

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



**“ALCANCES Y VIABILIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR
CON RELACIÓN A LA EVASIÓN DE IMPUESTOS CON RESPECTO A LOS
ADMINISTRADOS”**

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

**PRESENTADO POR:
GISSEL ELIZABETH CONTRERAS MARTÍNEZ.
GISELA DAYANA DOMÍNGUEZ DOMÍNGUEZ.
LIL YOLANDA MIRANDA GARCÍA.**

**DOCENTE ASESOR:
LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO DE 2019

TRIBUNAL CALIFICADOR

**LIC. NOÉ GEOVANNI IRAHETA GARCÍA.
(PRESIDENTE)**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.
(SECRETARIO)**

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Msc. Roger Armando Arias Alvarado.
RECTOR

Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego.
VICERRECTOR ACADEMICO

Ing. Agr. Nelson Bernabé Granados Alvarado.
VICERRECTOR 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 Ascencio Hernández.
VICEDECANO

Msc. Juan José Castro Galdámez.
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez.
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo.
DIRECTORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

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

AGRADECIMIENTOS

Primeramente a Dios por permitirme llegar hasta esta etapa de mi vida, por darme la fortaleza, sabiduría, paciencia y fuerzas para poder culminar este largo recorrido profesional.

A mi mamá por apoyarme incondicionalmente durante todos estos años de vida, por sus esfuerzos, sacrificios, enseñanzas y cariño han logrado hacer de mí una mujer de valores y principios, sin ella no hubiese podido culminar mi carrera.

A mis hermanos por darme apoyo emocional y alentarme siempre de continuar y concluir mis metas.

A Fernando Leiva, por su apoyo y amor incondicional a través de los años.

A mis amigos y compañeros por darme esa fuerza para alcanzar mis objetivos y ese aliento de nunca rendirme.

Gissel Elizabeth Contreras Martínez.

AGRADECIMIENTOS

Debo agradecer primeramente a Dios por permitirme cumplir esta meta, al Divino Niño Jesús porque cada que no he podido con mis pruebas le he pedido que me de sabiduría, confianza en mí misma y que aumente mi fe cada día.

A mi familia por ser mi apoyo incondicional en cada parte de mi vida, a mi abuela Rosa Dominguez por todo el amor que ella siempre me brindó, a mi mamá por todo el esfuerzo que ha hecho por mí, por estar conmigo en mis alegrías, por alentarme en mis tristezas y sobre todo agradecerle por ser mi madre; y a cada uno de mis tíos por toda la confianza, cariño y apoyo que siempre me han dado. A mi hermano por inspirarme a dar siempre lo mejor de mí misma,

A mis amigos y compañeros por el apoyo, compañía que me han brindado, a mis maestros por todas las enseñanzas dadas y en especial a mi asesor de tesis por la comprensión y la orientación que nos ha proporcionado.

Gisela Dayana Domínguez Domínguez.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por acompañarme en todo momento, por ayudarme y brindarme fortaleza siempre, por permitirnos lograr mis metas y propósitos, principalmente el de culminar con éxito esta carrera.

A mis padres y mis hermanas, por apoyarme incondicionalmente, por todo el esfuerzo y comprensión que siempre me brindan, por guiarme y educarme para ser mejor persona cada día.

A la memoria de mi tía Blanca Lidia Miranda Pascual y a todos mis familiares y amigos por apoyarme en todo momento, por la paciencia, la confianza y por animarme siempre a seguir adelante.

Al docente asesor de tesis Licenciado Eugenio Tevéz Castillo, y al Licenciado Javier Monjaras; por la amabilidad, comprensión, colaboración, y principalmente por la responsabilidad, y dedicación con la que contribuyeron para lograr culminar este paso, y para desarrollar satisfactoriamente nuestro trabajo.

A todas las personas que en algún momento nos brindaron su ayuda facilitándonos en las diferentes áreas materiales, insumos y demás requerimientos, para el mejor desarrollo del presente trabajo de investigación.

Lil Yolanda Miranda García.

INDICE

RESUMEN

ABREVIATURAS Y SIGLAS

INTRODUCCIÓN.....i

CAPITULO I.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS, DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO Y DE LA LEY DE IMPUESTOS SOBRE LA
RENTA

1. Antecedentes históricos.....1

1.1 Antecedentes y evolución de los impuestos1

1.1.2 Código tributario.....4

1.1.3 Nacimiento de la ley de impuestos sobre la renta.....7

1.2 Marco jurídico regulatorio.....12

1.2.1 Constitución de la Republica.....12

1.2.2 Legislación Secundaria.....13

1.2.2.1 Código Tributario.....13

1.2.2.2 Reglamento de aplicación del código tributario13

1.2.2.3 Ley de Impuesto sobre la renta y su reglamento.....14

CAPITULO II.

NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

2. Antecedentes doctrinarios del Derecho Tributario.....15

2.1 Terminología.....19

2.2 Concepto de Derecho Tributario.....20

2.3 Objeto del Derecho Tributario.....22

2.4 Naturaleza jurídica del Derecho Tributario.....23

2.5 Principios del Derecho Tributario.....25

Principio de legalidad.....25

Principio de Igualdad.....26

Principio de capacidad económica.....	25
Principio de generalidad.....	26
2.5.1 Principios rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria.....	26
Principio de tipicidad.....	26
Principio de culpabilidad.....	27
Principio de proporcionalidad.....	27
Principio de no concurrencia o de ne bis in ídem.....	28
Principio de favorabilidad o retroactividad.....	28
2.5.2 Manifestación de las normas tributarias.....	33
2.6 Clasificación del Derecho Tributario.....	34
2.6.1 Derecho Tributario Constitucional.....	34
2.6.1.1 Concepto.....	34
2.6.1.2 El poder tributario.....	35
2.6.1.3 Límites y alcances del poder tributario.....	36
2.7 Derecho tributario material o sustantivo.....	36
2.7.1 Relación jurídica tributaria.....	37
2.7.2 Obligación jurídica tributaria.....	38
2.7.2.1 Objeto y causa de la obligación tributaria.....	39
2.7.2.2 Clasificación de las obligaciones tributarias.....	40
2.7.2.2.1 Obligaciones tributarias materiales.....	40
2.7.2.2.1.1 Cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales.....	41
El Pago.....	41
La Compensación.....	41
Confusión.....	42
La Prescripción.....	42
2.7.2.2.2 Obligaciones tributarias formales.....	43
2.7.2.2.2.1 Cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.....	43
2.7.2.2.2.3 Obligaciones establecidas en el código tributario.....	44

2.7.2.3 Características de la obligación tributaria.....	45
2.7.2.3.1 La obligación tributaria como obligación legal.....	45
2.7.2.3.2. La obligación tributaria como obligación de derecho público.....	45
2.7.2.3.3. La obligación tributaria como obligación de dar.....	45
2.7.2.4 Elementos de la obligación tributaria.....	45
2.7.2.4.1 El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo.....	46
2.7.2.4.2 El Hecho Generador.....	46
2.7.2.4.3 El Hecho Imponible.....	47
2.7.2.4.3 .1 Elementos del Hecho Imponible.....	48
2.7.2.4.3.1.1 Elemento Subjetivo.....	49
2.7.2.4.3.1.2 Elemento Objetivo.....	49
2.7.3 Teoría de la Exención Tributaria.....	50
2.7.4 Sujetos Tributarios.....	52
2.7.4.1 Sujeto activo de la obligación tributaria.....	52
2.7.4.2 Sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	53
2.7.4.2.1 Contribuyente.....	54
2.7.4.2.2 Responsable.....	55
2.7.4.3 Capacidad jurídica tributaria.....	56
2.7.5 Categorías Tributarias.....	57
2.7.5.1 El Tributo: Generalidades.....	57
2.7.5.2 Fines de los tributos.....	59
2.7.5.3 Clasificación de los tributos.....	61
2.7.5.3 .1 Impuestos.....	62
2.7.5.3.1.1 Impuestos directos e indirectos.....	64
2.7.5.3.1.2 Impuestos reales y personales.....	64
2.7.5.3.1.3 Impuestos subjetivos y objetivos	65
2.7.5.3.1.4 Impuestos Periódicos e Instantáneos.....	65

2.7.5.3.2 Tasas.....	66
2.7.5.3.3 Contribuciones especiales.....	66
2.8 Derecho Tributario Formal.....	67
2.8.1 Generalidades.....	67
2.8.2 Acto administrativo tributario.....	68
2.8.3 El procedimiento tributario.....	69
2.8.3.1 Potestad sancionadora de la administración pública.....	69
2.8.3.2 El procedimiento sancionatorio tributario.....	75

CAPITULO III.

INFRACCIONES Y SANCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

3 Infracciones y Sanciones Tributarias	78
3.1 Infracción.....	78
3.2 Sanción.....	79
3.3 Sujetos infractores y responsables de la sanción.....	80
3.3.1 El sujeto pasivo de las obligaciones tributarias.....	80
3.3.2 Responsabilidad a Sucesores.....	80
3.3.3 Responsabilidad de los Representantes.....	80
3.3.4 Responsabilidad de las Personas Jurídicas, Sociedades nulas, Irregulares o de Hecho, y Fideicomisos.....	81
3.3.5 Responsabilidad del Patrono o Empleador.....	81
3.4 Evasión y Elusión fiscal.....	81
3.4.1. Elusión como incentivo fiscal.....	84
3.4.2 Infracción de defraudación y evasión tributaria.....	85
3.4.3 Contenido normativo de la evasión tributaria.....	86
3.4.4 Evasión de impuestos como infracción tributaria.....	87
3.4.5. Evasión de impuestos como delito.....	95

CAPÍTULO IV.

ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, DE LA EVASION AL FISCO, DE LOS CASOS POR DELITOS DE

DEFRAUDACIÓN Y DE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS EN LA
DIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE
IMPUESTOS INTERNOS

4. Análisis de la estructura tributaria de El Salvador.....	99
4.1. Análisis de evasión fiscal en El Salvador.....	100
4.2 Detalle de casos remitido a FGR por delito de defraudación al fisco periodo (2005 – junio 2018).....	107
4.3 Entrevistas realizadas a los empleados de la Unidad de Fiscalización de la Dirección General del Impuestos Internos.....	108
4.4 Comprobación de la hipótesis y reflexiones sobre entrevistas realizadas al personal de la Unidad de Fiscalización de la Dirección General del Impuestos Internos.....	115
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones.....	117
Recomendaciones.....	119
BIBLIOGRAFÍA.....	121
ANEXOS.....	129

RESUMEN

Es de gran importancia realizar un estudio de la efectividad de los alcances del Derecho Tributario en virtud de que, la creación de las normas tributarias debe ser respetando las normas constitucionales, y los principios tributarios, siendo así la única vía posible de garantizar que, no existirán violaciones a derechos fundamentales de la población y que se evitarán las desigualdades al momento de la recaudación.

Los contribuyentes deben ser concientizados sobre la importancia que implica la responsabilidad fiscal, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable; así como la necesidad de la recaudación de los tributos, por parte del Estado, debiéndose vislumbrar que gran parte de los ingresos monetarios de nuestro país son mediante los impuestos.

En El Salvador, la recaudación de impuestos, y la falta de mecanismos de control aptos para velar por el cumplimiento de las formalidades de los contribuyentes, constituyen problemas vitales para el funcionamiento del aparataje estatal.

Al realizar un estudio de la realidad jurídica, que permita al sistema de recolección tributario comprender fenómenos de la época tal como la evasión fiscal y otras defraudaciones al fisco; se busca contar con una base que contribuya a la implementación de medidas y acciones políticas, técnicas e institucionales efectivas encaminadas a la erradicación de dichos fenómenos coyunturales.

ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS

ABREVIATURAS

Art.	Artículo.
Cn.	Constitución.
CT.	Código Tributario.

SIGLAS

CSJ	Corte Suprema de Justicia.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
DL	Decreto Legislativo.
DO	Diario Oficial.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
RLISR	Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta
MH	Ministerio de Hacienda.

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria, juega un papel protagónico en el desempeño y funcionamiento del aparato Estatal, lo que implica que debe estar perfectamente estructurada formal y materialmente, es decir, caracterizarse por ser congruente con su constitución normativa y la ejecución de la misma, en el ámbito de la recaudación de tributos.

En el presente trabajo de investigación el planteamiento del problema versa sobre: la ineficacia de los mecanismos de control por parte de la administración tributaria en cuanto a la recaudación de impuestos y la aplicación de sanciones tributarias.

Es de suma importancia saber que el marco jurídico tributario busca mejorar la relación entre el fisco y los contribuyentes, y la reciprocidad entre el cumplimiento de las obligaciones y derechos de ambos sujetos; originando así un vínculo jurídico entre los principales sujetos de la relación tributaria. Este régimen estará siempre conformado por una serie de derechos y obligaciones necesarios para el sostenimiento del funcionamiento del Estado.

Por lo que el objetivo primordial de esta investigación radica en dar a conocer que tan viable resulta la aplicación de las normas tributarias sancionadoras y cuál es el alcance que tienen, en la ejecución de las referidas normas en cuanto al incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados, que se reflejan mayormente en la evasión fiscal. La evasión fiscal es un fenómeno que genera inquietud social y económica, y que en consecuencia conlleva efectos jurídicos trascendentales en la efectividad de la aplicación de las normas de forma institucionalizada, y agravios en la

economía interna del país, al no existir recaudación total de los impuestos.

Asimismo, es pertinente enfatizar en la importancia que poseen los impuestos como obligaciones tributarias, en las arcas del Estado; derivándose de estas la noción de responsabilidad fiscal configurada como un elemento necesario en el equilibrio de la desigualdad del sistema tributario. Sin embargo, en la actualidad, es evidente la existencia de una cultura de irresponsabilidad fiscal por parte de los contribuyentes, así como la notoria vulneración de las normas tributarias en la realización de actividades que se traducen en evasión fiscal y otras defraudaciones al fisco.

En virtud de lo anterior en el siguiente trabajo de investigación, se desarrolla una serie de capítulos, dentro de los cuales se abordan temas referentes a los alcances y a la viabilidad del sistema tributario sancionador, en cuanto a la evasión de impuestos, para ello, es necesario iniciar el desglose realizando el planteamiento del problema en el que se sustentara la investigación, determinando así también el desarrollo metodológico a seguir, con la finalidad de comprobar las hipótesis planteadas; luego se realiza una pequeña reseña histórica de los impuestos o tributos, desarrollando los antecedentes y la evolución de los mismos. Detallando también, el surgimiento y reforma que ha sufrido la normativa que conforman el marco jurídico tributario actual.

En el capítulo tercero, se exponen las nociones generales del derecho tributario, abarcando los antecedentes doctrinarios del derecho tributario; el fundamento teórico, que sirvió de base para la creación de las normas que regularían el área de los tributos, la terminología aplicable y principios rectores de la misma, así como también el objetivo y la naturaleza por la que se caracterizaría jurídicamente el derecho tributario. Y de forma más

específica se realiza la clasificación de las obligaciones emanadas del derecho tributario. En el estudio doctrinario del derecho tributario, se detalla la relación jurídica tributaria que existe entre los sujetos tributarios, de los cuales se obtiene una definición, caracterización, obligaciones y capacidad jurídica tributaria de los mismos.

El cuarto capítulo, se estudia y desarrolla lo referente al tema de las infracciones que por acción u omisión realicen los contribuyentes, las respectivas sanciones que se encuentran establecidas en las normas tributarias sancionadoras, como responsabilidad por infracciones; detallándose desde las infracciones administrativas hasta las infracciones tributarias que como tal constituyen delito.

El capítulo quinto se desarrollaron las entrevistas realizadas a las autoridades que forman parte de la Dirección General de Impuestos Internos, específicamente en el área de fiscalización, complementándolo con anexos obtenidos de fuentes bibliográficas, como datos y análisis estadísticos. Finalizando la investigación con las conclusiones obtenidas del trabajo bibliográfico, documental y de campo, que al mismo tiempo permiten generar algunas recomendaciones que se consideran necesarias para dar solución al problema analizado.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS, DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el presente capítulo se desarrollan los antecedentes históricos de la evolución de los impuestos, de los antecedentes del Código Tributario, del nacimiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento, con la finalidad de investigar como los referidos cuerpos normativos configuraron la normativa actual a aplicar en los procedimientos tributarios sancionatorios.

1. Antecedentes Históricos

Los impuestos directos e indirectos han sido regulados por una diversidad de leyes, surgidas alrededor del año 1915 y teniendo como base para su creación la coyuntura política, económica y social, de ese entonces. En lo consiguiente se desarrolla una reseña histórica, sobre los hechos que conforman el surgimiento y evolución de los impuestos, así como de las normas que surgen a raíz de la necesidad de regular los mismos.

1.1 Antecedentes y evolución de los impuestos

La historia de los impuestos se remonta a la antigüedad, ya que estos eran implementados por los jefes de las tribus en formas de tributos, y que en su mayoría eran utilizados para ceremonias o dados a las familias dominantes. En la recaudación de los mismos, era muy poco frecuente que existiera defraudación, puesto que eran sacerdotes y soberanos los designados, de llevar a cabo el cobro del tributo¹. Es decir, se contaba con un control interno,

¹ Oscar Adalberto Zepeda, "Compendio General de los Impuestos, con Aplicación al Derecho Impositivo Salvadoreño", (tesis doctoral, Universidad Centroamericana "José Simeón Cañas", El Salvador 1965), 177.

de los tributos que se generaban. En la antigüedad se trataban de tributos dados en especie, productos naturales como algodón, metales preciosos, cosechas, incluso prestación de servicios personales cuando no se podía dar un valor pecuniario o de especie.

Sin embargo, al hacer referencia a los impuestos en la actualidad, se hace referencia a una clase de tributo, entendiendo estos últimos como las obligaciones establecidas por el Estado, ejerciendo su poder de imperio en la exigencia de la prestación del dinero con el objetivo de financiar el cumplimiento de sus fines;² clasificándose en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En razón de lo anterior el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, con un hecho generador, compuesto por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que denotan la capacidad económica-contributiva del sujeto pasivo.³ El impuesto es considerado el tributo más utilizado y con más capacidad económica.

Caracterizándose el impuesto porque la exigencia y la obligación del pago no responden a una actividad en concreto por parte de Estado, sino por el simple hecho que el sujeto – pasivo- con determinadas acciones o comportamientos ha demostrado su capacidad económica.

Los impuestos pueden ser directos e indirectos. Siendo los primeros aquellos que gravan manifestaciones directas o permanentes de la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, los impuestos directos son los que se aplican sobre ingresos o ganancias obtenidas o sobre bienes en posesión; mientras que los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas o

² Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 11.

³ *Ibíd.*

intermitentes de la capacidad económica, tratándose entonces de impuestos indirectos los que recaen sobre el gasto o consumo.

Como evolución de los impuestos directos se encuentra, desde el año 1915 la primera Ley del Impuesto Sobre La Renta, la cual sucesivamente fue derogada, entrando en vigor la segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta llegar a la quinta Ley del Impuesto Sobre la Renta, que fue aprobada en el año de 1963.⁴ Sin embargo en la década de los 80's en virtud del desequilibrio de la economía interna, se realiza una revisión global de las leyes impositivas que existían hasta la fecha.

Como resultado de esa revisión, el 22 de diciembre de 1986 la promulgación de un conjunto de decretos conocidos como "El Paquetazo", a través del cual se derogaron, modificaron o sustituyeron decretos, artículos y leyes del Sistema Tributario. Consecuentemente a inicios de la década de los 90's, es derogada en su totalidad la quinta Ley del Impuesto Sobre la Renta, dando paso a la vigencia de lo que podía llamarse la sexta Ley del Impuesto Sobre la Renta.⁵ Esta última fue reformada anualmente en el periodo comprendido en los años 1992 hasta 1996.

En cuanto a la evolución de los impuestos indirectos, siempre desde el año 1915 con la vigencia de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, la cual fue mínimamente reformada en los años de 1970 y 1986, para efecto de armonizar su contexto. Legislación que fue analizada, reformada y sustituida en julio de 1992, por la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

⁴ Ofther Amado Melara Méndez, "Normas y Procedimientos en la auditoría fiscal del impuesto sobre la renta en EL Salvador" (tesis de grado, Universidad de El Salvador, El Salvador, 1988), 10.

⁵ Decreto Legislativo. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de Diciembre de 1991

No obstante, a pesar de la exhaustiva creación y reforma de la legislación en materia tributaria, la evasión fiscal continuaba siendo un problema, por lo que se volvía necesario unificar la legislación tributaria,⁶ en un solo cuerpo que normara la tributación y es así como se da paso a la aprobación del Código Tributario de El Salvador.

1.1.2 Código Tributario

Antes de la aprobación del actual Código Tributario; existieron varios anteproyectos de Código Tributario que no pudieron concretarse debido a inconformidades político-sociales del país, de igual forma influyo en ello, las discrepancias que presentaron los especialistas en esta materia.

Fue hasta el mes de julio del año 2000 cuando se publicó en los principales periódicos del país, que a iniciativa del presidente de la Republica licenciado. Francisco Flores, el Ministerio de Hacienda había presentado a la Asamblea Legislativa, el proyecto del Código Tributario de El Salvador, haciendo del conocimiento público los primeros indicios de la existencia de una ley que vendría a codificar la legislación fiscal vigente de ese momento.

Iniciativa, que a criterio de especialistas en esta materia resulto muy acertado, ya que El Salvador carecía de un instrumento legal de esta naturaleza.⁷

El 13 de diciembre del año 2000, en la sección Editoriales de El Diario de Hoy aparece un artículo titulado “Tendremos por fin un Código Tributario”, el cual expone algunos de los antecedentes de esta normativa tributaria así: “La

⁶ Andrés Mauricio Linqui Velásquez, “Teoría, contabilidad y examen de los Impuestos Indirectos” (tesis de grado, Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas”, El Salvador, 1981), 66.

⁷ Francisco Rafael Guerrero, “Tendremos por fin un Código Tributario”, El Diario de Hoy, 13 de diciembre de 2000, sección editoriales.

necesidad y los esfuerzos de crearlos –Códigos Tributarios- no son de ahora y tal vez el antecedente más importante a destacar lo constituye el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por tres reconocidos tratadistas de esta rama: Carlos Giuliani Fonrouge, argentino; Rubens Gomes de Souza, brasileño, y Ramón Valdés Acosta, uruguayo”.

A criterio del editorialista, el mérito debe darse a un salvadoreño, el doctor Álvaro Magaña, quien es el autor de la iniciativa del modelo de ese Código, que sirvió como base para que autores suramericanos elaboraran un nuevo proyecto, el cual inspiró, con el pasar de los años, lo que hoy en día constituye el Código Tributario de El Salvador.

En la elaboración de este Código colaboraron funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos y un grupo de expertos internacionales, bajo la supervisión del programa “Proyectos de Modernización Fiscal”, con el apoyo del Banco Internacional de Desarrollo (BID), a través del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).⁸

La Asamblea Legislativa de forma unánime, mediante el D.L. No. 230 de fecha 14 de diciembre del año 2000, publicado en el D.O. No. 241, Tomo 349 de fecha 22 de diciembre del mismo año, aprueba El Código Tributario, entrando en vigencia el primero de enero del año 2001.

Unas de las principales razones que impulsaron la aprobación del Código Tributario en factores legales, fiscales y económicos. Las cuales se detallan a continuación:

a) Razones Legales: La existencia de vacíos en la legislación fiscal antigua al Código permitiendo que los evasores tuvieran de gran manera elementos

⁸ *Ibíd.*

que contribuyeran a que no pagaran los impuestos, por lo que era necesario aprobar una nueva normativa que corrigiera esos vacíos.

b) Razones Fiscales: Al contar con un solo marco jurídico fiscal, se pretende mejorar el control sobre aquellas personas responsables del pago de impuestos, facilitar la recaudación fiscal para obtener como resultado un incremento en los ingresos del Estado, así como también, garantizar los derechos y obligaciones entre el fisco y los contribuyentes, a fin de permitir el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica en materia tributaria.

c) Razones Económicas: Considerando que los ingresos que percibe el Estado provienen en su mayor parte de los tributos, era pertinente reformar las leyes que rigen los impuestos, con la finalidad de incrementar y hacer efectiva su recaudación y disminuir el déficit fiscal existente.

El 15 de diciembre del año 2000 fueron publicados tres artículos, en los periódicos de mayor circulación nacional, en los que se hacía énfasis en la aprobación unánime del Código Tributario, exponiéndolo de la siguiente manera:

“El Código Tributario fue ampliamente discutido por los diputados de la Asamblea Legislativa antes de su aprobación. Jorge Villacorta del CDU, dijo que el Código Tributario es el resultado del trabajo de varias legislaturas. “En los últimos diez años fueron presentados varios proyectos”, indico”. (El Diario de Hoy, sección Nacional, 15 de diciembre del 2000. “Código Tributario Nace con Amplio Respaldo de Partidos” Roxana Huevo).

“Después de analizar durante más de un año el Anteproyecto de Código Tributario, la Asamblea aprobó ayer por unanimidad la nueva normativa. Con él se incorporan en un solo documento los diferentes impuestos y los

procedimientos de pago tributario que antes se encontraban en diferentes Legislaciones y en forma dispersa". "La Prensa Gráfica, sección Nacionales, 15 de diciembre de 2000. "Asamblea Aprueba Legislación Tributaria" Carlos Ramos).

"El documento definitivo terminó siendo depurado de un mayor número de detalles que otorgaban amplia discrecionalidad a la administración tributaria. Ello, en buena medida, gracias a la amplia consulta a la que fue sometido y a la introducción de observaciones hechas por entidades como la Asociación Nacional de la Empresa Privada (ANEP)" (El Diario de Hoy, sección negocios 15 de diciembre de 2000 "Código crea nuevas herramientas de control tributario. El Fisco se arma Contra la Evasión" Cristian Menjívar).

1.1.3 Nacimiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta, es promulgada el 19 de mayo de 1915, publicada en el Diario Oficial del día 22 de mayo; es con esta que se busca evitar o reaccionar ante el problema socioeconómico por el que estaba sufriendo el país, originado por la baja recaudación que el Estado percibía en concepto importación, exportación y consumo, asimismo en vista del inicio de la primera guerra mundial. Es así que, con esta nueva ley, se pretendía actualizar el sistema tributario salvadoreño, al ser esta la introducción de cambios importantes económicos en nuestro país. Así como lo sostiene Álvaro Magaña en su ensayo "La Reforma Tributaria de 1915 una visión retrospectiva".⁹

La cual fue derogada el 19 de junio de 1917 al emitirse, una nueva ley siendo esta la ley de 1916, con su creación se busca suplir omisiones y defectos

⁹ Álvaro Magaña, "La Reforma tributaria de 1915", *Una visión retrospectiva*, Ensayo de Derecho Tributario (San Salvador, enero de 1984), 30.

que contenía la ley de 1915, siendo la introducción de la ley de 1915 para iniciar la recolección directa de tributos porque antes de ella solo existía tributación indirecta, pero ante la omisión de dicha ley es creada la de 1916 con el fin que la administración realice una mejor recaudación de impuestos directos.

La ley se mantuvo sin alteraciones hasta los días críticos de 1932. Cuando de las circunstancias especiales que atravesaba el país se deriva una fuerte necesidad de cambios estructurales. Con signos predominantes como una generalizada crisis económica y una aguda crisis fiscal que determinarían más adelante una ley moratoria y gravámenes mayores en las tributaciones fiscales. Entre el citado año y 1939 se realizaron reformas a la ley, las cuales revelaban, la necesidad del fisco de percibir los ingresos con extremada rapidez.

Las reformas radicales a la Ley de Impuesto sobre la Renta se produjeron hasta el año de 1940. Momento en el cual veinte artículos de la ley de 1916 fueron reformados o sustituidos. Las tablas impositivas fueron elevadas en proporción considerable. A partir de ese momento el Impuesto sobre la Renta comienza a ser más riguroso, hasta alcanzar más adelante tasas en muchos aspectos desproporcionadas.

Produciéndose otras reformas el 31 de marzo de 1944, tratándose de modificaciones hechas con el propósito de evitar supuestas evasiones en el pago de la renta. Uno de los considerandos del decreto explicaba que muchos contribuyentes distribuyen la mayor parte de sus rentas entre empleados o participantes a título de sobresueldos, gratificaciones u otros, alcanzando algunas veces tales sobresueldos o gratificaciones cantidades mayores que el triple del sueldo ordinario del favorecido en un año o período cualquiera de imposición.

En consecuencia, se dispuso “no admitir como deducibles las cantidades que un contribuyente pague a título de sobresueldos, gratificaciones o participaciones de sus utilidades en cuanto dichas cantidades excedan de una suma igual a la mitad del monto del sueldo ordinario devengado por el favorecido en el mismo año o período de tiempo que la tasación afecte”.

Luego el 6 de junio del mismo año que se refieren a regulaciones de carácter administrativo para una mejor percepción de la renta y a la mejora de los mecanismos orientados hacia ese fin, y el 10 de mayo de 1945 se contraen a regulaciones sobre sistemas de peritaje. La siguiente ley salvadoreña es la de 1951, la que entra en vigencia el 31 de diciembre del mismo año, para el Doctor Escalante se llamó “Reforma Tributaria de la cual se comenzó a hablar en términos de urgencia documental desde el año de 1960, no tiene otro significado que el de elevación de las tasas de renta hasta el máximo de la tolerancia impositiva, no solo en grado en que los impuestos afectan a las clases pudiente sino también a otros sectores sociales”.¹⁰

Por Decreto Legislativo número 472 de fecha 19 de diciembre del año 1963, y publicado en el Diario Oficial, número 241, del tomo 201 del mismo mes y año se promulgo la nueva ley siendo esta la segunda de mayor duración, sufriendo esta la cantidad de veintiséis reformas, esta surge Mediante la suscripción del Acta de Bogotá de fecha 12 de septiembre de 1960 y de la Carta de Punta de Este, el 17 de agosto de 1961 y posteriormente de la alianza para el progreso. La nueva ley promulgaba principios tales como extraterritorialidad, ganancias de capital y fomento al desarrollo económico y social.

¹⁰ Carlos Escalante, “Estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta” (tesis doctoral, Universidad de El Salvador, El Salvador, 1966), 13 -14.

La ley vigente de Impuesto Sobre la Renta, es la salvadoreña de 1961,¹¹ siendo creada mediante Decreto Legislativo número 134, de fecha 18 de diciembre del año 1991, y publicada en el Diario oficial número 242, tomo 313, del 21 de diciembre de 1991, entrando en vigencia el primero de enero de 1992; esta nueva ley está constituida bajo una diferente estructura tendiendo a ser “un tanto más lógica y sistemática”.

Esta nueva ley nos ha establecido como Hecho Generador de tributos en su Art. 1.- La obtención de rentas por los Sujetos Pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley.

Esta ley aun en vigencia regulaba en el Título XII, el Capítulo Único denominado Sanciones; iniciando así con la determinación de las sanciones en el art. 99 (derogado), con la infracción de no presentar en tiempo la declaración. Lo cual también regulaba el reglamento de la misma ley en su Título IX, determinando en su art. 102 (derogado), a las sanciones como de naturaleza administrativa y de carácter penal; comprendiendo dos categorías: regladas, que se constituían cuando la sanción estaba predeterminada y era aplicable directamente sin más consideración que la realización de los supuestos previstos por la ley; y discrecionales, comprendidas cuando la sanción estaba enunciada y se aplicaba previa consideración de circunstancias atenuantes o agravantes que concurrían en la realización de los supuestos previstos en la ley.

Se comprende por evasión intencional, cuando el contribuyente intentaba producir o el tercero que facilitaba la evasión total o parcial del impuesto,¹² ya

¹¹ Decreto Legislativo. N° 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el D. O. N° 242, tomo 313 del 21 de diciembre de 1991.

¹² Nelly Edith Pozas Henríquez, “El impuesto sobre la renta, historia, hecho generador procedimiento” (tesis de grado, Universidad José Matías Delgado, El Salvador, 1993), 45.

fuere por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, comprendiendo una sanción del veinticinco por ciento al setenta y cinco por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir, de conformidad a art. 104 de la ley (derogado).

Existían circunstancias, que se consideraban como una presunción de intención de evadir el impuesto, tales como: no llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad; contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones; declaraciones que contenían datos falsos; no suministrar o suministrar falsos, los avisos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo; exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido se calificaba de simple olvido excusable; el 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, cuando el contribuyente, representante o apoderado, se valía de cualquier maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Dirección General.

No presentar la declaración entendiéndose omitida la declaración cuando ésta era presentada después de transcurridos tres años a partir del plazo en que debió presentarse o del señalado en el requerimiento en su caso; y la ocultación o destrucción de documentos. Infracciones que eran consideradas como evasión intencional y consecuentemente sancionadas de forma penal. Asimismo, entendiéndose la evasión no intencional como exclusión, bajo los supuestos de no presentar la declaración o de presentarla de forma incorrecta, cuando la Dirección General determinaba la renta del

contribuyente, y la multa no podía exceder del veinticinco por ciento del impuesto omitido.¹³

En cuanto al procedimiento para la imposición de sanciones, estaba regulado en el art. 106 (derogado) y era el siguiente: respecto de las infracciones que se contemplaban, era facultad de la Dirección General, determinar si eran leves o si tenía que disminuir o eximir la sanción al infractor, de acuerdo a ciertas circunstancias que se encontraban reguladas en el art. 104 (derogado) del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo aquellas las siguientes: la no reiteración en la comisión de infracciones; la no reincidencia en la comisión de infracciones; la cuantía del impuesto evadido o tratado de evadir; las circunstancias en las cuales se cometió la infracción; la circunstancia de caso fortuito o fuerza mayor; y cualquier circunstancia que la Dirección General estimaba como determinante para atenuar la sanción.

Se impuso la sanción por medio de resolución razonada conformidad a la ley. Cuando alguna persona era responsable de diversas infracciones, aun cuando eran de la misma naturaleza, por cada una de ellas se aplicaba la sanción respectiva; no así cuando con un mismo hecho se configuraban varias infracciones señaladas en la ley, no se podía imponer más de una sanción, teniendo que ser la de mayor cuantía.

1.2 Marco Jurídico Regulatorio

1.2.1 Constitución de la Republica

En ésta, las normas que hacen referencia a la administración del fondo público, para lo cual comprende el Título VII Del Régimen Administrativo, Capitulo II sobre la Hacienda Pública, incluyendo así desde el artículo 223 al

¹³ Ramón Villalta, "Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador", *Revista Puente* 11, n°.31 (2016): 12.

artículo 234. Específicamente el precepto constitucional plasmado en el Art. 223.¹⁴ En el cual establece que forman la hacienda pública “Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”.

Asimismo, el art. 11 con relación a la garantía de audiencia y al debido proceso, que debe seguirse para ser escuchado y vencido de conformidad a las leyes tributarias, para ser así privado de un derecho, aunado a ello el art. 12 en cuanto al principio de presunción de inocencia.

1.2.2 Legislación Secundaria

1.2.2.1 Código Tributario

Ley secundaria que unifica y regula adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes¹⁵ garantizando derechos y obligaciones constitucionales recíprocas, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica.

1.2.2.2 Reglamento de aplicación del Código Tributario

Norma que contiene el desarrollo del régimen sancionatorio en su Título IV, capítulo VII, desarrollando los conceptos de Infracción Tributaria y Sanción Tributaria, responsabilidad por infracciones, asimismo en este cuerpo tributario se encuentran las diferentes Sanciones Tributarias que pueden imponerse por las distintas 26 infracciones, así como la competencia y el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas en caso de imposición de sanciones.¹⁶

¹⁴ Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 11.

¹⁵ Constitución de la Republica de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), artículo 223.

¹⁶ Reglamento de Aplicación de Código Tributario. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

1.2.2.3 Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento

Cuerpos normativos, que hacen referencia específica y determinada a la problemática planteada, en cuanto a la administración y manejo del impuesto de la renta por parte de la Hacienda Pública¹⁷.

¹⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991), Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992).

CAPITULO II

NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

En el contenido de este capítulo se desarrollan diferentes aspectos del derecho tributario, como lo son su objeto, naturaleza, los principios rectores del derecho tributario sancionador, la relación jurídica entre sujeto activo-pasivo, asimismo se desarrolla los presupuestos que configuran el hecho generador y los elementos de la obligación Tributaria, con la finalidad de estudiar las principales instituciones jurídicas del Derecho Tributario.

2. Antecedentes doctrinarios del derecho tributario

El tributo es tan antiguo como la comunidad humana, desde las primeras revelaciones de vida; “el inicio del Derecho Tributario se da en la época primitiva en donde las primeras comunidades nómadas, cuando descubrieron la agricultura se quedaron en un solo lugar, lo que trae consigo varios problemas, como lo son la resolución de las necesidades dentro de las comunidades, que resultan importantes para sobrevivir y afectan a toda la comunidad por lo que se le llaman necesidades colectivas”.¹⁸ La relación jurídica tributaria,¹⁹ se justifica ya que el cambio del nomadismo al sedentarismo, se creó una mayor facilidad para dedicarse a actividades lucrativas, por lo que se le obligó a las personas que una parte del lucro obtenido tenía que pasar a manos del gobierno para la satisfacción de las necesidades colectivas.

En la época primitiva el jefe de la tribu era el encargado de recoger el dinero, que provenía de la agricultura, de las cosechas o de las tierras, asignado a

¹⁸ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, 17^a ed. (México: Themis, 2003), 10.

¹⁹ *Ibid.*, 11.

su vez un conjunto de bienes para atender las necesidades de la comunidad, por lo que el tributo en la antigüedad es conocido como un pago,²⁰ ya fuera en dinero o en especie, que el señor recibía a cambio del vasallo en cambio de protección, por lo que el tributo interpuesto a los pueblos conquistados, viene desde los romanos, en donde los ciudadanos romanos pagaban tributos a las tribus bárbaras, primero para apaciguarlas y segundo por haber sido conquistado por ellos.

Fue en Grecia y en Roma, donde en principio se miraba como un gravamen para extranjeros, por lo que los romanos pagaban tributos únicamente en situaciones y circunstancias extraordinarias, pero luego se produjo la necesidad de sufragar los gastos que surgieron de las guerras, por lo que se hizo necesario cobrar un impuesto en dinero de una manera continua, siendo esta una de las principales fuentes de ingreso.²¹

El sistema fiscal romano tiene un apogeo de la soberanía romana,²² pero esta se le ha criticado ya que, en la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones, y sobre todo a la utilización de medidas draconianas para su cobro, por lo que los insolventes eran penados con la cárcel y torturas. En la edad media, se crearon los censos, derechos y servidumbres, en estos se cobraba un tipo de gravamen que en la actualidad sigue existiendo, “fue en la época de Carlo Magno, año 800 D.C, cuando ocurre la desmembración del reino, este le entrega el reino a su hijo Luis el Piadoso, que el vasallo tenía que darle ciertas prestaciones a su señor, ciertas prestaciones de servicios personales

²⁰ José María Martín, *Principios del derecho tributario argentino* (Argentina: Ediciones Contabilidad Moderna, 1978) 14

²¹ Lydia Stella Porras Rodríguez, *Hacienda Pública y Administración Pública*, 9ª ed. (Guatemala: Guatemala, 1987), 192.

²² Lucien Mehl, *Elementos de Ciencia Fiscal*, (Barcelona: Bosch 1964), 46.

y económicas en las cuales era una ayuda en dinero, estas primero fueron arbitrarias, luego fueron reglamentadas teniendo un proceso evolutivo, convirtiéndose en subsidios que en épocas pasadas concedía la Corona.

Por lo que existían cuatro razones en las cuales el vasallo pagaba a su señor, primero para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, segundo para equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas, tercero cuando se casaba su hija y cuarto cuando se armaba caballero a su hijo".²³

No obstante lo anterior, los siervos tenían dos clases de obligaciones la primera, consistente en la prestación de servicios profesionales y segundo de carácter económico,²⁴ por lo que derivaba de esta la capitación (censo que se pagaba anual por cabeza),²⁵ y por último la mano muerta (era el derecho del señor feudal para apoderarse de la herencia de los siervos cuando morían sin dejar hijos). Pero existían rentas más comunes como el censo el cual consistía en una renta metálica por su predio, tasas de rescate, talla la cual era un impuesto que al pagarse se tallaba en un pedazo de madera, los señores feudales también gravaban el tránsito de mercancías interceptando en el río, cobrando derechos sobre los puentes, ríos, carreteras, muelle y de tránsito, la tarifa variaba según la persona.²⁶

En los siglos XVII y XVIII en Europa se crea un impuesto sobre los artículos de consumo, por lo que en Francia se crea un diezmo real,²⁷ en el cual tenían que dar al fisco la décima parte de sus cosechas, por lo que siempre

²³ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos*, 9ª ed. (México: Editorial Porrúa, 1967) 27

²⁴ Ibid. 30

²⁵ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed. (Buenos Aires: Astrea, 2001), 51.

²⁶ Marco Altamirano Catalán y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho Tributario parte general, determinación de la obligación tributaria*, (Chile: Legal Publishing 2006) 3

²⁷ Porras, *Hacienda Pública y Administración Pública*, 205.

ha existido un Derecho Tributario, ya que es un proceso de evolución de cómo lo conocemos en la actualidad, porque en la actualidad no se puede concebir un tributo sino es dentro de una relación de Derecho.²⁸

Los antecedentes más antiguos de la tributación se encuentran en la tradición jurídica del common law, en la Carta Magna de 1215,²⁹ en donde los ingleses impusieron al Rey Juan sin Tierra, las condiciones que de que todo tributo debe ser creado por el parlamento. Posteriormente en el Siglo XVII durante 1297 en el reinado de Eduardo I, se propuso una nueva versión de la Carta Magna, la cual era un acuerdo entre nobles y el rey, pero luego del liderazgo del inglés Sir Edward Coke se interpretó que la Carta Magna no solo protegía a los nobles, sino que a todos los hombres libres.

El antecedente más cercano es la Revolución Francesa de 1789 en donde se da el triunfo de la burguesía sobre el feudalismo, con la prohibición del despotismo y la llegada del liberalismo. Pero luego de la Revolución Francesa se modificó, surgieron ideas liberales como que el precio del tributo surgiría según las posibilidades de los ciudadanos, y así en el siglo XIX el Estado obtenía su mayor parte de los ingresos por medio de los tributos.

Asimismo, la Revolución Francesa, entre sus numerosas causas, tuvo una de carácter fiscal: altos impuestos, persecuciones fiscales, pobreza y hambre en el pueblo frente a una corte dispendiosa y voraz. El levantamiento de Nápoles de 1777 fue influido notoriamente por el descontento popular que provocó el impuesto de frutas".³⁰

En la Reforma Tributaria por la ley del 23 de mayo de 1845, no existía un

²⁸ Juan de Dios Huanes Tovar, *Derecho Tributario I*, (Chimbote: Universidad Los Ángeles de Chimbote, Departamento de Edición 2006) 9.

²⁹ Ibid.9

³⁰ Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 86.

sistema tributario en España por tanto se consideraba que “la reforma de Mon (1845) estableció un conjunto de tributos que, como ya se ha ido indicando, puede considerarse como el primer sistema tributario español. Este plantel de impuestos, entonces alabado por la doctrina europea, tuvo vigencia, con algunas adiciones, durante más de un siglo: hasta la reforma de 1964, tras la que aún subsisten algunos de sus gravámenes”.³¹ Por último, para el siglo XX se da el resurgimiento de los recursos patrimoniales en donde “el cambio en la concepción del Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas y la empresa pública pasa a constituirse en una fuente de ingresos.³² Existieron muchos antecedentes los cuales influyeron grandemente en la historia del Derecho Tributario, hasta lo que en la actualidad se conoce, ya que se puede ver como de esa manera los tributos pudieron ser creados para fines en específico, y ser aquellos indispensables para satisfacer las necesidades de una sociedad.

2.1 Terminología

La palabra “Tributario”, proviene del latín “Tributarius”, que es lo perteneciente o relativo al tributo, a la carga u obligación del tributar, que es entregar el súbdito al Estado, para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie.³³

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

³¹ *Ibíd.*, 140.

³² Ignacio Blanco Ramos, *Derecho Tributario Parte General*. 2ª ed.(México: Editorial Ariel 1976) 52

³³ José Luis Pérez de Ayala, *Derecho Tributario*, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, (Madrid España, 1968), 94

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. El Tributo como ingreso público, una vez percibido ingresa al fisco y es administrado por este por lo tanto son dos conceptos distintos, uno administra a otro, por ende, 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 Tributario³⁴ y de un Derecho Fiscal³⁵. El Derecho Financiero es mucho más amplio que los dos anteriores, los comprende a ellos, estos son parte de aquel, en cuanto al Derecho Fiscal, no pertenece en forma absoluta. "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".³⁶

2.2 Concepto de Derecho Tributario

El Derecho Tributario es una rama autónoma que se ubica dentro del Derecho Público y específicamente en la rama del Derecho Financiero que establece y fundamenta los principios que sustentan el sistema normativo tributario; entendiéndolo como el conjunto de normas jurídicas y no jurídicas, jurisprudencia, doctrina, principios y costumbres relacionadas a la existencia del tributo a la relación obligacional de carácter jurídica que genera este instituto económico.

³⁴ Es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

³⁵ Antonio Berlín, *Principios de Derecho Tributario*, (España: Tecnos, 1964), 78.

³⁶ Horacio García Belsunce, *Estudios financieros*, (Buenos Aires: De Palma, 1966), 125.

En las definiciones de Derecho Tributario, más acertadas también aparecen las siguientes:

“Un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”.³⁷

“La rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las que suscitan entre estos últimos”.³⁸

“... el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.³⁹

“...el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”. Agrega el referido autor que “Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.⁴⁰

“.. Conjunto de normas jurídicas,⁴¹ que forman parte del Derecho Público que

³⁷ R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario, Parte General*, 8ª ed. (Madrid: Civitas, 2004), 47.

³⁸ C. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, 6ª ed. (Buenos Aires: De Palma, 1997), 43.

³⁹ Arrijoja, *Derecho Fiscal*, 16.

⁴⁰ Villegas, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 133-134.

⁴¹ José María Martín, y Guillermo F. Rodríguez Usé, *Derecho Tributario Procesal*, 2ª ed. (Argentina: De Palma, 1987), 8.

regulan la creación, recaudación de los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que sirven para cubrir las necesidades del Estado”.⁴²

“...el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público, incluyendo cualquier prestación económica, de los particulares o gobernantes para el sostenimiento del Estado”.⁴³

“...conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de los tributos y contribuciones hechas por los particulares para el sostenimiento del Estado, contemplando la Relación Jurídica Tributaria desde el punto de vista del contribuyente, con la finalidad de cubrir los gastos públicos”.⁴⁴

“... es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos. El Derecho Tributario nace por un proceso histórico constitucional; en el ejercicio del poder fiscal, puede ejercerse únicamente a través de la ley, donde se encuentra la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno”.⁴⁵

2.3 Objeto del Derecho Tributario

El Derecho Tributario tiene un objeto relacionado con su función, sus principios y la relación entre los particulares y el Estado y el Estado con los particulares, el Derecho Tributario estudia el conjunto de normas y principios

⁴² Catalán y Benavente, *Derecho Tributario, Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria*, 94.

⁴³ Humberto Sol Juárez, *Derecho Fiscal*, (México: red tercer milenio, 2012), 14.

⁴⁴ Arrijoja, *Derecho Fiscal*, 17.

⁴⁵ Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 28^a ed. (México: Porrúa, 2008), 32.

que hablan de la actividad del Estado, siendo su mayor objetivo la obtención de ingresos que los particulares deben de entregar a los organismos especializados para eso pertenecientes al Estado, así como establecer principios organizadores de los tributos existentes en el país.⁴⁶

El Derecho Tributario “tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, la cual se refiere a la obligación de dar, en este caso pagar el tributo; existiendo a su vez las obligaciones accesorias las cuales constan en intereses o suplementos de los impuestos. Por otro lado, existe una relación sustantiva o material que es la relación de dar el tributo propiamente dicho”.⁴⁷

En conclusión, el Derecho Tributario es una forma coercitiva y eficaz de hacer que los ciudadanos aporten para el desarrollo y prosperidad en la vida en sociedad, ya que aportan parte de sus riquezas con el fin de satisfacer las necesidades básicas de una sociedad, con el propósito de tener una mejor vida, y poder satisfacer las necesidades básicas.

2.4 Naturaleza jurídica del Derecho Tributario

Para definir la naturaleza del Derecho Tributario se debe desglosar de donde proviene, diciendo que es aquella rama del Derecho Público, regulado por un conjunto de normas jurídicas las cuales establecen las formas y reglas a aplicar por el Estado para con los particulares, asimismo se puede comprender al “Derecho Tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho; los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares, en cambio en el Derecho Fiscal

⁴⁶ Francisco Cárdenas Elizondo, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2ª ed. (México: Porrúa, 1997), 40.

⁴⁷ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed. (Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot, 1996), 367.

uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, etc., nacen de la concurrencia libre de la voluntades; en cambio, en el Derecho Fiscal las obligaciones nacen de la Ley,⁴⁸ no tomando en consideración la voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto

La naturaleza del Derecho Tributario se encuentra dividido en tres ramas: la primera, Privado: “a su vez se subdivide en derecho privado interno y externo, Publico: también subdivido en derecho público interno y externo y social: el Derecho Privado regula relaciones jurídicas, fundamentalmente, entre particulares. Mientras que el derecho público regula las relaciones jurídicas entre las entidades u órganos que conforman el Estado, y entre estos y los particulares.

En cambio, el derecho social regula las relaciones jurídicas que se suscitan en la colectividad: sociedad, entre cuyas ramas que se desprende de ella se pueden mencionar al Derecho del trabajo y al Derecho agrario. Dentro de estas ramas, el derecho tributario como disciplina jurídica se encuentra ubicada dentro del Derecho Público Interno que como parte del Derecho Público se desprende del tronco común que es el Derecho en general”.⁴⁹

En conclusión, se puede decir que la naturaleza jurídica del Derecho Tributario tiene varias características implícitas, primero que posee tres tipos de relaciones jurídicas siendo estas la privada, público y social teniendo como fin la forma en que el Estado va a realizar sus actuaciones con los particulares, y de los particulares con el Estado; así como la obligación de los particulares, “de dar” a favor del Estado, y la otra, la obligación y deberes que

⁴⁸ Armando Porras López, *Derecho Fiscal: “Aspectos Jurídicos y Contables”*, (México: Porrúa, 1977), 34.

⁴⁹ Alberto Carlos Pacci Cárdenas, *Introducción al derecho tributario*, (Lima, Perú, 2000), 15

integran el crédito tributario.

2.5 Principios del Derecho Tributario

Los principios constitucionales son “las directrices generales que, incluidos en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate”.⁵⁰ Los principios constitucionales, relacionados con la materia tributaria se desarrollan a continuación.

Principio de Legalidad: unos de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley.⁵¹ Por otra parte, es doctrina admitida, que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley. Así lo establece el Art. 231 inc. 1º de Constitución de El Salvador.

Principio de Igualdad: el principio de igualdad tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. Podríamos decir, que este principio es un tipo especial de la igualdad ante la ley tal como lo establece el artículo 3 de nuestra Constitución.

Principio de Capacidad Económica: también denominan a este principio: Principio de Capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de

⁵⁰ Dirección General de lo Contencioso del Estado, Instituto de Estudios Fiscales (España), en su obra “Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico”.

⁵¹ “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe”, Constitución de El Salvador, (El Salvador, 1983), artículo 8.

derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública.

Por lo que la capacidad económica es una “Situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”;⁵² a su vez menciona que “tiene capacidad económica el titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación”.⁵³

Principio de Generalidad: este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma.

2.5.1 Principios rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria

Principio de Tipicidad: el Principio de Tipicidad, conlleva la configuración o descripción previa y taxativa de las infracciones tributarias, es decir, la descripción típica de la conducta prohibida, así como la sanción que amerita su realización. Este principio, que también prohíbe los tipos abiertos, es una consecuencia del principio de seguridad jurídica porque impide la sanción de comportamientos que no se encontraren prohibidos previamente por el legislador.⁵⁴

Principio de Culpabilidad: en este escenario, mutatis mutandis, el Principio de

⁵² Calvo, *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario, Parte General*, 52.

⁵³ *Ibídem*, 52.

⁵⁴ Fernando Pérez Rollo, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 22^a ed. (España: Civitas – Thomson Reuters, 2012), 421.

Culpabilidad demanda que no se pueda aplicar una sanción administrativa si el sujeto pasivo de la obligación tributaria no ha actuado con culpa o dolo (si se trata de ilícitos penales).

Quiere decirse que no habrá culpabilidad si hubiese existido una conducta diligente por parte del sujeto; debe destacarse que “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”; como jurisprudencialmente. Este principio excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender a la conducta negligente del autor, y presupone que la acción u omisión enjuiciada ha de ser, en todo caso imputable a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable.⁵⁵

Principio de Proporcionalidad: este principio también deriva del ámbito penal y está relacionado con la exigencia de que las penas sean aplicadas atendiendo la gravedad de los ilícitos, con lo cual se busca frenar los excesos que puedan suponer imponer penas excesivas a un caso concreto. Por tanto, al aplicar las sanciones tributarias se debe tener en cuenta la proporcionalidad entre las medidas aplicadas y el fin perseguido, así como su adecuación al hecho.

De manera que, la Administración no cuenta con la libertad absoluta para imponer las sanciones en el grado que bien le parezca, sino que deberá sujetarse con precisión a los parámetros normativos, de lo contrario menoscabaría el principio de proporcionalidad, que demanda de los actos administrativos su adecuación a la relevancia y características del presupuesto de hecho regulado por la norma.

⁵⁵ Miguel Ángel Sánchez Huete, *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, (Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2006), 39.

Principio de no concurrencia o de ne bis in ídem: significa sencillamente que no se puede sancionar dos veces en un mismo hecho. Ni en el mismo orden punitivo, ni en dos órdenes diversos, como sería el caso de la sanción en vía administrativa doblada de una sanción penal por la misma conducta. Esta regla clásica deriva de la de tipicidad. Este principio está estrechamente vinculado con los principios de legalidad y tipicidad, puesto que se requiere que las conductas que constituyen infracciones tributarias estén previamente establecidas por la ley (lex previa) y debidamente descritas por la misma (lex certa).⁵⁶

Principio de favorabilidad o retroactividad: constituye un principio de aceptación general que las leyes tributarias no tienen efectos retroactivos, salvo que resulten favorables al contribuyente. En lo que respecta el régimen de infracciones y sanciones administrativas, que forman parte del ius puniendi del Estado, como se ha visto, se debe insistir en la necesidad de que se reconozca la aplicación del principio de favorabilidad al infractor, y la consecuente retroactividad de las normas relativas a infracciones y sanciones administrativas más favorables, tal como ocurre en el campo del derecho penal. La doctrina ha venido pronunciándose desde cierto tiempo sobre la aplicación de este principio penal al campo del Derecho Tributario sancionador, así como al Derecho Administrativo sancionador.

El Derecho Tributario se relaciona con otras disciplinas, principios y normas constitucionales, sustanciales, formales e internacionales, que rigen las relaciones entre el Estado y los particulares con referencia a la creación, caracterizada, percepción, restricción e información de regímenes tributarios⁵⁷. El Derecho Tributario como consecuencia de regular la actividad

⁵⁶ Pérez Rollo, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 424.

⁵⁷ Alfonso Cortina Gutiérrez, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, (México: Porrúa, 1978), 12.

impositiva, tiene vinculaciones con:

El Derecho Público, debe garantizar aquellos "principios generales" que le son comunes, en particular, los relativos a la actividad del Estado y de su poder de imperium; y de aquellos otros, en cuanto que regulan en las normas fundamentales, el sometimiento de los ciudadanos a los tributos, normas que no puede sobrepasar el Administrador tributario ni el Derecho Tributario⁵⁸; así como aquellos otros principios normativos de actividad y establecimiento de organismos tributarios, y de la responsabilidad de los funcionarios, que dimanen del Derecho Administrativo; todavía más, se relaciona con el Derecho Político, porque el Derecho Tributario ha de adaptarse íntegramente a la estructuración orgánica del Estado, para coadyuvar a la consecución de los fines fiscales y extra fiscales que éste pretenda realizar.

La Ciencia de la Hacienda Pública, guarda estrecha relación con el Derecho Tributario, ya que ambos se refieren al mismo fenómeno: el financiero. La Hacienda estatal establece una serie de principios con base legal, destinados a configurar la relación jurídico-tributaria, cuyo fondo o sustrato es también de base y contenido jurídico-económico⁵⁹.

El Derecho Financiero, que tiene un contenido más general que el Derecho Tributario, formula principios de importancia científica universal, que utiliza el Derecho Tributario en su ordenamiento jurídico positivo.

Las conexiones entre ellos son las mismas que hay entre el Derecho Público, disciplina general, y el Derecho Administrativo que utiliza y elabora sus principios afirmados en aquél. Pero más que una relación, lo que ocurre es

⁵⁸ L. Anoveros, "Las fuentes del derecho en la Ley General Tributaria", *Revista Entorno* 23, n°.15 (2008): 18.

⁵⁹ Rafael Bielsa, *Estudios de Derecho Público, Derecho Fiscal*, Tomo II, (Buenos Aires: Depalma, 1951), 41.

que el Derecho Financiero engloba en sí al Tributario, aun cuando éste ofrece características que lo diferencian del resto del fenómeno financiero, que no por ello deja de ser financiero.

El Derecho Privado, que ostenta una doble consideración, en el sentido que sigue:

1. En Derecho Tributario, la relación jurídica tributaria en que el Estado se convierte en titular de un derecho de crédito, frente al contribuyente deudor, no es diferente de cualquier otra obligación del Derecho Privado; en consecuencia, son de aplicación disposiciones del Derecho Civil siempre que no estén derogadas o en contradicción con normas propias del Derecho Tributario. Esta es una posición de dependencia.
2. En cuanto a las normas del Derecho Privado, resultan supletorias tributarias, por lo que pueden y deben tenerse en cuenta ciertos casos para la determinación del objeto impositivo. Esta es una posición de independencia⁶⁰.

Derecho Mercantil, también hay una relación importante: la mayoría de los tributos recaen o se exigen con ocasión o como consecuencia del tráfico mercantil.

La Sociología, con la que mantiene vinculación si se toma en cuenta que lo financiero es esencialmente un fenómeno social, y además, actualmente es universalmente admitida la obligación del Estado de intervenir la vida socioeconómica en búsqueda de logros de interés social, de redistribución de la riqueza, etc., lo cual afecta directamente a la Hacienda Pública, y como lógica consecuencia, al Derecho Tributario que tiene que ajustar sus normas

⁶⁰ Joaquín Glogaver Gunter, *Elementos de la Tributación*, 2ª ed. (Buenos Aires: librería jurista, 1989), 36.

a las nuevas perspectivas de los cambios estructurales en función social. Al hacer hincapié en la orientación de desarrollo económico y social plasmada en la Constitución Política, se expresa: "En ningún caso y por ningún motivo debe descuidarse el desarrollo económico del país; pues la técnica y la industria aseguran el éxito inmediato de las reformas sociales. Pero por otro lado el desarrollo económico, a secas, sin justicia, compromete la estabilidad de las instituciones"⁶¹.

La Ética, cuya área delimitativa jamás deberá ser traspasada ni por el poder soberano en materia tributaria, ya que la soberanía que reside en el pueblo, no es absoluta y se limita a lo honesto, justo y conveniente a la sociedad. La historia y la Estadística, que por ser ciencias auxiliares, recaban un importante cúmulo de datos que informan las situaciones de los componentes del grupo social, y que la normativa tributaria toma muy en cuenta, fundamentalmente respecto de su política fiscal y tributaria.

El Derecho Penal, que da principios y normas generales, inspiran el campo tributario para el caso de sufrir infracciones sus normas, y crea sanciones típicas de éste, como son las de tipo económico: multas, recargos e intereses; y en los delitos graves, fraudes o malversaciones, contrabandos, etc., tienen aplicación los principios contemplados en leyes penales de índole tributaria: Código Fiscal, Ley Represiva del Contrabando, Código Penal, etc.

El Derecho Procesal, que determina normas sobre el proceso. Es una guía eficaz, que permite erigir procedimientos propios, confiriendo acciones a favor o en contra del Estado, y creando normas especiales que dan aptitud a éste para perseguir ejecutivamente el pago del crédito público, así como la creación de normas procesales sobre garantía tributaria.

⁶¹ Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*, (Buenos Aires: Plus Ultra, 1969), 69.

Las Fuentes del Derecho Tributario

- A) La Constitución: si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto. Debemos tomar en cuenta que la constitución estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad, igualdad, etc. Que ninguna ley tributaria puede desconocer.
- B) La Ley: con respecto al principio de legalidad⁶², según el apotegma "*nullum tributum sine lege*", es menester el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria. La doctrina suele entender que debe tratarse de una ley formal, siguiendo los procedimientos respectivos; de modo que una simple ley material no formal – decreto, resolución de un organismo recaudador, circular- no tiene el carácter de ley en materia tributaria. Cabe destacar que si las leyes transgreden la letra o el espíritu de la Constitución, el afectado puede petitionar la declaración de su inconstitucionalidad en el caso concreto.
- C) Reglamentos: son las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos. En consecuencia, los decretos reglamentarios no pueden apartarse de la constitución, ni de la ley, de lo contrario, al afectado le cabría requerir que se declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de aquellos en el caso concreto.
- D) Acuerdos Interjurisdiccionales: se trata de las leyes de coparticipación y de los convenios multilaterales de impuestos sobre los ingresos brutos, antes, actividades lucrativas.

⁶² En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

La expresión “leyes-convenio” o “leyes-contrato” se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada por el Congreso Nacional, se le entiende como una propuesta a la cual las provincias deben adherirse por medio de las legislaturas locales, de suerte que el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos, y distribuye la recaudación entre las provincias adheridas, comprometiéndose estas a no sancionar tributos locales análogos a los coparticipados.⁶³

2.5.2 Manifestación de las normas tributarias

Se denomina fuentes del derecho, a aquellas formas mediante las cuales se manifiesta la norma jurídica. Pero esta forma de manifestarse presenta estos tres sentidos:

Filosófico: Desde este punto de vista, fuente del derecho no es otra cosa que la causa última que lo origina, o sea, su raíz. Esta causa última, se ha querido encontrar de acuerdo con la doctrina, y en forma cronológica, en cualquiera de estas fuentes: voluntad del soberano; razón del hombre; espíritu del pueblo interpretado por el gobernante; y ley eterna dada por Dios.

Técnico: La fuente del derecho está en aquellos hechos o manifestaciones que ocurren en la vida social, y que permiten la expresión de las normas jurídicas. Estos hechos sociales son la fuente de producción del derecho. Ejemplos son los siguientes: la ley, los principios generales del derecho, la doctrina legal, la costumbre.

Instrumental: Este aspecto sólo determina las fuentes de conocimiento del derecho. Estas fuentes se constituyen por aquellos documentos, escritos o

⁶³ Catalina García Vizcaino, *Derecho Tributario*, (Argentina Buenos Aires: Depalma, 1996), 153.

manifestaciones de la conducta humana por los cuales podemos conocer las distintas normas que han regido históricamente, por ejemplo: Códigos, Leyes, Usos, Costumbres. De estos tres sentidos, tomamos como fuente del derecho, el segundo aspecto, el técnico.

2.6 Clasificación del Derecho Tributario

2.6.1 Derecho Tributario Constitucional

2.6.1.1 Concepto

Es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él dando origen a los derechos y garantías de los particulares.⁶⁴

“El derecho tributario constitucional es conjunto de normas y principios que regulan y disciplinan el Poder Tributario, determinando las facultades y garantías para su correcta aplicación. El Derecho Constitucional Tributario determina el marco en el cual deben normarse determinados actos de la actividad impositiva, pues sus normas establecen taxativamente algunos principios tributarios”.⁶⁵

Asimismo, se puede definir como: "El conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyen las facultades impositivas derivadas de este poder entre los distintos organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado Nacional o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder". Es decir, los elementos esenciales señalados en el concepto transcrito son: 1) la caracterización y determinación del poder tributario; 2) su asignación a los diferentes entes públicos, de los distintos niveles de la

⁶⁴ Bidart Campos, *Derecho constitucional*, (Buenos Aires: De Palma, 1974), 51.

⁶⁵ Jorge Danos Ordoñez, *El Régimen Tributario en la Constitución: "Estudio Preliminar"*, 29ª ed. (Lima, Perú: Themis, 1994), 45.

estructura organizativa del Estado; y 3) los alcances y limitaciones en el ejercicio de la facultad impositiva.⁶⁶

2.6.1.2 El poder tributario

Poder Tributario es el poder del Estado para imponer tributos a las personas, naturales y jurídicas, que se encuentran bajo su soberanía a fin de contribuir a la satisfacción de las necesidades colectivas. La doctrina no es unánime en cuanto a la denominación. Algunas de las más usadas son: “Poder de Imposición” (Blumenstein), “Poder Fiscal” (Dino Jarach), “Potestad Tributaria” (Villegas), entre otros.

El poder o potestad tributaria tiene su fundamento en la soberanía del Estado,⁶⁷ por consiguiente, es una expresión esencial del poder de imperio propio del Estado sin embargo, no debe ser confundido ni identificado con la competencia tributaria. Aquel es una expresión del poder de imperio del Estado, manifestado por medio de normas legales, en tanto que esta última solo representa la facultad de recibir el crédito tributario. Al establecer la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo.⁶⁸

2.6.1.3 Límites y alcances del poder tributario

Las normas constitucionales establecen una doble delimitación al poder

⁶⁶ Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 42. En el Estado federal tiene especial importancia la determinación de la jurisdicción tributaria o sea la distribución del poder impositivo, en los diferentes niveles de la organización política; ello también es determinante, en consecuencia, en problemas relacionados con el principio de legalidad impositivo desconocidos en un Estado unitario en el que, sin embargo, se plantea la cuestión del poder tributario de los municipios, regulado entre nosotros por primera vez, constitucionalmente, en 1983.

⁶⁷ Bielsa, *Estudios de Derecho Público, Derecho Fiscal*, 56.

⁶⁸ C. Giuliani Fouruge, *Derecho financiero*, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1962), 291.

tributario. Por una parte, están las limitaciones que podríamos denominar directas, las cuales consisten en disponer sobre qué tipo de manifestaciones de riqueza se puede ejercer el poder tributario, distribuyendo las potestades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal; por otra parte, las limitaciones indirectas de ese poder, que provienen del reconocimiento y garantía de derechos esenciales de la persona;⁶⁹ los principios tributarios, son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulneren los derechos fundamentales de la persona, ni se colisiones con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir.

Las limitaciones constitucionales son: 1) Principio de igualdad, “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”; 2) Principio de equidad; 3) principio de proporcionalidad; 4) Principio de no confiscatoriedad.⁷⁰ En la práctica, y por interpretación jurisprudencial, estos cuatro principios se han reducido a dos limitaciones básicas de la potestad tributaria del Estado. Por una parte, la igualdad, dentro de la cual se ha considerado incluido el principio de proporcionalidad,⁷¹ y por otra parte, la no confiscatoriedad, comprensiva, a su vez, del principio de equidad.

2.7 Derecho Tributario Material o Sustantivo

Conjunto de normas jurídicas que regulan la obligación económica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, generada por la verificación del hecho generador imponible previsto en la ley.

2.7.1 Relación Jurídica Tributaria

El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se

⁶⁹ Bidart, *Derecho constitucional*, 158.

⁷⁰ José María Martín, *Derecho tributario general*, (Buenos Aires: De Palma, 1995), 97.

⁷¹ La Proporcionalidad determina con frecuencia la cuantía de los impuestos, las cuotas o montos de los impuestos.

manifiesta o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributario, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos.⁷² Pero también, también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos (Administración financiera y administrado) se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinaos por el Derecho.

De esos vínculos y relaciones que se han denominado como jurídico-tributarios por cuanto tienen su origen en una norma tributario y regido, por ende, por el ordenamiento tributario, y que configuran la relación jurídica-tributaria, tan sólo a uno de ellos podemos titular en sentido estricto obligación tributaria.⁷³

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

Asimismo, puede definirse como “una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto

⁷² G. Casado Ollero, “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”, *Revista Española de Derecho Financiero* 19, n. 59, (1988):349-367.

⁷³ M. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, (Madrid: Civitas, 1985).

es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso”.⁷⁴

La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuestos legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.⁷⁵

2.7.2 Obligación Jurídica Tributaria

El Código Tributario salvadoreño en el artículo 16, consigna la definición de obligación tributaria, el cual textualmente menciona: La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.⁷⁶

También puede definirse la obligación tributaria como: “El deber de cumplir la

⁷⁴ Amadeo Giannini, *Instituciones De Derecho Tributario*, (Madrid: Derecho Financiero, 1957), 28.

⁷⁵ Héctor Cartolín Pastor, *Relación Jurídico- Tributaria*. (Perú: Biblioteca Virtual del Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica, 2007), http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000248/Relaci%C3%B3n%20Ju%C3%ADidico.pdf

⁷⁶ Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 11.

prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídica y el fin último al cual tiende la institución del tributo”.⁷⁷ Asimismo, puede definirse como: “La obligación de pago de la cuota tributaria, esto es la cantidad que según el hecho imponible realizado y por la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la cantidad económica manifestada y con el resto de los principios de justicia tributaria que determina la imposición.”⁷⁸

La expresión de obligación tributaria se usa para denotar aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero.⁷⁹

2.7.2.1 Objeto y causa de la Obligación Tributaria

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el tributo a pagar.⁸⁰ A diferencia del objeto del impuesto que consiste en la fuente de riqueza en que recae el gravamen (capital o renta) o la presunción de riqueza (consumo), esto es la base económica sobre la cual el legislador estima la capacidad contributiva.

La causa-motivo de las normas tributarias es el deber ético-político de los individuos de contribuir al sostenimiento del Estado, y el fundamento o causa jurídica del impuesto es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como índice de participación de éstos en los beneficios producidos por los

⁷⁷ Gracia María Luchena Mozo, *La relación jurídico-tributaria: “El hecho Imponible”*. (España: Universidad de Castilla-La Mancha, 2008), 205

⁷⁸ Juan Martín Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed. (Madrid: Tecnos, 1998), 334.

⁷⁹ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, 2ª ed. (Buenos Aires: De Palma, 1989), 234.

⁸⁰ García Vizcaino, *Derecho Tributario*, 348.

servicios generales y particulares que presta el Estado.⁸¹

2.7.2.2 Clasificación de las Obligaciones Tributarias

2.7.2.2.1 Obligaciones Tributarias Materiales: son aquellas que contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto de una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria, hecho imponible. Además, son normas que establecen tácita o expresamente quien es el pretensor, sujeto activo, y quien o quienes pueden llegar a ser los obligados al pago, sujetos pasivos.⁸²

Dicho en otras palabras las obligaciones tributarias materiales están contenidas en el derecho tributario material que “Es el conjunto de normas jurídicas que la administración fiscal utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y, en su caso, cuál será el importe que por tal concepto el Estado deba percibir ; es decir, el derecho tributario material se ocupa nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar el impuesto a determinada persona.”⁸³

Las obligaciones tributarias materiales, son las que están compuestas básicamente de dos factores que son:

1. La determinación del impuesto;
2. El pago del impuesto. Su acaecimiento depende del encuadramiento positivo de la actividad que realiza el sujeto pasivo dentro de lo que las diversas leyes tributarias norman como “el hecho generador” de la relación jurídico-tributaria.

⁸¹ Carlos María Giuliani Fonrouge, *Procedimiento Tributario*, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1979),120.

⁸² Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 245.

⁸³ Ibid. 325.

2.7.2.2.1.1 Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias Materiales: las obligaciones tributarias materiales se extinguen cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar por cumplida y extinguida la obligación. En el derecho fiscal, según Raúl Rodríguez Lobato, sólo se admiten como formas de extinción de las obligaciones tributarias: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación.⁸⁴

En la legislación salvadoreña, en su artículo 68, (Código Tributario), establece que: “La obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; y, d) Prescripción.

El Pago: es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal,⁸⁵ es “El que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo”. El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria.

La Compensación: se define como “el modo de la extinción de las obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en la otra”.⁸⁶ De acuerdo con la anterior definición, se puede decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede venir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes. Es requisito indispensable que

⁸⁴ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 2ª. ed. (México: Oxford University Press Distrito Federal, 2003) ,167.

⁸⁵ Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 327.

⁸⁶ *Diccionario de Derecho*. México: Porrúa, 1992.

para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en cuanto a su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho.

Confusión: esta forma de extinción de la obligación tributaria consiste en que en el sujeto activo de la obligación tributaria se da la categoría de acreedor y deudor a la vez y como consecuencia se obtiene extinguida la obligación tributaria. La confusión nunca podrá operar en la calidad de sujeto pasivo, pues éste no podrá ser en ningún momento acreedor tributario.

La Prescripción: la prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El derecho fiscal admite la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos.

Se debe señalar que, “El efecto fundamental de la prescripción es extinguir el derecho o acción que sea objeto de ella, juntamente con todos los derechos accesorios”.⁸⁷ Y esto con carácter retroactivo. Si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previnieron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas

⁸⁷ José Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español*, Tomo I, Volumen II, (Madrid: Común y Foral, Reus, 1971), 849

indebidamente, se extinguen por prescripción.

2.7.2.2.2 Obligaciones Tributarias Formales: las obligaciones tributarias formales son aquellas en las cuales las diversas leyes tributarias imponen al sujeto pasivo de la relación jurídico- tributaria obligaciones que consisten en hacer, no hacer o soportar.

Las obligaciones tributarias formales son las establecidas por el derecho tributario formal que “es el conjunto de normas que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en el tributo fiscalmente percibido.”⁸⁸

En otras palabras, las obligaciones tributarias formales son requisitos establecidos en las diversas leyes tributarias cuyo cumplimiento es obligatorio y regularmente consiste en, por ejemplo: Presentar la declaración de impuesto, concurrir a una citación fiscal, permitir la fiscalización de los libros de contabilidad, extender los comprobantes por las ventas efectuadas, conservar los documentos por un plazo determinado. Es de aclarar que a pesar de que dichas obligaciones no conllevan el pago de un impuesto, su incumplimiento puede generar sanciones que pueden ser desde las de carácter pecuniario hasta convertirse en delitos penales.

2.7.2.2.2.1 Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias Formales: las obligaciones tributarias formales, a diferencia de las obligaciones tributarias materiales, se cumplen en diversos momentos o tiempos debido a que son obligaciones cuyo cumplimiento es individual una de la otra pero que a la vez es interdependiente,⁸⁹ por ejemplo: Un abogado presta sus servicios

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ Daniel Mauricio Tejeda Ayestas, *Obligaciones Tributarias Formales De Los Profesionales Como Contribuyentes Del Fisco*, (Tesis, Universidad De San Carlos De Guatemala, Facultad De Ciencias Jurídicas Y Sociales, 2005), 35.

profesionales a una persona “X” y le extiende la correspondiente factura, en este momento cumple con la obligación formal de emitir factura por sus servicios prestados; pero por alguna razón no cumple con presentar las declaraciones de impuestos correspondientes que la emisión de la factura se genera, entonces incumple con otra obligación formal que es la presentación de las declaraciones de impuestos.

Son obligados formalmente los Contribuyentes o responsables que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer, algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación Tributaria sustantiva, o sea, del pago del impuesto, también como el deber de los Contribuyentes de cumplir con la presentación de las comunicaciones, declaraciones Juradas, llevar libros de contabilidad y otras complementarias. La que da derecho para exigir el cumplimiento de los requisitos formalmente establecidos (Título III, Capítulo I del Código Tributario).⁹⁰

2.7.2.2.3 Obligaciones establecidas en el Código Tributario: el Código Tributario contiene una serie de obligaciones formales de las cuales haremos mención brevemente citando las más importantes: Obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes. Declaraciones Tributarias. Emisión de documentos. Obligación de informar y permitir control. Dictamen e informe fiscal. Obligación de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación.

2.7.2.3. Características de la Obligación Tributaria

2.7.2.3.1 La Obligación Tributaria como obligación legal

Desde este punto de vista, la obligación tributaria es una obligación

⁹⁰ Alvarado Morales et al., *Las Consecuencias Jurídicas y Patrimoniales*, 93.

establecida en la ley que va a materializar o concretar qué hechos son los que, cuando se realizan, originan su nacimiento. Esta característica emana de los preceptos de nuestra Constitución Política del Estado que se refieren al principio de legalidad en materia tributaria.

2.7.2.3.2 La Obligación Tributaria como obligación de derecho público

El interés público subyacente en el fenómeno tributario determina su inclusión y caracterización como obligación de Derecho Público, básicamente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social, incluyendo dentro de estos el financiamiento del aparato estatal. Es decir “El derecho financiero es el conjunto de normas que regulan la actividad del estado y de los entes públicos dirigidas a procurarse los medios económicos necesarios para subvenir a las necesidades públicas”.⁹¹

2.7.2.3.3 La Obligación Tributaria como obligación de dar

Su objeto es dar una suma de dinero a título de tributo.⁹² De esta forma, la obligación tributaria se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir, la atención del gasto público.

2.7.2.4 Elementos de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria tiene sus elementos distintivos, estos son, el sujeto activo, que es el Estado, por otro lado, está el sujeto pasivo, que serían los contribuyentes, y también forma parte de la obligación tributaria el hecho imponible, como fuente generadora de la misma.

⁹¹ Ezio Vanoni, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España, 1973), 211.

⁹² En El Salvador no existe el pago mediante bienes distintos del dinero. Según el artículo 70 del Código Tributario, además de dinero, la obligación tributaria puede solucionarse a través de títulos específicamente autorizados para tal efecto, mediante cheque certificado y por acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos.

2.7.2.4.1 El presupuesto de Hecho y el Hecho generador del tributo

En el Derecho Tributario todas las obligaciones tienen un presupuesto normativo y su correspondiente obligación distinta de las demás. La más importante de estas hipótesis es la que dispone la obligación de pago del tributo y da nacimiento a la obligación tributaria, presupuesto que es conocido como hecho imponible o hecho generador del tributo, entre otras muchas acepciones; no obstante, existen presupuestos que dan origen a obligaciones de carácter dinerario, pero accesorias a la obligación tributaria principal, como lo es el pago de intereses y garantías, etc.

A su vez existen presupuestos de hecho para el nacimiento de obligaciones tributarias formales, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar; a cuyo respecto, debe aclararse que hay presupuestos que suponen una realización directa o inmediata y en otros que, por el contrario, requieren de una orden o acuerdo de la autoridad.

2.7.2.4.2 El Hecho Generador

El artículo 58 del Código Tributario establece que “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El presupuesto de hecho que da origen a la obligación de pago ha recibido distintas denominaciones en cada ordenamiento jurídico, como es el caso de hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria, por citar algunos. En el ordenamiento tributario salvadoreño, el artículo 58 del Código Tributario alude al término “hecho generador”. La Doctrina de los expositores del derecho señala que la hipótesis de incidencia o hecho imponible es la descripción de un hecho, es la formulación

hipotética, previa y genérica, contenida en la ley; por lo tanto, estamos en presencia de un concepto necesariamente abstracto, es la representación mental de una circunstancia de hecho, más aún, es la manifestación legislativa, contenida en un enunciado jurídico.

El presupuesto de hecho es por así decirlo, la imagen abstracta del concreto estado de las cosas. En otras palabras, podemos definir el hecho generador como el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria.⁹³

Como cualquier otra norma jurídica, la norma reguladora de obligaciones que instituye el tributo presenta una estructura lógica basada en un supuesto de hecho, al que se asocia determinados efectos, en caso de configurarse tal hecho en la realidad; en otras palabras, el hecho generador necesita realizarse en concreto, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación de pagar una suma dineraria a título de tributo.⁹⁴

2.7.2.4.3 El Hecho Imponible

Catalogado como el “Elemento Imprescindible” para que la obligación tributaria surja; independientemente de cuál sea la postura que se adopte, lo que resulta absolutamente necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo es la realización de un presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica el pago de un tributo. Ese presupuesto normativo es el hecho imponible.

⁹³ Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 135.

⁹⁴ Tanto la doctrina como nuestro ordenamiento jurídico no establece designación para el resto de los presupuestos de hecho que dan origen al resto obligaciones de pago, distintas de la principal, menos aún para las obligaciones formales.

La doctrina expone que el hecho imponible, es importante para fijar las siguientes nociones: a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención (hechos gravados, no sujetos y exentos); d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base del cálculo, exenciones, etc.; e) distinción de los tributos “in genere”; f) distinción de los tributos específicos; g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos, entre otros.

El hecho imponible es aquel presupuesto de hecho que la norma prevé y a cuya realización se une el nacimiento de la obligación tributaria; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributaria.⁹⁵

Se puede definir al hecho imponible como “el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias”.⁹⁶

2.7.2.4.3.1 Elementos del Hecho Imponible

Uno de los temas más importantes y extensos, corresponde a los aspectos o elementos del hecho imponible, de los cuales sólo se retomarán las especificaciones esenciales de cada uno de ellos, con el fin de tener una noción concreta de cómo se configura el hecho imponible a partir de los

⁹⁵ Luchena, *La Relación Jurídico-Tributaria: “El Hecho Imponible”*, 154.

⁹⁶ García Vizcaino, *Derecho Tributario*, 301.

aspectos que lo caracterizan.⁹⁷

La presencia de estos aspectos o elementos es necesaria para analizar si estamos ante un supuesto jurídico que funciona correctamente como condición para que su configuración haga surgir el mandato de pago; siendo imprescindible diferenciar los elementos que integran la relación jurídica tributaria sustantiva, de los aspectos del hecho imponible.

Así, la relación jurídica considera al sujeto activo, sujeto pasivo, el objeto y la causa. El supuesto de hecho fijado en la norma se compone de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

2.7.2.4.3.1.1 Elemento Subjetivo

Se refiere a la persona natural o jurídica, pública o privada, o entidad a la cual el Derecho Tributario le reconoce capacidad contributiva, que realiza el acto, negocio u operación que la ley ha configurado como elemento objetivo del tributo.

2.7.2.4.3.1.2 Elemento Objetivo

Se refiere a los hechos, actos, actividades o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, que son sometidos a imposición por el legislador; manteniendo la línea argumentativa, el elemento objetivo del hecho

⁹⁷ Algunos expositores del Derecho Tributario discrepan del término “elementos” utilizado por Jarach y Giannini, como es el caso de Ataliba, criticando que dicha expresión sugiere que se está frente a algo que entra en la composición de otra cosa y sirve para formarla, ya que en el presente caso son simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa única e indivisible, que es la hipótesis de incidencia jurídicamente considerada, como un todo lógico indivisible.

imponible puede ser analizado desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.⁹⁸

El aspecto material se plasma en el acto o hecho mismo que es tenido en cuenta para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica. Es “una situación de hecho” que en la mayoría de los supuestos coincidirá con la definición recogida por el texto de la ley como hecho imponible. El aspecto espacial “indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta”,⁹⁹ este aspecto será especificado por la Ley.

Es a través del aspecto temporal que se determina el instante en que el hecho imponible se entiende fue realizado íntegramente lo que trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria. El aspecto cuantitativo “expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, su volumen, o intensidad”.¹⁰⁰

2.7.3 Teoría de la Exención Tributaria

La exención tributaria es uno de los elementos que podríamos calificar de esenciales en la estructura del tributo.¹⁰¹ Tal calificación se justifica si se tiene en cuenta que es un instituto jurídico que afecta a la producción de los efectos de la norma de imposición, en la medida en que impide, precisamente, que esos efectos se desplieguen tal y como estaban previstos.

⁹⁸ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, (Buenos Aires: De Palma, 1992), 41.

⁹⁹ Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 331.

¹⁰⁰ *Ibídem*, 333.

¹⁰¹ Luis Miguel Blasco Arias, *Funcionamiento De La Exención Tributaria en El Seno del Tributo: “Una Aproximación a su Problemática Jurídica”*, (España: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Facultad de Ciencias jurídicas, 2011), 45.

La doctrina se ha preocupado de hallar un concepto único de exención válido para las múltiples formas que presenta. Para ello, se han ido poniendo de manifiesto los elementos comunes que permitieran tal concepto global. Así, es común encontrar dos puntos de conexión en torno a los cuales se pueden aglutinar las distintas formas de manifestarse la exención. El primero se refiere a la realización del hecho imponible; el segundo, a la falta de nacimiento de la obligación tributaria. Estos dos aspectos de la exención aparecen como elementos delimitadores del concepto que se pretende, ensayándose definiciones que tienen como denominador común la forma de operar de éstos sobre la relación jurídica tributaria.¹⁰²

La aplicación de estas dos notas comunes sobre los distintos supuestos de exención pondrá de manifiesto el mecanismo de aplicación de la misma en los distintos supuestos que clásicamente se contemplan. En el supuesto de las exenciones subjetivas, parece claro que el hecho imponible es realizado por el sujeto pasivo; ocurre, en este supuesto, que la obligación tributaria establecida para la generalidad de las personas no llega a nacer para el sujeto exento.

En el supuesto de las exenciones objetivas, “no está tan claro que el elemento: realización del hecho imponible se de en este caso, pues la exención objetiva no opera mediante el establecimiento de una norma que impida el despliegue de los efectos derivados de la realización del hecho generador de obligaciones tributarias, (como vimos que ocurría en el supuesto de las exenciones subjetivas) sino que opera desde la propia estructura interna de tal hecho, desde el mismo proceso lógico, de

¹⁰² Fernando Sáinz de Bujanda, *Teoría jurídica de la exención tributaria*, Informe para un coloquio en Hacienda y Derecho, vol. 111, (Madrid, IEP, 1963), 246.

configuración del hecho imponible”.¹⁰³ Por lo tanto, el hecho exento forma parte de la propia estructura de este hecho impidiendo su realización, lo que lleva igualmente al efecto desgravatorio especial que la misma procura.

La exención aparece como “una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria, al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”.¹⁰⁴

2.7.4 Sujetos Tributarios

2.7.4.1 Sujeto Activo de la Obligación Tributaria

Se considera que en principio el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ello debido a la soberanía del Estado implica para el individuo la obligación de contribuir a su mantenimiento económico, siendo así una consecuencia del ejercicio del poder tributario, el cual es innato a sus funciones. Pero existen situaciones en las cuales el Estado concede la facultad a otros de exigir directamente y para su beneficio, las contribuciones, estos entes a los que el Estado les concede la facultad de recolectar los tributos carecen de potestad tributaria, pero poseen autorización de ley para la recolección de estos. No debemos perder de vista que el sujeto activo, es el ente que la ley confiere el derecho para exigir o recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

El sujeto activo de la relación es, en principio, el Estado, pero no el Estado

¹⁰³ Ibid. 426 y 427.

¹⁰⁴ Ibid. 427.

en su función legislativa, como lo contemplamos al dar la Ley, ni en su función jurisdiccional, garantizando su cumplimiento, sino el Estado Hacienda Administración Fiscal, es decir el Estado como patrimonio jurídico personificado, el organismo del Estado que tiene a su cargo la administración patrimonial y que, en su nombre, ostenta la titularidad del crédito tributario.¹⁰⁵

El Código Tributario salvadoreño, establece como sujeto activo de la obligación tributaria al Estado, ente público acreedor del tributo.¹⁰⁶

2.7.4.2 Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria

Es la persona que está obligado por una ley, al pago de un tributo, pudiendo ser estas las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, encontrándose este ligado a cumplir el pago del tributo debido al sometimiento del poder tributario que posee el Estado como el principal Sujeto Activo.¹⁰⁷ Esta obligación del sujeto pasivo se deriva de los siguientes supuestos: 1) Según la naturaleza personal o real del tributo, y 2) Atendiendo a bienes o actividades que constituyen del tributo.

Los primeros se refieren a cuando es la ley la que establece el gravamen en relación con condiciones y circunstancias de esa persona, más sin embargo los segundos responden atendiendo al titular de la obligación, en la que se concreta una obligación de carácter personal de contribuir, en la que ese contribuidor es determinado mediante características propias de su persona como su nacionalidad, domicilio o residencia en el territorio de quien sostenga la soberanía tributaria.

¹⁰⁵ Rossy Hipolito, *Instituciones de Derecho Financiero*, (Editoriales Reus, 1959), 488.

¹⁰⁶ Código tributario de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 19.

¹⁰⁷ Blanco Ramos, *Derecho Tributario Parte General*, 135.

Ahora bien, para la obligación real de contribuir, se toma en consideración lo que son los bienes del sujeto, las actividades lucrativas que este realice, sin considerar las condiciones o circunstancias personales de esa persona, respondiendo este a una motivación económica, afectando a todo quien manifieste en el territorio una actividad económica.

Pueden existir diversas personas obligadas a satisfacer un tributo, ello debido a que a veces es otra persona, la cual se encarga de realizar la obligación de lo que es el contribuyente, por lo que hay un sujeto pasivo económico, quien es la persona que sufre el detrimento en su patrimonio, con la ejecución de la obligación tributaria, y esta el sujeto pasivo jurídico quien es la persona destinada legalmente para cancelar el tributo, siendo quien aparecerá titular de la obligación de tributar.¹⁰⁸

Existen dos tipos de sujetos pasivos:

- 1) Contribuyente pasivo en sentido estricto
- 2) Sujeto fiscal, a quien la ley ha estipulado como sujeto obligado a realizar el tributo sin ser contribuyente.

Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos se presenta de la siguiente manera:

2.7.4.2.1 Contribuyente: es el sujeto de derecho titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es con base en su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo.

Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. El Código Tributario, en

¹⁰⁸ Silvia Lizette Kuri De Mendoza et al, *Manual de Derecho Financiero: "Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial"*, (1993), 282.

su Art. 38 plantea que “Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.¹⁰⁹

2.7.4.2.2 Responsable: este se define como “aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”,¹¹⁰ por otro lado, nuestro Código Tributario considera como responsable a “quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a este”.¹¹¹ Se establece también que la responsabilidad es de carácter solidario,¹¹² es decir que todos “Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva.

Art. 5.- Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto, obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate:

- a) De personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;
- b) De las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país;
- c) De los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien

¹⁰⁹ Código Tributario de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), Artículo 38.

¹¹⁰ Carlotín, *La relación Jurídico – Tributaria*, 150

¹¹¹ “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”. Código Tributario de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 42.

¹¹² El Código Tributario establece diferentes categorías de responsables, se tiene así que se puede ser responsable por representación, estos los enumera el artículo 43.

agrupadas en conjuntos: y

e) Las sociedades irregulares o de hecho y la unión de personas

2.7.4.3 Capacidad Jurídica Tributaria

“La capacidad contributiva, también llamada “capacidad de pago” por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”.¹¹³ El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en la medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal.¹¹⁴ Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia.

No existe capacidad de concurrir los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. Además, la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquella. Existe consenso en la doctrina en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesión, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.

La capacidad jurídica tributaria, es la aptitud legal del sujeto pasivo entendido

¹¹³ Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, (Argentina: De Palma, 2000), 203.

¹¹⁴ Cartolín, *Relación Jurídico- Tributaria*, 354.

este como la persona que está obligado al pago de un tributo. Ahora bien, para la capacidad jurídica tributaria, no siempre es necesario que el sujeto pasivo, posea capacidad de ejercicio, lo que significa que la capacidad tributaria tiene una naturaleza distinta a la de la capacidad establecida en el Código Civil, debido a que un incapaz puede tener una obligación tributaria, tal vez no sería la persona obligada a realizar el pago del tributo, pero si quien, sufra la disminución en su capital. Un ejemplo de ello es, que al menor se le pueden transmitir bienes, y por esos bienes el será un sujeto pasivo en la relación tributaria,

Esta capacidad contributiva se guía de parámetros como la capacidad económica que posee el sujeto;¹¹⁵ es decir que el tributo se refleja como la potencialidad real de contribuir al gasto público, que posee el sujeto condicionado por una existencia lógica. Debido a que dicha aptitud se exterioriza al existir cierto índice de riqueza, manifestándose en ingresos, patrimonio o gastos del sujeto de la relación tributaria, pues el legislador no impone arbitrariamente una obligación de contribución donde no se manifiesta riqueza, respondiendo este a una relación equitativa.

2.7.5 Categorías Tributarias

2.7.5.1 El Tributo: Generalidades

Puede definirse el tributo como “un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito” hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”;¹¹⁶ también se define de una forma más sintetizada

¹¹⁵ Pérez de Ayala, *Derecho Tributario*, 163.

¹¹⁶ Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 90.

como “un ingreso ordinario de derecho público que corresponde al estado o a otro ente público”.¹¹⁷

Asimismo tributo se define como:

“Toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”.¹¹⁸

Los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su *lus Imperium* y en virtud de una ley, con el fin de satisfacer y cubrir los gastos públicos.¹¹⁹ Se exigen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. Así, el tributo es:

1. Una obligación pecuniaria, es decir, que se ha de satisfacer en dinero y no mediante otro tipo de bienes o servicios. Una obligación establecida a favor de un ente público.
2. Una obligación que nace por la realización de un presupuesto definido por una norma con rango de ley. Dicho presupuesto se denomina hecho imponible, y demuestra o manifiesta riqueza o capacidad económica en aquel que lo realiza.
3. El tributo genera un ingreso público y Derecho público, es decir, no solo se establece a favor de un ente público, sino que, además, está regulado por

¹¹⁷ David Blanco, *Principios. Fuentes. Normativa fiscal. Normas y categorías tributarias. Tributos. Responsabilidad. Apuntes resumidos de varios temas*, (Perú: didáctica, 1995) 15.

¹¹⁸ Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, 151.

¹¹⁹ *Ibíd.*, 152.

normas de carácter público. Dicho ingreso ha de aplicarse necesariamente a la satisfacción de necesidades públicas.

2.7.5.2 Fines de los Tributos

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines establecidos en la Constitución.

Los tributos como fuentes de ingreso público constituyen los ingresos más importantes del Estado o de los entes públicos, por ser los que más entradas les proporcionan. El tributo, “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios”.¹²⁰ Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley.

El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. Los Tributos “son las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

No obstante lo anterior, se puede definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.

¹²⁰ Sáinz, *Teoría Jurídica de la exención tributaria*, 126.

Además de la definición del tributo, existen otras muchas. Así, el Modelo de Código Tributario para América Latina dice: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Sistema Tributario: es el conjunto de tributos existentes en un país en una época determinada. Ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza. La presión fiscal es la suma de impuestos que afectan al contribuyente.

"Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico "¹²¹, es decir que el sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos.

El estudio de un sistema tributario debe limitarse a una época establecida y circunscrita debido a la eminente y muy rápida educación social y económica por lo que gracias a esto se aprecia la necesidad de una educación de las normas legales, esto tiene su base en que "el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano".

El tributo, según la legalidad que rige en los respectivos estados de derecho, sólo surge de la ley, producto de esto es que en un sistema tributario en

¹²¹ *Ibíd.*

buen funcionamiento es siempre un ordenamiento legal establecido¹²². De allí proviene la gran importancia del estudio del Sistema Tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, es decir, el derecho tributario es obviamente que está muy unido a la Contaduría Pública; pero es necesario aclarar que para estudiar los Tributos en particular es indispensable realizar un examen intenso a la política, economía, administración fiscal, sociedad en general, en fin, conocer los lineamientos generales del Sistema Tributario en un determinado país.

Régimen y Sistema Tributario: un sistema es un conjunto racional y armónico de las partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin. Aquí se observa la diferencia entre el Sistema y Régimen, y que cuando las reglas se imponen o se siguen en forma orgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un Sistema Tributario¹²³.

Se debe aceptar entonces, que el concepto de Sistema Tributario aparece como meta o como aspiración más que como explicación de algo existente.

2.7.5.3 Clasificación de los Tributos

Los tributos se clasifican en: Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales.

Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina y la que acepta nuestro ordenamiento jurídico, el ya enunciado artículo 131 ordinal 6 de la Constitución lo recoge, así como el artículo 223 del mismo cuerpo normativo el cual expresa: “Forman la Hacienda Pública: (ordinal 4) los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a los impuestos”.

¹²² Humberto Diannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, 2ª ed. (Perú: editorial Universitaria, 1998), 150.

¹²³ Sáinz, *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria*, 126.

2.7.5.3.1 Impuestos

Según la definición establecida en el Código Fiscal “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.¹²⁴

Asimismo, se define al impuesto como: Una prestación en dinero o en especie de la naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.¹²⁵

“Una prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.¹²⁶

Por último, el Código Tributario salvadoreño, da una definición de Impuesto el cual lo define como: “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”. Artículo 13 Código Tributario de El Salvador.¹²⁷ De los conceptos antes expuestos se pueden distinguir ciertas características, a saber:

1. Consiste generalmente en una obligación de dar dinero considerándose en la actualidad pecuniaria, pero pudiendo considerarse un “facere”, un hacer:

¹²⁴ Arrijoja, *Derecho Fiscal*, 352.

¹²⁵ De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 377.

¹²⁶ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, (Madrid: Edersa, 1991), 190.

¹²⁷ Código Tributario de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

2. Emanada del poder de imperio estatal, como tal es obligatorio y coercible;
3. Aplicable a todo tipo de sujeto pasivo, ya sean personas naturales o jurídicas;
4. Que se encuentren en las situaciones que, con anterioridad hayan sido previstas en la ley; esto quiere decir que se realice alguno de los hechos que de acuerdo con la ley constituyen hechos generadores del impuesto;
5. Establecidas por la ley.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”.¹²⁸

Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público, para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma. Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines.

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

¹²⁸ Flores, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 33.

tales como económicos, administrativos, jurídicos, etc.¹²⁹

2.7.5.3.1.1 Impuestos directos e indirectos: La teoría económica de la imposición, impuestos directos son aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida, sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos.¹³⁰

En el alcance jurídico del término es preferible hablar de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos, porque se hace alusión a la manera de establecer y ordenar la tributación. Se está en presencia de los primeros cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a una determinada persona sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse. En otras palabras, el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria. Son impuestos indirectos, aquellos en que 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. Ejemplo del impuesto directo es el impuesto sobre la renta; de impuesto indirecto, el IVA.

2.7.5.3.1.2 Impuestos reales y personales: La persona constituye un elemento esencial para la formación del presupuesto objetivo, de tal modo que la riqueza gravada, (renta o patrimonio) se convierte en presupuesto objetivo del impuesto a través de la persona.¹³¹

Se parte de que el impuesto real, es el que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de la relación con una determinada persona. Así, la renta que produce un inmueble puede ser

¹²⁹ Saíenz, *Teoría Jurídica de la exención tributaria*, 177.

¹³⁰ *Ibíd.*

¹³¹ *Ibíd.* 178.

gravada sin tomar en cuenta el sujeto que ha de pagar el impuesto.

El impuesto personal, por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación con una determinada persona. Es imponderable, el considerar al sujeto a la hora de configurar el hecho imponible, el cual no puede existir al margen de aquél. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta que grava la renta global la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado.

2.7.5.3.1.3 Impuestos subjetivos y objetivos: Son impuestos subjetivos, aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo, son tomadas en cuenta a la hora de cuantificar la deuda tributaria se tiene a manera de ejemplo el impuesto sobre la renta.

Son impuestos objetivos, aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo, no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda. Ejemplo, el IVA. Esta clasificación 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 que atiende a la específica consideración del hecho imponible, según su relación con el sujeto obligado.

2.7.5.3.1.4 Los Impuestos instantáneos: Los impuestos instantáneos, son aquellos en los que el presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Por ejemplo: el gravamen de las sucesiones, Impuesto sobre transferencia de Bienes y Raíces, el IVA. Son impuestos periódicos los que el presupuesto de hecho es continuo en el tiempo o es de realización progresiva.¹³² Se fracción el hecho imponible en diferentes periodos, llamados periodos impositivos. Por ejemplo el Impuesto sobre la renta.

¹³² Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 161.

Con una naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, nuestro ordenamiento jurídico reconoce la existencia de otras contribuciones como las que financian el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del seguro y que pueden calificarse como impuestos al trabajo.

2.7.5.3.2 Tasas

La tasa, es un tributo cuyo hecho generador, está integrado con una actividad del Estado divisible, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.¹³³ Las contribuciones especiales, son los tributos debidos debido a beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.¹³⁴

2.7.5.3.3 Contribuciones Especiales

Las contribuciones especiales, son los tributos debidos debido a beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

El artículo 15 del Código Tributario salvadoreño, define a las Contribuciones Especiales como: “ el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que

¹³³ Juan Martín Queralt, José Manuel Tejerizo López y Antonio Cayón Galiardo, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, 12ª ed. (El Salvador, 2007), 34.

¹³⁴ Código Tributario de El Salvador. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), Artículo 14.

produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

Este tipo de tributo, se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de un beneficio a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo, pavimentación) se produce una valorización de criterios inmuebles o beneficios personales de otra índole.

Tradicionalmente, se ha considerado que esta categoría tributaria esta solo integrada por la “contribución de mejoras”, en El Salvador el mejor ejemplo lo representa el FOVIAL, con el cual se contribuye al mantenimiento de la red vial salvadoreña y representa un aporte adicional al que ya aporta El Estado.

2.8 Derecho Tributario Formal

2.8.1 Generalidades

El derecho tributario formal “Se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación (liquidación), y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados”.¹³⁵

Asimismo se puede comprender como “Las normas de Derecho Tributario formal tienen un carácter instrumental, adjetivo. Indican la forma, el procedimiento, el camino que la administración y administrados han de seguir para hacer efectivas las normas de Derecho Tributario material.”¹³⁶

¹³⁵ Valdés, *Instituciones de derecho tributario*, 14.

¹³⁶ Horacio García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, (Buenos aires: Abeledo-Perrot,1982), 84.

Las diferencias que distinguen al derecho tributario administrativo, del derecho tributario sustantivo residen en: a) las fuentes normativas; b) el contenido; c) los sujetos pasivos; y d) el objeto de cada una de esas dos materias.¹³⁷

Constituyen el Derecho Tributario Formal, los preceptos que conducen a la aplicación del Derecho Tributario Material, ello significa que conforman las normas que regulan: la liquidación en sentido amplio, la recaudación, el régimen de revisión de los actos administrativos y el procedimiento para hacer efectivas las sanciones. Regulan los procedimientos que la administración y los administrados han de seguir para hacer efectivas las normas del Derecho Tributario Material.¹³⁸

2.8.2 Acto administrativo tributario

Se entenderá por acto administrativo tributario, la declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria, en el ejercicio de su potestad administrativa.¹³⁹ Según el Art. 20 del Código Tributario.

La decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa tributaria, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas; siendo que, el acto administrativo tributario no puede ser producido de cualquier manera, a voluntad del titular del órgano o a quien compete tal producción, sino que ha de seguir un procedimiento determinado según los términos de la ley

¹³⁷ Catalina García Vizcaino, *Los Tributos frente al Federalismo, puntos de partida y recomendaciones para la reforma Constitucional*, (Buenos Aires: De palma, 1975). 54.

¹³⁸ Gloria Alarcón, *“Manual del Sistema Fiscal Español”*, (2005). <http://books.google.com.sv/books?id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover>

¹³⁹ Ministerio de Hacienda. *Jurisprudencia y Glosario temático*. http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,36682&_dad=portal&_schema=PORTAL

aplicable al mismo, constituyendo un vínculo jurídico, de naturaleza dinámica y evolutiva, desarrollado en derechos, obligaciones, y cargas; vínculo que se mantiene entre la administración y el administrado a través de distintas fases cronológicas del mismo, y que concluyen con la decisión de la administración.¹⁴⁰

2.8.3 El procedimiento tributario

El Procedimiento Tributario es “El conjunto de actuaciones que el contribuyente, responsable o declarante en general realiza personalmente o por intermedio de representantes para cumplir con la obligación tributaria sustancial. Igualmente, el conjunto de actuaciones que la administración tributaria cumple para que se realice dicha obligación”.¹⁴¹ La comprobación de la existencia y fijación de la cuantía de la obligación requiere un procedimiento individualizado en el cual la participación de los pasivos y de la administración puede adquirir distintas características. Hay tributos que se liquidan y pagan sin intervención de la administración.¹⁴² Otras veces, la administración controla en todos los casos o determina de oficio el tributo.

2.8.3.1 Potestad sancionadora de la administración pública

Conviene aclarar que para comenzar el análisis del régimen sancionatorio tributario es necesario comprender el fundamento represivo que le es propio no sólo al ámbito tributario, sino en general a todo régimen sancionatorio regulado en forma dispersa en las leyes administrativas.

¹⁴⁰ Sala de lo Contencioso Administrativo, Referencia: 45-B-95. (El Salvador Corte Suprema de Justicia, 1997).

¹⁴¹ Universidad Surcolombiana, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html>

¹⁴² Ello sucede en los casos de cumplimiento espontáneo de la obligación directamente por el deudor, otros tributos se liquidan también sin la intervención de la administración, la que se limita a percibir el importe liquidado por el contribuyente, reservándose el derecho a una eventual fiscalización.

Constitucionalmente, la potestad sancionadora de la Administración Pública tiene regulación en el artículo 14 de la Carta Magna, que prescribe la facultad punitiva del Órgano Judicial, y por excepción, la de la Administración. Dicha potestad se ejerce dentro de un determinado marco normativo, que deviene primordialmente de la Constitución.

En ese sentido, la disposición citada vincula inicialmente la potestad sancionadora administrativa al cumplimiento del debido proceso: “la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas”.

Asimismo, en congruencia con la Constitución y los fundamentos del Estado Constitucional de Derecho, la potestad sancionadora encuentra su límite máximo en el mandato de legalidad que recoge el inciso primero del art. 86 de la Constitución.

Así pues, en virtud de la sujeción a la ley, la Administración sólo podrá funcionar cuando aquella la faculte, ya que las actuaciones administrativas aparecen antes como un poder atribuido por la Ley y por ella delimitado y construido. Esta premisa de habilitación indudablemente extensible a la materia sancionatoria, deviene en la exigencia de un mandato normativo que brinde cobertura a todo ejercicio de la potestad.

La Sala de lo Constitucional lo expone de la siguiente manera: “Esta potestad sancionadora de la que está dotada la Administración tiene cobertura constitucional en el artículo 14, que establece la facultad punitiva del Órgano Judicial y por excepción, la de la Administración. (...) Si bien es cierto que existe una potestad jurisdiccional que exclusivamente es ejercida por el

Órgano Judicial, dentro de la cual se encuentra la facultad de imponer penas según la Constitución, también existe una potestad sancionadora conferida a la Administración Pública..."¹⁴³.

La doctrina señala que, el ius puniendi del Estado se concibe como la capacidad de ejercer un control social coercitivo ante lo constituido como ilícito, se manifiesta en la aplicación de las leyes penales por los tribunales que desarrollan dicha jurisdicción, y en la actuación de la Administración Pública al imponer sanciones a las conductas calificadas como infracciones por el ordenamiento. Dicha función administrativa desarrollada en aplicación del ius puniendi, se conoce técnicamente como potestad sancionadora de la Administración Pública.

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha expresado que, la potestad sancionadora de la Administración Pública puede definirse como aquella que le compete para imponer correcciones a los ciudadanos o administrados, por actos de éstos contrarios al ordenamiento jurídico, agregando que: "La finalidad que regula tal potestad es la protección o tutela de los bienes jurídicos precisados por la comunidad jurídica en que se concreta el interés general."¹⁴⁴

Al tratar sobre el derecho de punición de parte de la administración, no puede escapar del análisis que la forma en la que lo ejerce la administración es a través de sanciones; y este es un punto de convergencia con el Derecho Penal que ha generado un debate doctrinario en donde se encuentran doctrinarios que abogan por un derecho penal administrativo, entendido como un grupo de disposiciones, emanadas del poder público, que son parte

¹⁴³ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 8-07, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001)

¹⁴⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva*, Referencia: 29-G-91, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1998)

del ordenamiento jurídico, y que asocian a una pena grupos de hechos consistentes en el incumplimiento de deberes para con la administración pública no prevista en el Código Penal, que se denominan faltas o contravenciones.

Por lo que visto de este modo el derecho penal administrativo se integra fundamentalmente con las faltas y contravenciones de policía e infracciones fiscales o tributarias, habiéndose debatido en doctrina si forma parte del derecho penal sustantivo o de un derecho penal especial, si pertenece al derecho administrativo o si, por lo contrario, se trata de una rama del derecho dotada de autonomía científica.

No obstante lo anterior, están los doctrinarios que se muestran herméticos en cuanto a la "influencia" del derecho penal en el derecho administrativo, hay quienes promulgan autonomía de ciertas materias dentro del derecho administrativo como el derecho financiero y dentro de este del derecho tributario.

Garantías del administrado: el equilibrio que debe presidir las situaciones subjetivas que vinculan recíprocamente a la Administración Pública con el administrado requiere que, junto a la prerrogativa estatal, se configure un justo y sólido sistema de garantías que compensen de algún modo las situaciones de sujeción en que se halla el administrado frente a las potestades públicas.

La garantía conforma un mecanismo que hace a la seguridad jurídica del administrado y constituye, en su esencia, una potestad general abstracta e irrenunciable cuyo ejercicio deviene en un derecho subjetivo o interés legítimo en la relación singular que se entable entre el Estado y los sujetos privados. Su fundamento es, la realización de la justicia distributiva en cuanto

ella asegura y permite realizar la distribución del bien común (libertad, propiedad, igualdad, etc.) entre los administrados en las relaciones jurídicas que los ligan con la Administración.

Por su parte, la administración puede hacer uso de un derecho de punición, y la misma Constitución afirma que tal derecho debe estar reglado por medio de un debido proceso, es necesario conocer lo que es un procedimiento administrativo y establecer diferencias con un procedimiento administrativo sancionador.

En cuanto a la regulación del procedimiento administrativo, obviamente, depende del derecho positivo; sin embargo la inexistencia de una Ley General de Procedimientos Administrativos en El Salvador impide trazar sus líneas generales, debiendo acudir a la doctrina a efectos de lograr unicidad.

El control que se desarrolla en el ámbito de la Administración Pública asume distintas modalidades pero en todos los casos se realiza a través del procedimiento administrativo, es decir, a través de una serie de actos orientados a la realización del control de legitimidad y de oportunidad, mérito o conveniencia y que sirven al propio tiempo, de garantizar los derechos e intereses de los administrados, que se deriva tanto de la actividad administrativa objetiva que el procedimiento formalizado produce como de la intervención directa del administrado en el procedimiento en que se encuentra interesado.

Es por tanto una exigencia de funcionamiento de cualquier organización compleja al objeto de facilitar el control interno de las actuaciones por los órganos superiores y la necesaria fundamentación y objetividad de su actividad.

El procedimiento administrativo constituye de ese modo, aún en los supuestos del mero procedimiento de formación de los actos administrativos que no implican la sustanciación de recursos, un instrumento de control de la legitimidad (que incluye legalidad y razonabilidad o justicia) y del acierto de los actos en relación al interés público o bien común que es el fin que la Administración persigue (control de oportunidad, mérito o conveniencia).

Existen diversas clases de procedimientos los cuales son: general o especial, declarativos de impugnación, son numerosas las clasificaciones que se han formulado en el campo normativo y doctrinario.

Es evidente que la diversidad de procedimientos especiales en el ámbito de la Administración puede conspirar contra la seguridad jurídica y la garantía de la defensa de los derechos privados habida cuenta de las dificultades que tendrían los administrados para conocer en detalle la infinidad de disposiciones especiales que pudieron ser dictadas para regir la actuación de cada órgano o ente del Estado. Ello justifica que los distintos sistemas jurídicos procuren establecer normas uniformes para todos los sectores de la Administración Pública y hasta una razón de economía procedimental contribuye a esa necesaria unificación.

Las distintas funciones que en sentido material se realizan a través del procedimiento administrativo y del proceso jurisdiccional se proyectan sobre el régimen jurídico del cauce formal que es propio a cada una de ellas, demostrándose con ello cómo, a pesar de que ambos son medios instrumentales, participan de los caracteres de la función sustancial que realizan, lo que les asigna notas diferenciales.

Esas notas diferenciales entre el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo se advierten en importantes aspectos del régimen jurídico de

la actividad: El proceso jurisdiccional se encuentra basado en el principio de la preclusión, apareciendo como etapas que una vez cumplidas no pueden reabrirse por el juez ni las partes. No ocurre así en el procedimiento administrativo, donde se admite el informalismo como criterio rector en la sustanciación de los trámites procesales.

En el proceso jurisdiccional la institución de la cosa juzgada (formal y material) le atribuye a la sentencia una inmutabilidad prácticamente absoluta, en el procedimiento administrativo, como regla general, no acontece lo mismo (sin perjuicio de la estabilidad que posea el acto en sede administrativa), pues la decisión final puede ser luego revocada a favor del administrado o en contra del mismo (revocación por oportunidad); el procedimiento administrativo es dirigido y coordinado por una de las partes principales: la Administración Pública. En el proceso jurisdiccional, el juez, o el tribunal administrativo que ejerce funciones jurisdiccionales, interviene en el proceso como un órgano ajeno a las partes de la controversia.

2.8.3.2 El procedimiento sancionatorio tributario

El régimen sancionatorio se encuentra regulado en el capítulo VII del Código Tributario, de ahora en adelante Código Tributario, dividido a su vez en cuatro secciones: La primera sobre disposiciones generales; la segunda relativa a la responsabilidad por infracciones; la tercera el catálogo de infracciones y sanciones y la cuarta del procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas.

El art. 228 del Código Tributario establece que debe entenderse por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de 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. Las sanciones por las infracciones tributarias aplicables a los sujetos pasivos de los tributos, podrán imponerse en las resoluciones de liquidación de impuesto o mediante resolución independiente.

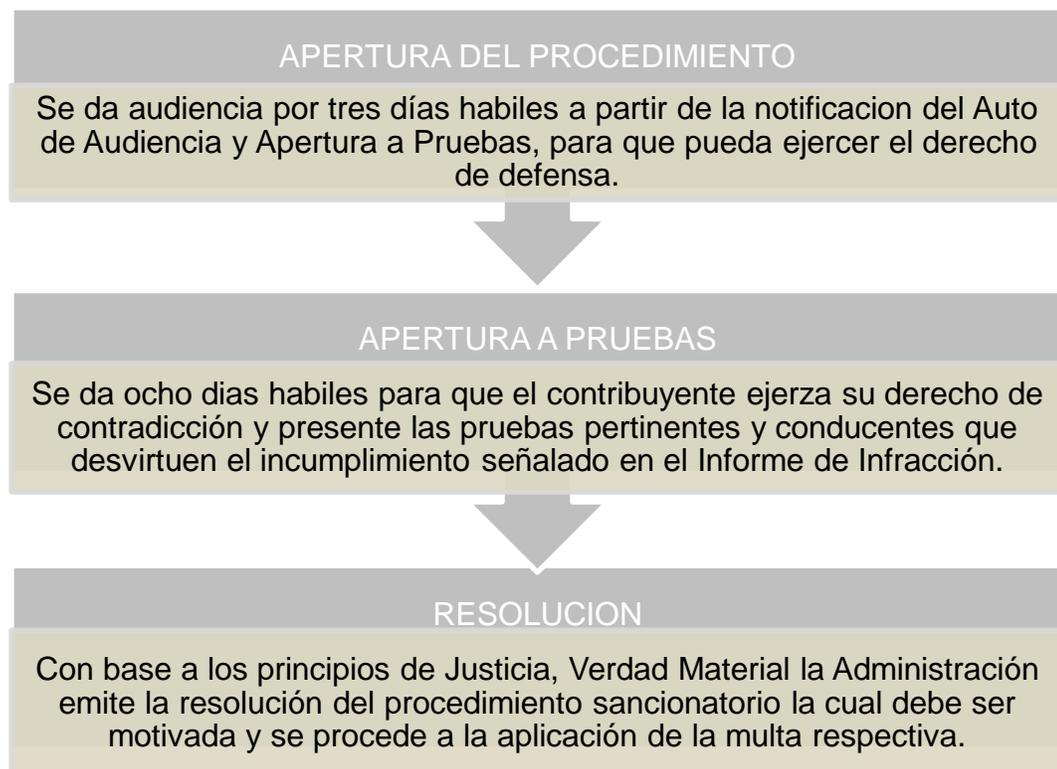
En líneas generales el catálogo de infracciones y sanciones se encuentran organizados bajo incumplimientos relacionados con: La obligación de inscribirse, la obligación de acreditar la inscripción, la obligación de fijar lugar para recibir notificaciones, la obligación de presentar declaración, la obligación de emitir y entregar documentos, las obligaciones relacionadas con la impresión de documentos, obligaciones sobre registros contables, registros especiales y registros del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la obligación de llevar registros de control de inventarios y métodos de valuación, la obligación de permitir el control, la obligación de retener y percibir, la obligación de enterar a cuenta, la obligación de presentar el dictamen fiscal, la obligación de nombrar, informar nombramiento y proporcionar información al auditor para emitir dictamen e informe fiscal, infracción de defraudación, evasión no intencional, evasión intencional e Infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies.

El procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas se encuentra desarrollado en la sección cuarta del capítulo VII del Código Tributario. Constatada una infracción, se ordena el inicio del procedimiento, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

En el mismo acto se abre a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se cuentan desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia; en el término probatorio se deben presentar mediante escrito aquellas pruebas que se consideren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dicta 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 concluye que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.

Este esquema resume el procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas.



CAPITULO III

INFRACCIONES Y SANCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

En el presente capítulo se desarrolla los diferentes tipos de infracciones en las que puede incurrir el sujeto pasivo y las sanciones de las mismas, la clasificación de los sujetos pasivos responsables al cumplimiento de la obligación formal, la diferenciación entre las figuras de evasión y elusión fiscal, y un análisis normativo en cuanto a la distinción de evasión de impuesto como infracción y como delito.; asimismo se aborda los diferentes elementos constitutivos de las infracciones, tales como la acción, tipicidad y antijuricidad con la finalidad de poder diferenciar los diferentes elementos que constituyen actos de evasión y alusión tributaria.

3. Infracciones y sanciones tributarias

Se consideran infracciones, aquellas acciones y omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en las leyes. Entendiendo por dolosas aquellas que implican la intención de incumplir lo previsto en las normas y por culposas, cuando ese incumplimiento parte de la negligencia del obligado tributario.

Además, de la existencia de dolo y culpa, para que se produzca una infracción deben darse dos situaciones fundamentales: en primer lugar, la existencia de una norma tipificando esa sanción, es decir, que la conducta este descrita en la norma como falta; de igual forma, como segundo elemento para que una determinada acción u omisión sea considerada falta o infracción debe haber prevista una sanción para estas.

3.1 Infracción: conforme al artículo 226 del Código Tributario, *constituye*

*una infracción toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias o incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, (...)*¹⁴⁵.

De la lectura de la definición, de lo que constituye una infracción tributaria se esbozan elementos claves, tales como:

1) Acción u Omisión: esta acción u omisión, se deriva del incumplimiento de las acciones tributarias, como el impago de tributos. Como otro ejemplo de ello, el incumplimiento de la obligación de inscribirse como contribuyente, estando obligado el sujeto a inscribirse en el Registro de Contribuyentes.

2) Tipicidad: referido al comportamiento del infractor al realizar la acción u omisión, la cual debe ser contraria al mandato legal, dicha norma infringida debe encontrarse expresamente regulada en la ley. *El cauce formal para operar tal tipificación debe ser la Ley, porque así lo exige el principio democrático y porque así se desprende de una interpretación sistemática de nuestra Constitución, en el que el principio de legalidad ha sido sensiblemente robustecido.*¹⁴⁶

3) Antijuricidad: la acción u omisión, debe constituir una lesión al bien protegido por la norma, con base a esto el autor de la infracción debe sufrir el reproche jurídico y asumir las consecuencias sancionadoras que se encuentren asociadas a la infracción.

3.2 Sanción: el Código Tributario salvadoreño en el artículo 228, define como sanción: *“la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente...”*.

Las sanciones por las infracciones tributarias podrán imponerse en las

¹⁴⁵ Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

¹⁴⁶ Queralt et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 569.

resoluciones de liquidación de impuesto o mediante resolución independiente.

3.3 Sujetos infractores y responsables de la sanción

El Código Tributario salvadoreño en el capítulo VIII, sección segunda, aborda la responsabilidad por infracciones, conforme a este orden establecido, explicaremos a continuación la responsabilidad que poseen dichos sujetos; esta corresponde a los distintos tipos de titulares de los deberes tributarios cuya violación constituye la infracción.

3.3.1 El sujeto pasivo de las obligaciones tributarias: Si en la obligación incumplida, existiese pluralidad de sujetos cada uno de ellos es responsable de la infracción. Como lo regula nuestro Código Tributario una de las obligaciones del sujeto pasivo es, inscribirse en el Registro de Contribuyentes.

3.3.2 Responsabilidad a Sucesores: según el artículo 231 del Nuestro Código Tributario, *“El sujeto de la respectiva obligación y el autor son penalmente responsables del cumplimiento e infracción. Sin embargo, la responsabilidad por las infracciones penadas con sanciones pecuniarias, comisos o cierre de establecimientos, se transmiten a los sucesores en los bienes del infractor fallecido, siempre que hubieran sido impuestas en vida del causante.”* Por lo que según esté, a quien le sea transmitido por sucesión, determinados bienes que posean la obligación de cumplir con una sanción, por infracciones al Código Tributarios, será responsable del pago de la obligación, comisos o cierre de establecimientos.

3.3.3 Responsabilidad de los representantes: con base el artículo 232 del Código Tributario, los representantes son responsables de sus obligaciones como tal, y por infracciones que cometieren; asimismo nos toca un punto

muy interesante al expresar que son responsables, pero sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los propios representados. Se encuentra el caso, en cual se opta por un representante legal, por la carencia de la capacidad de obrar del sujeto obligado, para estos casos quien actúa en el proceso es el representante legal, es a él a quien se le exige el cumplimiento de las sanciones impuestas por las infracciones realizadas.

3.3.4 Responsabilidad de las Personas Jurídicas, Sociedades Nulas, Irregulares o de Hecho, y Fideicomisos: las personas jurídicas son responsables de las infracciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo. Conforme al artículo 233 del Código Tributario “... *Los integrantes de sociedades nulas, irregulares de hecho, serán solidariamente responsables del cumplimiento de las obligaciones y de la obligación. A su vez los representantes, directores, gerentes, administradores, y cualesquiera otras personas que intervenga en el funcionamiento de los fideicomisos y demás entes a que se refiere el inciso anterior, serán personalmente responsables del cumplimiento de sus propias obligaciones, en su calidad de representantes...*”.

3.3.5 Responsabilidad del Patrono o Empleador: este será responsable por los actos u omisiones que cometan sus dependientes, que generen infracciones a lo establecido en el Código Tributario.

3.4 Evasión y elusión fiscal

El diccionario de la Lengua Española da a la palabra evasión da a la palabra evasión significados como: Evadir –Evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista. Eludir (huir la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio).

Por consiguiente, la Evasión del impuesto ha de considerarse como la actitud

maliciosa de la contribuyente destinada a evitar el pago del impuesto. Denotando una connotación especial de voluntariedad –intención-, lo cual constituye el elemento interno o subjetivo del fraude al fisco. Entendiéndose entonces que la Evasión de impuestos constituye entonces, causa y efecto como tal: el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la no percepción de los ingresos estatales.

Los elementos que intervienen en la relación tributaria son: sujeto activo y sujeto pasivo, el primero representado por El Estado y el Municipio; y el segundo por la persona física o jurídica con capacidad económica que de conformidad con las leyes está obligada al pago de una prestación ya sea por la renta obtenida o por el capital poseído en el país.

En el ámbito jurídico se conocen dos formas de evasión de impuestos al hablar de una evasión lícita y otra ilícita, o mejor conceptualizadas como evasión de impuestos y elusión fiscal. Conceptualmente, evadir y eludir significan básicamente lo mismo: evitar con habilidad y astucia una dificultad, un compromiso o un peligro.

En la terminología económica ambos conceptos son sinónimos, de tal forma que podía entenderse que toda evasión fiscal es una elusión fiscal. Sin embargo, el término evasión tiene un uso más restringido al referirse a un acto antijurídico, vulnerando una norma legal de carácter administrativo o penal, constituyéndose en una infracción tributaria o en un delito.¹⁴⁷

Por su parte la elusión se trata de un término más genérico refiriéndose a la acción de eludir que los impuestos ingresen al Fisco, en beneficio personal. Diferencia por la cual, desde el punto de vista legal, acostumbra utilizarse el

¹⁴⁷ Iniciativa Social para la Democracia, ISD. “Informe de análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador”, (UKN Producciones. Noviembre, 2016).

término evasión al referirse a la defraudación fiscal con la finalidad de evadir el pago de impuestos, y el termino elusión para referirse a aquella conducta de no pagar tributos a causa que el mismo ordenamiento jurídico otorga la facultad de no pagarlos.

Asimismo, la elusión fiscal constituye un acto de defraudación fiscal cuyo propósito esencial es el de reducir el pago de las contribuciones o tributos que por ley le corresponden a un contribuyente en el ejercicio fiscal.

No existe defraudación al fisco, reconocida como tal por la legislación tributaria, en la elusión fiscal. Puede considerarse la existencia de un permiso normativo de carácter excepcional que permite a ciertas personas naturales o jurídicas no pagar los tributos, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos o características; y se constituye como excepcional porque se da dentro de un ámbito de actividades sociales que, por regla general, son objeto de imposiciones tributarias por el Estado. Mientras que la evasión consiste en un engaño, una defraudación, existiendo plena conciencia del evasor sobre sus obligaciones tributarias y sobre la finalidad de sus acciones. Engaño o defraudación que puede ser realizado por cualquier contribuyente, independientemente de su capacidad tributaria. Sin embargo, el tema de la evasión está más relacionado con aquellos contribuyentes que tiene mayor capacidad tributaria, al tener más facultades y facilidades para eludir el pago de los tributos.

Los mecanismos de acción más comunes para lograr engañar al Fisco y evadir el pago de los tributos por parte de los contribuyentes, están generalmente establecidos en la legislación, no obstante, la coyuntura social suele estar con una gran diferencia de anticipación al ordenamiento jurídico. Por lo que existe una diversidad de medios de evasión que suelen utilizarse y que claramente la legislación no contempla. En consecuencia, pudiera

decirse que hasta para los tributos menos comunes existe un mecanismo de ser eludido o evadido. Al discutir de evasión de impuestos, se generan dos perspectivas del mismo, siendo una mera infracción administrativa o configurándose como un ilícito penal. Diferenciándose ambas en que una infracción es una contravención a la ley, mientras que el ilícito penal o delito es una acción antijurídica produciendo una lesividad a un bien jurídico tutelado por el Estado, para el caso la Hacienda Pública.

3.4.1 Elusión como incentivo fiscal

La elusión, consiste en una reducción de la carga tributaria que poseen las empresas, ello con motivo de incentivar las inversiones en los países, es así que se otorgan incentivos fiscales para determinados sectores. Por lo que se puede afirmar, que mediante el otorgamiento de este tipo de incentivos se genera un gasto para el Estado, o mejor dicho el Estado renuncia a la obtención de la percepción de ingresos por dichas empresas, un ejemplo de este tipo de incentivos son las exenciones tributarias, las alícuotas reducidas, los diferimientos, las deducciones, la amortización acelerada, los bonos cancelatorios y las cláusulas de estabilidad fiscal. Es así que, se podría denominar a la elusión fiscal, como un fenómeno o un problema para el Estado, porque si bien es cierto se busca estabilidad económica al otorgar incentivos a las empresas para que inviertan en los países, pero no se toma en cuenta que al otorgar este tipo de beneficios el Estado, debe desprenderse de lo que podría percibir en la recaudación tributaria.

Ahora bien, cuando se habla de este tipo de incentivos fiscales, no debemos perder el punto de vista por el cual fueron creados, pues no es correcto creer que es el favorecer a la gran empresa privada, sino más bien la obtención de empleos, alcance de índices de productividad, generación de fuentes de energías renovables, aumento de las exportaciones, entre otros. Es decir que

el gasto tributario que representan los incentivos, o mejor dicho lo que deja de percibir el país, se compensa con los resultados que deben generar las actividades beneficiadas. Sin embargo, es necesario reconocer que el Estado persigue un fin con la creación de incentivos, pero también debería asumir una responsabilidad, en la verificación de los beneficios que está en realidad acarrea a los países y a sus finanzas, ello en la búsqueda de realizar un control y aprovechamiento real de los incentivos y poder cumplir con los objetivos por los que han sido creados, es decir que no cumpliré los objetivos por los cuales han sido creados, pierden la razón de su existencia

3.4.2 Infracción de defraudación y evasión tributaria

La evasión tributaria, es una forma especial de defraudación al fisco, razón por la cual debe regularse su comportamiento de una forma diferente a las demás defraudaciones, teniendo un énfasis en la finalidad de estas, es decir la evasión de tributos y su consecuencia jurídica que sería la sanción administrativa.

Esto sucede en el Código Penal como en el Código Tributario, pues en ellos se regula de forma diferenciada a otras infracciones o delitos fiscales. Nuestro Código Tributario, describe en su artículo 250 a la infracción de defraudación como: “(...) 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 en perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido (...)”.

Asimismo detalla en el artículo 254 del mismo cuerpo de Ley a la evasión tributaria, como la evasión total o parcial del tributo, “ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho”.

De lo que se observa, que en cada una de ellas constituyen acciones

engañosas en perjuicio del fisco, pero que la diferencia entre evasión y otras defraudaciones radica en la finalidad que ambas persiguen siendo la de la primera evitar el pago de manera parcial o total de la manera en la que sea posible, y de la segunda de ellas es lograr un provecho indebido. La descripción realizada en el artículo 250 CT., podría decirse que recae en la ambigüedad y la confusión ello en razón de que "...prácticamente dentro de la descripción de la Defraudación se incluye también el supuesto de la evasión tributaria, puesto que evadir el pago total o parcial de un tributo es en sí un provecho indebido...".

3.4.3 Contenido normativo de la evasión tributaria

Su contenido normativo se encuentra regulado en los artículos 253 y 254 CT., en los cuales se puede percibir que nos encontramos ante una misma figura que puede ser cometida de dos formas, es decir como evasión intencional y evasión no intencional.

Por evasión intencional, se entiende aquella que sucede cuando el contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare, cualquier tipo de condición para la evasión total o parcial de impuestos, ya sean que estas condiciones se den por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho; mientras que la no intencional, es toda aquella evasión que no se configura como intencional, y en la que comúnmente se incurre al cuando el contribuyente o el sujeto obligado no presenta sus declaraciones o porque las mismas se efectúan de forma incorrecta.

Por lo que se puede afirmar que cuando la finalidad de su acción sea la de evitar el pago del impuesto estaremos ante una evasión intencional, y cuando la acción sea cometida por un error por parte del infractor y su

intencionalidad no era la defraudación al fisco estaremos ante la figura de una evasión no intencional, es decir en esta hay una ausencia de dolo.

La principal diferencia de las consecuencias jurídicas de ambos tipos de evasión, se observan reguladas en los artículos 253 y 254 CT., siendo esta la cuantía de la multa, pues para los casos de evasión intencional se sancionan con multa del 50 % del monto evadido, mientras que la evasión no intencional con multa del 25 % del tributo a pagar.

Podría cuestionándose sobre la existencia de la figura la evasión no intencional, no podríamos hablar de ella en la materia penal, solamente en la administrativa, en razón que en la penal la evasión de impuestos no puede ser cometida por culpa o imprudencia sino solo dolosamente por consistir la acción en un engaño contra la Administración Tributaria realizado conscientemente por el sujeto activo del ilícito.

3.4.4 Evasión de impuestos como infracción tributaria

La evasión como infracción tributaria constituye la defraudación al Fisco a través de la cual se deja de cancelar la deuda tributaria generada por la realización del hecho generador de la obligación tributaria. Siendo de realización más común al ser considerada como tal, independientemente del monto evadido, indistintamente de la cuantía de los tributos.

En el régimen sancionatorio del Código Tributario, se regula las defraudaciones con una conceptualización de “toda simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y en perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto

establecido (...)” (Art. 250 CT). Y definiendo a la evasión tributaria como evasión total o parcial del tributo, “ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho” (Art. 254 CT).

INFRACCIÓN	SANCIÓN
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES	
No solicitar su inscripción.	3,000 colones
Solicitar inscripción fuera del plazo establecido.	2,000 colones
No comunicar dentro del plazo establecido cualquier cambio en los datos básicos del registro.	2,000 colones
Suministrar información errónea en los formularios o en los documentos anexos a la solicitud de inscripción.	2,000 colones
Obtener un mismo contribuyente inscrito dos o más números de inscripción diferentes para un mismo registro.	5,000 colones
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR REGISTROS CONTABLES	
Omitir llevar o llevar en forma indebida los libros, registros, los sistemas manuales o computarizado de contabilidad	Multa de hasta el dos por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de 5,000 colones o con esta última multa cuando no existiera activo en giro o éste no pudiera determinarse.

<p>Omitir registrar contablemente las operaciones y hacer o asentar anotaciones o datos falsos, inexactos o incompletos.</p>	<p>Multa de hasta el dos por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de 10,000 colones o con esta última multa cuando no exista activo o éste no pudiera determinarse</p>
<p>No conservar o destruir anticipadamente al plazo establecido en esta ley, los libros, registros y documentos anexos, sistemas o programas computarizados de contabilidad, soportes magnéticos y demás exigidos en la misma.</p>	<p>Multa de hasta el dos por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de 10,000 colones o con esta última cuando no exista activo o éste no pudiera determinarse.</p>
<p>El atraso superior a siete días en efectuar las anotaciones contables en los libros o en los sistemas computarizados, contados desde que se devenga el impuesto.</p>	<p>Multa de hasta el cero punto cinco por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de mil colones o con esta última multa cuando no exista activo en giro o éste no pudiere determinarse.</p>
<p>Emitir o utilizar comprobantes de crédito fiscal, facturas o documentos falsos, simulados o alterados para respaldar las anotaciones de los registros o los datos computarizados</p>	<p>Multa de hasta el cien por ciento del monto de la operación consignada en los documentos falsos, simulados o alterados, con un mínimo de 10,000 colones.</p>
<p>Mantener sin previa autorización de</p>	<p>Multa de 500 colones por cada día</p>

<p>la Dirección General, los libros, registros, documentos contables y archivos manuales o computarizados en un lugar diferente del establecimiento o negocio del contribuyente.</p>	<p>de retardo en trasladarlos al establecimiento, hasta un máximo de 5,000 colones.</p>
<p align="center">INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE EMITIR Y OTORGAR DOCUMENTOS</p>	
<p>Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por esta ley, su reglamento o las normas administrativas.</p>	<p>Multa equivalente del cincuenta por ciento hasta el doscientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 500 colones.</p>
<p>Emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas, siempre que esta omisión constituya otra infracción específica.</p>	<p>Multa equivalente del veinte por ciento hasta el cien por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 300 colones</p>
<p align="center">INCUMPLIMIENTO CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN ORDENADA EN LA LEY</p>	
<p>No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal.</p>	<p>Multa equivalente al diez por ciento del monto del impuesto respectivo con un mínimo de 1000 colones por cada declaración no presentada, aun cuando no resultare impuesto a pagar.</p>

La presentación falsa o incompleta.	Multa equivalente al veinte por ciento del monto del impuesto correspondiente un mínimo de 2,000 colones por cada declaración falsa o incompleta, aun cuando no resultare impuesto a pagar.
INFRACCIONES RESPECTO DEL PAGO DEL IMPUESTO	
La omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal.	Multa del diez por ciento del impuesto no pagado dentro del plazo legal establecido, más un dos por ciento del monto del impuesto por cada mes calendario o fracción de mes, que haya transcurrido desde el mes siguiente a aquel en que debió efectuarse el pago hasta el mes en que efectivamente se pague.
Pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal establecido.	Multa del diez por ciento no pagado, más el dos por ciento de dicho impuesto por cada mes calendario o fracción de mes que haya
Transcurrido desde el mes siguiente a aquél en que debió efectuarse el pago del impuesto, hasta el mes en que efectivamente se pague.	
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL POR LA DIRECCIÓN GENERAL	
Negarse, oponerse, dificultar o no permitir la verificación, la inspección	Multa equivalente hasta el dos por ciento del activo en giro, con un

pericial y de control.	mínimo en todo caso de 5,000 colones.
Ocultar o destruir antecedentes, bienes, documentos u otros medios de prueba o de control del cumplimiento.	Multa equivalente hasta el cuatro por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 10,000 colones.
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR	
Negarse a proporcionar la información que le sea requerida por la Dirección General.	Multa equivalente hasta el uno por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 2,500 colones.
Omitir las informaciones, constancias, avisos, datos, ampliaciones y explicaciones a la Dirección General, que ésta disponga u ordene.	Multa equivalente hasta el dos por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 5,000 colones.
Suministrar a la Dirección General informes falsos o incompletos.	Multa equivalente hasta el dos por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 5,000 colones.
INCUMPLIMIENTO A LA OBLIGACIÓN DE COMPARECER	
La negativa del sujeto a comparecer por sí o por medio de apoderado ante la Dirección General, en los casos en que proceda ordenar dicha comparecencia.	Multa de 1,000 a 5,000 colones

INFRACCIÓN POR DEFRAUDACIÓN	
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 la ley.	Multa del cien por ciento al quinientos por ciento del impuesto defraudado.
INFRACCIONES COMETIDA POR RESPONSABLES DEL PAGO DEL IMPUESTO	
Apropiación indebida del impuesto.	Multa del cien por ciento del impuesto retenido o percibido.
Infracción de no retener o percibir el impuesto.	Multa del setenta y cinco por ciento de la suma dejada de retener o percibir.
INFRACCIÓN POR COMERCIO CLANDESTINO, VIOLACIÓN DE CIERRE Y SUSTRACCIÓN DE ESPECIES	
Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente u ocultamente dentro del territorio nacional, productos o mercaderías sin que se haya pagado el impuesto de esta ley o sin encontrarse amparadas por comprobantes de crédito fiscal, facturas o notas de	Decomiso de las mercaderías, productos y demás efectos utilizados en la comisión de la infracción.

remisión, de movilización o de libre tránsito o documento semejantes o sin haber cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones de la ley u otras normas legales o administrativas.	
---	--

Ha de notarse que, en la evasión y otras defraudaciones, la principal diferencia es la finalidad que persiguen, la primera tiene como finalidad evadir el pago total o parcial de un tributo, la defraudación pretende lograr un provecho indebido. Presumiendo el legislador esta última en los casos regulados en el art. 254 CT, los cuales son:

- 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. No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones existiendo obligación legal de hacerlo;
- d. 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
- e. 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;
- f. 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;

g. No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración cuando ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización;

h. Ocultación o destrucción de documentos.

Sin embargo, estos no son los únicos casos a través de los cuales se puede llevar a cabo la evasión de impuestos, como una infracción tributaria, es decir, que la disposición antes citada no constituye un *numerus clausus*.¹⁴⁸

3.4.5 Evasión de impuestos como delito

La evasión de impuestos como delito, se configura si la conducta evasora excede una cuantía mínima establecida en la ley, generando una contravención normativa –una conducta delictiva-. Es decir, la lesión al bien jurídico tutelado por el Estado –para el caso la Hacienda Pública- se general a partir de la evasión de los montos previstos en el Código Penal.

Considerando en virtud de lo anterior la Hacienda Pública, de conformidad al Art. 223 de la Constitución de la Republica, constituida por:

1. Sus fondos y valores líquidos;
2. Sus créditos activos;
3. Sus bienes muebles y raíces;
4. Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como por cualquier otro título le correspondan.

El Código Penal, tipifica este delito como “evasión de impuestos”, por lo que

¹⁴⁸ *Ibíd.*

ha de entenderse que la acción defraudadora debe recaer sobre los impuestos que establece la legislación tributaria. Estableciéndolo en su cuerpo normativo de la siguiente manera:

Art. 249-A.- “El que omitiere declarara hechos generadores o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

1. No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
2. Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; declarando información falsa o inexacta;
3. Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
4. Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
5. No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
6. Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
7. Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Será sancionado con prisión de cuatro a seis años, cuando el impuesto evadido corresponda al impuesto sobre la renta y la suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones; y con prisión de seis a ocho años, si

la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones.

Cuando el impuesto evadido corresponda a impuestos que se declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión.

En el caso de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que se encuentren obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta.

La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos”. De lo anterior se comprende que solo aquella persona que se encuentra obligada frente a la Administración Tributaria, puede ser Sujeto Activo de la evasión de impuestos, es decir un contribuyente o un responsable solidario que, a ser titular de la obligación tributaria, realiza la conducta engañosa encaminada a producir la evasión del pago de los impuestos que le corresponden, en beneficio de un tercero o propio.

Mientras que el Sujeto Pasivo es el titular del bien jurídico tutelado, y que se ve afectado con el delito. Con la evasión de impuestos, el bien jurídico es la

Hacienda Pública, siendo titular de esta el Fisco. Denominación que se utiliza para referirse a la personalidad jurídica del Estado en cuanto a relaciones jurídicas de carácter patrimonial. El cual a su vez sería representado por la Administración Tributaria, que de conformidad al Art. 21 del Código Tributario, es el Ministerio de Hacienda a través de las direcciones responsables de la administración y recaudación de impuestos.¹⁴⁹

El delito de evasión de impuestos es una conducta dolosa, es decir, conducta con intencionalidad de evadir el pago de los impuestos. Por lo que la evasión es susceptible de realizarse con dolo directo, cuando la finalidad es defraudar al fisco; o con dolo eventual, cuando se es consciente de la posible defraudación que se ocasionaría al Fisco. También es posible hablar de una evasión de impuestos tentada, cuando se realiza alguna de las operaciones para engañar al Fisco sin que logre evadirse el pago del impuesto. Configurándose la tentativa de este delito, si la cantidad que se pretendía evadir excediera el mínimo de la cuantía legal establecida en el Código Penal. El Código Penal, como el Código Tributario prevén medios de comisión de la evasión de impuestos, ambos con redacciones diversas, por su lado el Código Tributario establece en el Art. 254 CT, una lista abierta (numerus apertus) aceptando otro medio o hecho que configure una evasión; mientras que el Código Penal establece una lista cerrada (numerus clausus) solo a través de los cuales se puede cometer la conducta delictiva de la evasión de impuestos.

¹⁴⁹ La legislación tributaria salvadoreña en ocasiones al referirse al Fisco y a la autoridad tributaria, lo hace de forma que identifica dos entidades diferentes, ej.: Artículo 68 inc. 2° Código Tributario.

CAPITULO IV

ANÁLISIS ESTADÍSTICOS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE EL SALVADOR, DE LA EVASIÓN AL FISCO, DE LOS CASOS POR DELITOS DE DEFRAUDACIÓN Y DE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS EN LA DIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

En el presente capítulo se presentan datos, que se han obtenido por medio de publicaciones anuales que divulga la administración tributaria, así como también por información proporcionada por empleados de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, específicamente de las unidades de la Unidad de Fiscalización, cuya información está relacionada al quehacer de las Finanzas Públicas, con la finalidad de comprobar la Hipótesis planteada en el presente trabajo de grado.

Por medio de los cuales se hará el análisis pertinente en relación a las proyecciones de recaudación del impuesto del IVA y Renta fijadas por la administración durante el periodo de 2005 – junio 2018, para luego verificar si se cumplieron los objetivos de recaudación en ese periodo, lo que servirá como base para el análisis del impacto que el nivel de evasión tiene en nuestro país.

4. Análisis de la estructura tributaria de El Salvador

El sistema tributario del país, se ha vuelto más complejo y más distorsionador en los últimos años. Se han realizado esfuerzos por aumentar la participación de la renta, siguiendo una estrategia en la que se considera únicamente el hecho que entre mayor sea la participación de la renta sobre el IVA se logrará un sistema tributario más progresivo; sin tomar en cuenta el impacto

que pueda tener sobre la inversión; y tampoco considerar que a través de la eficiencia del gasto puede contrarrestarse la regresividad del IVA.¹⁵⁰ Sin embargo, el sistema tributario sigue descansando, por un amplio margen, en la recaudación de IVA y Renta. (Ver anexos, cuadro y grafica 1).

Los nuevos impuestos creados a partir de 2009, han contribuido a aumentar la recaudación, generando US\$221.9 millones en 2017; sin embargo, esta cifra es bastante menor que los ingresos por renta e IVA. La participación de los nuevos impuestos en el total de ingresos tributarios fue de 5% en 2017 (gráfica 2).

4.1 Análisis de evasión fiscal en El Salvador

La evasión tributaria es una preocupación en países desarrollados y en desarrollo, ya que resta recursos en montos sustanciales, lo que dificulta la aplicación de la política fiscal, por lo que deben realizarse esfuerzos serios para combatirla, esto es una premisa fundamental.¹⁵¹

En El Salvador, uno de los argumentos más utilizados para justificar la escasez de recursos públicos es la existencia de alta evasión fiscal,¹⁵² no obstante, son muy pocos los estudios serios y técnicamente fundados sobre evasión fiscal, y los existentes adolecen de importantes problemas metodológicos para lograr una medición creíble o razonable, ya que es ampliamente reconocido que existe una clara dificultad para obtener

¹⁵⁰ Carolina Franco de Alas, *Diagnóstico del sistema tributario salvadoreño, Serie de investigación*, (El Salvador: FUSADES, 2018), 36.

¹⁵¹ Ibid. 46.

¹⁵² Véase. Francisco Lazo (<https://www.youtube.com/watch?v=VEQ-cOxbjm8>) en 2015, y referencia a su estudio en El Economista, “E.S.: Evasión fiscal supera los US\$2,400 millones, según estudio” (<http://www.eleconomista.net/2015/07/17/esevasion-fiscal-supera-los-2400-millones-segun-estudio>). Cf., Francisco Lazo 2015, “Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador en el año 2013”. (http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novedades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin/Otros/Efecto_redistributivo_politica_fiscal_2013_MH_15_julio_AG.pdf).

información de una actividad que, por su propia naturaleza, está al margen de la ley.

En el caso de la evasión del IVA para El Salvador, el esfuerzo más reciente por medirla lo realizó el Ministerio de Hacienda,¹⁵³ y según estos cálculos, pasó de 42.4% en 2000 a 29.8% en 2015, mostrando una tendencia a la disminución en los últimos 15 años (gráfica 3). Estas estimaciones se han realizado usando como base la Matriz insumo producto (MIP) de 2006 y la medición del consumo nacional y del PIB.

Al comparar países europeos con América Latina, se observa claramente que la estimación de los niveles de evasión del IVA resulta en montos menores respecto a América Latina, lo cual, aparte de otros factores, se explica también porque los niveles de informalidad son más bajos en Europa. Es de destacar que donde la evasión es alta en Europa, los niveles de informalidad también son más altos; por ejemplo, países como Grecia, Italia y Polonia.¹⁵⁴

Lo anterior permite reflexionar que un camino hacia la reducción de la evasión del IVA es la disminución de la informalidad, lo cual requiere de un mayor entendimiento de dicho fenómeno y sus causas, así como definir mecanismos que propendan a la formalización de manera que se facilite y que sea accesible. Los trámites engorrosos, y el costo en tiempo y dinero son un incentivo a la informalidad, así como cargas impositivas demasiado elevadas. (Gráfica 4).

Las limitaciones para estimar la evasión no deben servir para negar la existencia del problema, pero lo que sí hay que reconocer que no es fácil

¹⁵³ Ministerio de Hacienda. "Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016-2026", capítulo 9, (2017), 141-156

¹⁵⁴ Franco, *Diagnóstico del sistema tributario salvadoreño, Serie de investigación*, 50.

determinar, con un margen razonable, la magnitud de la evasión, y más difícil aún es establecer en qué sectores está ocurriendo.

Crítica a las medidas de reformas aisladas

El principal motivo para el impulso de las medidas de reformas fiscales efectuadas en los últimos años han sido los problemas de liquidez del Gobierno Central para atender el gasto público. La crisis fiscal ha sido una bomba de tiempo que ha cobrado fuerza con el paso de los años y una consecuencia de decisiones políticas encaminadas a favorecer a élites económicas a costa de la sociedad salvadoreña.

En ese sentido, es comprensible que uno de los rasgos característicos de estas medidas de reforma fiscal ha sido la falta de integralidad entre ellas, e inclusive cuando las reformas legales han sido impulsadas en “pliego”, nunca han formado parte de un conjunto de reformas sistemáticas suficientes para modificar la estructura tributaria nacional. Dicho de otra manera, cada proceso ha sido aislado de las reformas impulsadas en un momento distinto, figurando como “parches” para contener los graves vacíos y contradicciones de la legislación y el marco institucional que rige la política fiscal.

No obstante lo anterior, cada una de las reformas resulta y seguirá resultando insuficiente para garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y resolver sistemáticamente los problemas de liquidez del Estado. Por ende, mientras no se promueva una reforma fiscal integral, lógicamente surgirá de nuevo la necesidad de más reformas aisladas, y así sucesivamente.

Esa lógica propicia el mantenimiento indefinido de un círculo vicioso de reformas fiscales parciales e insuficientes. Por ende, las medidas

implementadas son susceptibles de ser siempre regresivas, pues la carga del endeudamiento público y del desfinanciamiento del gasto público termina recayendo principalmente en los pequeños contribuyentes y beneficiando a las estructuras altas de la sociedad. La desigualdad entonces se perpetúa generando más pobreza y profundizando la existente, lo que indefectiblemente deriva en la generación de mayor exclusión económica, y esta forma de exclusión lleva a la exclusión social y, por ende, a la exclusión política. Desde este punto de vista, la política fiscal ha venido y sigue siendo opresiva.

Un posible punto de partida para interrumpir este círculo vicioso es el reconocimiento real de que todo el sistema fiscal debe ser sometido a discusión y a redefinición a partir de un Acuerdo o Pacto Fiscal, en el que exista la mayor participación de los distintos actores políticos y sociales, pero que además garantice imprescindiblemente la mayor participación ciudadana posible, tanto en su formulación, ejecución y seguimiento.

Iniciativas de reformas penales al régimen de delitos fiscales

En agosto de 2016, el Ministerio de Hacienda presentó un pliego de propuestas de reformas al Código Penal y Código Procesal Penal relacionados a delitos contra la Hacienda Pública⁶². Estas propuestas fueron las siguientes:

- a.** Ampliar el tipo penal de Evasión de Impuestos a Evasión de Tributos. La propuesta de reforma está encaminada a ampliar los alcances y límites de las conductas delictivas de defraudación a la Hacienda Pública. Esta propuesta es acorde a lo recomendado en este capítulo, en el sentido que la delimitación conceptual de evasión de impuestos imposibilita la calificación

jurídica de aquellas conductas ejercidas para defraudar otras clases de tributos.

b. Eliminación de los 9 medios para cometer el delito de Evasión de Impuestos establecidos actualmente en el Art. 249-A CP. Esto tendría como efecto una eliminación de la excesiva casuística en la previsión de la conducta delictiva y una clarificación de la norma penal. Esta medida es acorde a lo recomendado en este informe, en cuanto al excesivo condicionamiento de la aplicación de esta norma penal solo a los medios establecidos, así como las ambigüedades y contradicciones que los mismos generan respecto a la conducta general de evasión.

c. Derogatoria del actual Modo de Proceder (Art. 251-A CP), para eliminar la doble vía de procesamiento e incorporar lo relativo a la independencia de procesos. Con esto, según el Ministerio de Hacienda, se agilizará el inicio de la investigación del delito a través de la oportuna transmisión del aviso a la Fiscalía General de la República y se logrará una independencia de entre los procesos administrativos para obtener una mayor efectividad en el combate a las conductas fraudulentas contra la Hacienda Pública. Esta reforma es conforme con lo analizado en este estudio, en el cual se han señalado las limitante que representa el agotamiento de la vía administrativa para la judicialización de casos, así como la facultad de investigación de oficio de la fiscalía en caso de delitos fiscales.

d. Reforma a la Excusa Absolutoria (Art. 252 CP). La reforma consiste básicamente en limitar el plazo de oportunidad procesal para ser utilizada hasta antes de la audiencia inicial, y elevándose el monto de la multa a pagar (de un 200 % del tributo evadido) si es utilizada en el período comprendido entre esta audiencia y la vista pública; y, finalmente se establecería una limitante al imputado de modo que no pueda usar de

nuevo la excusa absolutoria hasta que haya transcurrido 5 años de haberse utilizado anteriormente. Esta propuesta de reforma es contraria a lo que se ha planteado en esta investigación, en el sentido que esta figura político-criminal representa el tratamiento desigual para quienes tienen mayor capacidad tributaria, así como una renuncia del Estado a la protección de la Hacienda Pública, aun cuando se recuperaren los montos evadidos; además debilita la facultad sancionadora del Estado y no garantiza la no reincidencia del evasor, aunque se limite su uso, puesto que no existe garantía de que todas las defraudaciones que éste ejecute posteriormente serán conocidas por el aparato represor del Estado.

e. Incorporar nuevas conductas delictivas. Favorecimiento de Empleado Público o Funcionario, Inscripciones y Modificaciones Fraudulentas en el Registro Único de Contribuyentes, Obstrucción a la Autoridad Tributaria

f. Simplificar la redacción de los delitos de Apropiación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias y de Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indevidos (Arts. 250 y 250-A CP). Se elimina en ambos casos el quantum dinerario (monto) para la calificación jurídica de la conducta defraudadora, sobre la base de que se trata de conductas con un impacto social, contrarias por tanto al interés público. Esta reforma implica además una simplificación de la conducta típica. Estas propuestas fueron conocidas por la Comisión de Hacienda y Especial de Presupuesto de la Asamblea Legislativa, pero no se tomaron acuerdos para su aprobación, por lo que la posibilidad de su implementación ha quedado suspendida hasta el momento.

En conclusión los tributos representan cerca del 96 % de los ingresos corrientes del Estado, por lo que el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los particulares y la efectiva recaudación tributaria del Estado

tienen una importancia primordial para el correcto funcionamiento del ciclo de la política fiscal.

La estructura tributaria nacional está compuesta mayormente por impuestos indirectos. Solo el IVA (el impuesto más desigual) reporta el 47 % de la recaudación tributaria nacional, sobre la base de que solo se recauda el 55 % de su potencial, por lo que si se recaudar el total solo este impuesto podría representar fácilmente más de USD 2,000 millones. Este modelo tributario refleja la desigualdad formal institucionalizada en el orden jurídico tributario de El Salvador.

Además de la desigualdad formal, existe una desigualdad material, dado que quienes mayor capacidad contributiva tienen son quienes más incumplen con sus obligaciones tributarias, o al menos eso indica las cifras de mora tributaria, cifras de evasión tributaria en El Salvador y datos de organismos internacionales o regionales expertos en la materia. Solamente en la mora tributaria del IVA y el ISR hasta el 1 de septiembre de 2016, las personas jurídicas adeudaban el 78 % (USD 123,883,656.87), sin contar los montos correspondientes a multas, y lo cual representaba además el 59 % de toda la mora tributaria cuantificada, en concepto de impuestos y multas, hasta octubre de 2016; y en 2013 las personas de esta naturaleza habrían representado el 85 % de la evasión solo del Impuesto sobre la Renta.

La mora tributaria es manifestación de una falta de cultura de responsabilidad fiscal y de ausencia de solidaridad fiscal de quienes tienen mayor capacidad de pago. Otra forma de irresponsabilidad fiscal es la defraudación tributaria, en la que existe no solo una resistencia al cumplimiento de obligaciones tributarias, sino además un ánimo de violación del ordenamiento jurídico, de engaño al Estado y de perjuicio a la Hacienda Pública.

La cultura de irresponsabilidad fiscal también fomenta el uso de la misma institucionalidad estatal para su perpetuación; sirven para ejemplos las acciones de inconstitucionalidad contra las facultades de la Administración Tributaria de publicar los listados de los deudores del Estado, como resistencia a un medio legítimo de coerción estatal para garantizar el pago de las deudas tributarias.

La evasión fiscal, como toda defraudación, consiste en un engaño a la Administración Tributaria, ejercido con la finalidad de evitar el pago de los tributos correspondientes. Es imposible cuantificar todas las maniobras de las que pueden valerse los obligados tributarios para lograr su objetivo, pero entre las más comunes se encuentran la subdeclaración impositiva, la omisión de la obligación de declaración, el uso de prestanombres o testaferros, el establecimiento del domicilio en territorio extranjero y especialmente en paraísos fiscales, el amparo en los vacíos de la legislación tributaria así como el uso de los fraudes de ley.

4.2 Detalle de casos remitidos a FGR por delito de defraudación al fisco periodo (2005- junio 2018)

En la Unidad de Acceso a la Información Pública de la Dirección General de Impuestos Internos,¹⁵⁵ la licenciada Diana Gómez, mostro el listado de casos remitidos a la FGR por delito de defraudación.

1. 228 delitos por Defraudación al Fisco lo que representa en monto: IVA, RENTA, Específicos, Apropiación Indebida de Retenciones y Reintegros \$134, 785,599.91.

¹⁵⁵ Véase.

http://www7.mh.gob.sv/pmh/es/Documentos_Ministerio_de_Hacienda.html#nxt:nxtUC-201.

2.120 casos judicializados lo que representa en monto: \$70, 025,016.75.

3.108 casos no judicializados lo que representa en monto: \$64, 760,583.16

4.3 Entrevistas realizadas a los empleados de la Unidad de Fiscalización de la Dirección General del Impuesto Internos

Con la finalidad de comprobar nuestra hipótesis y de obtener información precisa acerca de la evasión de impuestos por parte de los administrados con mayor capacidad económica, se ha entrevistado al director, coordinador y al supervisor tributario de la unidad de fiscalización de medianos contribuyentes, con la finalidad de conocer el trabajo que está realizando la Administración Tributaria para combatir la evasión de impuestos.

Entrevistados:

Licenciados Giovani Morazán, Ernesto Morales y Jorge Rodas.

1. ¿Cuál es el número de contribuyentes registrados a la fecha?

Lic. Giovani Morazán: Se manejan diferentes bases datos de los contribuyentes, sin embargo, las dos bases de datos más importantes son la base en donde están los inscritos en IVA y la renta. No te manejo el dato exacto, pero te puedo decir un aproximado de unos 170,000 en IVA y como unos 400,000 en la renta.

2. De los contribuyentes registrados. ¿Cuántos cumplen con la obligación tributaria?

Lic. Jorge Rodas: En este caso tenemos un gran problema como administración, supongamos que de los 170,000 inscritos de estos solo

alcanzamos a ver un 20%, entonces no sabemos dentro de la totalidad del universo de contribuyentes cuales cumplen y cuáles no, porque no hay como un control, lo único que se podría decir a nivel general que en las presentaciones de las declaraciones, nosotros sí sabemos cuándo el contribuyente se encuentra omiso o a presentado extemporánea la declaración o un formulario.

3. ¿Cuáles son los mecanismos de control que garantizan el cumplimiento de la obligación tributaria?

Lic. Ernesto Morales: por medio de los mecanismos de control nosotros tenemos verificaciones que se ejecutan a través de los diferentes planes, tenemos planes formales y planes sustantivos; los planes formales van encaminados a verificar la totalidad de formalidades de los contribuyentes y eso lo podemos ver nosotros como subdirección o como otras oficinas que están inscritas que están en la dirección de fiscalización, entonces dentro de esos planes nosotros tenemos planes de verificación de omisos, planes de verificación de formularios.

La unidad de selección de casos, que es la que nos programa a nosotros, utiliza diferentes planes, cuando ellos hacen el cruce de ingresos que se declaran, ellos nos avisan, por ejemplo IVA, renta nos dice cuales contribuyentes tienen diferenciales de ingresos entonces vamos a ver diferencias de IVA y renta para ver la obligación formal de no haber declarado la totalidad de ingresos porque al determinar que si hay un ingreso omitido ya no se convierte en una formalidad sino que ya que en una parte sustantiva que tiene que ver con el impago de un impuestos, pero todos los planes prácticamente solo son esas dos vías: formales y sustantivos.

De ahí se derivan una serie de planes dependiendo de lo que la unidad reciba pero esas son las dos vías que nosotros tenemos para verificar, y eso

se hace de acuerdo a lo que se establece en el plan anual de fiscalización, que detalla todos los casos que se van a estar fiscalizando, y que se seguirá el procedimiento respectivo, remitiendo de esta forma los Informes de Infracciones emitiendo por los diferentes auditores de las diferentes Subdirecciones.

4. ¿Cuál es la efectividad de los mecanismos del control en la recaudación de impuestos?

Lic. Jorge Rodas: Fíjese que la efectividad hablando de los porcentajes es de un 100% de lo que nosotros hacemos, hablando del área de fiscalización, porque nosotros como le vuelvo a repetir tomamos la ley y verificamos, sin mentirle de todos los contribuyentes que nos programan nadie sale limpio porque hay obligaciones formales y obligaciones sustantivas que tiene que ver con dinero que han dejado de pagar, las formales son las que los contribuyentes no cumplen, pero la parte de la ley nos dice que si yo incumplo una obligación formal esto me deriva a que yo le cobre el impuesto por esa formalidad porque hablamos ya cuestión de deducciones tanto de IVA y renta, entonces si no me cumple una formalidad me tiro a la parte sustantiva y le cobro el impuesto, siempre van amarradas las dos, pero con base a mi experiencia le podría decir nadie se va limpio.

5. ¿Cuáles son los impuestos mayormente evadidos por los contribuyentes?

Lic. Giovanni Morazán: Considero que la mayor evasión está del lado del IVA porque para el lado del impuesto sobre la renta el problema es que la mayoría como ustedes saben somos asalariados, pagamos impuesto sobre la renta entonces nosotros no podemos evadirlo, porque nosotros pagamos la retención mes a mes y entonces no hay mucho problema.

El IVA es un impuesto bien difícil de controlar y a mi juicio es el impuesto que mayormente se evade; por ejemplo un contribuyente va a comprar a x lugar, pide un crédito fiscal para su actividad económica que no tiene derecho a deducirse ese crédito fiscal, entonces ellos poco a poco van evadiendo, lo llamamos efecto hormiga, desde ese punto de vista se evade; ahora bien esta la contra parte que es el impuesto sobre la renta, que si hay algo que amarre como el IVA se generan los documentos para controles, sino me cumple con esta parte de la formalidad de IVA tampoco de parte de renta me lo va a cumplir porque siempre van amarrados ambos impuestos.

6. En la actualidad ¿Quién (que tipo de contribuyentes) genera mayormente defraudación al fisco?

Lic. Ernesto Morales: Para mi serían las personas naturales, eso debido a que sus controles no son tan buenos de esa manera ellos evaden, por la misma cantidad de contribuyentes que se tienen; por el otro lado si nos vamos por actividades económicas las que más evaden son los servicios, es decir si nos vamos por tipo de contribuyentes son las personas naturales, si nos vamos por las actividades económicas serían las actividades de servicios que prestan más índices de evasión cuando es la parte de bienes usualmente ellos deben de tener un poco más de control, en cambio en los servicios como no hay un crédito fiscal que esté asociando directamente al servicio que se está prestando, inventan créditos a efecto de que el débito que cobran con la venta que hacen lo compensan con el crédito fiscal inventado entonces ahí ellos van contribuyendo caer en el impago del impuesto. Sin embargo, es el ámbito de las relaciones comerciales aquél en el que más medios de eludir tributos se pueden dar; y de hecho, entre más complejas son dichas relaciones, más posibilidades de eludirlos existen. Por ello no es extraño que las personas jurídicas mercantiles y las personas físicas que reportan mayores ingresos.

7. ¿Cuáles son las causas que contribuyen a que los índices de evasión sean tan altos?

Lic. Jorge Rodas: La principal causa que nos afecta a todos, es el alcance que tenemos nosotros para llegar al universo de los contribuyentes, porque muchas veces los contribuyentes se quejan de que solo a los mismos vamos a ver, entonces no tenemos la capacidad de decir si este contribuyente está haciendo esto la misma forma está operando la mayoría, nosotros por el alcance que tenemos no logramos cubrir la cantidad de contribuyentes.

También otra causa es que los contribuyentes hacen su planificación fiscal, los contribuyentes en general no quieren pagar impuestos, para no pagar los impuestos los contribuyentes se inventan las figuras de evasión para ir pagando menos, sin embargo se corre el riesgo que al momento de verificar nosotros le digamos que no procede y les toque pagar un impuesto pero como ellos saben que no tenemos el alcance para llegar lo continúan haciendo; nos amarra también la parte de la caducidad, que son tres años que tenemos para presentar los informes.

La sala nos decretó inconstitucional un artículo en el cual nosotros a partir de la notificación del auto de asignación que nos manda a fiscalizar teníamos tres años para hacer cualquier verificación o cualquier cobro de impuestos, pues vino la sala y dijo que no estaba correcto por un procedimiento de la Asamblea Legislativa, que es otra cuestión, entonces nos afectaron a nosotros porque toda la carga que teníamos trabajada, se quedaron un montón de impuestos que ya no se pudieron cobrar y de remate vinieron los diputados aprobaron un decreto de que no viéramos los procesos de los años 2014 y 2015 entonces esa es otra situación importante, lo que son las leyes que se van aprobar.

Muchas veces las leyes no permiten que la administración tenga las herramientas necesarias, esto es algo común a nivel latinoamericano todos tenemos casi la misma leyes pero algunos países tiene mecanismos como más coercitivos para que el contribuyente tribute lo que corresponde, pero nuestras leyes son demasiado permisibles, le damos demasiado beneficio al contribuyente, nuestras leyes deben ser cambiadas porque poseen grandes vacíos y los contribuyentes al ver que ciertas acciones no se les está prohibida se aprovechan. Otra de las causas es que no tenemos una cultura desarrollada, al salvadoreño promedio no le gusta pagar, por ende, no tenemos una sociedad con esa conciencia de cumplir con sus obligaciones de pago, otra de las causas es la corrupción que existe en ciertas áreas de la administración.

8. Para usted ¿Qué tan efectivo es el procedimiento de aplicación de sanciones a los contribuyentes que comenten infracciones administrativas contra la actividad financiera de la administración?

Lic. Giovani Morazán Hay dos situaciones, efectivo desde el punto de vista que nosotros hacemos nuestros informes pare decir que x contribuyente no está cumpliendo, yo diría que estamos en un noventa por ciento de efectividad, pero esta la otra situación que nosotros tenemos otras unidades, vengo yo y determino, lo mando ha audiencia y apertura a prueba porque hay que darle el derecho de audiencia al contribuyente, en ese momento audiencia de apertura como que se pierde un poco la finalidad de lo que nosotros generalmente hacemos, como que nos falta un poco más de coordinación por así decirlo, tener una misma congruencia.

Existen diferentes criterios por parte de las demás unidades que juegan un rol muy importante en darle cumplimiento al proceso. Nosotros vamos a decir que somos efectivos completamente hasta que el contribuyente haya pagado

la sanción otorgado por el impago de x impuesto.

No obstante lo anterior, lo anterior la Administración Tributaria requiere de una Unidad especializada a la verificación del pago de las multas tasadas para poder dar cumplimiento a la finalidad bipartita que persigue la el procedimiento sancionatorio.

9. ¿Considera que faltan recursos para una mejor fiscalización por parte de la administración en cuanto a la recaudación de impuestos?

Lic. Ernesto Morales: Claro, nos hacen falta recursos materiales, la falta de recurso humano, la falta de un sistema tecnológico es decir un software que nos ayude a ser más efectivos, la administración debe invertir mucho en las unidades que desarrollamos el proceso de fiscalización para ser más eficaces.

10.¿Considera usted necesario proponer reformas tributarias encaminadas a mejorar la recaudación de impuestos?

Lic. Jorge Rodas: Lastimosamente nuestras leyes se elaboran de una manera y se aprueban de otra manera, entonces los vacíos que nosotros pretendíamos cubrir siempre dejan otros vacíos, nunca logramos amarrar lo que corresponde porque lastimosamente en la Asamblea Legislativa ellos tienen diferentes criterios. La parte política siempre tiene su parte empresarial, no van a querer afectarse a ellos mismos, las leyes siempre se tienen que actualizar, la economía va cambiando y eso tiene que ir evolucionado, por ejemplo, el comercio digital es algo que nosotros no podemos controlar debido a que nuestras leyes no lo regulan y si no está regulado no hay nada que se pueda hacer. De manera que la ley vaya evolucionando a la par de la economía vamos a hacer más equitativos con la aplicación de la ley.

4.4 Comprobación de la hipótesis y reflexiones sobre las entrevistas realizadas al personal de la Unidad de Fiscalización de la Dirección General del Impuestos Internos

Con la investigación realiza se buscó dar una respuesta de la tesis planteada en nuestro en nuestro estudio del Derecho Tributario Sancionador, la cual expresa: “El Derecho Tributario Sancionador en El Salvador, se ve afectado negativamente en la aplicación de sus alcances, en cuanto a la evasión de impuestos por parte de los administrados, como consecuencia de la poca viabilidad que tienen las normas tributarias sancionadoras, para ser ejecutadas efectivamente, en el cobro de los impuestos ante las personas jurídicas y naturales que gozan de mayor capacidad tributaria, resultando de ello la ineficacia de la potestad tributaria del Estado de El Salvador, y por consiguiente con ello la crisis financiera en las arcas del Estado”; comprobándose nuestra hipótesis en sentido positivo, en virtud de la indagación documental y la comparación realizada de los resultados de la investigación de campo efectuadas al personal de la Unidad de Fiscalización de Medianos Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda Pública.

Por lo que conforme a lo anterior podemos afirmar que en El Salvador, el Derecho Tributario se ve afectado negativamente en la aplicación de sus alcances, en cuanto a la evasión de impuestos por parte de los administrados, con motivo de la poca viabilidad que tienen las normas tributarias sancionadoras en el país, para ser ejecutadas efectivamente, en el cobro de los impuestos ante las personas jurídicas y naturales que gozan de mayor capacidad tributaria, provocando con ello la ineficacia de la potestad tributaria del Estado de El Salvador, y por consiguiente con ello la crisis financiera en las arcas del Estado, no obstante lo anterior, en El Salvador, existen un aproximado de 170,000 contribuyentes registrados, de los cuales

se logra percibir los impuestos solamente de un 20% de dicho registro, de los que lastimosamente el sistema de recaudación actual no logra identificar quienes son los que efectivamente cumplen y que contribuyentes no, en la Dirección General de Impuestos Internos, de la Unidad de Fiscalización, utilizan dos métodos planes como mecanismos de control consistentes en un planes formales y planes sustantivos, siendo los primeros los encargados de velar por el cumplimiento de la totalidad de las formalidades de los contribuyentes y la segunda que tiene que ver con el pago de impuesto, por la omisión a la parte formal.

El impuesto mayormente evadido por los contribuyentes en nuestro país es el Impuestos sobre el Valor Agregado comúnmente conocido como (IVA), siendo las personas naturales las que mayormente realizan dicha evasión. En la que lastimosamente la falta de cultura salvadoreña no permite observar la importancia de la recaudación de los impuestos.

Por lo que, para una recaudación exitosa de los impuestos se debe dotar a las direcciones correspondientes del Ministerio de Hacienda de un sistema tecnológico acorde a la realidad actual; aunado a ellos no solo, es la tecnología imprescindible en nuestra actualidad, sino que también, para una eficaz protección a los ingresos del Estado, se deben reformar y crear nuevas leyes que no permitan el vacío legal, las cuales deben ser estudiadas por personas competentes en la materia, pues de lo contrario se continuaría con una creación o reforma de leyes que no logran satisfacer las necesidades del Estado; asimismo se debe informar a la población sobre las leyes tributarias y la importancia de la recaudación de impuestos para el Estado, se debe tomar en cuenta que las medidas de combate a la evasión y elusión fiscal necesariamente deben ir más allá de las meras reformas legales, dado que son parte de la cultura económica nacional.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Los impuestos conforman la estructura tributaria nacional representando un aproximado de casi el 96% de los ingresos corrientes de la Hacienda Pública; siendo importante entonces, para el apropiado funcionamiento del Estado y su Política Fiscal, el cumplimiento por parte de los administrados de sus obligaciones tributarias y la capacidad efectiva de la recaudación tributaria de la administración.

En la administración tributaria, los impuestos son la vía mediante la cual el Estado garantiza su desarrollo y subsistencia, en aras de proteger y solventar las necesidades colectivas de la sociedad, tales como: educación, salud y seguridad.

La estructura tributaria del Estado se compone en su mayoría por impuestos indirectos, lo que genera la desigualdad tributaria como característica del sistema tributario, no dependiendo esta de la capacidad de pago de los contribuyentes, sino más bien de las manifestaciones que se gravan de la realización de las actividades cotidianas que se ven reflejadas como gastos o consumo.

Del análisis de la investigación documental y de campo realizada, se logró determinar que en la recaudación tributaria el impuesto predominante es, el impuesto al valor agregado (IVA), representando este un aproximado de 50% de los ingresos tributarios del país, considerándose a dicho impuesto como el

de mayor desigualdad y de mayor evasión en su pago, debido a que de su potencial del 100% solo se logra obtener el 55% de su productividad; observándose que si el Estado percibiera la totalidad del potencial de dicho impuesto, se podría aumentar el porcentaje de ingreso tributario en la Hacienda Pública, y por consiguiente, contribuir al desarrollo, mejora y funcionamiento de todo el aparataje estatal.

Es evidente que el modelo de recaudación de impuestos denota una desigualdad formal que se institucionaliza en el orden jurídico salvadoreño y se materializa en la Hacienda Pública.

Se advierte que la institucionalidad estatal a la que se hizo referencia anteriormente se fomenta en la cultura de irresponsabilidad fiscal, manifestándose en la acción de “evitar el pago” de los tributos correspondientes, constituyéndose este en un engaño a la administración tributaria. Conformando la cultura de irresponsabilidad fiscal, conductas como: la omisión a la obligación de declaración, la no facturación y el amparo en los vacíos legales tributarios.

La falta de confianza y credibilidad de los administrados o Sujetos Pasivos, frente la Administración Tributaria, es evidente y recurrente como causa genérica del no pago de los impuestos, como consecuencia de la corrupción que se genera a nivel político, económico y social, en la coyuntura y la dinámica de la sociedad.

El procedimiento tributario sancionador salvadoreño, es caracterizado como un régimen tributario permisivo, a causa de los vacíos legales que existen en la norma tributaria; y a la falta de compromiso de los legisladores al momento de realizar las reformas necesarias que contribuyan a la generación de una

normativa tributaria coercitiva y de incentivos fiscales, generando con ello ineficacia en la ejecución de la misma en el cobro de los impuestos, y como consecuencia la ineficiencia de la potestad tributaria del Estado de El Salvador.

Recomendaciones:

Al Ministerio de Hacienda

Es necesario realizar un estudio de la realidad jurídica tributaria actual, para comprender fenómenos como la evasión fiscal y otras defraudaciones al fisco, con la finalidad de contar con una base que contribuya a la implementación de medidas y acciones políticas, técnicas e institucionales efectivas encaminadas a la erradicación de dichos fenómenos coyunturales.

Es conveniente que la Administración Tributaria se dote de facultades que garanticen el protagonismo de dicha institución del Estado, con el objetivo de crear políticas integrales en aras de la promoción de incentivos fiscales.

El Estado a través del Ministerio de Hacienda, debe buscar los mecanismos, que faciliten el control y seguimiento de los casos de evasión que se derivan de los procesos de fiscalización que realiza la Dirección General de Impuestos Internos.

Es indispensable generar mayor difusión de información en la sociedad, que permita el fácil acceso, y el mejor conocimiento de temas sobre las obligaciones tributarias bajo las que se encuentran los administrados, haciendo conciencia sobre la importancia que radica en el cumplimiento de las mismas, para el efectivo y eficaz funcionamiento del Estado, realizándose

por medio del área de Educación Fiscal con la que cuenta el Ministerio de Hacienda.

A la Asamblea Legislativa:

Debe asumir un compromiso real con la población salvadoreña, de crear, implementar y modificar mecanismos normativos que contribuyan a controlar la recaudación tributaria, y la utilización eficiente de lo recaudado.

Es necesario elaborar reformas a la normativa tributaria existente, con el objetivo de que la recaudación tributaria sea congruente con la dinámica de los eventos económicos que se presentan en la actualidad. Para lograr la efectividad que se necesita en la ejecución de las normas tributarias.

En la medida de lo posible, debe realizarse un estudio exhaustivo y minucioso de la normativa tributaria, con la finalidad de inhibir los vacíos legales que existen en ella y evitar así su carácter permisivo al momento de su aplicación.

Para lograr la viabilidad y el mejor alcance con la aplicación de la normativa tributaria sancionadora, es necesario adecuar –mediante reformas- el sistema tributario actual a las exigencias económicas, sociales y culturales existentes, y no proponer o generar la creación de más impuestos, que vendrían a entorpecer más la economía.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Ahumada, Guillermo. *Tratado de Finanzas Públicas.* Buenos Aires. Plus Ultra. 1969.

Altamirano Catalán, Marco y Muñoz Benavente, Felipe. *Derecho Tributario, Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria.* Chile. Editorial Legal Publishing. 2006.

Alvarado Morales, José y otros. *Las Consecuencias Jurídicas y Patrimoniales.* Editorial Libro Mar. 2000.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal.* México. Editorial Themis. 2003.

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

Bielsa, Rafael. *Estudios de Derecho Público, Derecho Fiscal.* Tomo II. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1951.

Bidart Campos, Germán. *Derecho constitucional.* Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1974.

Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho Tributario Parte General.* Editorial Ariel. Caracas. México 1976.

Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario,* parte general. Civitas Ediciones S.L. Madrid. 2004.

Cárdenas Elizondo, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal.* México. Editorial Porrúa. 1997.

Castán Tobeñas, José. *Derecho Civil Español.* Tomos I. V. II. Reus. Madrid, 1971.

Cortés Domínguez, Matías. *Ordenamiento tributario español.* Editorial Civitas. Madrid. 1985.

Giannini, Amadeo. *Instituciones de Derecho Tributario.* Traducción española. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1957.

Danos Ordoñez, Jorge. *El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar.* Themis N° 29. Lima. 1994.

De La Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano.* México. Editorial Porrúa. 2008.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.* Ed. México D.F. 1946.

García Belsunce, Horacio. *Estudios financieros.* Editorial Depalma. Buenos Aires. 1966.

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

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

García Vizcaino, Catalina. *Los Tributos frente al Federalismo, puntos de partida y recomendaciones para la reforma Constitucional.* Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1975.

Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero.* Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Buenos Aires. De Palma. 1997.

Giuliani Fouruge, Carlos. *Derecho financiero.* Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1962.

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

Glogaver Gunter, Joaquín. *Elementos de la tributación.* Buenos Aires. Librería Jurista. 1989.

Gutiérrez Cortina, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario.* México. Porrúa. 1978.

Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* Argentina: Buenos Aires. Abeledo Perrot. 1996.

Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Liceo profesional CIMA. 1957.

Kuri De Mendoza, Silvia Lizette y Otros. “*Manual de Derecho Financiero.* Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial”. 1993.

Magaña, Álvaro. *Ensayos de Derecho Tributario La Reforma tributaria de 1915, Una visión retrospectiva.* San Salvador. Enero de 1984.

Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. *Derecho Tributario Procesal.* Argentina: DePalma. 1987.

Martin, José María. *Derecho Tributario general.* Buenos Aires: Depalma. 1995.

Luchena Mozo, Gracia María. *La relación jurídico-tributaria, el hecho imponible.* España: Universidad de Castilla-La Mancha. 2008.

Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria.* Buenos Aires: Depalma. 1989.

Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. *Introducción al derecho tributario.* Lima Perú. 2000.

Pérez De Ayala, José Luis. *Derecho Tributario.* Tomo 1. Madrid – España: Editorial de derecho financiero. 1968.

Pérez De Ayala, José Luis y González, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario.* Madrid. Editorial Edersa. 1991.

Pérez Rollo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* España: Civitas – Thomson Reuters. 2012.

Queralt, Juan Martín. *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* Madrid: Editorial Tecnos. 1998.

Queralt, Juan Martín, Tejerizo López, José Manuel y Cayón Galiardo, Antonio. *Manual de Derecho Tributario.* Parte Especial. El Salvador. 2007.

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal.* México, Distrito Federal: Oxford University Press. 2003.

Rossy, Hipólito. *Instituciones de Derecho Financiero.* Editorial Reus. 1959.

Sáinz De Bujanda, Fernando. *Teoría jurídica de la exención tributaria.* Informe para un coloquio" en Hacienda y Derecho. Vol. 111, IEP, Madrid, 1963.

Sánchez Huete, Miguel Ángel. *La graduación de las sanciones en la nueva LGT.* Madrid – Barcelona: Marcial Pons. 2006.

Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal.* México: Red Tercer Milenio. 2012.

Porrás López, Armando. *Derecho Fiscal – Aspectos Jurídicos y Contables.* México, D.F; Manuel Porrúa, S.A. 1977.

Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Ediciones de Palma. 1992.

Vanoni, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias,* 1932, Milán.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Argentina: De Palma. 2001.

Villegas, Héctor. *Manual de Finanzas Públicas.* Argentina: De Palma. 2000.

Zepeda, Oscar Adalberto. *Compendio General de los Impuestos, con Aplicación al Derecho Impositivo Salvadoreño.* Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” 1965.

TESIS

Escalante, Carlos y otros. “*Estudio de La Ley de Impuesto Sobre la Renta.* Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador. 1966.

Pozas Henríquez, Nelly Edith. “*El Impuesto sobre la renta, historia, hecho generador procedimiento*”. Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad José Matías Delgado. El Salvador 1993.

Linqui Velásquez, Andrés Mauricio. “*Teoría, contabilidad y examen de los Impuestos Indirectos*”. Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” 1981.

Tejeda Ayestas, Daniel Mauricio. “*Obligaciones Tributarias Formales de los Profesionales como contribuyentes del fisco*”. Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas. Universidad De San Carlos De Guatemala. 2005.

Blasco Arias, Luis Miguel. “*Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: Una aproximación a su problemática jurídica*”. Facultad de Ciencias jurídicas, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. España. 2011

Díaz Pineda, Raquel Abigail y otros. “*El Procedimiento de Liquidación de Oficio como mecanismo de prevención para disminuir la Evasión Fiscal del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios*”. Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador. Mayo 2016.

Brizuela Morales, Edwin Alexander y Otros. “*La Burocracia, Gravosidad y Discrecionalidad del actual régimen Sancionatorio Tributario y la posible violación a los derechos de los Comerciantes del Área Metropolitana de San Salvador, Regulados en El Art. 12 CN.* Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador. Abril 2010.

Elías, Fatima Lisseth y Otros. *La Eficacia del Fedatario Fiscal como mecanismo para evitar la evasión fiscal.* Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador. Marzo 2014.

LEGISLACIÓN

Constitución de la Republica de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

Código Penal, D. L. No. 1030, del 26 de abril de 1997, D. O. No. 105, Tomo: 335, del 10 de Junio de 1997.

Código Tributario, D. L. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, D. O. No. 241, Tomo: 349 del 22 de diciembre de 2000.

Ley del Impuesto sobre la Renta. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

Reglamento de Aplicación de Código Tributario. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

JURISPRUDENCIA

Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso – Administrativo. Sentencia del 28/05/1997, Ref. 45-B-95.

Sala de lo Constitucional. *Sentencia de inconstitucionalidad. Referencia: 8-07.* El Salvador. Corte Suprema de Justicia.

Sala de lo Contencioso Administrativo. *Sentencia definitiva. Referencia: 29-G-91.* El Salvador. Corte Suprema de Justicia.

REVISTAS Y PERIÓDICOS

García Anovero, L. *“Las fuentes del Derecho Tributario en la Ley General Tributaria”.* Derecho Tributario y Hacienda Pública.

Villalta, Ramón. *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, San Salvador, 2016.

Iniciativa Social Para La Democracia, ISD. *Informe de análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador*. UKN Producciones. Noviembre, 2016.

Alas De Franco y Otros. *Diagnóstico Del Sistema Tributario Salvadoreño*. Serie de investigación. FUSADES. Junio 2018. El Salvador

Casado Ollero, G. *Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evo lución y estado actual*. Revista Española de Derecho Financiero.

Guerrero, Francisco Rafael. *Tendremos por fin un Código Tributario*, publicada en la sección Editoriales de El Diario de Hoy, 13 de diciembre de 2000.

DICCIONARIO

De Pina, R. y De Pina Vara, R. (1992). *Diccionario de Derecho*. México: Porrúa

SITIOS WEB:

Alarcón, Gloria. *Manual del Sistema Fiscal Español*, versión en línea, publicada en el año 2005. <http://books.google.com.sv/books?id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover>

Cartolín Pastor, Héctor. *Relación Jurídica- Tributaria*. Perú. 2007. Publicado en: http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso_0000248/Relaci%C3%B3n%20Jur%C3%ADdico.pdf.

Lazo, Francisco. (<https://www.youtube.com/watch?v=VEQ-cOxbjm8>) en 2015, y referencia a su estudio en El Economista, "E.S.: Evasión fiscal supera los US\$2,400 millones, según estudio" (<http://www.economista.net/2015/07/17/esevasion-fiscal-supera-los-2400-millones-segun-estudio>).

--- “*Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador en el año 2013*”.
(http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Novedades/Publicaciones_y_Boletines/Boletin/Otros/Efecto_redistributivo_politica_fiscal_2013_MH_15_julio_AG.pdf).

Ministerio De Hacienda. Jurisprudencia y Glosario Temático.

http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,36682&_dad=portal&_schema=PORTAL Consultada el 12 de septiembre de 2018 a las 19:24 horas.

Universidad-Surcolombiana.<http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html>.

ANEXOS

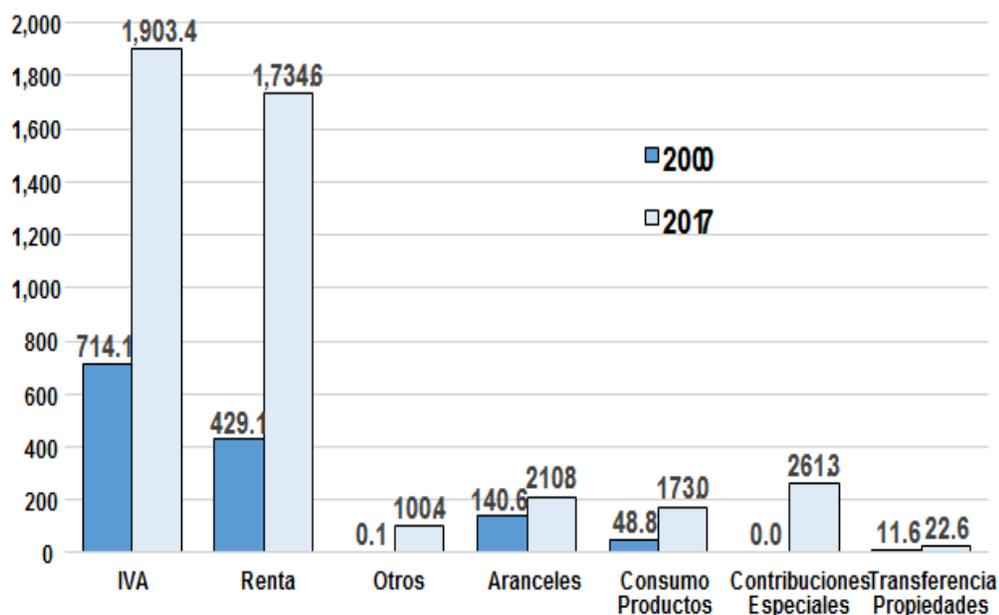
Cuadro 1. Gobierno Central: Ingresos tributarios Estructura porcentual (%)

Concepto	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 (p)
Tributarios netos	100.0									
Impuesto sobre la renta (neto)	34.8	36.4	34.6	35.3	36.4	39.5	40.3	39.4	39.8	39.4
Transferencia de propiedades	0.6	0.5	0.6	0.5	0.6	0.6	0.6	0.5	0.5	0.5
Importaciones	6.2	5.3	5.2	5.2	5.2	5.3	4.8	5.0	5.0	4.8
Consumo de Productos	3.3	3.8	4.2	4.4	4.3	3.9	4.0	4.1	4.1	3.9
Productos alcohólicos	0.5	0.7	0.7	0.7	0.7	0.6	0.6	0.6	0.5	0.5
Cerveza	1.0	1.0	1.1	1.3	1.3	1.3	1.3	1.4	1.5	1.5
Cigarrillo	0.9	1.2	1.3	1.3	1.0	0.8	0.9	0.8	0.7	0.6
Gaseosas y otras bebidas no carbonatadas	0.8	0.9	1.1	1.1	1.2	1.1	1.1	1.2	1.2	1.1
Armas, municiones, explosivos y similares	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.02
Ad valorem sobre combustibles 1/								0.2	0.2	0.2
Impuesto al Valor Agregado (IVA) (neto)	50.6	47.9	49.7	49.3	48.8	46.2	45.6	45.0	43.5	43.2
Migración y Turismo	0.03	0.04								
Llamadas del exterior 2/	0.7	1.8	1.7	1.5	1.0	0.9	0.6			
Impuesto especial primera matrícula			0.3							
Impuesto a operaciones financieras 1/							0.6	2.2	2.0	1.9
Impuestos cheques y transferencias electrónicas 1/							0.4	1.4	1.3	1.2
Retención control liquidez (acreditable)							0.2	0.8	0.7	0.7
Contribuciones Especiales	3.8	4.2	3.9	3.5	3.4	3.4	3.2	3.4	4.7	5.9
Promoción turismo	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3
Fovial	2.3	2.6	2.4	2.2	2.1	1.9	2.0	2.0	2.1	2.0
Transporte público	1.1	1.3	1.2	1.1	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
Azúcar extraída	0.03	0.03	0.02	0.02	0.03	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02
FONAT 2/						0.2		0.0	0.0	0.0
Seguridad pública 1/								0.1	1.2	1.1
Grandes contribuyentes 1/								0.0	0.2	1.5

Fuente: elaborado con datos del Banco Central de Reserva y del Ministerio de Hacienda

El impuesto a las operaciones financieras comenzó a aplicarse en septiembre de 2014. El impuesto ad Valorem a la gasolina comenzó a percibirse en febrero de 2015. La contribución especial aplicada a las telecomunicaciones para seguridad comenzó a recaudarse en noviembre de 2015. La contribución especial aplicada a grandes contribuyentes para seguridad empezó a recaudarse en abril de 2016.

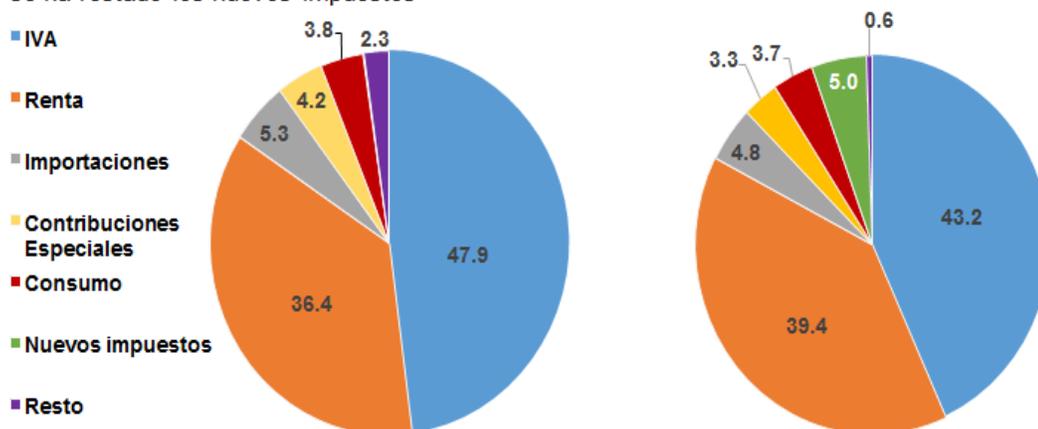
Gráfica 1. Los pilares de la recaudación IVA y renta.



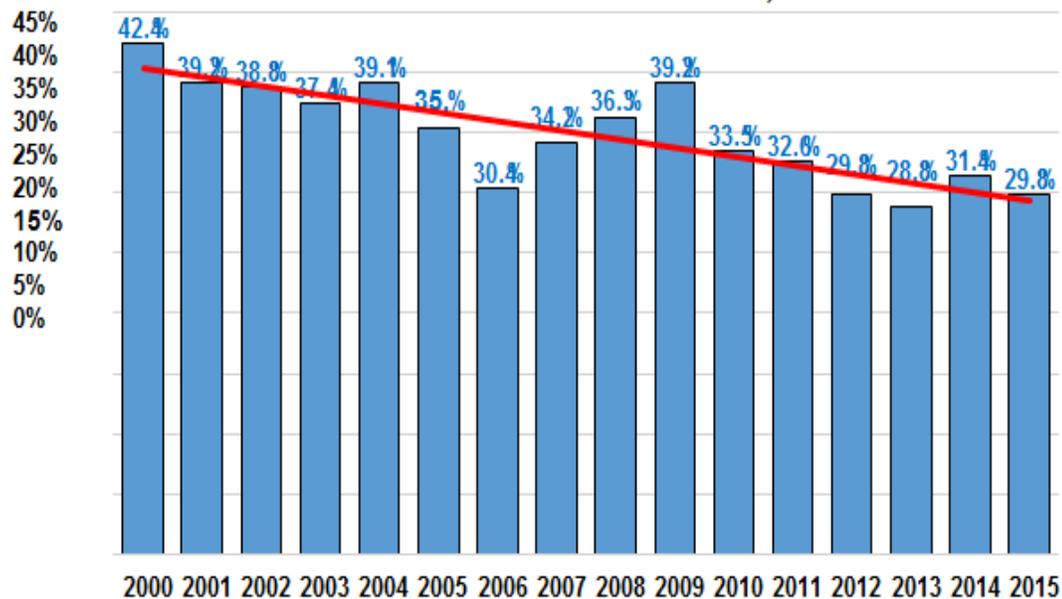
Fuente: elaboración propia con datos del BCR y MH. . Nota: en términos netos

Gráfica 2. Estructura de los ingresos tributarios netos (%)

Nuevos impuestos 2009-2017: primera matrícula; transacciones financieras, cargos para seguridad; ad Valorem combustibles. En nuevos impuestos no se incluyó nuevas bebidas y productos alcohólicos gravados durante 2008-2017 con impuestos ya existentes, por no poder aislar su participación. En contribuciones especiales e impuestos al consumo de 2017 se ha restado los nuevos impuestos

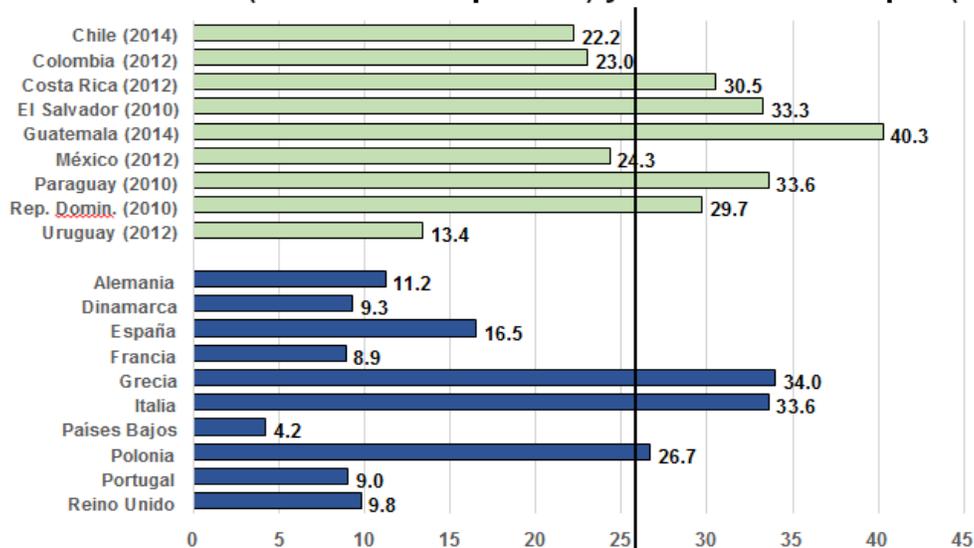


Gráfica 3. El Salvador: tasa de evasión del IVA, 2000-2015



Fuente: Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016-2026, pp. 155. Ministerio de Hacienda.

Gráfica 4 Tasas de evasión en el IVA para países seleccionados de América Latina (último año disponible) y de la Unión Europea (2013)



Fuente: Gómez-Sabaini, Juan Carlos, y Dalmiro Morán (2016). En: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39902/S1600017_es.pdf?jsessionid=D12D514F29FA1606E075B290E38AFF80?sequence=1