasas existe una especial actividad del Estado materializado en la prestación de un servicio individualizado en el obligado.

#### **1.4.2.2 Clasificación de las Tasas**

Doctrinariamente la clasificación de la Tasa, se realiza atendiendo a la naturaleza del servicio y órgano jurisdiccional que lo presta, y no reparando en el monopolio de hecho y de derecho en que se debe fundarse la materia, por tal motivo concurren a la opinión varios autores en que existen tales donde solo hay una actividad que no es tributaria o fiscal, aunque sea financiera.

---

<sup>77</sup> *Ibíd*em

Desde el principio en que todas las tasas se basan en que prestan mediante los órganos que el Estado destina a tal fin, podemos muy bien clasificarlas según sea la naturaleza y alcance de ese servicio beneficioso.

No importando la calificación ejecutada a continuación, la Tasa se puede dividir en: voluntarias y obligatorias; sobre actos civiles y administrativos, de servicio de policía, industriales de instrucción pública y de servicios sanitarios, fijas y proporcionales; regresivas, escalonadas, progresivas, únicas, periódicas, continuas; pero todo lo antes expuesto en este párrafo no se refieren al motivo de esta, que es lo que inquieto al teórico al formular lo expuesto.

Por ello existe una agrupación, respecto a la clasificación de la Tasa, ya que en primer lugar se encuentran las que involucran un servicio particular y responden a un beneficio directo y particular, posteriormente las que no obstante ser el servicio particular, el beneficio general, y en tercer lugar aquellas en que el servicio o beneficio son generales.

Se ha logrado conocer las diversas clasificaciones que a la Tasa se le ha formulado, sin embargo, existe un conjunto de autores, que consideran más significativa aquella clasificación que distingue a la Tasa en atención al titular de esta. Por ello se menciona<sup>78</sup>:

- a) Tasas Estatales, reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública, tal como lo prescribe el artículo 223 Cn. Que dice: “forma la hacienda pública...” ordinal 4 “los derechos derivados de la aplicación de las leyes

---

<sup>78</sup> Silvia Lizatte Kuri de Mendoza, Juan José Zaldaña y [otros], *Manual De Derecho Financiero*, única edición, pág. 254.

relativas a impuestos tasas y demás contribuciones...” y los que pueden ser percibidos por la administración del Estado o por los organismos autónomos. Son decretados por la Asamblea Legislativa, según lo dispone el ordinal 6° del artículo 131, que en lo pertinente dice: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones...” Ejemplo de ello son las tarifas establecidas en los Registros de la Propiedad, tanto de raíz e hipotecas como el de comercio;

- b) Tasas municipales, reconocidas como ingresos del Municipio, tal como lo dispone el artículo 63 C.M., que establece son ingresos del municipio” ... ordinal 1° “el producto de los impuestos, tasas, y contribuciones municipales” y el artículo 204 Cn., que prescribe “La autonomía del Municipio comprende: ordinal 1° Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca.

El análisis realizado detenidamente, en el tema de la Tasa, conviene exponer ante el servicio y beneficio, sea este particular o general, se relaciona con el gasto causado y el valor de la prestación, lo cual proporcionaría base nueva para formular otra clasificación de las tasas.

#### **1.4.2.3 Diferencia entre Tasa e Impuesto**

No se debe de confundir el tributo denominado Tasa con la alícuota o porcentaje a pagar (por ejemplo, a lo que se denomina “tasa” del 13% de IVA), ni mucho menos con las tasas de interés de los bancos del sistema financiero. En nuestro medio se observa que se utiliza el mismo término Tasa, pero ello se refiere a cosas totalmente diferentes.

Según la doctrina, para llegar a una aproximación al concepto de Tasa, se le comparaba con el impuesto, obteniendo de ello una definición de índole

económica, se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica, la cual era en base a principios de capacidad contributiva y de equivalencia.

Como es de conocimiento general, el Impuesto es el tributo exigido a los sujetos pasivos sin existir una contraprestación directa por parte del Estado, cuyo hecho imponible está constituido por el rendimiento de la acción empresarial, el trabajo y/o el capital o en su defecto por actos o hechos de naturaleza jurídica o económica; la Tasa a diferencia del impuesto, se caracteriza porque lo pagado ya sea al Estado o las municipalidades, conlleva a una contraprestación directa o individualizada a favor de quien lo pago. Es decir que lo recaudado en este tributo, solo puede ser utilizado por el Estado o Municipio para cubrir los gastos que le genera prestar ese servicio y hasta un máximo del 10% adicional para mejorarlo.

El Impuesto, ha de pagarse en función del nivel de la riqueza del patrimonio y renta de los sujetos; la Tasa, habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en la ventaja o beneficio que la prestación de servicio le procura. Llegando el autor afinar el razonamiento dentro de la técnica jurídica a esta conclusión: el Impuesto se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la Tasa si origina el derecho de una contraprestación la cual es, la obtención del servicio<sup>79</sup>.

En ocasiones la Tasa surge de la voluntariedad, en cuyo caso se diferencia del Impuesto por tal razón, esta regla no tiene valor constante, ya que la voluntariedad no constituye la esencia de la Tasa, pues se puede dar el caso de tasas exigidas con motivo de servicios la cual al ser particularizadas con respecto a determinada persona esta se ve obligada a su pago.

---

<sup>79</sup> De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Pág. 250

Asimismo, se conoce la diferencia más evidente, consiste en la vinculación de la Tasa con una actividad estatal, en el Impuesto esta actividad no existe ya que este se trata de un tributo no vinculado. Por ejemplo, se ha pretendido encontrar otras diferencias, para ello se ha cuestionado que una diferencia entre ambas figuras es la ventaja que proporciona la Tasa, lo cual no existe en el impuesto, dicha diferencia según la doctrina no responde a la realidad de estos tributos.

#### **1.4.2.4 Las Contribuciones Especiales, Concepto y Caracteres**

Las Contribuciones Especiales, es el tributo que se debe en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado. Es decir que este tributo se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas por el Estado.

El hecho generador en las Contribuciones Especiales, son los beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales, del cual cuyo producto no debe de tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

Las Contribuciones Especiales son tributos que han de pagar los contribuyentes y a cambio reciben un beneficio o aumento del valor de los bienes de su patrimonio, como consecuencia de la realización de obras públicas.

En este tributo, es irrelevante que el obligado obtenga, o no el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago. La importancia de las Contribuciones Especiales está vinculada con una ventaja, lo cual crea una predisposición psicológica favorable al obligado, dado que esta figura tributaria es un tributo por ende es

coactivo, tiene relevancia la aprobación de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general; es decir estamos ante es el destino de los tributos.

Según la doctrina algunos juristas limitan el tributo a la contribución de mejoras, aunque el último autor reconoce que no es absurda su extensión a campos más vastos. Realizando una concordancia con la amplia concepción de Giuliani Fonrouge, quien considera sería ajeno negar el carácter tributario al gran número de gravámenes que se adecuan al a la contribución especial ya que dicha figura tiene vigencia en varios países, incluido el nuestro.

Las Contribuciones Especiales se caracteriza: por la existencia de un beneficio que se deriva de la realización de obras públicas o actividades estatales especiales. Ese beneficio entraña una ventaja económica reconducible al aumento de la riqueza y por consiguiente es indicativo de capacidad económica; ese es entonces, el criterio que determina la existencia de dicho tributo<sup>80</sup>.

Como criterio determinante en la contribución, es la ventaja ya que esta únicamente tiene eficacia al momento de la redacción de la norma que lo prevé, cuando el legislador conjetura que la obra o actividad pública procurara una ventaja al futuro obligado; lo imprescindible en este tributo es el hecho que se tomó como productor del beneficio el cual sea realmente idóneo para originarlo. Prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines; ya que el hecho imposible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras o de actividades especiales del Estado. El producto de este tributo está destinado a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a

---

<sup>80</sup> Sentencia de la Sala de lo Constitucional, referencia 14-1-2003.

posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Son características de las Contribuciones Especiales:

*Financian el gasto de inversión;* el producido de esa contribución, a diferencia del impuesto, lo es para sufragar el costo de una obra pública, pues con los ingresos impositivos que lo son para el cumplimiento de múltiples necesidades públicas, así como para atender los servicios de la deuda pública y otros compromisos del Estado.

*Su establecimiento es potestativo;* la obligación no puede crearla más que la ley, no sólo porque se refiera a una obra que se realiza en bienes del dominio público, sino porque esa obligación tiene su fundamento jurídico en el poder tributario del estado.

*Lo recaudado por la Contribución Especial se destina a la obra pública para la que se pidió:* es la construcción integral o reparación ordenada por la Administración Pública, o por concesionario de un servicio público en cosa directa o indirectamente afectada al uso colectivo.

*Tiene aplicación en el ámbito de la hacienda local:* el modo de realizarla es siempre mediante autorización del Estado o bien construirse directamente por él. La obra tiene que originar beneficios los cuales deben de ser conmensurables y determinados o determinables con relación a un sector de la población, pues si falta el beneficio la construcción no puede ser exigida, porque la causa jurídica que legitima el tributo es precisamente el beneficio.

### **1.4.3 Clasificación**

Existe una clasificación interna para este tipo de tributos, la cual indica aquellos ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un

gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en los presupuestos generales del Estado. Las Contribuciones Especiales pueden clasificarse en:

*Contribuciones de mejora*; la cual se conoce como una contribución obligatoria, ya que está motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas.

*Contribuciones parafiscales*; las cuales, exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, para financiar su actividad específica.

*Contribución para la seguridad social*; tributos que se consideran recientes los cuales surgieron como ingresos específicos de hacienda, exacción coactiva recaudada en proporción a los beneficios e incrementos de valor que experimenta la propiedad inmueble, como consecuencia de obras o mejoras públicas emprendidas en interés general.

De manera que cada elemento de las Contribuciones Especiales son partes esenciales en la recaudación de impuestos, para consecuentemente cumplir con las finalidades del Estado, orientadas a brindar un beneficio a los administrados, sea en forma colectiva o individual.

## CAPITULO II

### LAS RELACIONES JURÍDICAS, COMO FUNDAMENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El desarrollo del capítulo que a continuación se muestra, presenta una explicación de las obligaciones tributarias, cuál es su fundamento, que elementos se encuentran inmersos en ella, así como también la amplia clasificación que se desprende de dichas obligaciones. Y por último se encuentra de manera detallada el desarrollo de la Teoría relativa a las sanciones en que incurre ante el no cumplimiento de las Obligaciones Tributarias.

#### 2. Conceptos Fundamentales de Obligaciones Tributarias

Es el vínculo jurídico entre el Estado, acreedor y el deudor tributarios responsable o contribuyente, establecido por la ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.<sup>81</sup>

De manera que la Obligación Tributaria es el vínculo legal que impone al administrado a entregar una cantidad de dinero al Estado y que tiene carácter coactivo. Se define la Obligación Tributaria como “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”<sup>82</sup>. Con respecto al concepto de Obligación Tributaria en análisis lo

---

<sup>81</sup> Jorge Antonio Lay Lozano, *La Obligación Tributaria* (Lima: Revista digital, Facultad de Derecho, Universidad San Martín de Porras: Derecho Tributario Material, 2016), Pág. 266.

<sup>82</sup> Emilio Maragain Manatou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 9° ed. (México: Editorial Porrúa, 1989), pág. 226

define de la siguiente manera: “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus propósitos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

La Obligación Tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (Deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (Acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la Relación Jurídica Tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad recursos pecuniarios desarrollada por el Estado para allegarse.<sup>83</sup> La doctrina define a la Obligación Tributaria, diciendo que constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (Contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio<sup>84</sup>.

Muy importante es verificar que, en el derecho tributario, siendo siempre la Obligación Tributaria una obligación “ex lege”, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico. Esta comprobación, sin embargo, parece ser dudosa en dos casos. En el caso de obligaciones de pago de una suma de dinero en relación a un servicio público recibido, caso en el cual parece que la obligación de pago y servicio no son

---

<sup>82</sup> Carlos M. Giulliani Funrouge, *Derecho Financiero*, volumen I, 3º Ed. (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1976), Pag 349

<sup>83</sup> *Ibídem*

<sup>84</sup> Manuel De Juano, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I, (Rosario: Ediciones Molachino, 1969), Pág. 244

sino las dos obligaciones de un contrato bilateral entre el sujeto particular y el administrativo público.

El segundo caso tiene mayor importancia para la configuración dogmática de la relación tributaria, así mismo para la aplicación práctica de los impuestos, y se refiere a los titulados impuestos a los negocios jurídicos o a la circulación jurídica de los bienes. “Les droits denregistrement”, “le tasse di registro”. Los Impuestos a las ventas o a las transacciones y los Impuestos a las Sucesiones y Donaciones pertenecen a esta categoría. En el primer caso, que atañe a la naturaleza jurídica de la tasa, parece evidente la solución teórica. Solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre la Administración y Sujeto Privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posición de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; en el caso contrario no se trata ya de una Obligación Tributaria, sino de una obligación contractual, de Derecho Privado,<sup>85</sup> una retribución de servicio que aun disciplinada por leyes especiales, no puede hacer parte del derecho tributario.

## **2.1 Fundamento de la Obligación Tributaria**

El fundamento de la Obligación Tributaria se encuentra en la ley, puesto que el artículo 16 del Código Tributario así lo regula al establecer el Principio de Legalidad Tributaria. Por lo anterior es que las obligaciones fiscales tienen el carácter de obligaciones “ex lege”, “en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto”<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Giennini, II, “Rivista italiana di Diritto finanziario e scienza delle finanze”, *Roma*, n.4 (1937): 22

<sup>86</sup> Paul M. Romero Gómez, “La doble tributación en relación con la capacidad contributiva” (tesis, Universidad de Las Américas, Puebla, México, 2004), Pag 118.

Pero la razón de fondo es el gasto público, traducible en los servicios que el Estado presta a sus ciudadanos, sin embargo, algunos autores van más allá y desechan este punto de vista, otros que consideran como fundamento los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado. El Fundamento de la Obligación Tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el Estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto, por lo que necesita medio económicos para realizarlas. Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad.<sup>87</sup>

En relación a lo antes mencionado nuestra legislación secundaria indica que el Hecho Generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la Obligación Tributaria.<sup>88</sup> Por su parte el artículo 59 del Código Tributario establece el hecho generador de la Obligación Tributaria se considera realizado a todos sus efectos cuando la ley tributaria respectiva contempla preferentemente sus aspectos facticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas; y cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

## **2.2 Elementos de la Obligación Tributaria**

Los elementos que componen a la Obligación Tributaria son:

---

<sup>87</sup> *Ibíd*em

<sup>88</sup> Código Tributario, Artículo 58

Sujeto Activo: Que siempre es el Estado.

Sujeto Pasivo o Tercero: que son los Contribuyentes.

El Objeto: es la prestación pecuniaria eventualmente en especie.

*Sujeto Activo:* En el derecho tributario, existe un solo Sujeto Activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

El Estado es el sujeto activo de la relación tributaria y es el acreedor del impuesto que está obligado a pagar el sujeto pasivo.

Por tanto, el Estado está facultado para establecer el impuesto que deberá pagar el contribuyente y realizar actividades tendientes a cobro.

Respecto al establecimiento del impuesto, cabe hacer mención que un impuesto solamente tiene calidez cuando se establece en una ley. Por lo tanto, el establecimiento del impuesto le corresponde únicamente al Poder Legislativo <sup>89</sup> .

Las obligaciones del Sujeto Activo de la relación tributaria radican en la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones por conducto de sus órganos debidamente facultados para ello.

No obstante, lo anterior también debe cumplir con otras obligaciones complementarias, como son la de control, finalización y supervisión de los contribuyentes<sup>90</sup> .

*Sujeto Pasivo:* es la persona física o moral sobre la cual recae la obligación de pago de una prestación determinada al Estado. Según la doctrina<sup>91</sup>, una persona

---

<sup>89</sup> Romero, *La doble tributación*, pág. 119

<sup>90</sup> Romero, *La doble tributación*, pág. 122

<sup>91</sup> *Ibíd.*, Pág. 124.

está obligada al pago, es decir, es Sujeto Pasivo de la obligación tributaria, cuando su situación coincide con que la ley señala como hecho generador de la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, es decir, el individuo realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la Ley toma en consideración al establecer el tributo, así como al individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

Existen ocasiones en el que el Sujeto Pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto acontece cuando la situación de un individuo se encuentra prevista en la ley, sin embargo, no se realiza el hecho generador de tributo, por lo que, si bien el Sujeto Pasivo encuadra en un supuesto ley con respecto de aquel que le obliga al pago, lo cierto es que no nació la obligación de pago. Como ejemplo podemos mencionar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, puesto que, para calcular el resultado fiscal al cual se le aplica la tasa del impuesto, es necesario que la utilidad fiscal del ejercicio se les disminuyan las pérdidas, en este sentido si las pérdidas son mayores a la utilidad fiscal el resultado fiscal reflejará que no ha obtenido ingreso suficiente que puede ser gravado, sin embargo, tendrá la obligación de presentar su declaración anual conforme a las disposiciones de la ley del Impuesto Sobre la Renta como cualquier otro contribuyente<sup>92</sup>.

Respecto a los Sujetos Pasivos de la relación tributaria la doctrina ha tomado en cuenta diferentes clasificaciones<sup>93</sup> siendo cuatro los sujetos pasivos, siguiendo la tradición doctrinal mexicana. Estos son:

1. Sujeto pasivo principal: Aquella persona física o moral nacional o extranjera sobre la cual recae el deber contributivo por estar obligado y llevar

---

<sup>92</sup> Romero, *La doble tributación*, pág. 124

<sup>93</sup> *Ibidem*

directamente a cabo el hecho y se encuentra en la situación jurídica de hechos que genera el tributo por ello tiene la responsabilidad principal.

2. Sujeto Pasivo con responsabilidad solidaria: Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera que, en virtud de haber establecido una relación jurídica con el Sujeto Pasivo Principal, adquiere la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente la norma jurídica.
3. Sujeto Pasivo con responsabilidad sustituta: es aquella persona, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, con respecto de un acto jurídico generador del tributo a los que la ley hace responsable del pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les impongan la ley la obligación de recaudar contribuciones a cargo del Sujeto Pasivo Principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancia o registrar un acto jurídico.

La obligación por sustituto se hace presente cuando el funcionario público, fedatario, o el articular que se trate, no se cercioran del cálculo y del pago correcto del impuesto y por lo tanto debe responder por el gravamen hasta por el monto de este en nombre del deudor principal.

4. Sujeto pasivo con responsabilidad Objetiva: Dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como Sujeto Pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese

deber a contribuir <sup>94</sup>.

La calidad de Sujeto Pasivo puede recaer en:

1. Una persona física.
2. Una persona moral privada, como son las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles constituidas de conformidad con leyes del país en donde tengan su domicilio social.
3. Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia.
4. La Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando actúan como sujeto del Derecho Privado. Cuando actúan en ejercicio de sus funciones de Derecho Público, serán sujetos cuando así lo dispongan las leyes especiales.
5. Las agrupaciones sin personalidad jurídica propia. Se asimilan a personas morales privadas. Por ejemplo, una sociedad de hechos (sociedad irregular)<sup>95</sup>.

El Objeto de la Obligación Tributaria consiste en: dar la presentación que tiene derecho a percibir el Estado, cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto<sup>96</sup>.

Se define al Objeto del Impuesto como un deber de dar que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de Derecho Público.

### **2.3 Tributos**

Los Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de

---

<sup>94</sup> Romero, La doble tributación, Pág. 125

<sup>95</sup> Ibidem Pág. 126

<sup>96</sup> Ibidem Pág. 128

obtener recursos para el cumplimiento de sus fines<sup>97</sup>.

Según el art. 12 del Código Tributario: los tributos se clasifican en Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales. A continuación, se hará una breve referencia de cada tipo de tributo.

El Impuesto es la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes<sup>98</sup>.

El Impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Es decir, hay independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a éste. Por medio del Impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado, es decir, aquellos que, si bien son útiles, a toda la comunidad, no se da la posibilidad práctica de efectuar su particularización en personas determinadas<sup>99</sup>.

El Impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por el derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria (Acreedor Tributario).

Los impuestos en la mayoría de las legislaciones surgen exclusivamente por la “potestad tributaria del Estado”, principalmente con el objeto de financiar sus

---

<sup>97</sup> Art. 11 Código Tributario, D.L. No 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entro en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>98</sup> E.R.A Seligman, *Essais sur l'impôt*, tomo II (París, 1994), Pág. 175

<sup>99</sup> Catalina Garcia Vizcaino, “Derecho Tributario parte general”, Tomo I (Buenos Aires, Depalma, 1997), Pág. 67.

gastos. Su principio rector, denominado “Capacidad Contributiva”, sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad<sup>100</sup>.

Los Impuestos se clasifican en Impuestos Directos e Indirectos. Los Impuestos Directos se caracterizan por la apreciación inmediata o directa de la capacidad contributiva, que subdivide en Impuestos Sobre la Renta y el Impuesto sobre la Transacción de Bienes Muebles o Prestación de Servicio. Por su lado los Impuestos Indirectos son caracterizados por la apreciación mediata o indirecta de la capacidad contributiva y que subdivide en impuestos en los que intervienen indirectamente la capacidad contributiva personal e impuestos en que intervienen la capacidad contributiva real, los impuestos indirectos son los que se pagan sobre los productos es decir el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA)<sup>101</sup>.

#### **2.4 Teoría Relativa a las Sanciones en que incurre ante el no cumplimiento de la Obligación Tributaria**

Al tratar respecto a Sanciones Tributarias, primero hay que hacer énfasis en la causa de estas y es obligatoriamente la infracción tributaria, de la cual se hará un estudio, y así poder decir que: La Infracción Tributaria es una violación del ordenamiento jurídico tributario y por ello mismo un hecho ilícito. Las propias normas, al igual que en cualquier otra ruptura de legalidad, establecen una reacción que consiste en una sanción al sujeto infractor. A cada infracción corresponde una sanción, salvo determinadas circunstancias eximentes. El

---

<sup>100</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>

<sup>101</sup> Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, 4° ed. (Montevideo: Abeledo-Perrot, 1970), Pág. 118

esquema científico de la infracción y sanción del derecho tributario es esencialmente el mismo que el de cualquier otro ordenamiento sancionatorio<sup>102</sup>.

El Derecho Tributario no es algo esencialmente distinto del derecho sancionatorio en general y a cada infracción corresponde una sanción concreta. Por ello el establecimiento de las infracciones tributarias debe ser hecho por ley, cualquiera que sea el fundamento político y racional de la reserva de ley; es así que el ordenamiento jurídico reacciona contra las infracciones estableciendo sanciones determinadas ante cada una de ellas. Ante lo supra relacionado no quiere decir que posea diferencias importantes entre las sanciones en el ámbito penal y el tributario.

Ante ello la más importante, es la Infracción de Responsabilidad, la razón de lo antedicho está en la sanción que lleva, la cual es distinta en ambos ilícitos; por ejemplo, en un círculo de varios sujetos, cuando uno de ellos paga la deuda tributaria, la cual incluye la sanción, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos sancionatorios.

Según el art. 228 del Código Tributario se entenderá por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicará la sanción prevista para cada infracción específica.

En el caso tributario se parte de una obligación ya preexistente y por ello la obligación se centra en un sujeto pasivo también predeterminado. La sanción sigue en términos recaudatorios a la obligación y termina formando parte de

---

<sup>102</sup> Calvo Ortega, Principios de justicia tributaria, Pág. 419

un conjunto complejo (deuda tributaria)<sup>103</sup>.

Existen una serie de principios dentro de las sanciones, los cuales están sometidos a estas, y son los siguientes:

Principio de Reserva de Ley: en las sanciones es viable una formación reglamentaria, siempre que la ley establezca específicamente las sanciones máximas y mínimas para cada tipo determinado, los criterios de proporción de las mismas, la audiencia del interesado en el procedimiento sancionatorio y el órgano concreto a quien se atribuye su aplicación el cual debe ser distinto del instruido en el expediente sancionatorio; el establecimiento de sanciones está cubierto por este principio.

Principio de Proporcionalidad: respuesta de la idea de evitar la utilización desmedida de las sanciones ocasionadas por una infracción, por ello se limita para proteger bienes jurídicos valiosos, como lo es el pago de los tributos; exigencia tributaria en particular que es exigida en la justicia general<sup>104</sup>. Las sanciones pecuniarias se procuran para obtener la proyectada proporcionalidad.

Principio “non bis in idem”<sup>105</sup>: concerniente a sanciones simultaneas o sucesivas referidas a un mismo hecho, por ello es un principio exigido por la

---

<sup>103</sup> Calvo, Principios de justicia tributaria, pág. 433

<sup>104</sup> El Principio de Proporcionalidad, con todos los elementos de la infracción, tanto objetivo (acción u omisión) el cual determina la cuantía de la lesión a la administración acreedora, con la culpabilidad del sujeto que comete una infracción, que sea con dolo, culpa grave, mínima, negligencia, etc., como subjetivos, donde interviene la conducta habitual del sujeto pasivo mismo en sus relaciones tributarias con la administración acreedora de que se trate.

<sup>105</sup> El non bis in ídem admite, el ejercicio reiterado de la prohibición del ius puniendi del Estado, el cual imposibilita castigar doblemente en el ámbito de las sanciones penales así como en las administrativas y confina la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en los casos que se constate que ocurre.

justicia y la lógica jurídica, no son dos sanciones por la misma infracción jurídica ni al mismo sujeto ni a otro sucesivamente, se halla como principio básico del derecho sancionatorio aplicado a las Sanciones Tributarias.

Clases de Sanciones: históricamente las sanciones tributarias han sido de carácter pecuniario, posteriormente el incremento en el ejercicio del fraude fiscal, ha llevado consigo al legislador a crear y establecer sanciones no pecuniarias, las cuales pueden dar un resultado más eficaz en el actuar de los sujetos pasivos que obtienen renta empresarial.

En el Código Tributario en los artículos del 246 al 258, se encuentran reguladas las sanciones de las Obligaciones Tributarias, las cuales se transcriben a continuación:

Se hace hincapié en el presente párrafo, pues lo regulado por los artículos supra relacionados, se refleja las obligaciones de retención y de percepción, ya que según el artículo 154, “el agente de retención es todo sujeto obligado por el Código Tributario, a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otros sujetos así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria”; y el artículo 163 regula “aquellos sujetos considerados como grandes contribuyentes deberá de retener el uno por ciento del valor total de los bienes muebles que transfieran a otros contribuyentes que no sean considerados como grandes”. Los artículos supra relacionados se encuentran regulados en el Código Tributario.

Artículo 246 <sup>106</sup>Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de retener y percibir:

---

<sup>106</sup> Código Tributario, D. L. N° 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de enero de 2001.

- a) Retener o percibir y no enterar el impuesto correspondiente. Sanción: Multa igual a la cantidad que haya dejado de pagar, sin perjuicio de enterar la suma retenida dentro del plazo que la Administración Tributaria fije;
- b) No retener o no percibir el impuesto respectivo existiendo obligación legal de ello. Sanción: Multa correspondiente al setenta y cinco por ciento sobre la suma dejada de retener;
- c) Retener o percibir y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo. Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento de las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente; y,
- d) Retener o percibir y enterar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal. Sanción: Multa equivalente al treinta por ciento sobre el monto no enterado dentro del plazo legal.

En ningún caso las multas anteriores podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones.

#### Contribución de Conservación Vial.

Tanto el agente de retención como el de percepción tienen la obligación de enterar a cuenta a la Administración Tributaria el pago del tributo retenido o percibido, deben hacerlo en el plazo y término señalado por la ley. Si dichos agentes no enteran el impuesto, no lo retienen o perciben, si lo enteran extemporáneamente o retienen o perciben y enteran menos de lo debido incurren en infracción, por lo tanto, se le aplica su respectiva sanción, diferente para cada caso que surja.

Art. 246-A.<sup>107</sup> Con la debida atención de los procedimientos, atenuantes y agravantes establecidos en este código sin perjuicio de la exigibilidad del entero del valor de la contribución vial, el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, aplicará a lo establecido en la Ley del Fondo de Conservación Vial el régimen sancionatorio siguiente:

- a) Del cien por ciento (100%) sobre la Contribución no enterada por el agente retenedor;
- b) Del cincuenta por ciento (50%) sobre la Contribución enterada de manera extemporánea por el agente retenedor;
- c) Del cien por ciento (100%) de la Contribución no pagada por el sujeto excluido poseedor del Documento de Identificación para la Exclusión de la Contribución de Conservación Vial (DIF) a su proveedor, en caso de hacer mal uso de la exclusión del pago de la Contribución; y,
- d) Del cien por ciento (100%) del valor solicitado en concepto de devolución cobrada o solicitada al Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos, en forma indebida o en exceso, ya sea por no ser fidedigna la documentación presentada para sustentar el derecho de devolución, o por cualquier otra causa.

Artículo 247.<sup>108</sup> Constituye incumplimiento de la obligación de enterar a Cuenta:

---

<sup>107</sup> Código Tributario, D. L. N° 230 del 14 de Diciembre de 2000.

<sup>108</sup> Ibidem.

- a) No enterar el anticipo a cuenta existiendo obligación legal de hacerlo.  
Sanción: Multa equivalente al setenta y cinco por ciento de la suma dejada de enterar;
- b) Enterar el pago o anticipo a cuenta fuera del plazo establecido.  
Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento de la suma enterada extemporáneamente;
- c) No enterar en el término establecido lo que corresponde en concepto de pago o anticipo a cuenta. Sanción: Multa equivalente al treinta por ciento sobre el monto no enterado en el término prescrito; y,
- d) Omitir presentar la declaración de pago o anticipo a cuenta.  
Sanción: multa del cincuenta por ciento de la suma dejada de enterar.

Las multas previstas en esta disposición legal en ningún caso podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones, aun cuando no exista entero a cuenta a efectuar. Incumplimientos relacionados con la obligación de presentar el Dictamen Fiscal.

Artículo 250<sup>109</sup> Constituye defraudación toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este Código.

---

<sup>109</sup> Código Tributario, D. L. N° 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de enero de 2001

Artículo.251 <sup>110</sup>Para los efectos de configurar la infracción de defraudación, se presume el dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- 1) Se lleven dos o más juegos de libros o registros contables para una misma contabilidad, con distintos asientos;
- 2) Exista contradicción evidente entre los libros, documentos, registros computarizados o demás antecedentes contables con los datos consignados en las declaraciones o informaciones sobre el impuesto.
- 3) No se lleven o no se exhiban libros, documentos, archivos o registros computarizados, soportes magnéticos u otros antecedentes contables y relativos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;
- 4) Se destruyan los registros contables, documentos anexos, sistemas o programas de contabilidad computarizados o los soportes magnéticos así como los correspondientes al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;
- 5) Se omita:
  - a) La información sobre hechos generadores de los impuestos bajo la competencia de la Administración Tributaria o circunstancias que influyan gravemente en la liquidación del mismo, o no se proporcione la documentación correspondiente; y
  - b) La emisión, en forma reiterada, de documentos y comprobantes exigidos por este Código.

---

<sup>110</sup> Ibídem

6) Se incurra en falsedad o inexactitud en:

- a) La presentación de las liquidaciones e informaciones que sirven de base para la determinación de los impuestos;
- b) Las anotaciones, cifras, hechos o datos que se consignen en los registros contables, archivos computarizados, soportes magnéticos, balances, declaraciones, Libros o registros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios u otros documentos sobre las operaciones realizadas; y,
- c) Los comprobantes destinados a respaldar las operaciones anotadas en los registros y archivos;

7) Se oculten:

- a) Bienes o especies que son objeto de las actividades del contribuyente o utilizadas en ellas;
  - b) La realización de actividades o negocios gravados con los impuestos correspondientes; y
  - c) Documentos u otros antecedentes que están vinculados con la liquidación del impuesto.
- 8) Cuando en un medio de transporte o en un local o depósito se hallaren bienes de terceros cuya tenencia no pudiera justificarse;
- 9) Solicitar indebidamente el reintegro o devolución del impuesto invocando la realización de exportaciones u otras causas; y,

- 10) Cuando se declare como valor o cantidad de mercaderías, producción o monto de las ventas, una suma inferior en más de un quince por ciento a lo que realmente corresponde.

Para que se entienda configurada la Defraudación Tributaria en los casos precedentes, es preciso que, además de la intención dolosa presumida en este artículo, concorra cualquiera de los otros elementos integrantes de la defraudación, definidos en el artículo 250 de ese Código.

Sanción.

Artículo 252 <sup>111</sup> La defraudación tributaria será sancionada con una multa del cien por ciento del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan

Artículo 253 <sup>112</sup> Toda evasión del tributo no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

En ningún caso la multa podrá ser inferior a cuatro mil novecientos setenta colones. (\$568.00)

Artículo 254 <sup>113</sup> El contribuyente que intentare producir, o el tercero que

---

<sup>111</sup> Código Tributario, D. L. N° 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de enero de 2001

<sup>112</sup> *Ibidem*

<sup>113</sup> *Ibidem*

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 prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;
- b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;
- c) Declaraciones que contengan datos falsos;
- d) No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;
- e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;
- f) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;
- g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;

- h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando esta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización; e,
- i) Ocultación o destrucción de documentos. Las conductas que deriven en el cometimiento del delito de evasión de impuestos en los que no sea requisito agotar la vía administrativa, serán sancionadas judicialmente atendiendo a lo previsto en el Código Penal y en el Código Procesal Penal. Los casos que no sean constitutivos de delitos se tramitarán conforme a las reglas establecidas en este Código.

Artículo 255 <sup>114</sup> Constituye infracción y se presume dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- 1) Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente u ocultamente dentro del territorio nacional, productos o mercaderías sin que se haya pagado el impuesto correspondiente o sin encontrarse amparadas por comprobantes de crédito fiscal, facturas o notas de remisión, de movilización o de libre tránsito o documentos semejantes o sin haber cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones de este Código u otras normas legales;
- 2) Violar el cierre o medidas de control de un establecimiento, negocio, local u oficina, dispuestas por el Juez respectivo; destruir, romper o dañar cerraduras o sellos puestos por la autoridad competente en cualquier almacén, local, depósito, oficina, mueble o edificio; o sin romper o dañar los sellos o cerraduras, se abran estos o parte de los mismos, o en cualquier forma se extraiga el contenido, documentos o bienes allí existentes, sin estar investido de autoridad para ello; y,

---

<sup>114</sup> Código Tributario.

- 3) La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del infractor, cuando se embarguen o se apliquen medidas precautorias.

Artículo 256 <sup>115</sup>La ocurrencia de la infracción señalada en el numeral 1) del artículo anterior será sancionada con la multa que establece el artículo 173-A de este Código. Las infracciones señaladas en los numerales 2) y 3) serán sancionadas por la autoridad competente con decomiso de la mercadería, productos y demás efectos utilizados en la comisión de la infracción.

Artículo 257<sup>116</sup> 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.

El cierre temporal 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.

Cuando la infracción se haya cometido en una o más de las empresas, establecimientos, locales, negocios u oficinas del contribuyente, la sanción se aplicará únicamente en aquella o aquellas en que se haya cometido la infracción, salvo cuando por cualquier causa, no pudiere ejecutarse la sanción de cierre decretada por el Juez en el lugar en el que se cometió la infracción, caso en el cual, a solicitud de la Fiscalía General de la República, el Juez de la causa podrá ordenar el cierre de cualquier otro negocio o establecimiento

---

<sup>115</sup> Código Tributario.

<sup>116</sup> *Ibíd*em

en el que el contribuyente infractor realice actividades económicas, sin que ello requiera que el proceso se inicie nuevamente.

En caso de reincidencia la Administración Tributaria certificará los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia, lo remitirá a la Fiscalía General de la República, para que ésta solicite al Juez de lo Civil o en su defecto al Juez que tenga competencia en materia civil de la jurisdicción en la que se cometió la infracción, que proceda a la imposición de la sanción del cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina.

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 y 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.

El cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina, será ordenado por el Juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República con participación de la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL", los cuales también deberán ser autorizados por el Juez competente con el sello del Juzgado y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL".

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 sancionará duplicando el plazo fijado inicialmente.

Si con posterioridad a la imposición y ejecución de la sanción de cierre temporal, la Administración Tributaria constata que dicho contribuyente ha incurrido nuevamente en la infracción de no emitir o de no entregar factura o

documento equivalente legal autorizado, la sanción de cierre se decretará por un plazo de veinte a treinta días continuos, cada vez que se compruebe un nuevo incumplimiento. El trámite que debe seguir la Administración Tributaria, así como Fiscalía General de la República y Juez competente será el mismo aplicado para proceder a la sanción de cierre en casos de reincidencia, previsto en el inciso cuarto de este artículo.

Cuando el lugar cerrado temporalmente 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, profesión u oficio, del sujeto pasivo sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

Cuando se trate de centros hospitalarios o educativos, la Administración Tributaria no aplicará la sanción de cierre prevista en este artículo sino que aplicará la multa equivalente al cinco por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario anterior a la fecha en que se configuró la reincidencia.

El cumplimiento de la sanción de cierre no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes.

Artículo 258 Las infracciones a las disposiciones de este Código que establecen obligaciones que no tengan sanción específica señalada, serán sancionadas con una multa de novecientos ochenta colones a cuatro mil novecientos setenta colones. (\$112.00 a \$568.00) Si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto la sanción corresponderá al cincuenta por ciento del impuesto omitido, pero esta no podrá ser inferior a novecientos ochenta colones. (\$112.00)

No solo al código tributario le corresponde normar las sanciones a las respectivas infracciones tributarias, sino que es el código penal el encargado de regular los delitos referidos a la defraudación del fisco.

El Código Penal salvadoreño contiene las siguientes categorías delictivas, bajo la denominación común de delitos de defraudación al Fisco, según señala su artículo 249: Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes:

- a) Evasión de impuestos.
- b) Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.
- c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos.
- d) Falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de estos a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y
- e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

Los hechos punibles a que se refiere el literal d) de este artículo, se juzgaran de manera independiente a los demás delitos de Defraudación al Fisco, bajo la caracterización propia de los Delitos contra la Fe Publica.

La investigación de los delitos a que hace referencia este artículo podrá realizarse con la participación de agentes encubiertos, previa autorización por escrito del Fiscal General de la Republica.

Muy importante es la correcta aplicación del régimen sancionatorio, para una efectiva recaudación, debido a que el poder coactivo que ejerce la

Administración Tributaria a través del cuerpo normativo, sobre los contribuyentes beneficiaría al cumplimiento de los fines del Estado, traducido en obras para el desarrollo de los administrados.

## **CAPITULO III**

### **SUSTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL**

En este capítulo se presenta el desarrollo los principios que rigen a la Administración Tributaria, las principales funciones y facultades de esta, así como las caducidades de esta última. Muy importante es también definir las formas en que esta actúa y conocer los mecanismos que pone en aplicación en los diferentes procedimientos.

#### **3. Antecedentes**

Las actuaciones que realiza el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos, representan elementos muy importantes para efectos recaudatorios de los impuestos que ésta administra, en ese sentido, las facultades de fiscalización y control conferidas a dicha institución, para una mejor administración de tales impuestos, consolidadas dentro del Código Tributario y su respectivo Reglamento, a partir de la vigencia de éste según Decreto Legislativo número 230, publicado en el Diario Oficial 241 del 22 de diciembre de 2000, con vigencia a partir del uno de enero del 2001.

Previo a la vigencia de la normativa legal citada, dichas facultades estaban tipificadas en las respectivas leyes; para el caso de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, según D. L. No. 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, el artículo 113 citaba que la Dirección General de Impuestos Internos practicaría fiscalizaciones, así como inspecciones; por otra parte, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, según D. L. No. 296 de fecha 24 de julio de 1992, citaba en el artículo 143, las facultades

de fiscalización, inspección, investigación y control del cumplimiento del impuesto.

### **3.1 Conceptos**

- a) Administración Tributaria: es la encargada de la recaudación de los impuestos en un Estado, de hacer el registro de las empresas y todo el papeleo fiscal, se encarga también de generar sistemas para tener una correcta y eficiente recaudación, y el dinero que recauda lo encamina a los requerimientos económicos para el gasto público y corriente.
- b) Tributos: son ingresos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible que la ley vincule en el deber de contribuir<sup>117</sup>.
- c) Fiscalización: la fiscalización o función fiscalizadora se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía<sup>118</sup>.

### **3.2 Principios generales aplicables a la Administración Tributaria**

El Código Tributario, aunque faculta a la administración para asegurar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, además la manda a cumplir con principios fundamentales tributarios, para garantizarle al administrado el buen proceder de esta y la legalidad de sus actuaciones.

---

<sup>117</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>

<sup>118</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Fiscalizaci%C3%B3n>

En el artículo 3 de dicho Código, se describen los principios en los cuales se fundamenta la forma de actuar de la Administración Tributaria, siendo éstos: el principio de justicia, es el que garantiza que se cumplan todas las leyes tributarias y conexas para asegurarse las obligaciones de los contribuyentes; de igualdad, se mantiene la objetividad para no hacer diferencias entre los contribuyentes y la misma aplicación de la ley sin distinción alguna; con el principio de legalidad somete a la administración a un ordenamiento jurídico; a pesar que todos los casos de incumplimiento por parte de los sujetos pasivos son importantes, se establece el principio de proporcionalidad para alcanzar los fines de recaudación, todo esto aunado al principio de economía, con el cual se asegura que se incurra en la menor cantidad de gastos tanto para los contribuyentes y la misma administración; los principios de celeridad y eficacia hacen que la finalidad recaudatoria se realice en el menor tiempo posible; sobre la verdad material, que sus actuaciones se deben basar en hechos investigados y conocidos.

### **3.3 Funciones y facultades de la Administración Tributaria**

#### **3.3.1 Funciones**

Con la finalidad de asegurar la adecuada recaudación de los tributos, los cuales hacen que opere el Estado, la administración dispone de funciones básicas para lograr este objetivo, las cuales se resumen en las siguientes:

El registro, 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.

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

Todas las funciones anteriores poseen una delimitación, después que se ha fiscalizado y por medio de las pruebas e investigación pertinente se demuestra que si existe conocimiento de delito o fraude fiscal, este se plasma en el informe de auditoría y se comunica dicha situación a la Fiscalía General de la República y esta procede a su investigación.

### **3.3.2 Facultades**

Con el objeto de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias la Administración Tributaria tendrá las siguientes facultades: fiscalización, inspección, investigación y control, a continuación, se citan algunas de las facultades, según el artículo 173 del CT:

En el ejercicio de sus facultades anteriores podrá especialmente:

Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, 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.

Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventario de estos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales.

Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o que esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tengan o han tenido relaciones económicas, Si es necesario con apoyo con la Fiscalía General y la Policía Nacional Civil.

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

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 franquicias o incentivos.

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.

### **3.3.3 Caducidad de las facultades**

A efectos de llevar a cabo las facultades otorgadas en el artículo 173 del CT, la Administración Tributaria toma en cuenta lo prescrito en el artículo 175 del mismo cuerpo legal, es decir, lo referente a la caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionatoria. Significa que las actuaciones que se realizan, dentro del marco legal, tienen una delimitación temporal para poder desarrollarse, siendo:

Caducidad en tres años para: Fiscalizar liquidaciones presentadas dentro y fuera de los plazos legales, así como la liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones conexas.

Cuando haya infracciones cometidas a las disposiciones tributarias se impondrán sanciones aisladas, así como también por la contribución de conservación vial no pagada por el sujeto excluido.

Caducidad de cinco años para: Fiscalizar, liquidación de tributos y aplicación de sanciones cuando no se haya presentado liquidación.

Requerir presentación de liquidaciones de tributos.

Imposición de sanciones cuando no se haya presentado liquidación del tributo, retenciones o pago a cuenta.

La caducidad opera a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria, cuando estas hayan sido presentadas en plazo legal o no lo estén.

De acuerdo a como lo establece el segundo inciso del artículo 175 del citado código, no opera caducidad respecto de retenciones o percepciones no enteradas, así como tampoco de actos en los cuales se reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho.

Por otra parte, la caducidad se suspende en aquellos casos enviados por la Administración Tributaria a la Fiscalía General de la República para investigar sobre delitos de defraudación al fisco, sin embargo, esta se reinicia a partir de la notificación de la finalización del proceso penal llevado a cabo por la fiscalía.

En tal sentido, “ la caducidad actúa en relación con el lapso en el cual se pueda efectuar una liquidación, ante la posibilidad de imponer una cierta sanción”, y continúa citando “que los derechos y obligaciones del causante y del fisco no permanecen indefinidos en el tiempo, sino que nacen o se extinguen después de ciertos lapsos.”<sup>119</sup>

### **3.4 Formas de Actuaciones**

La administración tributaria deberá efectuar sus actuaciones de acuerdo a lo prescrito en el artículo 174 del C.T., es decir ejecutará las facultadas atribuidas por la misma y estipuladas en el artículo 173, deberá realizarlas por medio de un cuerpo de auditores que forman parte de la institución para realizar determinadas funciones, para ello la Administración deberá comisionarlo por medio de un “Auto de Designación de auditores”, los cuales son:

Auto con Facultades de Fiscalización e Investigación: tiene como objetivo principal determinar la situación tributaria real del contribuyente, es decir, determinar impuesto original o complementario dejado de

---

<sup>119</sup> Arturo de la Cueva, *Derecho Fiscal* (México: Porrúa, 2012), 211

declarar, así como el establecimiento de las multas respectivas derivadas de los impuestos omitidos.

Auto de Designación de inspección y control: es emitido con el objetivo de evaluar y controlar las operaciones de los sujetos pasivos para uno o más periodos. Por medio de este tipo de autos puede darse seguimiento a las operaciones de periodos pasados o de periodos que se estén realizando en el momento de la visita del auditor designado; esta situación no limita elaborar informe de auditoría en determinado momento con el objeto de sancionar incumplimiento identificados durante el desarrollo de la actuación del auditor, dentro de la facultad asignada.

Auto de Comisión: se emite con el objetivo de verificar el cumplimiento de la emisión y entrega de los documentos legales por operaciones de ventas realizadas por los contribuyentes, así como de la verificación de los requisitos legales de los documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyente.

Asimismo, la administración tributaria deberá emitir un documento denominado "Credencial" por medio del cual certifica que el auditor designado forma parte del cuerpo de auditores de la Administración Tributaria y cuenta con las capacidades necesarias para poder realizar las actuaciones asignadas.

Lo anterior deberá ser notificado por la Administración Tributaria, según lo regulado en el inciso primero del artículo 165 del C. T., excepto en lo relativo a las actuaciones llevadas a cabo mediante las citadas credenciales.

### **3.4.1 Descripción de los procesos de fiscalización**

En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria, debe seguir procedimientos específicos, para el desarrollo de los procesos de fiscalización, de tal forma que se obtengan los elementos o soportes idóneos y oportunos que faciliten la toma de decisiones en forma correcta sin afectar más allá de lo legalmente establecido a los contribuyentes.

#### **3.4.1.1 Fiscalización e investigación**

El proceso de fiscalización e investigación inicia con la notificación del auto de designación, emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de las subdirecciones generales correspondientes, con fecha y hora hábil, debiendo contener el documento nombre de los auditores designados, base legal que fundamenta el estudio, facultades conferidas, nombre del contribuyente de acuerdo al Registro Único del Contribuyente (RUC, Formulario 210), impuesto que será sujeto de estudio, ejercicio fiscal o periodos tributarios que abarcara la auditorio o revisión, nombre y firma de la persona delegada por la Subdirección General que autorice dicho auto. Podrá autorizarse al auditor designado para que realice el acto de notificación.

Posteriormente se procede a notificar el auto de requerimiento de información para su exhibición; este documento también se emite por la subdirección arriba citada en fecha y hora hábil, citándose la base legal que fundamenta el requerimiento de la información, nombre del contribuyente, fecha o plazo de entrega de la información, además, debe contener detalle de la información requerida, referencia con el auto de designación, así como el nombre del autor facultado para la notificación, si fuera el caso; por ultimo debe contener nombre y firma del funcionario delegado por la Subdirección General y sello de la institución.

Posteriormente de haberse notificado los autos descritos y haberse proporcionado la información requerida se procede con el desarrollo de cada una de las etapas que conlleva una auditoría, pasando por la planificación, elaboración de los programas y desarrollo de cada uno de los puntos, elaboración de los papeles de trabajo y determinación de los hallazgos, así como la conformación de, libretas de trabajo y expediente de auditoría.

Al determinarse los hallazgos, se procede a notificar requerimiento de información de prueba, que soporte los hallazgos identificados en el transcurso del desarrollo de la auditoría. La información solicitada deberá ser descrita en forma específica y puntual, de tal forma que facilite al responsable su identificación. Esta podrá ser presentada mediante escrito firmado por el responsable, según lo regula en el artículo 34 del C.T., o bien podrá proporcionar al auditor mediante acta de entrega de la información, especificando en forma detallada la información entregada; en ambos casos se hará referencia al requerimiento de información.

Una vez recabada las pruebas y finalizado el proceso de recopilación de información, el auditor designado procede a emitir el informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo consignado en el inciso 3° del artículo 174 del C.T. Es muy importante que el informe de auditoría contenga todos los elementos necesarios que ilustren de una forma muy clara cada una de los hallazgos identificados, de tal forma que el contribuyente tenga las herramientas idóneas al momento de ejercer su derecho de defensa en la etapa de audiencia y apertura a pruebas.

#### **3.4.1.2 Inspección y Control**

El proceso de inspección y control inicia con la notificación del auto de

designación con facultades de inspección y control (auto de gestión), emitido por la Dirección General de Impuestos Internos. Este auto contiene en su mayoría los mismos elementos que el auto de designación para fiscalización, excepto en lo relativo a las facultades conferidas al auditor, los periodos en que se realiza los estudios (no se utiliza para ejercicio fiscal, solamente para periodos tributarios) y la delegación de las personas que firman los respectivos autos; además por medio de este auto no se determina impuesto de forma oficiosa.

Asimismo, la Administración Tributaria notifica el auto de requerimiento de información para su exhibición, el cual también contiene los elementos citados en el apartado anterior referente a la fiscalización y control. Durante el desarrollo del estudio, el auditor no lleva a cabo todos los procesos que conlleva una auditoria, pero si elabora las libretas con sus respectivos papeles de trabajo que quedan como evidencia del trabajo llevado a cabo; solamente en el caso que se indique incumplimientos, se podrá requerir información para documentar tales hallazgos con el objeto de ser sancionado previo informe.

Independientemente de que la Administración Tributaria emita los autos, ya sea para fiscalizar e investigar o para control e inspección, podrá en determinado momento elaborar informe, señalando los incumplimientos de tipo formal, para proceder a la sanción correspondiente de acuerdo con lo señalado en el artículo 260 del C.T., esta situación no indive al auditor continuar con el estudio encomendado.

#### **3.4.1.3 Fedatario**

Es una persona designada por la Administración Tributaria, para verificar el cumplimiento de los establecimientos comerciales en la emisión de ticket o facturas hacia los adquirentes de bienes o servicios; quien se presenta como agente en cubierto (cliente).

Es un agente en cubierto que podrá realizar controles sorpresivos a los contribuyentes de los cuales se tenga indicios que no están cumpliendo con la obligación de emitir los documentos antes mencionados, cuyo procedimiento se realiza In Situ.

Es decir, en el lugar donde se realiza el hecho generador del impuesto ya sea que provenga este de la adquisición de bienes<sup>120</sup> o la prestación de servicios<sup>121</sup> 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 exigidos por la ley;

Si tales documentos cumplen con los requisitos de ley;

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

Se inicia el procedimiento a través de la designación de empleados de la administración tributaria como fedatarios, a efecto de que se presenten a los negocios en calidad de clientes para que se verifique en el lugar, si al adquirir bienes o hacer uso de un servicio se emite el respectivo documento que acredite la operación.

---

<sup>120</sup> 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 lo facilitan a cambio del precio pactado. En el lugar de encuentro de los que adquirimos bienes y de los que nos los venden en el mercado, en el lugar donde idealmente deberíamos acudir con plena información sobre el producto que mejor cubre nuestra necesidad.

<sup>121</sup> El artículo 161 del C.T., 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.

El agente encubierto denominado fedatario que no se le emita el documento por la transacción realizada, este procederá a identificarse la calidad en que comparece, emitirá y notificará el respectivo auto a la persona encargada del establecimiento en el cual se llevó a cabo el respectivo procedimiento e inmediatamente procederá a levantar acta de comprobación del incumplimiento<sup>122</sup> , la cual servirá de base para imponer la sanción correspondiente la cual regula el Código Tributario.

El cuerpo normativo antes mencionado, establece el procedimiento por medio del cual se dará tratamiento en caso de que el contribuyente no haya emitido el documento que ampare la transacción y allí sido debidamente sancionado. En caso de incumpliendo 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 fedatario<sup>123</sup> 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 acto 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.

---

<sup>122</sup> Incumplimiento: circunstancia de incumplir una obligación, una promesa o un orden. Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. 2007 Larousse Editorial, S.L.

<sup>123</sup> 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.

En este procedimiento existe la probabilidad de negativa de firmar por parte de las personas antes mencionadas, en dicho caso se hará constar tal circunstancia, sin que esta afecte el contenido del acta, la notificación de la respectiva acta se realizara por vía pública (pegada en un lugar de mayor visibilidad del establecimiento), y luego el fedatario elaborara un informe que soporte su actuación y remita las diligencias a la Unidad Jurídica correspondiente para la iniciación del procedimiento respecto.

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 Internos, posteriormente es trasladado a la división jurídica de la referida dirección en la cual es estudiado el expediente y verificada su validez abalado estos aspectos la mencionada división o sus diferentes secciones jurídicas serán las encargadas de velar por el debido proceso sancionatorio, por lo que realizan las siguientes diligencias reguladas por el Código Tributario de la siguiente forma:

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 de verificar incumplimiento de las referidas obligaciones, procederá a identificar su calidad de fedatario, a entregar 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: (14)

- a) Deberá elaborarse en duplicado, entregando la copia al sujeto pasivo o 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, 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; y, (1) (9)
- g) Nombre y firma del Fedatario.

Quando 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 recurrible, 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 pruebas establecido en el artículo 260 de este Código.

La reincidencia en los incumplimientos relacionados con la emisión de la factura o documentos equivalentes hará incurrir al infractor en la sanción de cierre prevista en el artículo 257 de este Código.

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.

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 o b circunstancia dejó de entregar al fedatario, agente en cubierto de la Administración Tributaria, para lo cual se otorga el plazo de tres días hábiles después del día de la notificación.

Al infractor se le celebra audiencia por el término de tres días hábiles, da audiencia a través de la emisión de un auto que se le notifique 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 termino de ocho día contados desde el día siguiente al vencimiento del término concedido para la audiencia. Los medios de prueba establecidos en el Código Tributario son: la confesión, la prueba documental, la prueba contable, la prueba pericial, de terceros y otro.

Informe Técnico: es un auto con carácter de nota interna en el cual el técnico jurídico encargado del caso fundamenta las actuaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria su conclusión es 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 establecimiento<sup>124</sup>.

En caso de reincidencia la Administración certificara los antecedentes y las pruebas que amparen dicha reincidencia y lo remitirá a la fiscalía general de la república, 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

---

<sup>124</sup> El artículo 257 del Código Tributario establece que el cierre temporal de los establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales y jurídicas propietarias de aquellas o aquellos que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 239 de este código.

recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijara audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictara de manera inmediata.

La resolución respectiva para que proceda la sanción de cierre temporal debe cumplirse con todo el procedimiento establecido en el artículo 260 del Código Tributario, procedimiento de audiencia y apertura a prueba 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 decretaran previo el cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición.

Salvo la sanción de arresto en que se aplicara la ley de procedimiento para la imposición del arresto o multa administrativos, contenida en el decreto legislativo n° 457, de fecha 1 de marzo de 1990, publicado en el diario oficial n° 70, tomo n° 306 del 21 de marzo de 1990.

La infracción que se ordena al inicio del procedimiento concedido en audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándoles 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 del impuesto, concluido el termino probatorio, se dictara 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 pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos; y certificar las pruebas y antecedentes que amparen la reincidencia de enviarlas a la Fiscalía General de la Republica para que esta solicite si es procedente, al juez competente, el referido cierre.

El cierre temporal será ordenado por el juez que lo decreto y ejecutado por la Fiscalía General de la Republica, 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 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 reincidencia.

El juez de la causa respectiva, dentro de las 48 horas siguientes al recibo de las pruebas certificadas, fijara audiencia para escuchar a las partes; al finalizar la audiencia preliminar o definitiva, dictara la Resolución o Sentencia correspondiente. No se aplicara esta sanción cuando se trate de centros hospitalarios o educativos, sino multa equivalente al 5% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario a la fecha en que configuro la infracción.

El cumplimiento de la sanción no libera de la obligación del pago de las prestaciones laborales de sus dependientes (empleados).

Proceso sancionatorio: en ciertas épocas que alguien defrauda al fisco, no representaba mayor repercusión social ni moral, incluso era considerado una forma de revancha contra el Estado ante su exagerada presión tributaria.

Esta concepción social estaba, y aun está profundamente arraigada en el seno de nuestra sociedad, la que todavía no ha tomado real conciencia de como inciden las conductas evasoras en la actividad económica del Estado, 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 incorporo 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 defensa 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 apelación, 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 las imprentas encargadas de elaborarlas no las han entregado hasta pedir la inconstitucionalidad por la racionalidad y desproporcionalidad de la sanción de cierre o por la violación al derecho de defensa.

La Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos mediante una agresiva y constante propaganda sobre las severas penalidades para los evasores y amenazas de desplegar operativos a cargo de sus agentes encubiertos “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 jurídico 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 legal de conductas que le afectan.

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 sanción.

En un sentido valorativo y receptando una necesidad política, social o cultural, considera que un bien requiere tutela, determinando típicamente las conductas que afecten a ese bien y las sanciones con que reprimen dichas acciones.

El bien tutelado 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 se afirma que el bien jurídico que la ley protege.

El impuesto 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 Financiera del estado comprende dos presupuestos fundamentales:

El sistema de recaudación de los tributos.

Política fiscal para la aplicación de los recursos (gasto público).

Las diversas figuras contenidas en la ley que establecen la sanción de cierre se refieren a este bien jurídico tutelado. El término cierre significa: clausurar, inhabilitar temporal o permanente, pueden distinguirse dos tipos de cierre:

Cierre Provisional: 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.

Cierre Definitivo: a diferencia del cierre provisional, tiene la naturaleza jurídica de una verdadera pena y se aplica cuando se viola una norma 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.

El cierre tributario, el bien jurídico no es la libertad del contribuyente, si no su actividad económica. Uno de los principales cuestionamientos a la sanción de cierre es su supuesta inconstitucionalidad por afectar los derechos consagrados en la ley suprema fundamentándose tal irracionalidad 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 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 propietarias de aquellas o aquellos, que reincida en la comisión de las infracciones...” Omitir la 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.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **Conclusión general**

Los mecanismos legales que utiliza la Administración Tributaria son utilizados para verificar el cumplimiento efectivo de la obligación de declarar el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, y el Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes para evitar el menor porcentaje de evasión fiscal, así como obtener un alto nivel en la recaudación de Impuestos, y con ello robustecer al ingreso público.

### **Conclusiones específicas**

Los mecanismos legales que utiliza la Administración Tributaria para verificar que el contribuyente declare el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicio, e Impuesto Sobre la Renta, son altamente efectivos, ya que con ello se logra la debida recaudación fiscal para el respectivo gasto público.

Por otra parte, se logró identificar como obligación del contribuyente la declaración de los respectivos impuestos por ejemplo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles, y a la Prestación de Servicios, e Impuesto sobre la Renta; esto acontece cuando la situación de un individuo se encuentra prevista en la Ley, y encuadra en el supuesto prescrito en la misma, es decir se realizó el hecho generador que dio nacimiento a la obligación del contribuyente.

Es así que, conocer cuáles son las facultades de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias de los contribuyentes, permitió identificar las siguientes: la fiscalización, inspección, investigación y control; mismos que le concede requerir todos aquellos elementos necesarios para una efectiva realización de sus facultades.

De manera que, examinar si son eficaces los mecanismos legales que utiliza la Administración Tributaria para controlar el cumplimiento de la obligación de declarar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de servicio, no se pretendió verificar si la eficacia de dichos mecanismos de control carece de probidad por razones prácticas tales como falta de personal o falta de presupuesto. Concluimos que los mecanismos legales que utiliza la administración tributaria son efectivos en un setenta y cinco por ciento (75%) esto según las entrevistas realizadas a los auditores de gestión destacados en la Sección de Verificación y Fiscalización Determinativa, de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

El control que se realiza sobre los diferentes tipos de ingresos públicos es un tema de suma importancia para todas las entidades fiscalizadoras de nuestro país las cuales en el transcurso del tiempo denotan la importancia de un sistema de recaudación de ingresos eficientes, con la presente investigación se comprueba que los tributos son la mayor fuente de ingreso del país, siendo estos necesarios para que el gasto público pueda cumplir efectivamente con la función de obtener suficientes ingresos y así satisfacer las necesidades del país para sí mismo.

Se establece que los tributos en particular, son de vital importancia para el desarrollo del Estado Salvadoreño y la Administración Tributaria, es por esto que este mismo logra financiarse y cubrir sus gastos e inversiones, las que en

el deber ser sirven 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 pudiéndose evitar de esta manera la arbitrariedad y 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.

### **Recomendaciones.**

Respecto a lo anterior se presenta una serie de recomendaciones con el objetivo de proponer mejoras a los procedimientos ejecutados por la Administración Tributaria y cubrir vacíos de ley que se puedan presentar ante la cambiante realidad con la finalidad de obtener eficacia en los mecanismos que utiliza el contribuyente para cumplir con sus obligaciones de declarar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios y del Impuesto sobre la Renta.

Que se modifiquen las sanciones monetarias impuestas por la Administración Tributaria en base a los cambios económicos y sociales del país, para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias simplificando métodos y procedimientos; e identificando y sancionando a los evasores fiscales que por medio de los sistemas de recaudación se han descubierto, debido al incumplimiento de las obligaciones tributarias, generando a la sociedad una percepción de un alto riesgo para el contribuyente en caso de no cumplimiento en el caso que será descubierto y sancionado por la Administración Tributaria.

En la medida de lo posible, tratar de evitar el alcance de las leyes, ya que en la práctica se ha podido observar que en determinadas leyes que son de carácter administrativos se regulan actos que son eminentemente financieros, y lo mismo sucede con la leyes financieras que dedican gran parte de su articulado a aspectos administrativos, lo cual se podría evitar, con una codificación integral de las mismas.

Otra recomendación es el desarrollar planes de fiscalización que permitan minimizar la brecha entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto definido potencialmente por la ley, realizando campañas informativas para que la población conozca las posibles sanciones que pueden imponérseles al evadir los impuestos y de ser descubiertos por los medios antes mencionado.

Que se establezca en normas secundarias una educación en formación de cultura tributaria en la población en general y de esa forma incentivar al cumplimiento efectivo de su deber en contribuir.

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 en un nivel de recaudación suficiente para cubrir necesidades de gasto e inversión de la administración pública.

Se recomienda además que le 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 conduzcan 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.

## BIBLIOGRAFIA

### Libros

Amoros, Narciso. Explicaciones del derecho tributario, Editorial derecho financiero, Madrid, España, 1970.

Berliri, Antonio, Principios de derecho tributario, Editorial Tecnos, España, 1964.

Cortes Domínguez, M. Ordenamiento tributario español. Editorial Civitas, Madrid, 1985.

De Juano, Manuel: Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Rosario, Argentina, 1969.

E.R.A Seligman, Essais sur l'impôt, t. II. París, Giard, 1994.

Ferreiro Lapatza, Juan José, Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular, Marcial Pons, Madrid, 1991.

Fernando, Tomas Ramón, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Civitas, Madrid-España, 1986.

García Belsunce, H. Estudios financieros, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966.

García Belsunce, H., Temas de Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

García De Enterría, E. Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Civitas, Madrid, 1986.

García, David Ricardo, Principios de Economía Política e imposible fiscal, Biblioteca de cultura económica, el consultor bibliográfico, Barcelona, 1932.

García Vizcaino, C. Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996.

García Vizcaino, Catalina. "Derecho Tributario parte general", Tomo I

Giuliani Fouruge, C. Procedimiento Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979.

Giulliani Funrouge, Carlos M: Derecho Financiero, volumen I, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976.

Lozano Serrano, C. Intervencionismo y Derecho Financiero, REDF, SS, 1987.

Luqul, Juan Carlos, Obligación Tributaria, tomo I.

Maragain Manatou, Emilio: "Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano", Editorial Porrúa, Mexico 1989.

Navarrine, Susana, Procedimientos Tributarios, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979.

Palacios Márquez, Leonardo. La Obligación Tributaria. Comentarios al Código Orgánico, Tributario 1994. Editorial Arte, Caracas, 1995.

Pérez De Ayala, J. Derecho Tributario, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid, España, 1968.

Pérez Royo, F. Derecho Financiero y Tributario, Editorial Civitas, Madrid, España, 1991.

Queralt, Juan Martín y Lozano Serrano, C. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1990.

Rodriguez Bereijo, A. Introducción al Estudio del Derecho Financiero, Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1976.

Kuri De Mendoza, Silvia Lizatte, Juan José Zaldaña y ....[otros], Manual De Derecho Financiero.

Sanchez Hernandez, Mayolo. Derecho Tributario, Editorial Porrúa. México, 1988.

Spisso, Rodolfo R, Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis, Argentina 1991.

Valdés Costa, R. Curso de derecho tributario, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970.

Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1980.

Viscaino Calderón, V. Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981.

### **Tesis**

Argumedo, Enrique, Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, 1974.

Benítez, Daniel y Amílcar Pérez, “El impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA, Consideraciones en Tomo a su Clasificación y a los hechos generados”, (Tesis, UJMD, El salvador, 1993).

## **Legislación**

Constitución de la República de El Salvador, Art. 8, Editorial Lis, 1995.

Código Tributario de El Salvador, Art. 11, Editorial Lis, 2017.

## **Jurisprudencia**

Sentencia de la Sala de lo Constitucional, referencia 14-1-2003.

## **Institucional**

Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos.

## **Hemerográficas**

Universidad San Martín de Porras: Derecho Tributario Material, la Obligación Tributaria, Revista digital, Facultad de Derecho, Lima, Perú.

Giennini, Il concesso giuridico di tassa, Revista italiana di Diritto finanziario, 1937, y sig Jarach, Concetto giuridico di tassa.

## **Diccionarios**

Cabanella, Guillermo, Diccionario de Derecho Usual, Tomo I, S.R.L, Buenos Aires, 1972.

## **Páginas electrónicas**

<http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>

<http://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>

<http://es.wikipedia.org/wiki/Fiscalizaci%C3%B3n>

## **ANEXOS.**

### **Análisis de entrevista realizada a los Auditores de Gestión de la Sección de Verificación y Fiscalización Determinativa del Ministerio de Hacienda.**

Al realizar las entrevistas a los auditores, se pudo constatar su función dentro de la Sección de Verificación y Fiscalización Determinativa. En cuanto a sus funciones esta la verificación de:

- Impuesto sobre la Renta
- Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios
- Contribuciones Especiales
- Impuesto al Turismo
- FOVIAL
- Pago a Cuenta
- Otras obligaciones tributarias.

Después de saber qué impuestos verificaban, bajo sus respectivas funciones, se preguntó qué mecanismos utilizaban para ejercer su trabajo. Los auditores dieron un abanico de mecanismos/procedimientos, siendo los siguientes:

- Mediante credenciales que les da la identificación necesaria como auditores de la sección a la que pertenecen.
- Requerimiento de información al contribuyente.
- Procesos de auditoria.
- Estudios de campo.
- Fedatario.

La unidad de selección de casos, programa a los contribuyentes, a los cuales se les elabora credenciales y requerimiento, se hace una visita de campo para realizar la verificación documental.

Para saber si los mecanismos que utilizaban eran efectivos o no, se les pregunto si estos los eran, dando como resultado una respuesta afirmativa: sí, son efectivos los mecanismos que utilizan, porque de acuerdo al tipo de estudio u obligación a verificar, existe un mecanismo y sus correspondientes procedimientos que indican el camino a seguir para realizar una correcta verificación de las obligaciones tributarias. Son estudios integrales y a la voz puntual, enfocados en determinar impuestos o inconsistencias de forma precisa. Se obtiene información directa del contribuyente y se ayuda a mejorar su situación tributaria. En consecuencia de todo ellos se logra el objetivo trazado.

Al ser entrevistados los colaboradores que ejercen en el área de División Gestión Tributaria, Sección de Verificación y Fiscalización Determinativa; las mejoras que se pueden realizar al sistema de verificación de Impuesto, es el actualizar las leyes tributarias y Mercantiles, ya que aun en la actualidad existen en dichas normativas dilaciones, las cuales no permiten realizar con calidad la información y aplicación de sanciones ya que aún existen contribuyentes que no cumplen con las obligaciones tributarias correspondientes por ley y por ejercicio comercial, haciendo en la mayor parte del tiempo caso omiso a todas las gestiones que se realizan, haciendo una actualización de los campos o el sistema que se utiliza a la fecha en la verificación de impuesto conforme a la tecnología avanzada ya que al existir un retraso en la información conlleva a que el contribuyente en alguno de los casos los utilizan a su favor para evadir su obligación tributaria.

Al profundizar respecto si consideran los entrevistados que las facultades que ejercen son limitadas en el momento de realizar la verificación de impuestos, en su mayoría coincidieron en que Si existen limitantes al ejercer su función, la misma ley crea en el ejercicio de recaudación de impuestos que este acto no sea concreto en su realización pues se considera demasiado garantista las leyes en función de los derechos de los administrados; por tal razón los estudios realizados por esta área no se llegan a concretar, cuando seria en la misma ley que debería de estar plenamente reflejado las sanciones sin distinción alguna de aplicación y con ello ayudar a la administración tributaria a no desgastar el trabajo realizado que los esfuerzos, actos y procedimientos realizados no queden hechos en vano.

Por lo antes expresado los entrevistados consideran y en su mayoría coinciden en que el porcentaje de efectividad en la verificación realizada, oscila en un 70% de efectividad ya que es este el porcentaje que se obtiene al verificar de manera general que el contribuyente está realizando sus operaciones conforme a la Ley, ya que aún existe falta de concientización en la población en general que comprenda que los impuestos son obligación de todos, y es por ello que deben de cumplirse. Aun cuando en la actualizada la administración tributaria utiliza todos los recursos disponibles para hacer cumplir al contribuyente con su obligación.

Según personal designado por la administración Tributaria, para verificar la tributación de los contribuyentes, establecen que los contribuyentes obligados a declarar, evaden impuestos aun a pesar de conocer los procedimientos y sanciones ejecutados por dicha institución, debido a que no hay eficacia en la ejecución de los cuerpos normativos aplicables, es decir se queda en lo sustantivo, y no hay planes o medidas para imponer una sanción formal a los evasores de impuestos. Otra posible causa de la evasión de impuestos, es la

poca rigurosidad en la imposición de sanciones, ya que esta es mínima desde el punto de vista económico, debido a que sin importar los ingresos de la actividad económica evasora de impuestos, la sanción estipulada es casi irrelevante a los altos montos evadidos.

En cuanto a la eficacia en la verificación de impuestos por parte de la Administración Tributaria, se considera muy alta, aunque no en un cien por ciento (100%), sin embargo no se puede dejar de lado aspectos como la demanda o necesidad urgente de diligenciar tantos casos de verificación de impuestos; dicha eficacia se ve afectada debido a que hay un limitado acceso a información en el sistema informático de la Administración Tributaria, para con los delegados para realizar tal función. De la misma manera, lo mismo ocurre en cuanto a que el contribuyente conoce los mecanismos que utiliza la institución para investigar aspectos de verificación de impuestos, de tal manera que puede o busca los medios para burlar el sistema tributario, brindando información falsa a la hora de alimentar la base de datos del sistema de información de contribuyente, que utiliza la Administración Tributaria, encontrando así una forma de evadir impuestos.

Y por último, pero no menos importante, se encuentra una débil legislación tributaria, debido a que hay ciertas actuaciones o procedimientos que limitan la labor del auditor fiscal delegado, para verificar un posible incumplimiento en la obligación de declarar del contribuyente; pero principalmente esta debilidad se hace notar a la hora de imponer sanciones a los contribuyentes que han incumplido la obligación de declarar.