

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



**EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA Y SU APLICACIÓN AL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO MECANISMO DE PREVENCIÓN Y
CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR**

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

**KEVIN SAMUEL LÓPEZ HERNÁNDEZ
RAÚL ANTONIO LÓPEZ TOBAR
RUTH ESTHER MÁRQUEZ APARICIO**

**DOCENTE ASESOR:
LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MAYO DE 2021.

TRIBUNAL CALIFICADOR

**LIC. NELSON ARMANDO VAQUERANO
(PRESIDENTE)**

**DR. HENRY ALEXANDER MEJIA
(SECRETARIO)**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Msc. Roger Armando Arias

RECTOR

Dr. Raúl Ernesto Azcúnaga López

VICERRECTOR ACADEMICO

Ing. Juan Rosa Quintanilla Quintanilla

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Msc. Francisco Antonio Alarcón Sandoval

SECRETARIO GENERAL

Lic. Rafael Humberto Peña Marín

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata

DECANA

Dr. Edgardo Herrera Medrano Pacheco

VICEDECANO

Msc. Digna Reina Contreras de Cornejo

SECRETARIO

Msc. Hugo Dagoberto Pineda Argueta

DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Msc. Diana del Carmen Merino de Sorto

DIRECTORA DE PROCESO DE GRADUACIÓN

Msc. María Magdalena Morales

COORDINADORA DE PROCESO DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA
DE CIENCIAS JURÍDICAS

AGRADECIMIENTOS

Le dedico este trabajo de titulación a mis padres, Ryna Hernández y Samuel López, como reflejo de su sacrificio por apoyarme incondicionalmente en todos los aspectos de mi vida, por ser los principales promotores de mi sueño, por confiar y creer en mis expectativas, por los consejos, valores y principios. Quienes con su amor, paciencia y esfuerzo me han permitido llegar a cumplir hoy un sueño más.

A Dios, por darme la vida y estar siempre conmigo, guiándome en mi camino con sus bendiciones y fortalecerme con sabiduría, perseverancia, disciplina y paciencia.

A mi familia, en especial a mis abuelos Amalia Argueta y Jesús Hernández, que con sus palabras me hacían sentir orgulloso de lo que soy y de lo que les puedo enseñar, por el apoyo moral, que me brindaron a lo largo de esta etapa.

Mi más profundo agradecimiento a Elena Santos, quien me apoyo y alentó para continuar, cuando parecía que me iba a rendir, por acompañarme en cada momento y demostrarme su amor, comprensión y paciencia para finalizar mis objetivos.

Merecen un agradecimiento especial mis compañeros de tesis, amigos y futuros colegas Raúl López y Ruth Márquez, por su esfuerzo, dedicación para trabajar en equipo, les tengo mi más alta estima y les auguro éxitos en su vida. Asimismo, al asesor de tesis licenciado Samuel Merino, que gracias a sus consejos y correcciones hoy puedo culminar este trabajo.

A mis amigos, que de una u otra manera me brindaron su colaboración y se involucraron en este objetivo.

Kevin Samuel López Hernández

AGRADECIMIENTOS

A Dios, quien me permitió culminar esta etapa de mi formación académica con sus infinitas bendiciones, fortaleza, salud y sabiduría.

A mis padres, Ofelia Tobar y Raúl López, quienes son mi fuente de inspiración, enseñándome a perseverar y nunca darme por vencido hasta lograr mis objetivos, gracias por su amor, apoyo incondicional y por cada sacrificio realizado para formarme académica y profesionalmente, sin ustedes no podría haberlo logrado y espero un día poder retribuir cada esfuerzo que realizaron por mí, los amo.

A mis hermanas, Karen y Mónica López, quienes siempre estuvieron a mi lado a lo largo de la carrera, por su paciencia y sus conocimientos compartidos, las amo. A mí tía y mi abuela, Ángela y Leonor Tobar, quienes siempre me tuvieron en sus oraciones, por sus consejos y por cada atención que tuvieron para hacer mis días de estudios más fáciles.

A Liliana González, quien siempre creyó en mis capacidades, porque tuvo palabras de aliento cuando más lo necesité, por cada uno de sus detalles, por su comprensión y cariño.

A mis queridos compañeros de tesis y amigos, Kevin López y Ruth Márquez, por sus esfuerzos, paciencia y apoyo incondicional desde nuestro primer año de estudio hasta la culminación del presente trabajo de investigación, siempre los recordaré y les deseo de todo corazón muchos éxitos en su vida profesional. A nuestro Docente Asesor, Lic. Samuel Merino, por su disponibilidad, paciencia y conocimientos transmitidos que han sido fundamentales para poder cumplir esta anhelada meta.

Raúl Antonio López Tobar

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por su amor y misericordia.

A mi padre **Rene Mauricio García**, este logro está dedicado a ti, aunque ya no puedas verme cumplirlo, un abrazo hasta el cielo, gracias por enseñarme a ser fuerte e independiente y a no rendirme jamás.

A mi madre Ruth Esther Aparicio y mi hermano Cristian Adilio Márquez por sus sacrificios y apoyo incondicional, gracias por siempre haber creído en mí e impulsarme a alcanzar mis sueños.

A Patty Chévez mi hermana, compañera de batallas y mejor amiga, no terminaría jamás de enumerar todas las cosas por las cuales estoy agradecida contigo, gracias por ser en la tierra una muestra clara del amor de Dios hacia mí. A mis tíos Napoleón y Mary Chévez, por su paciencia, oraciones y consejos, nada de esto sería posible sin ustedes.

A mis amigos y compañeros de tesis, Kevin López y Raúl López, ha sido un camino largo, que no imagino haber recorrido con nadie más que con ustedes, los quiero y agradezco mucho su perseverancia y todos los sacrificios que nos han permitido culminar con éxito esta etapa de nuestras vidas, les deseo lo mejor académica y profesionalmente.

Agradezco también a José Guerra por su apoyo y comprensión, gracias por ser mi mano derecha, por estar siempre atento y escucharme, impulsándome cada día a ser mejor persona.

Ruth Esther Márquez Aparicio

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPITULO I	
ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA	1
1.1 Antecedentes históricos de la tributación.....	1
1.1.1 Edad antigua.....	3
1.1.2 Edad media.....	6
1.1.3 Edad moderna	9
1.2 Evolución histórica del impuesto sobre la renta.....	11
1.2.1 Evolución del impuesto sobre la renta en El Salvador.....	13
1.2.1.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1915.....	14
1.2.1.2 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1916.....	15
1.2.1.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1951.....	16
1.2.1.4 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1963.....	17
1.2.1.5 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1991.....	18
1.3 Evolución histórica del procedimiento de liquidación oficiosa en El Salvador.....	20
1.3.1 Concepción tradicional del procedimiento liquidatorio	20
1.3.2 Antecedentes.....	21
CAPITULO II	
GENERALIDADES DOCTRINARIAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DERECHO TRIBUTARIO FORMAL Y LA EVASION FISCAL	24
2.1 Impuesto sobre la renta	24
2.1.2 Hecho generador	25
2.1.3 Características	27
2.1.4 Sujeto pasivo	27
2.2 Derecho tributario formal.....	28
2.2.1 Facultades de la Administración	29

2.3 Determinación tributaria	31
2.3.1 Función de la determinación tributaria	33
2.3.2 Valor de la determinación. Teorías	33
2.3.3 Formas de determinación del impuesto	35
2.3.3.1 Determinación por el sujeto pasivo	35
2.4 Requisitos formales de la declaración tributaria en El Salvador	41
2.5 Determinación de oficio.....	42
2.5.1 Procedencia de la determinación de oficio.....	43
2.5.2 Métodos para la determinación de oficio de Impuestos	45
2.5.2.1 Base cierta	45
2.5.2.2 Base presunta.....	45
2.5.2.3 Base mixta	46
2.5.3 El acto administrativo de liquidación	47
2.5.3.1 Características	48
2.5.3.2 Naturaleza.....	48
2.5.3.3 Firmeza del acto de liquidación.....	49
2.5.3.4 Efectos del acto de liquidación.....	50
2.6 Evasión Fiscal.....	50
2.6.1 Naturaleza del ilícito tributario.....	51
2.6.2 Términos relacionados a la evasión fiscal.....	51
2.6.3 Diferencia con la evasión legal del tributo.....	52
2.6.4 Diferencia de la evasión fiscal como delito y como sanción administrativa.....	53
2.6.5 Objeto y tipos de evasión.....	54
2.6.6 Causas de evasión fiscal	58
2.6.7 Importancia de combatir la evasión fiscal	61
2.6.8 Consecuencias de la evasión fiscal	62
2.6.9.1 Impacto de la evasión en la recaudación fiscal.....	63
2.6.9.2 Metodología para medir la evasión	64

2.7 El delito de evasión	65
2.7.1 Elementos constitutivos	65
2.7.2 Evasión fiscal como infracción tributaria	66
2.7.3 Infracción de defraudación y evasión tributaria.....	67
CAPITULO III	
PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA COMO MECANISMO DE PREVENCION Y CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU GRADO DE EFICACIA EN EL SALVADOR	
3.1 Competencia para determinar la liquidación de oficio.....	69
3.2 Procedimiento de fiscalización y liquidación oficiosa en El Salvador	70
3.2.1 Inicio del procedimiento de fiscalización	71
3.2.1.1 Auto de designación	72
3.2.1.2 Notificación del auto de designación al contribuyente	73
3.2.1.3 Informe de auditoría	73
3.3 Procedimiento de liquidación de oficio.....	74
3.3.1 Procedencia	74
3.3.2 Bases para la liquidación de oficio.....	77
3.3.2.1 Base cierta	77
3.3.2.2 Base estimativa, indicial o presunta:	78
3.3.2.3 Base mixta	81
3.3.3 Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas	82
3.3.3.1 Auto de audiencia y apertura a prueba	82
3.3.4 Medios de prueba en derecho tributario	84
3.3.5 Recurso de apelación en el procedimiento de liquidación de oficio	85
3.3.6 Firmeza de las resoluciones	86
3.3.7 Plazo de pago	87
3.3.7.1 Con obro de la deuda por incumplimiento de pago.....	87
3.4 Grado de eficacia del procedimiento de liquidación de oficio en el Impuesto sobre la Renta	88

3.4.1 Legislación tributaria del procedimiento de liquidación oficiosa en el Impuesto Sobre la Renta y su aplicación por parte de la DGII.	88
3.4.2 Factores que inciden la excesiva carga laboral en la DGII en el procedimiento de liquidación oficiosa del Impuesto Sobre la Renta.	90
3.4.3 Fallas en la gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria.....	92
3.4.4 Fallas en las estrategias de fiscalización y control.....	94
3.4.5 Fallas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario.....	96
3.4.6 Factores asociados a los sujetos pasivos y a la baja cultura tributaria.	97
3.4.7 La Administración Tributaria como respuesta a la eficiencia	100
3.4.8 Sectores de operatividad de la evasión fiscal	101
3.5 Mecanismo de control y prevención de la evasión fiscal	103
3.5.1 Procedimientos administrativos del Órgano Ejecutivo	103
3.5.2 Procesos jurisdiccionales e investigación penal	103
CAPITULO IV	
LEGISLACION COMPARADA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON OTROS PAISES.....	
4.1 Procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta en la legislación de Chile.	105
4.1.1 Fiscalización	108
4.1.1.1 Tipos de procesos.....	108
4.1.1.2 Acciones de fiscalización	109
4.1.2 Auditoría tributaria.....	111
4.1.3 Similitudes y diferencias entre el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto de renta en la legislación de Chile y El Salvador	121
4.1.4 Conclusión entre las legislaciones de Chile y El Salvador	125
4.2 El procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto de renta en la legislación de Costa Rica.....	126
4.2.2 Casos en que procede la determinación de oficio	127

4.2.3 Formas de determinación	128
4.2.4 Desarrollo del procedimiento de determinación oficiosa	129
4.2.4.1 Carga de la prueba.	131
4.2.4.2 Plazos para resolver	132
4.2.5 Similitudes y diferencias entre el procedimiento de liquidación oficiosa entre la legislación de Costa Rica y El Salvador.....	132
4.2.6 Conclusión entre las legislaciones de Costa Rica y El Salvador.....	136
CONCLUSIONES	140
RECOMENDACIONES	142
BIBLIOGRAFÍA.....	147

RESUMEN

En El Salvador existen rigurosos esfuerzos por parte de la Administración Tributaria, para prevenir y controlar la evasión fiscal, en esta ocasión nos ocupa la liquidación o determinación de oficio de los contribuyentes a quienes cometan conductas defraudatorias con la finalidad de no pagar el impuesto sobre la renta, es decir, no llevan a cabo la autoliquidación, que consiste en que el mismo contribuyente realiza el pago por medio de una declaración tributaria, sin la necesidad que el Ministerio de Hacienda intervenga. La consecuencia de no pagar impuestos, genera el desfinanciamiento del gasto público. Es por ello, que se enfatiza como la Administración Tributaria aplica el procedimiento, su procedencia, métodos y efectos.

La evasión fiscal es un fenómeno que es causado por aspectos económicos y políticos, siendo importante combatir la evasión fiscal para el correcto funcionamiento de una economía moderna, constituyendo un reto indispensable, desde el punto de vista ético, jurídico, económico y social, pese a los errores de técnica legislativa que adolece la legislación salvadoreña, causando ambigüedades y contradicciones conceptuales en la regulación de la evasión fiscal.

Las operaciones fraudulentas más comunes de evasión fiscal son, la omisión de la declaración, uso de prestanombres, domicilio en el extranjero, paraísos fiscales, no facturación y doble facturación. La eficacia del procedimiento de liquidación de oficio es afectado por diferentes factores, como la falta de idoneidad de los empleados de la Administración Tributaria, es decir, la falta de formación profesional, lo que nos remite a la escases de capital humano, para la universalidad de contribuyentes generando excesiva carga laboral, falta de experiencia en el personal operativo, fallas en las estrategias de fiscalización y control, y la baja cultura tributaria.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

A.C.	Antes de Cristo
ART.	Articulo
C. COM.	Código de Comercio
CN.	Constitución de la Republica de El Salvador
C.PN.	Código Penal
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
CSJ	Corte Suprema de Justicia
C.T.	Código Tributario
C.T. CH	Código Tributario Chileno
D.L.	Decreto Legislativo.
D.O.	Diario Oficial.
DGA	Dirección General de Aduanas
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
IVA	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LISR	Ley de Impuesto Sobre la Renta
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo
LOFTAIA	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas

MCTAL	Modelo de Código Tributario para América Latina
RACT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario
RGGFR	Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas
UAT	Unidad de Audiencia y Tasaciones
USAID	Agencia de lo Estados Unidos para el Desarrollo Internacional

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación pretende crear conciencia social en los ciudadanos respecto al cumplimiento de la obligación tributaria de declarar renta, ya que, ante el incumplimiento de esa obligación, la Administración Tributaria está facultada para proceder a liquidar de oficio y exigir el pago del referido impuesto, así mismo, expone los diferentes problemas que presenta para la Administración Tributaria la aplicación de dicho procedimiento, ofreciendo soluciones que podrían optimizar su aplicación.

El interés de esta investigación de carácter documental, se genera debido al constante incremento de la evasión fiscal en El Salvador, y con ella se pretende conocer el rango de eficacia y el alcance que tiene el procedimiento de liquidación de oficio, para ello, se analizaran disposiciones normativas como el Código Tributario y la Ley de Impuesto Sobre la Renta, consultando además, instituciones administrativas y jurisdiccionales, que versan sobre el tema objeto de estudio, utilizando técnicas de investigación documental y bibliográfica, que ha conducido a obtener la autenticidad de los mismos, y otros medios tecnológicos para recopilar la información obtenida.

En ese orden de ideas, se hace un desarrollo capitular iniciando con el capítulo I, en el cual se ha establecido una noción de los antecedentes históricos de la tributación en el mundo por épocas, antecedentes del impuesto sobre la renta en El Salvador, con la finalidad conocer el origen y la evolución del impuesto sobre la renta y del procedimiento de liquidación oficiosa.

El segundo capítulo aborda el marco doctrinario y generalidades del impuesto sobre la renta, la importancia del derecho tributario formal, el desarrollo de la determinación tributaria, cuál es su función, las formas de

determinación del impuesto, el fenómeno de la evasión fiscal, las causas, la importancia de combatirla, las consecuencias, evasión fiscal como delito y sus componentes. Este capítulo se considera importante porque se enfoca en la teoría de instituciones jurídicas que son trascendentales para la comprensión de los lectores y la correcta aplicación en la práctica.

En el capítulo tercero se desarrolla el procedimiento de liquidación de oficio en el impuesto sobre la renta, examinando su contenido jurídico y el grado de eficacia, los factores que inciden a una excesiva carga laboral en la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, las fallas en el interior de la Administración Tributaria y en las políticas tributarias, deficiencias que adolece el Código Tributario y la Ley de Impuesto Sobre la Renta que incide en la eficacia de dicho procedimiento, la fiscalización como método de control, el procedimiento de audiencia y apertura a prueba, los sectores donde opera la evasión fiscal y las operaciones fraudulentas para conseguir la evasión fiscal.

El capítulo cuarto se enfoca en el análisis comparativo de la legislación y jurisprudencia salvadoreña referente al procedimiento de liquidación de oficio con los países de Chile y Costa Rica, con el objetivo de comparar la aplicación del procedimiento de liquidación de oficio.

Finalizando la presente investigación con las conclusiones y recomendaciones, en las cuales aportamos alternativas de solución para que cada uno de los sujetos que intervienen en la liquidación de oficio, mejoren, con el fin de alcanzar un grado de eficacia, que garantice mayor recaudación de ingresos para el financiamiento del gasto público, reduciendo así el índice de evasión fiscal.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA

Este capítulo tiene como propósito desarrollar de manera general aspectos históricos sobre la Tributación en El Salvador y el mundo, dando a conocer la necesidad de la existencia de un ordenamiento jurídico que regule el pago de tributos para que el Estado cuente con los recursos financieros necesarios que le permitan operar y brindar los servicios básicos que requiere la población.

1.1 Antecedentes históricos de la tributación

La historia de la tributación se halla recíprocamente vinculada con el desarrollo histórico del pensamiento financiero, de modo que los acontecimientos reales (establecimiento de tributos) han influido sobre la evolución de la teoría, en tanto que los pensadores han ejercido su influencia, en mayor o menor medida, sobre el desenvolvimiento de los acontecimientos.¹

Las haciendas del mundo antiguo presentan en cuanto a la obtención del recurso una gran heterogeneidad que impide considerarlas en forma orgánica. En general, puede decirse que las necesidades financieras eran cubiertas mediante prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos, con rentas patrimoniales y por medio de monopolios estatales; sin embargo, se nota un predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de bienes del dominio particular del monarca, tales como minas y tierras. Sucede que

¹ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, tomo I (Buenos Aires: Depalma, 1996), 11- 14.

en esas épocas remotas no se distinguía, por lo general, entre patrimonio del Estado y patrimonio particular del soberano.

Sin embargo, existieron en esas épocas rudimentos de tributación. Recordando algunos antecedentes en la materia, se observa que existieron tributos en el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Péneles y en Roma en los años de Julio César. Así, se afirma que los griegos conocían una especie de impuesto progresivo sobre la renta y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. En cuanto a Roma, se encuentran diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales. Tal, por ejemplo, la vicesima hereditatum establecida en la época de Augusto.²

Durante la Edad Media, el patrimonio del Estado continuó confundido con el del soberano y era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En ese período histórico se desarrolló el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el rey hacía a los señores feudales (por ejemplo, el derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización de agua).³

También se difundieron las tasas, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados servicios que éstos le prestaban. Así, los vasallos debían pagar tributos para que los señores les permitieran ejercer profesiones o empleos, para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, por utilizar las tierras del señor feudal, etc. Puede observarse que estas prestaciones no son estrictamente tributarias, puesto que están más

² Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 2001), 50.

³ *Ibíd.* 51.

vinculadas a la idea de propiedad del dominio señorial: son en cierta forma productos derivados de la propiedad. Vemos, entonces, que continúa predominando el carácter patrimonial de los ingresos.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas transformaciones en el sistema del ingreso público. El rey, para restaurar su poder venido a menos en la época feudal, utilizó ante todo los privilegios feudales, como señor percibía rentas de sus tierras. Después utilizó el sistema de ayudas para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir rentas en sus respectivos dominios; en lugar de ser pagada por el señor, la “ayuda” era percibida por el rey directamente de los habitantes de los diversos dominios señoriales. Estas "ayudas" fueron en un primer momento excepcionales (por ejemplo, cuando era necesario reclutar soldados). Pero luego se precisó un ejército estable, se tendió a darle carácter permanente. Una vez concedida la autorización, el rey se aprovechó de ella para recaudar anualmente la ayuda, como ya lo hacía en las ciudades con carácter de municipio. Puede observarse que este sistema de ayudas feudales hizo surgir la concepción del impuesto moderno.⁴

La historia de la tributación que antecede, se han acotado épocas y hechos relevantes que concierne lo relativo a los sucesos fundamentales que dieron origen a “tributos” o “impuestos”, sin embargo, inmediatamente enunciaremos los antecedentes de tributación detalladamente y clasificados por épocas.

1.1.1 Edad antigua

Este periodo coincide con el levantamiento de las primeras civilizaciones, sin embargo, se considera tradicionalmente que el inicio de esta etapa de la historia comienza desde el surgimiento de la escritura hasta la caída del

⁴ Villegas, *Curso de finanzas*, 51-52.

Imperio Romano, es decir el siglo V. No existe un registro certero de la primera civilización o asentamiento humano donde se haya cobrado por primera vez alguna especie de tributo, lo cierto es que en toda época y lugar existieron formas de tributación que en alguna medida pueden ser asimiladas a las actuales. De tal forma que se mencionaran algunas ciudades antiguas que de alguna forma tenían un cierto grado de organización y que tomaban en cuenta el cobro de alguna especie de impuesto.

En la antigua Mesopotamia bajo la dominación persa existían impuestos territoriales y de capitación cuyo pago hacía que se considerase a una persona como ciudadano, cargas sobre el transporte fluvial e importaciones.⁵

Es así que, en la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años A.C, se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que "así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes".

En el Antiguo Egipto había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese período dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos (ello fue un antecedente de la tributación extrafiscal o imposición "de ordenamiento", pues en esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria).

Respecto de Atenas, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la "eisfora", por las necesidades de la guerra contra Esparta; la "liturgia", para

⁵ Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal* (Buenos Aires: La Ley, 2005), 57.

las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la "triarquia", para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; época que fue mencionada anteriormente, no obstante, el Doctrinario adiciona que, por ejemplo, la "vicesima hereditatum" (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc. También hallamos aquí antecedentes de extrafiscalidad de la tributación, como en el caso de los "ultro tributa", creados por Catón el Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres (los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases eran valuados por Catón, en la imposición patrimonial, diez veces más caros que su valor; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por más de 10.000 ases eran tasados diez veces más caros que el precio de adquisición; además, para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva del "tributum").⁶

Durante el Imperio Romano, y particularmente con la "Lex Julia Municipalis", surgieron localidades denominadas "fora" y "conciliábulo", las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas (muñera); por ello se denominó "municipes" a los habitantes de tales ciudades, y "municipio" a esas ciudades o villas. Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al "curator", que velaba por los intereses fiscales, y al "defensor civitatis", que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los

⁶ Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 12.

recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el "ordo decurionum" respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.⁷

Cabe agregar que, a los reyes, en algunas épocas, se les permitía cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión de ésta, o impuestos personales debidos por los habitantes desde la edad de 15 años, o impuestos sobre los consumos y su introducción (sal, granos, etc.), o tributos sobre formas presuntas de vida (tasas basadas en el número de hogares, en la cantidad de ventanas de los edificios, etc.). Las palabras "tributo" e "impuesto" implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección; en las primeras épocas medievales, los hombres libres prestaban servicios personales en las armas. El "estimo" y el "catastro", en la república florentina, eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta, y después sobre los capitales.

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados; algunas veces se los pagaba para gozar de cierta autonomía. Los bárbaros, en los últimos años del Imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos, que eran pagados, primero, para apaciguarlos, y luego, en virtud de la conquista. Los hunos, tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados.⁸

1.1.2 Edad media

El Medievo es otro período de prehistoria de los recursos públicos, ya que los tributos entonces exigidos debían ser asimilados a obligaciones privadas, "basadas en la contingencia, arbitrariedad o violencia".⁹

⁷ Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 12-13.

⁸ *Ibíd.*

⁹ Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 13- 14.

Este periodo histórico comprende desde el fin del Imperio romano, del siglo V, hasta el siglo XV. Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta la actualidad con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto, pero indudablemente un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en las prestaciones que exigían los señores feudales.¹⁰

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

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

En el siglo XI aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales sometidas al dominio de un gran señor técnicamente ligado al Rey, sin embargo, actuando con independencia de él. Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa del Señor, otras que se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo guardar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los

¹⁰ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas* (México: Editorial Porrúa, S.A., 1946), 25.

aldeanos que a su vez estaban divididos en dos grupos, los ingenuiles u hombres libres, los cuales no podían ser sometidos a trabajos serviles y los siervos que realizaban los trabajos viles, que eran los sucesores de los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía obligaciones para su señor que se dividían en dos grupos: prestaciones de servicios personales y prestaciones económicas. Entre las personales se encontraba la del servicio militar, la cual consistía en acompañar al señor a la guerra, también tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes del señor. Y por último el vasallo estaba obligado a dar consejos al señor en los negocios.¹¹

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas de dinero, éstas al principio eran arbitrarias después se reglamentaron y posteriormente a través de un proceso evolutivo llegaron a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. No obstante, había cuatro situaciones especiales en las que el vasallo debía ayudar económicamente al señor, las cuales eran: para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, para equiparlo cuando este marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

La hija del vasallo debía de casarse con la persona designada por el señor, y de no hacerlo debía el vasallo de pagar un elevado rescate. Los siervos al igual que los vasallos tenían obligaciones personales y económicas, entre las obligaciones económicas pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta. La capitación era un censo que se pagaba anualmente por cabeza.

¹¹ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 5ª ed. (México: Editorial Porrúa S. A, 1961), 27-28.

El formariage o servidumbre matrimonial era la cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad muy elevada, en cambio cuando dos personas del mismo feudo se casaban el censo era insignificante. La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos.¹²

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

Entre las obligaciones personales de los siervos estaban las de cultivar los terrenos del señor, cuidar sus viñedos, transportar la leña, la piedra, los alimentos y se encargaban de las reparaciones en los caminos y edificios.¹³

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

1.1.3 Edad moderna

Este periodo histórico comprende desde el siglo XV hasta fines del siglo XVIII. Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los "tributos" en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores

¹² Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 29-31.

¹³ *Ibíd.*

feudales, a las cuales también denominaremos "tributos", aunque en el sentido lato del término.

Gran cantidad de alzamientos, revoluciones, guerras, han tenido por una de sus causas más importantes la tributación injusta. En razón de que el Estado moderno nació bajo el signo del absolutismo, los monarcas fueron cada vez más propensos a establecer tributos, lo cual dio origen a fuertes rebeliones, como las que concluyeron con la Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, la declaración de la independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789.¹⁴

La concepción del impuesto sufrió profundas variantes. Primitivamente, y dado su origen, el impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey. Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII, comenzó a despertar resistencia de las clases menos pudientes, que eran más castigadas por el autoritarismo. Con posterioridad a la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente. Surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos. Asistimos al notable decrecimiento de los recursos patrimoniales, y vemos que en el siglo XIX el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios.¹⁵

¹⁴ Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 11- 14.

¹⁵ Villegas, *Curso de finanzas*, 50-52.

En el siglo XX resurgieron los recursos patrimoniales vinculado al cambio en la concepción del Estado. El Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas, y la empresa pública pasa a constituirse en fuente de ingresos.

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

1.2 Evolución histórica del impuesto sobre la renta.

El Impuesto sobre la Renta, ha sido considerado el impuesto más importante de la primera mitad del siglo pasado, por haber sido una de las principales fuentes de ingreso de los Estados y por no menoscabar al contribuyente por ser impuesto justo y gravado en forma proporcional.

A nivel internacional, este Impuesto se originó en Inglaterra en el siglo XVII, pero fue en Gran Bretaña en el siglo XIX donde se normó como impuesto general, donde gravaba todas las rentas, y en el resto de países es hasta el siglo XX cuando se consolida.¹⁶

¹⁶ Víctor David Alemán Bolaños, Elsa Carolina Galdámez López y Carlos Enrique Cañenguez Linares, "Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes". (Tesis para optar al grado de Licenciatura, Universidad de El Salvador, 2004), 14-15.
<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/6945>.

Los cambios sociales que reflejó la Revolución Industrial, se reflejaron también en los sistemas tributarios. La tierra deja de ser la fuente fundamental de riqueza y se abre paso la propiedad mobiliaria.

Aparecen impuestos reales sobre bienes inmuebles, sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la renta, el primero en Inglaterra en la última mitad del siglo XVII, como medio de obtención de recursos para financiar las guerras contra Napoleón; además de algunas rentas obtenidas por determinados profesionales.¹⁷

En América Latina, tardó este movimiento científico y legislativo, entre los años 1915 y 1935, que se difunde este Impuesto y se incorpora en los sistemas tributarios.¹⁸

Dejando a un lado antecedentes remotos como los de Egipto en la época de los Ptolomeos, los de la antigua Grecia y los de Roma, así como los de la Edad Media y el Renacimiento, debemos recordar que en 1798 William Pitt logró implantar el impuesto a la renta, es decir un sistema cédular conocido como "de la triple contribución" en Inglaterra, cuando este país estaba en guerra con Francia. Posteriormente fue derogado, y restablecido en dos oportunidades. A partir de 1910, en Inglaterra se adoptó el sistema de impuesto mixto.

En Prusia se estableció, en el año 1891, un impuesto global al rédito que despertó fuertes resistencias.

En los Estados Unidos, el impuesto a la renta, bajo el sistema cédular, fue implantado en forma temporal en ocasión de dos guerras: en 1815, durante

¹⁷ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Tecnos, 1998), 97.

¹⁸ Alemán Bolaños *et al*, "Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes", 16.

la guerra con Inglaterra, y en 1862, durante la Guerra de Secesión. En 1894 pretendió reimplantárselo, pero fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema. En 1909 fue aprobada una enmienda de la Constitución federal para poder establecerlo, la cual fue ratificada en 1913 y adquirió carácter mixto.¹⁹

En Francia, luego de varios proyectos que no cristalizaron, en el período de 1914-1917 se sancionó en forma originariamente cédular.

En la Rusia Soviética el impuesto a la renta se utilizó al comienzo como recurso político para acelerar la revolución comunista, pero en 1934 quedó convertido en un tributo financiero recaudado esencialmente según la capacidad. Sucedió que, con el fin de aumentar la productividad, la Unión Soviética se vio obligada a repartir ingresos diferenciados entre los trabajadores, lo cual trajo apreciable diferencia en los sueldos; y, por consiguiente, una capacidad contributiva diferenciada. Por ello, el impuesto a la renta adquirió un carácter tal que permitiera suavizar la desigualdad de las retribuciones materiales sin hacer desaparecer por completo esa desigualdad, en virtud de la imperiosa necesidad de mantener la iniciativa personal y dejar que subsistiera un premio al rendimiento. Cabe destacar que el producto al impuesto de la renta es muy pequeño dentro de los ingresos presupuestarios generales.²⁰

1.2.1 Evolución del impuesto sobre la renta en El Salvador.

Antes de introducirse en el país el sistema de impuestos sobre la renta, las fuentes de obtención de los ingresos fiscales lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo sistema duró hasta 1915; ya que ante el inicio de la primera guerra mundial y el grave

¹⁹ Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 11-12.

²⁰ Villegas, *Curso de Finanzas*, 540-541

deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

Ante la grave y precaria situación que estaba viviendo El Salvador, los legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que el sistema utilizado hasta entonces resultaba inoperante, anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario.²¹

1.2.1.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1915.

El día 19 de mayo de 1915, la Asamblea Legislativa emite la Ley de Impuesto Sobre la Renta.²² Un mes después se emite su reglamento. El principal objetivo de este primer sistema impositivo consistía en la necesidad de hacer práctico la tributación el principio de equidad y borrar la desproporcionalidad del impuesto directo pagado por las clases pobres. En la exposición de motivos de esta Ley se planteaba que no era justo, equitativo, ni moral que los gastos del Estado fueran cubiertos por los contribuyentes de menos ingresos, en virtud que la justicia tributaria exige que cada uno haga sacrificios en proporción a sus ingresos, ya que son los que más tienen, los que más ocupan los servicios de utilidad pública, lo cual motivó la reforma tributaria.

La tarifa del impuesto era la misma, tanto para las personas naturales como para las jurídicas, así como también había una reducción básica de 200 colones para ambas. Según esta ley se gravaba únicamente la renta líquida,

²¹ Nelly Edith Pozas Henríquez, "El impuesto sobre la renta historia-hecho generador procedimiento" (Tesis para optar al grado de Licenciatura, Universidad Centroamérica José Simeón Cañas, San Salvador, 1993), 5.

<http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/f3b13be3f8ab0a2306256b3e00747a70?OpenDocument>

²² Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, Diario Oficial N° 118, Tomo N° 78, 1915).

se dejaba al contribuyente la facultad de señalar la renta a gravarse, pero sin calcular el Impuesto, era el Fisco quien tenía la atribución de efectuar la tasación y enviar al contribuyente el recibo para que este efectuara el pago, lo cual constituía una de las principales causas de mora por parte de los contribuyentes.

Como podemos observar este era un sistema de tributación directa muy simplista, y esto resulta lógico si tomamos en cuenta la poca relevancia que tenían en esa época las personas jurídicas; la economía del país estaba controlada por personas naturales, por familias enteras, pues el desarrollo de las sociedades comenzaba.

La primera recaudación del impuesto fue en 1916, el método utilizado fue el de enumerar y hacer una lista general de los contribuyentes. Se enviaron 3,189 formularios; pero solo se complementaron 1,835 de los cuales solo pagaron 652 contribuyentes, 209 fueron exentos y se retuvieron en estudio 974 declaraciones.²³

1.2.1.2 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1916

El 19 de junio de 1916 se decreta una nueva Ley.²⁴ Esta tuvo fuerza obligatoria el 1 de enero de 1917, en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones.

Respecto a los sujetos del impuesto, parecía no haber ninguna variación, de acuerdo a la ley anterior, cuando se trataba de personas jurídicas quien

²³ Cecilia Alejandra García Cabrera, Lidia Elizabeth González Ortiz y Mirna Beatriz Bu Crespo, "El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta" (Tesis para optar el grado de Licenciatura, Universidad de El Salvador, 2007), 27-28.
<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/4809>

²⁴ Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. del 19 de junio de 1916, D.O. N° 140, Tomo N° 80, 1916).

pagaba el impuesto era la sociedad, quedando exentos de pago los socios; en cambio en esta ley las personas jurídicas o sociedades no estaban obligadas a pagar el Impuesto sino cada uno de los socios que percibían utilidades.

Este cambio tubo su incidencia porque el socio no pagaba el impuesto, únicamente sobre las utilidades que recibía de alguna sociedad, sino que se veía obligado a sumar esas utilidades a los ingresos provenientes de otras fuentes, por lo que dada la progresividad de la tabla tenía que pagar más en concepto de impuesto sobre renta personal.²⁵

1.2.1.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1951

Para sentar las bases de un capitalismo moderno y renovar el aparato gubernamental que permitieran encontrar nuevas fuentes de acumulación de capital se emite una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta.²⁶

Con la nueva ley se incorporan modificaciones básicas en el régimen de tributación en ella se hace una clara diferencia entre personas naturales y jurídicas, estableciéndose una tabla impositiva diferente para ambas. Se estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios; lo cual está contenido en el título III de la mencionada ley.

Para efectos de imposición sobre la renta la ley no distinguía entre sociedades nacionales o extranjeras, pero si distinguía entre domiciliadas y no domiciliadas. Las personas domiciliadas tributaban de acuerdo con la tabla cuyo porcentaje máximo era del 15% y en cambio las no domiciliadas en el país debían tributar el 20% sobre la renta imponible en El Salvador.

²⁵ García Cabrera *et al*, "El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta", 29.

²⁶ Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. N° 520, D.O. N° 232, Tomo N° 153, 1951).

Con el objetivo de una mejor redistribución del ingreso surgió un decreto.²⁷ En el que se reformó radicalmente la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1951, tratando de aumentar los ingresos fiscales y gravar intensamente las rentas procedentes del capital y no las procedentes del trabajo.

Con este decreto se pretendía evitar la concentración de la riqueza, se hicieron cambios en las deducciones de las personas naturales quitándole límite al número de hijos que se deben tomar en cuenta para gozar de la deducción básica adicional, se cambiaron las tablas para calcular el impuesto para las personas domiciliadas, siendo las nuevas tablas de tres tipos, según provinieran las rentas del trabajo, capital o mixtas.²⁸

1.2.1.4 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1963

En diciembre de 1963 se emite una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta.²⁹ Con la que se perseguían objetivos tales como:

- a) Corregir las injusticias y ambigüedades contenidas en la reforma de 1961 de la ley de renta de 1951, especialmente en lo referente a la imposición de las sociedades anónimas.
- b) Obtener incremento en los ingresos fiscales.
- c) Exigir más a quienes tenían más, castigar la evasión y redistribuir la renta nacional, alentar la inversión y el ahorro.
- d) Introducir nuevas situaciones que den origen al impuesto, tal como las rentas obtenidas en el extranjero por las personas naturales del país.

²⁷ Decreto Número 300, promulgado por el Directorio Cívico Militar el día 18 de septiembre de 1961. (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1961).

²⁸ García Cabrera *et al.*, "El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta", 29-31.

²⁹ Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L N° 472, 1963).

Con este impuesto durante sus 20 años de vigencia no se alcanzaron los objetivos establecidos que pretendían una equidad en la carga tributaria. El castigo a la evasión y la redistribución del ingreso. Con esta ley se cambió la forma de gravar las sociedades. Innovó en cuanto que estableció la imposición de ganancia de capital e ingreso del exterior, aumentó las tasas impositivas aplicables a extranjeros y a sus sociedades, eliminó o redujo ciertas exenciones y preferencias e incrementó las deducciones autorizadas por depreciación y pérdida. Esta ley no regulaba el impuesto sobre capitalización o mantenimiento en reserva de las utilidades provenientes de las sociedades anónimas, lo cual fue regulado en un decreto especial.

En el año de 1978 se creó una reforma a la ley.³⁰ Con la que se disminuyó sustancialmente la tasa impositiva de las personas jurídicas no domiciliadas del 38% al 20%, con la esperanza de que al poder obtener una mayor ganancia se daría un mayor estímulo para que el capital extranjero se radicara en el país y evitar la repatriación del existente, esta reforma no generó los efectos deseados debido a los factores externos.³¹

1.2.1.5 Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1991

En 1991 una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta.³² La cual procuró la ampliación de la base impositiva, mediante una reducción de sus exenciones y de acuerdo con los principios impositivos elementales. Con el objetivo de regular ciertos vacíos que se encuentran en la Ley de Impuesto Sobre la

³⁰ Decreto Legislativo N° 46 (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1978).

³¹ García Cabrera *et al.*, "El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta", 31-32.

³² Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. N° 134, D.O. N° 242, Tomo N° 313, 1991).

Renta, se propone un anteproyecto de reformas en mayo de 1999.³³ Estas reformas persiguen tres objetivos:

- Ampliar la Base Tributaria.
- Eliminar la Elusión Fiscal.
- Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Entre las reformas contempladas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta están:

a) Reformas cuyo objetivo es ampliar la base tributaria.

Se adiciona un inciso al Art. 25, estableciendo como renta de socios y accionistas los préstamos que la sociedad les otorgue a estos o a sus familiares dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad los cuales serán considerados como dividendos distribuidos, excepto que la sociedad prestataria sea un banco. Se incorpora a la retención estipulada en el Art. 66, la relacionada a artes u oficios que no requieren grados académicos. Además, se propone la adición del Art. 66 A, el cual obliga a los jueces a retener al momento de la liquidación en juicios ejecutivos.

b) Reformas cuyo objetivo es eliminar la elusión fiscal.

El Art. 3 modifica algunos bienes que deben considerarse como valores percibidos por el trabajador que no incrementa su patrimonio. Se adiciona un inciso final al Art. 6 en el cual señala la obligación para las entidades de utilidad pública de informar a la DGII sobre cualquier donación recibida.

³³ Decreto Legislativo N° 712 (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.O. N° 187, 1999).

- c) Reformas cuyo objetivo es facilitar la aplicación y mejorar la gestión de la DGII.

Se mejora la redacción del Art. 33, en eliminar la presentación de comprobantes por deducción de gastos médicos y de estudio. Se modifica el Art. 58, en facultar a la DGII para designar agentes de retención. Se amplía el plazo para remitir la nómina de empleados a quienes se les retuvo, contemplado en el Art.95.³⁴

1.3 Evolución histórica del procedimiento de liquidación oficiosa en El Salvador

El procedimiento liquidatorio está constituido por “la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”. Bajo esta premisa se puede decir que la mayor complejidad de dicho acto varía de acuerdo al tributo en cuestión, ya que el caso de tributos de cuota fija, su aplicación es muy simple, en vista de que la norma prescribe la suma que debe pagarse de conformidad a cada hecho imponible. El cálculo se complica, debido a todos aquellos elementos que inciden en la cuantificación de la deuda y que deben ser tomados en cuenta al momento de la determinación de su importe.

1.3.1 Concepción tradicional del procedimiento liquidatorio

Al igual que en otros ordenamientos tributarios, en El Salvador se seguía un procedimiento hoy en día superado, tal procedimiento se podría desglosar en los siguientes pasos:

³⁴ Alemán Bolaños *et al.*, “Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes”, 20-21.

- 1) El contribuyente presentaba ante la Administración Central o ante cualquier delegación fiscal del país, una declaración comprensiva de todos aquellos datos reveladores y necesarios para la determinación de la deuda impositiva.
- 2) Con la información presentada por el contribuyente, la Administración practicaba una liquidación temporal sujeta a una eventual verificación.
- 3) En esta etapa, y con la liquidación por eliminar que practicaban los entes receptores de declaraciones, se procedía a la comprobación que efectuaban los auditores fiscales adscritos a la Administración Tributaria, considerando al efecto cualquier observación marginada en recepción.
- 4) Como resultado de la visita de campo practicada por los auditores se emitía una liquidación definitiva de impuestos, que podía confirmar o modificar lo determinado por los receptores. Todo ello, considerando y valorando los datos proporcionados por el contribuyente o por aquellos resultantes de la inspección fiscalizadora.³⁵

1.3.2 Antecedentes

El primer antecedente de Liquidación Oficiosa se presentó en la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1951, en el cual no hay un procedimiento específico de Liquidación Oficiosa, sin embargo en el Título VI, Capítulo I “Determinación del Impuesto”, se realizaba la comprobación de las declaraciones presentadas por el contribuyente, con lo cual se ponía de manifiesto la potestad fiscalizadora de la Dirección General, y en su Art. 28, otorgaba la facultad de determinar el Impuesto Complementario, y no la totalidad del impuesto como es en la actualidad.

³⁵ Silvia Lizette Kuri de Mendoza et al. *Manual de Derecho Financiero*, (San Salvador: Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1993), 352-353

La referida Ley, fue derogada en 1963.³⁶ En cuyo Título VI “Determinación del Impuesto” Capítulo I, “Comprobación de las Declaraciones”, se establecen las bases para la determinación del impuesto, donde se evidencia que la liquidación podía ser, autoliquidación Art.64 lit. a), o determinación de Oficio Art.64 Lit. b), c), y d) y las bases en sí, son sobre base cierta o base indicial, los indicios estaban regulados en el Art.56 de la referida Ley.

El antecedente inmediato del Procedimiento de Determinación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, es la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1991.³⁷ Establecía en su Título XIII, Capítulo IV “La Liquidación de Oficio de la Obligación Tributaria”, contemplando en el Art.117 los presupuestos para liquidar de oficio, estos eran: cuando la liquidación del impuesto no se estimare correcta, o cuando no se hubiera presentado la declaración.

Las bases para la liquidación del impuesto estaban reguladas en el Art. 118, las cuales eran:

- 1) Las liquidaciones anteriores del contribuyente.
- 2) El informe de los Auditores designados por la Dirección General.
- 3) Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyentes.
- 4) Y los indicios que la ley permite; estos indicios estaban regulados en el Art.119.

En el Título XIV, Capítulo único que versaba sobre el procedimiento de la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta, esto ha sido derogado por el Código Tributario.³⁸ Pues en él, se establece las disposiciones generales

³⁶ Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador D.L. N° 472, D.O. N° 241, Tomo N° 201, 1963).

³⁷ Ley de Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador D.L. N° 134, D.O. N° 242, Tomo N° 313, 1991).

³⁸ Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador D.L. N° 230, 2000).

por la que se guía la Administración Tributaria para liquidar los Impuestos Internos.

CAPITULO II

GENERALIDADES DOCTRINARIAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DERECHO TRIBUTARIO FORMAL Y LA EVASION FISCAL

El presente capítulo tiene como propósito abordar desde un punto de vista doctrinario y jurídico el impuesto sobre la renta, el derecho tributario formal y la evasión fiscal, analizando las principales causas que lleva a los contribuyentes a la comisión de este delito; así como elementos importantes que dan lugar a la necesidad de la existencia del procedimiento de liquidación de oficio como un mecanismo de prevención y control de la evasión fiscal en El Salvador.

2.1 Impuesto sobre la renta

El Estado no está obligado a sostener un concepto de renta o rédito en específico, ya que, cuando se crea un impuesto sobre la renta, únicamente existe una definición de ello en la normativa, lo cual, es criticado desde varios puntos como su consistencia, adecuación al principio de igualdad, neutralidad, la idoneidad de los efectos distributivos y la adaptación de una política de sostenibilidad y desarrollo. En realidad, el concepto de impuesto sobre la renta depende de la capacidad contributiva.³⁹

Es por ello que, la definición más acertada de renta consiste en “el monto total de ingresos que, durante un período determinado, incrementan el patrimonio, al cual se deben restar las erogaciones necesarias para obtener ese incremento.”⁴⁰

³⁹ Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999), 472.

⁴⁰Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 293-2008 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2010)

La renta del contribuyente es el total de su rendimiento, ganancias, pérdidas patrimoniales y sus imputaciones, sin importar el lugar donde se haya generado y del empleador.⁴¹

2.1.2 Hecho generador

El hecho generador se define como *“el presupuesto establecido en la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”*, dicho hecho generador se considera consumado, según el artículo 59 del Código Tributario literales a) y b).

En ese sentido, el hecho generador es el supuesto previsto en la norma, que constituye un hecho y con ello se establece la obligación tributaria. De ahí que debe existir una subsunción del hecho real, con la hipótesis contenida en la ley.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, el hecho generador se regula en el Art. 1 de la LISR, que prescribe *“la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley”*

De la disposición citada, se extrae que el hecho generador previsto por el legislador es la obtención de rentas; es decir, la percepción de ingresos obtenida por los sujetos pasivos que se encuentran descritos en el Art. 5 de la LISR.⁴²

Se entiende por renta obtenida aquella tanto del trabajo, salario, sueldos, honorarios, comisiones, y de las demás señaladas en los literales a) y b) del artículo 2 de LISR, en el cual se destaca que se determina como rentas las

⁴¹ Queralt, *et al.*, *Curso de derecho financiero*, 287.

⁴² Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 469-2011 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017)

obtenidas de la actividad empresarial sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza; es necesario señalar, que dichas disposiciones están acorde con lo establecido en el Código Tributario, también aplicable al presente caso, el cual establece que constituye hecho generador el presupuesto establecido por la ley por cuya realización da origen al nacimiento de la obligación tributaria, establecidos en los artículos 58 y 59 respectivamente de LISR.⁴³

En ese orden, es importante distinguir, el hecho imponible o hecho generador y la base imponible, respecto del primero, es el conjunto de presupuestos que se encuentran en la normativa del derecho tributario material, que consiste en hechos, actos o actividades de los sujetos, cuya verificación de su existencia se producen determinadas consecuencias jurídicas, el cual es el efectivo nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando haya acaecido el hecho o causa material de esa obligación tributaria.⁴⁴

Por otro lado, la base imponible es un elemento que cuantifica el presupuesto de hecho, con el objetivo de obtener el importe o determinación del impuesto.⁴⁵ Es decir que, no es suficiente determinar el hecho generador, porque es necesario saber con precisión la cantidad exacta a pagar por el impuesto gravado. Por tanto, existe una minuciosa relación entre la base y el hecho imponible que se trata de medir, ya que, si no fuera así “se estaría alterando, a través de la base, la propia definición del hecho imponible”.⁴⁶

⁴³ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 339-2012 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015)

⁴⁴ Saccone, *Manual de Derecho Tributario*, 97.

⁴⁵ Jarach, *Finanzas Publicas*, 384.

⁴⁶ María Luz Calero García, “La Base Imponible en el Derecho Tributario General”, Cuadernos de Estudios Empresariales, N° 6, Servicio de Publicaciones UCM, Madrid (1996), 69-70.

constituyendo la base como el “primer eslabón lógico y jurídico en el proceso de liquidación”.⁴⁷

2.1.3 Características

- Posibilidad de reducción a moneda
- Periódica, es decir que se repite por intervalos determinados.
- Rentas no potenciales, excluye las posibilidades y las expectativas de su rendimiento.
- Independencia de la fuente, lo cual tiene relación con la plusvalía o aumento del capital, que consiste en separar la fuente generadora y la renta.⁴⁸

2.1.4 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo, es el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor.

El artículo 30 del Código Tributario, define al sujeto pasivo como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias...”

Existen tres tipos de sujetos pasivos, los cuales mencionaremos a continuación:

- **Contribuyente.** Es el destinatario legal, quien realiza el hecho imponible y obligado por la norma a pagar el tributo por sí mismo, convirtiéndose en un deudor a título propio.

⁴⁷ Queralt, *et al.*, *Curso de Derecho Financiero*, 167.

⁴⁸ Sabrina Gabriela Hernández Montoya, Rafael Antonio Pimentel Portillo y Karmy Abiu Ramos Pleitez, “El procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta” (Tesis para optar al grado de Licenciatura, Universidad de El Salvador, 2013), 72-74.
<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/5793>

- **Sustituto.** Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, quien paga en lugar de, sin embargo, y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídico tributaria.
- **Responsable solidario.** Es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que está al lado de y a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento, a diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al Fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de contribuyente.

En ese sentido, en la legislación salvadoreña solo existen dos calidades de sujeto pasivo, el contribuyente y el responsable, de acuerdo al artículo 30 del Código Tributario.

2.2 Derecho tributario formal

El derecho tributario formal es el procedimiento que utiliza la administración fiscal para verificar si a una persona le corresponde pagar cierto tributo, así mismo, la cantidad de importe que en tal razón le corresponde percibir, este procedimiento es parte del derecho tributario material, que conforman un binomio que no pueden ser aplicados de forma independiente, ya que, todo derecho sustantivo necesita de un derecho adjetivo que determine cuáles son las “reglas de aplicación”, que acciones deben tomarse a un caso en concreto y la procedencia para que el tributo creado por el órgano legislativo, se convierta en “tributo fiscalmente percibido”.⁴⁹

⁴⁹ Villegas, *Curso de Finanzas*, 325.

Dicho de otra manera, el derecho tributario formal o administrativo consiste en la correcta adecuación de la norma sustantiva a determinado caso, en las facetas de la determinación y la manera de recibir el tributo, asimismo, el control y decisión de los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes.⁵⁰

2.2.1 Facultades de la Administración

La determinación tributaria implica un lógico control posterior por parte del Fisco cuyo objetivo es establecer si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida los deberes formales emanados de la determinación. Tal tarea de control se denomina "fiscalización de la determinación tributaria". Esta labor fiscalizadora es complementaria de la determinación, ya que, sólo habiendo "tributo determinado" podrá haber luego "tributo fiscalizado".⁵¹

Debemos hacer una importante distinción, muy diferente al quehacer de "fiscalizar determinaciones" es el quehacer fiscal de tipo investigador.

La labor investigatoria está encaminada a prevenir los daños y peligros que puede ocasionar a la "colectividad la genérica desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio," lo perseguido, entonces, es "averiguar la existencia de hechos imponibles realizados pero ignorados por el Fisco, con la consiguiente falta de individualización de los correspondientes sujetos pasivos tributarios". Esta investigación le corresponde únicamente a la administración, que surge. Se trata esta (la investigatoria) de una facultad estatal emanada directamente de la potestad tributaria y que debe diferenciarse claramente de la fiscalización de la determinación.

⁵⁰ Saccone, *Manual de Derecho Tributario*, 118.

⁵¹ Villegas, *Curso de finanzas*, 357-358.

La diferencia es visible, la fiscalización de la determinación implica una previa obligación tributaria sustancial con su hecho imponible y sus sujetos pasivos, se trata únicamente de saber si estos últimos cumplieron correctamente los deberes tributarios que les corresponde. No sería concebible, que estas “tareas fiscalizadoras se desarrollasen con anterioridad a la determinación”. Tampoco sería coherente que estas tareas de control se cumplieren una vez extinguida la obligación tributaria sustancial.

En cambio, la investigación fiscal es independiente tanto de obligaciones tributarias constituidas como de sujetos pasivos identificados, y es lógico: las tareas de investigación fiscal no requieren la existencia previa de tales obligaciones, porque su objetivo es precisamente descubrirlas.⁵²

En la etapa administrativa es imprescindible la aplicación de comprobar la existencia de una obligación y de igual forma la cuantía de la misma, la cual puede realizar con o sin la participación de la Administración Tributaria y en el caso de dictarse un acto de determinación, si el contribuyente se considera afectado podrá interponer los recursos administrativos. Es por ello que en ese tipo de actividades se le llama acto reglado sin discrecionalidad de la ley.

La administración es la única facultada para realizar los controles a efecto de verificar si los contribuyentes han cumplido correctamente sus obligaciones tributarias. Dotando al Fisco con amplias facultades de investigación y fiscalización, con el único objetivo de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que son “los presupuestos legitimadores del ejercicio de las potestades”.⁵³

⁵² Villegas, *Curso de finanzas*, 358.

⁵³ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1996), 14-15

De acuerdo a la doctrina española, las características de la actividad fiscalizadora son las siguientes:

- Procedimental y accesorio. La fiscalización es una fase del procedimiento de determinación, cuya finalidad se centra en controlar imparcialmente la veracidad de los datos de hecho contenidos en la declaración y que tengan sustento en las normas tributarias vigentes.
- Para la obtención de esta verdad, la administración dispone de un conjunto de potestades prescritas en los ordenamientos jurídicos tributarios. Ante esta potestad de la Administración, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria están sometidos a todo un complejo y un reestructurado diseño de deberes formales.
- Las funciones desempeñadas por la fiscalización tributaria tienen una doble naturaleza, ya que, al buscar el cumplimiento de las normas tributarias, se actúa en dos sentidos:
 - a. Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones.
 - b. Sancionando el incumplimiento de obligaciones tributarias, significa que, todas aquellas situaciones irregulares serán sancionadas, según lo regule la ley, con el fin de establecer una correcta liquidación tributaria.⁵⁴

2.3 Determinación tributaria

Determinación tributaria es "el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".⁵⁵

⁵⁴ Kuri de Mendoza, et. al, *Manual de Derecho Financiero*, 361- 362.

⁵⁵ Vizcaino, *Derecho Tributario*, 36.

Del concepto anterior, se aducen los siguientes componentes:

- **Acto**

La determinación tributaria puede estar integrada solo por un acto del obligado o de la Administración. Así, en los tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y en consecuencia indicar la cantidad a ingresar que señala la ley. Es decir que, la Administración o el administrado únicamente tienen que verificar o reconocer que un hecho imponible ocurrió y sobre esa base se debe pagar la cuantía que fije la ley.

- **Conjunto de actos.**

En la mayoría de los casos, la determinación es una operación compleja cuando el tributo es de importe variable *ad valorem* y los pagadores son empresas con una alta fluctuación económica y que su organización interna es complicada. En esos casos, es necesario un conjunto de actos, por medio de los cuales se identificarán los hechos imponibles, y finalmente, se obtiene la alícuota, en tal operación se debe contar con un informe detallado de la determinación.

- **Obligado**

Por excelencia en temas legislativos, el obligado a pagar es el destinatario legal del tributo, quien es puesto en el polo negativo de la relación jurídica tributaria como sujeto pasivo.

- **Importe de la deuda**

Es el resultado final del proceso, llamado “liquidación”. Si “alguien debe” es necesario dar contenido patrimonial a lo que adeuda. El procedimiento solo

puede considerarse concluido cuando podemos afirmar que “alguien debe tanto”.⁵⁶

2.3.1 Función de la determinación tributaria

Consiste en extraer la obligación del mundo de la abstracción y llevarla a la cuantificación para poder así determinar su monto o alícuota; es decir, que se debe de establecer de forma clara y concreta; por medio de las obligaciones formales o accesorias, como las facturas, créditos fiscales, declaraciones, etc., que el contribuyente ha realizado, con el fin de que la Administración Tributaria establezca la configuración del hecho generador, la base imponible y la cuantía de la obligación de manera individualizada.⁵⁷ De esto se deduce que la función de la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación.

2.3.2 Valor de la determinación. Teorías

Se discute arduamente si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si, al contrario, nace en el momento de practicarse la determinación, al respecto existen diversas teorías.

En ese orden, la primera teoría es que la determinación tiene carácter constitutivo, ya que no es suficiente que se cumpla el hecho generador previsto en la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello, es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. En el contexto que, antes de la determinación, ocurren solo “actos preparatorios o una relación

⁵⁶ Villegas, *Curso de Finanzas*, 395-404

⁵⁷ Nancy Gabriela Aguilar Sánchez, Karla Patricia Arias Alvarenga y Rodrigo José Belismelis Calderón, “Eficacia del derecho de defensa en el procedimiento de liquidación oficiosa” (Tesis para optar el grado de Licenciatura, Universidad de El Salvador, 2011), 40-41.
<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/1726>

jurídica pretributaría”, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación. Es decir que, mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido.

En el lado opuesto, la segunda teoría afirma que la determinación tiene carácter declarativo, ya que, la deuda tributaria nace al producirse el hecho generador, y, por tanto, mediante la determinación “sólo se declara algo que preexiste de antemano”.

Ésta es también la posición del MCTAL, en el art. 37 establece que el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.⁵⁸

Como dijimos anteriormente, la obligación tributaria nace al configurarse el hecho generador, eso constituye una condición para que la administración reclame eficazmente el crédito tributario. Pero, no hay que confundir "carácter constitutivo" con "condición de eficacia", dado que la determinación consiste en una "fase ineludible" para hacer líquido y exigible el crédito fiscal.

La determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el hecho imponible.⁵⁹

De ese modo concluimos que, la determinación tributaria es declarativa, no obstante, con el acto de determinación perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir, que el verdadero efecto de la determinación es el de

⁵⁸ Villegas, *Curso de finanzas*, 333.

⁵⁹ Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario, parte general, tomo ii*, 2ª ed. (Argentina: Depalma, 2000), 38-39.

ratificar que cuando se produjo el hecho imponible nació realmente la obligación tributaria.⁶⁰

2.3.3 Formas de determinación del impuesto

Existen tres tipos de determinación:

- **Determinación por el sujeto pasivo**

La que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, denominada también autodeterminación.

- **Determinación de oficio**

La efectuada por la administración, sin cooperación del sujeto pasivo.

- **Determinación mixta**

Es una combinación de los sistemas anteriores que es efectuada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo.⁶¹

2.3.3.1 Determinación por el sujeto pasivo

La autodeterminación es realizada por el “propio deudor del impuesto el que reconoce el acaecimiento del hecho gravado y la base imponible, quien define la tasa a aplicar y, en definitiva, concreta el impuesto a pagar”.

El instrumento a través del cual se efectúa el accertamiento es la declaración de impuestos o la declaración jurada.⁶²

⁶⁰ Villegas, *Curso de finanzas*, 334.

⁶¹ Saccone, *Manual de derecho...*123.

⁶² José Luis Zavala Ortiz, *Manual de derecho tributario* (Santiago de Chile: Conosur Ltda, 1998), 66.

Naturaleza Jurídica

Ha existido controversia en este apartado, en su mayoría muchos autores concluyen que estamos frente a una liquidación provisional realizada por el contribuyente, sin embargo, otros autores manifiestan que no puede hablarse de un acto administrativo de liquidación, sino que, simplemente se trata de un acto que realiza el contribuyente, constituyendo el cumplimiento de un deber legal enmarcado dentro de los deberes formales que regula la Administración.⁶³

La autoliquidación simplifica el procedimiento a la Administración Tributaria, sin embargo, su gestión queda limitada a la comprobación de la exactitud de la liquidación practicada por el contribuyente.

La declaración jurada, como elemento de la autoliquidación, está integrada con los datos exteriorizantes del hecho imponible, y por el importe del impuesto debido obtenido mediante la aplicación de la alícuota impositiva a la base imponible.

Los autores españoles señalan que la autoliquidación no es un acto administrativo, ya que, no emana de un sujeto público. Tampoco es un acto jurídico que tenga efectos vinculantes como si lo es el pago del tributo.

En este caso no hay un pronunciamiento administrativo, ese acto del contribuyente no es suficiente para que produzca los efectos jurídicos propios de una determinación. De allí que, la Administración tiene dos opciones, la primera, acepta legalmente la suma que el contribuyente declare, constituyendo esa aceptación de pago y no la mera declaración, como el verdadero acto liquidatorio, o segundo, la Administración rectifica la

⁶³ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario parte general* (Madrid: Civitas, 1998), 212.

suma declarada, es decir realiza la comprobación y produce con ese fin un acto liquidatorio.

A pesar de que la autoliquidación no tiene efectos constitutivos, en el sentido de que la misma carece de efectos jurídicos vinculantes, tal acto adquiere especial trascendencia ya que, compromete la responsabilidad del contribuyente o del responsable en su caso y tiene el carácter de permanencia, salvo errores de cálculo, que son los únicos que el administrado puede salvar con posterioridad a su presentación.

Enfáticamente la naturaleza jurídica de la declaración, lo asimilan a una "confesión", por lo que su efecto es hacer prueba contra el sujeto pasivo. Tal confesión recae sobre la existencia o inexistencia del hecho imponible y su magnitud, teniendo efectos declarativos sobre la existencia de la obligación tributaria material.

Es por ello que, no compartimos que la declaración signifique una confesión, sino que hacer del conocimiento la obligación como lo sostiene la doctrina argentina, cuando menciona que la obligación tributaria es obtenida de la realidad y en ocasiones genera liquidez, cuando mediante la determinación se llegue al importe tributario concreto que el Fisco debe cobrar al sujeto pasivo, pues, si bien al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro, solo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por una suma exigible y a veces líquida.

Por esa razón es importante cumplir con las obligaciones formales, y la principal de todas es la de presentar las declaraciones juradas, que tienen como naturaleza un acto reglado en disposiciones legales, con la intención de hacer del conocimiento y la voluntad del contribuyente en agotar una determinada obligación.

Bajo el pensamiento del párrafo que antecede, el acto de determinación tributaria es exclusivo de la autoridad administrativa, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, quien reconoce la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, y finalmente, hay un pronunciamiento de la autoridad competente que “intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley por las circunstancias fácticas indicadas”.⁶⁴

Declaración jurada

La declaración tributaria es una declaración de saber y no una declaración de voluntad. Esa declaración tiene el carácter de hacer del conocimiento y la exclusión de la voluntad en las declaraciones de este tipo, que constituyen obligaciones de colaboración en el procedimiento de determinación. Sin embargo, es necesario agregar que ese “conocimiento objeto de la declaración” no es solo un conocimiento de hechos, sino que puede comprender también el conocimiento del derecho, involucrando un juicio, por parte del declarante, adecuando las normas de hechos gravados a la realidad respecto de cada caso del contribuyente.

En este aspecto, la declaración jurada es siempre el cumplimiento de un deber formal y se ubica en el campo del Derecho Tributario Administrativo, sin ninguna eficacia constitutiva de la obligación sustantiva. La función de la declaración jurada, además, constituye la obligación de exteriorizar hacia la Administración Tributaria el cumplimiento de la obligación. Como tal, la declaración jurada es un acto de conocimiento y voluntad.⁶⁵

Esta declaración cumple una función de depurar el sistema tributario, no obstante, tiene ciertas falencias, ya que, contiene un juramento con todas

⁶⁴ Soler, *Derecho tributario económico*, 308-311.

⁶⁵ Jarach, *Finanzas públicas*, 425-427

sus implicaciones religiosas. Empero a ello, no se ha tipificado el delito de perjuicio por la falsedad de dichas declaraciones, sino que las penas son aplicadas por la configuración de algunos de los ilícitos contenidos en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, en El Salvador, se encuentra sancionado administrativamente y penalmente bajo la figura del falso testimonio en la declaración correspondiente.⁶⁶

Presupuestos y contenido

El contenido de esa declaración es limitada a los hechos, por lo que la aplicación del derecho y la cuantificación de la prestación quedan fuera en su totalidad de la declaración. Por eso, cuando se trata de declarar el hecho imponible, la liquidación del tributo es tarea administrativa del Fisco, instruyendo al contribuyente que suministre los datos facticos necesarios para calcular su importe, pudiendo discutirse después, las consecuencias jurídicas de los mismos, comenzando por si constituyen o no realización del hecho imponible y, por ende, sujeción al tributo, o si los hechos descritos son presupuesto de una exención, etc.⁶⁷

El procedimiento consiste en que los declarantes llenan los formularios respectivos, especificando los elementos relacionados al hecho imponible y según las pautas cuantificantes del tributo que se trate, se convierte en un cierto importe o alícuota. Una vez llenado el formulario, se presenta al organismo recaudador dentro de los plazos previstos, debiendo pagar los importes tributarios que pudieron haber surgido a favor del Fisco.⁶⁸

⁶⁶ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2005), 397.

⁶⁷ Juan Queralt Martín, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario, 13ª ed.* (España: Aranzadi, 2008), 159.

⁶⁸ Villegas, *Curso de finanzas*, 397.

La administración en El Salvador, se limita a realizar una actividad receptora, sin someter a valoración ni juzgamiento la cuantía de la obligación, que muchas veces no interviene la autoridad administrativa. Suponiendo que la cantidad ingresada y previamente autoliquidada por el contribuyente equivale a aquella efectivamente adeudada, adquiriendo el carácter de pago o ingreso provisional, sujeto a verificación posterior.⁶⁹

Características

Cuando el contribuyente exterioriza los hechos se “produce el acto de determinar el gravamen”, es decir que, se establecen los términos de una cosa, y la determinación tributaria el acto que emana de la Administración fiscal, por esta razón no se considera un acto puro de la determinación, sino un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo.⁷⁰

Deber de declarar

Está obligado a declarar quien realiza el hecho imponible; consiguientemente, tiene que pagar el impuesto,⁷¹ bajo esa premisa los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones formales establecidas por las leyes tributarias respectivas, en este caso, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y conforme a lo que establece el Código Tributario, una de las obligaciones formales es la de presentar declaración, dentro del plazo estipulado para tal efecto, según lo establecido en los Arts. 39 y 91 C.T., en relación con el Art. 92 de LISR.

⁶⁹ Kuri de Mendoza, et. al, *Manual de Derecho Financiero*, 356 y 360.

⁷⁰ Horacio A. García Belsunce, *Tratado de tributación: Derecho Tributario, Tomo I, Vol. 2* (Buenos Aires: Astrea, 2003), 223-225.

⁷¹ Kuri de Mendoza, et. al, *Manual de Derecho Financiero*, 356.

2.4 Requisitos formales de la declaración tributaria en El Salvador

En el régimen jurídico salvadoreño, existen diversos tipos de declaraciones, sin embargo, esta investigación se encuentra enfocada principalmente en la declaración del impuesto sobre la renta, llamada comúnmente por los contribuyentes “declaración de renta”.

- **Forma**

La declaración del impuesto sobre la renta, por excelencia es escrita y tiene calidad de declaración jurada, es decir, que la información que contiene es verdadera y exacta, *so pena* de sanción de tipo penal, de conformidad al Art. 249-A No. 3 del Código Penal (C.Pn.⁷²), la cual puede ser modificada en cualquier tiempo, según lo establecido en el Art. 101, 102, 103, 104 y 105 C.T. Esta a su vez, es consignada en formularios oficiales preestablecidos por la Administración Tributaria, quienes son los encargados de elaborarlos y ponerlos a disposición de los contribuyentes, con la finalidad que los mismos liquiden el impuesto declarado. Lo anterior de conformidad con los Arts. 92, 93 y 150 C.T., 48 y 92 LISR.

- **Tiempo**

La declaración de renta, debe presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, que está comprendido desde el primero de enero hasta el 31 de diciembre de cada año según el Art. 48 LISR, relacionado con el Art. 98 del C.T.

Bajo esa afirmación, el importe líquido deberá pagarse y presentarse dentro del plazo del primero de enero hasta el treinta de abril del año siguiente.

⁷² Código Penal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D. L. No. 1030, del 26 de abril de 1997, D. O. No. 105, Tomo: 335, del 10 de junio de 1997).

- **Lugar**

Las declaraciones deben ser presentadas en lugares autorizados por la Administración Tributaria.

La Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, permite la presentación de dicha declaración de forma escrita y presencial, sin embargo, con la finalidad de permitir un mayor tráfico de declaraciones, y aprovechar los recursos tecnológicos, ha puesto a disposición de los contribuyentes un sitio web para su oportuna remisión.⁷³ Lo anterior, de conformidad a los Arts. 51 LISR, 92 y 94 C.T.

2.5 Determinación de oficio

Según el apartado que antecede, los contribuyentes tienen la obligación formal de autoliquidar el tributo, de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta, no obstante, en los casos que el contribuyente no presente la liquidación, o esta ofreciere dudas sobre su veracidad, inexactitud o error aritmético, la Administración Tributaria tiene la potestad de liquidar el impuesto de manera oficiosa, llevando a cabo el procedimiento administrativo, el cual inicia con la verificación y fiscalización, obteniendo resultados contundentes, y se pronuncia de forma razonada y fundada, de conformidad con el art. 23 literales f y g, 150 y 183 literal a) del C.T.

El Código Tributario salvadoreño, no define el concepto de liquidación de oficio del tributo, sin embargo, la jurisprudencia sostiene que “es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una

⁷³ Ministerio de Hacienda, acceso el 20 de septiembre de 2020, <https://portaldgii.mh.gob.sv/declaracionesOnLine/security/login>

deuda tributaria, la líquida y la hace exigible...”.⁷⁴ Es decir, que surge como consecuencia del procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente y comprende la individualización del sujeto obligado, sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo a pagar y el periodo que comprende, así, como la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan.⁷⁵

En conclusión, se puede afirmar que el procedimiento de determinación de oficio es “la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”.⁷⁶

2.5.1 Procedencia de la determinación de oficio

En el sistema tributario salvadoreño, la procedencia de la liquidación de oficio del tributo, se encuentra establecido en el Art. 183 C.T., indicando los presupuestos o requisitos siguientes:

La determinación de oficio procede cuando:

- a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que está obligado.
- b) Cuando la declaración presentada o la documentación presentada ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera todos los requisitos y datos exigidos.
- c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida

⁷⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 84-T-2003 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004)

⁷⁵ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 111-R-99 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2000)

⁷⁶ Kuri de Mendoza, et. al, *Manual de Derecho Financiero*, 352.

documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

La función pública de aplicación del tributo no puede apoyarse únicamente en las manifestaciones o reconocimientos que los contribuyentes formulan en sus declaraciones, la autoridad necesita averiguar la exactitud de esos datos y está facultada para rectificarlos si fuera procedente, con el fin de que las prestaciones tributarias se traduzcan con apego a la ley.

En el caso que la declaración no se presenta, la Administración Tributaria debe llevar a cabo el acto de determinación procurando seguir el procedimiento que cumpla el doble objetivo de recaudación eficaz y derechos individuales garantizados. Dicho procedimiento de determinación se desarrolla en diversas etapas.⁷⁷

Las primeras tareas que realiza la Administración Tributaria son las fiscalizadoras e investigatorias, las cuales, aun utilizando muchas veces los mismos procedimientos, se originan de distinta manera y persiguen una distinta finalidad.

Si la declaración se presentó, la labor se simplifica en importantes aspectos para el Fisco, y efectivamente el solo hecho de la presentación produce importantes efectos, primero, “que una persona ha interpretado una norma tributaria sustantiva en forma tal que la ha llevado a reconocer la existencia de un hecho o situación que han encuadrado en la hipótesis condicionante de la norma, es decir que un hecho imponible ha acaecido, y segundo, que como consecuencia de ese acaecimiento el mandato de la norma lo ha colocado en la posición de sujeto pasivo ante el Fisco, ya sea por deuda

⁷⁷ Saccone, *Manual de derecho*, 127-128.

propia porque fue con respecto a ese sujeto que ocurrió el hecho imponible, o por deuda ajena si no fue así”.⁷⁸

2.5.2 Métodos para la determinación de oficio de Impuestos

Doctrinariamente existen dos métodos para determinar de oficio un impuesto, los cuales son:

- Base cierta y;
- Base presunta o estimativa

Sin embargo, en la legislación salvadoreña, se incluye un tercer método que es la base mixta, de acuerdo al Código Tributario, es la combinación de la base cierta y la base estimativa, indicial o presunta.

2.5.2.1 Base cierta

Existe determinación sobre base cierta cuando la Administración Tributaria dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, en efectividad y magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, es decir, cuando el Fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles.

Durante el proceso de determinación, la autoridad procede por estimación de base cierta, cuya comprobación de las declaraciones juradas son presentadas, y la magnitud del hecho imponible.

2.5.2.2 Base presunta

Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los elementos certeros o exactos que determinen la obligación tributaria sustancial existe, entonces

⁷⁸ Villegas, *Curso de finanzas*, 340.

puede efectuarse por presunciones o indicios que permitan establecer la cuantía del impuesto.⁷⁹

Las presunciones tributarias, surgen a partir de un hecho y se otorga "certeza jurídica a un hecho cuya existencia es muy improbable", es decir, que esta presunción se origina de una falsedad o irrealidad.

El indicio es el hecho conocido que es probado indirectamente, y la presunción sus efectos. Los indicios antes de convertirse en presunciones, deben respetar la legalidad y razonabilidad, sin infringir las garantías constitucionales.⁸⁰

En esas situaciones, la determinación se hace en mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como "hechos imponibles", permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación.⁸¹

2.5.2.3 Base mixta

En la legislación salvadoreña, se utiliza este tipo de determinación la cual se encuentra regulada en el Art.184 C.T., esta se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, debido a que, es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, para sus efectos la Administración Tributaria podrá utilizar la información, documentación y registros del contribuyente y rechazar otras, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.⁸²

⁷⁹ Saccone, *Manual de derecho*, 134-135.

⁸⁰ Vizcaíno, *Derecho tributario: parte general*, 62-64.

⁸¹ Villegas, *Curso de finanzas*, 351.

⁸² Bolaños Beltrán et al, "El principio de presunción de inocencia en el procedimiento de liquidación oficiosa", 110.

2.5.3 El acto administrativo de liquidación

Para llegar al acto de liquidación es necesario establecer el acto de determinación. Cabe señalar que estos actos son puramente administrativos que han establecido una expresión de voluntad del ente público, que se enmarca en los principios que impone el procedimiento administrativo.⁸³

Durante el desarrollo del procedimiento para determinar de oficio, si bien es cierto que la relación entre los intereses de eficiencia recaudatoria y de defensa de garantías individuales, ha existido prevalencia del primero, lo cual es lógico porque, la postura de la Administración Tributaria al verificar los presupuestos de hecho, serán muy diferentes respecto de la apreciación que realice el contribuyente al guardar una ínfima relación con ese presupuesto.

Esa explicación es suficiente del por qué actúa de esa manera la Administración Tributaria, y consiguientemente el efecto es reestablecer el equilibrio. Los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para la administración que, para el sujeto pasivo, es decir, el Fisco debe estar más vinculado que el contribuyente en dicha resolución.

Explicaremos lo anterior de la forma más sencilla, el contribuyente tiene una mayor amplitud en los derechos impugnativos y se encuentran limitados por el principio de legitimidad del acto determinativo, por otro lado, la administración queda vinculada al resultado que se pronunció, en ese sentido, si el acto fue notificado al contribuyente, el cual reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), dicha resolución tendrá efectos preclusivos para la administración, respecto de la evaluación de los elementos que fueron conocidos por ellos al momento de determinar. Ahora bien, como ese acto de liquidación se trata de una

⁸³ Pérez Royo, *Derecho financiero*, 219.

resolución no jurisdiccional, no podrá hablarse de "cosa juzgada", pero sí, en un sentido parecido, de "cosa determinada".

Por otro lado, para el sujeto pasivo no puede hablarse de efectos vinculantes semejantes, y ello marca la importante diferencia entre la "cosa determinada" tributaria y la "cosa juzgada" de derecho procesal, la decisión de determinación es definitiva para la administración.⁸⁴

2.5.3.1 Características

El acto administrativo de liquidación tiene las siguientes características:

- Por su contenido, es el acto que establece el total de la deuda tributaria.
- En relación a su posición dentro del procedimiento, es el último, es decir que con este acto se cierra el procedimiento de liquidación de oficio, o también se termina una de sus fases.

En la segunda característica, el acto de liquidación tiene la particularidad de ser resolutorio y no de mero trámite, ya que, se encuentra manifestada en este acto la voluntad de la Administración, respecto del total de la deuda tributaria. Esto no quiere decir que la Administración pueda fijar a su libre arbitrio una eventual liquidación determinadora de un débito fiscal, porque la entidad rectora debe ceñirse a lo establecido en las leyes impositivas.

2.5.3.2 Naturaleza

La naturaleza jurídica del acto de liquidación se restringe a:

- Tener eficacia declaratoria y no constitutiva, ya que por medio de esta declaración imperativa se determina el importe de la deuda tributaria,

⁸⁴ Villegas, *Curso de finanzas*, 346-347.

cuyo nacimiento ha estado fundado en la realización del hecho imponible.

- Estamos en presencia de un acto concreto y no normativo, en razón de estar definiendo circunstancias jurídicas individualizadas y no se está en presencia de reglas genéricas de conducta.
- Se trata de un acto administrativo singular que va dirigido a un determinado sujeto; ya que el acto administrativo de liquidación se refiere siempre a un contribuyente determinado.⁸⁵

2.5.3.3 Firmeza del acto de liquidación

Para considerar firme el acto administrativo de liquidación, debemos tomar en cuenta las matices que indica esa manifestación de la Administración Tributaria, bajo la premisa que no puede adquirir calidad de firmeza, hasta que transcurra el término de ley o este acto sea objeto de recurso o impugnación; esto ocurre porque los actos de la Administración Pública no adquieren la calidad de cosa juzgada, y al presentarse esa característica, esos actos son frágiles y en consecuencia son revocables, es ahí entonces, que la Administración Tributaria, no puede justificar que no pueden revisar sus mismas actuaciones, argumentando el principio de firmeza.

Lo anterior por la sencilla razón que, al no ser emitidos por el Órgano Jurisdiccional, los hechos que puedan hacer variar la decisión administrativa y que no fueron considerados en su oportunidad, pueden hacer que se revierta la actuación cuestionada y si ello fuere rechazado, existe la posibilidad de demostrar su inconformidad por la vía jurisdiccional, a través

⁸⁵ Kuri de Mendoza, et. al, *Manual de Derecho Financiero*, 369-373.

de un proceso de amparo o de aquellos otros que la Constitución establece como garantías del debido proceso.⁸⁶

2.5.3.4 Efectos del acto de liquidación

El efecto típico que tradicionalmente se atribuía al acto de liquidación era el de convertir en exigible la deuda tributaria, que previamente existía en forma líquida. Esta característica de la liquidación administrativa como presupuesto de exigibilidad debe ser matizada. Dicho efecto se producirá, en primer lugar, cuando el contribuyente declara el tributo, es decir, bajo el procedimiento de autoliquidación, produciéndose una deuda tributaria que inmediatamente se convierte en exigible, sin la necesidad que la administración le requiera.

En el caso del procedimiento de oficio, el acto administrativo de liquidación tiene otras consecuencias o efectos, entre los que deben señalarse los siguientes: presunción de legalidad; apertura de un plazo específico para ingresar la deuda fijada en el propio acto; interrupción del periodo de prescripción; por último, debemos mencionar que el acto de liquidación es el que pone fin al procedimiento y tiene la condición de acto impugnabile en la vía administrativa procedente.⁸⁷

2.6 Evasión Fiscal

La evasión fiscal es “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están

⁸⁶ Andrea Denisse Artiga Márquez, Iris Lissette González Castro y Kenia Verenice López de Cruz, “La procedencia del recurso contencioso administrativo sobre el acto administrativo del cálculo del impuesto e imposición de multa emitida por la dirección general de impuestos internos en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta” (Tesis para optar al grado de Licenciatura, Universidad de El Salvador, 2015), 59-60.
<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/7905>

⁸⁷ Pérez Royo, *Derecho financiero*, 219-220.

jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.”

2.6.1 Naturaleza del ilícito tributario

Hay distintos criterios que se han planteado con la finalidad de distinguir si las infracciones tributarias se asemejan a los delitos comunes con la integración del derecho penal, es decir identificando al ilícito tributario con el ilícito penal, o si, por el contrario, estas conforman una categoría particular y autónoma con su propio sistema represivo y, en consecuencia, forman parte de un derecho penal especial. Al existir distintos criterios para establecer las diferencias entre el ilícito penal del ilícito administrativo y el vínculo de unidad entre los dos sistemas punitivos, administrativo y penal, han fracasado. Lo cual lleva a la conclusión que las sanciones tributarias pertenecen a la órbita del Derecho penal.⁸⁸

2.6.2 Términos relacionados a la evasión fiscal

Hemos definido que la evasión está configurada por una acción que permite eliminar o reducir, por medios ilícitos el tributo legalmente debido, conducta que es acompañada de fraude o simulación, de la omisión y de la elusión. En el caso del fraude fiscal son acciones u omisiones encaminadas a eludir en todo o en parte el pago de impuestos o disfrutar indebidamente de beneficio fiscal, por otro lado, la omisión consiste en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias a su debido tiempo, ya sea intencionalmente o por negligencia, pero queda excluida la conducta fraudulenta, y por último la elusión es utilizada por medios lícitos tendientes a eliminar o reducir la carga

⁸⁸ Alejandro C. Altamirano, *Derecho tributario, Teoría general* (Madrid: Marcial Pons, 2012) 677.

fiscal, ya sea por evitar o retardar la producción del hecho imponible o por reducción de los efectos que de él emergen.⁸⁹

2.6.3 Diferencia con la evasión legal del tributo

No es aceptable la existencia de la evasión legal del tributo, ya que esta, se produce “sin transgredir norma legal alguna”

Examinemos algunas de las circunstancias evasivas

- **Evasión organizada por la ley**

Esta circunstancia o conducta se configura cuando el legislador “dispensa del pago” del tributo a determinada categoría de personas.

Si en dicha dispensa, se producen las exenciones, no estamos hablando de evasión, en razón que la exención tributaria surge de la propia ley, porque el legislador no quiere “convertir en contribuyente” a alguien que a simple vista pareciera serlo. Entonces, el contribuyente eximido es aquel que se encuentra objetivamente en la conducta fáctica que la ley establece como generador del tributo, no obstante, estar enmarcado en ese hecho no se traduce a un mandado de pago, por tanto, no se origina la obligación tributaria, y al no haber importe, aun cuando el contribuyente se encuentre en las circunstancias fácticas no es un evasor fiscal, esto es debido a circunstancias que el legislador considera atender como aspectos económicos, sociales o políticos.

- **Evasión por aprovechamiento de lagunas legales**

Es considerada también como evasión legal la situación de aquel presunto contribuyente que aprovecha las lagunas legales que se originan por la falta de previsión del legislador y “acomoda sus asuntos en forma tal de evadir el

⁸⁹ Soler, *Derecho Tributario económico*, 491-494.

impuesto sin violar ningún texto ni disposición legal”. En este caso pueden configurarse diferentes situaciones que podrían llevar a una confusión jurídica.

En primer lugar, si el contribuyente que supuestamente evadió, se aprovechó en realidad de las oscuridades, lagunas o vacíos de ley para dedicarse a empresas que le produzcan una disminución en su carga fiscal, sin que se le pueda objetar legalmente, esta conducta se encuentra en “economía de opción” o “evitación”, es válida, puesto que en ninguna norma legal se le puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios, de tal manera que pague menos tributos.

Por otro lado, existe el aprovechamiento de una regulación legal que no pueda ser muy “eficiente o demasiado liberal”, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, a esto se le llama elusión fiscal, que en algún modo se considera como evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal, ya que esta conducta se refiere a aquel que, “ejerciendo actividad comercial, simula que no lo es para escapar al impuesto sobre los beneficios mercantiles”. Considerando a este sujeto como un evasor, pero no un evasor legal.⁹⁰

2.6.4 Diferencia de la evasión fiscal como delito y como sanción administrativa.

El Código Tributario contiene una posición de dos dimensiones o dualista, en el que reconoce categorías diferenciales de ilícitos tributarios, ubicando a las infracciones tributarias en un estadio diferente al derecho penal común. Es por ello que se ha identificado a los delitos tributarios y a las infracciones

⁹⁰ Villegas, *Curso de finanzas*, 537-541.

administrativas, el primero afecta a la hacienda pública, mientras que la segunda afecta a la actividad financiera de la Administración.⁹¹

La diferencia principal entre estas categorías consiste en que la evasión fiscal como infracción es una mera contravención a la ley, en cambio, la evasión fiscal como delito es una acción antijurídica que produce una lesión al bien jurídico protegido por el Estado, el cual es la Hacienda Pública. Es decir que, la evasión fiscal como delito es más grave a diferencia de la evasión regulada en el Código Tributario, la cual es una mera contravención a la obligación tributaria del contribuyente en declarar impuestos y pagar la cantidad que le corresponde a la Administración Tributaria. Ahora bien, en el delito de evasión fiscal además de ser una maniobra o engaño para evitar el pago, también produce una afectación más lesiva a la Hacienda Pública, del mismo modo a las finanzas del Estado y la sociedad.⁹²

2.6.5 Objeto y tipos de evasión

La evasión fiscal tiene como objeto la intención del contribuyente de no pagar impuestos, por medio de vacíos legales en la ley, que conllevan a actuaciones deshonestas y con la intención de ocultar la realidad de los hechos, esta práctica tiene como beneficio obtener más ganancias al menor costo posible.⁹³

Las operaciones fraudulentas más comunes para alcanzar la evasión fiscal son:

⁹¹ Fátima Lisseth Elías Rafailano, Aleyda Milady García García y Kimberly Yamileth Merino, "La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la evasión fiscal" (Tesis para optar el grado de Licenciatura, Universidad de El Salvador, 2014), 51.
<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/5816>

⁹² Iniciativa Social para la Democracia, "Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador". (San Salvador: UKN Producciones, 2016), 27.
<https://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/13021.pdf>

⁹³ Hernández Montoya et al "El procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta", 82-87.

- **Falta de inscripción en los registros fiscales.**

El Código Tributario, en el Art. 86 dispone que es obligación de los sujetos pasivos de la relación tributaria inscribirse en el registro de contribuyentes y al no hacerlo, se considera que los mismos tienen la intención de no pagar el respectivo tributo y consecuentemente esta acción los convierte en evasores fiscales.

- **Omisión de la declaración**

En El Salvador, la legislación tributaria presume que no presentar la declaración se hace con la intención de engañar a la Administración Tributaria y evadir el pago del impuesto respectivo, como lo prevé el Art. 254 inc. 2 C.T., aunque por supuesto es una presunción que admite prueba en contrario, siendo dicha prueba en la mayoría de los casos, la presentación de la declaración por el contribuyente y/o la liquidación correspondiente.

- **Subdeclaración impositiva**

Sucede cuando al momento de declarar, el cálculo del impuesto a pagar no está apegado a la realidad y, por tanto, se fija un monto menor al que en realidad corresponde, es decir una subdeclaración, esta práctica por regla general implica la incorporación de información falsa en la declaración tributaria, no obstante, no es la única forma de ocultar la integridad del hecho o hechos generadores que generan el tributo a favor del Estado. Es un hecho que la mera declaración de información falsa es una práctica demasiado arriesgada para el evasor, si éste no se vale de otras maniobras evasivas que permitan justificar la información falsa que declara. Por esa razón la subdeclaración comúnmente es una consecuencia o la fase final de toda una operación engañosa preparada por el infractor tributario.

- **Uso de prestanombres**

El uso prestanombres o también llamados testaferros, consiste en valerse de otras personas físicas con el objetivo de ocultar la titularidad del hecho generador del impuesto. Esta práctica es una maniobra que puede complicar mucho los procesos de fiscalización de la Administración Tributaria, ya que, los prestanombres suelen intervenir de forma aislada a las principales operaciones encubiertas u ocultas que generan el impuesto.

Esta técnica puede ser utilizada de diferentes maneras, mencionemos algunas de ellas, como constituir accionistas a sueldo en otras empresas que mantienen aparentes relaciones comerciales con la principal empresa beneficiada. En ese caso, pueden simularse contratos mercantiles y alterar estados contables, entre otras actividades que permiten el traslado de ganancias de la empresa con más capacidad de pago, lo que evidentemente generará una situación económica reflejada en la declaración de impuestos, lo cual permitirá a la empresa principal pagar montos más favorables y así beneficiarse económicamente.

Otro ejemplo es el caso de utilización de prestanombres para constituir otros tipos de personas jurídicas, como fundaciones y asociaciones sin fines de lucro que son fachadas, vinculadas a los titulares de la empresa que traslada las ganancias, en favor de las cuales pueden realizar traslado de fondos, evadiendo con ello el pago de impuestos.⁹⁴

- **Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales**

Las personas jurídicas con domicilio en el extranjero son algunas de las prácticas comunes de grandes empresas con calidad de comerciantes

⁹⁴ Iniciativa Social para la Democracia, “Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador”, 19-21.

transnacionales o internacionales. Se busca el domicilio en el exterior por la menor cantidad de costos fiscales que implica para las actividades mercantiles o, incluso, por la nula o poca fiscalización a las empresas, que es el caso de los paraísos fiscales. Estos casos pueden variar dependiendo de la naturaleza de las actividades de la persona jurídica, tomando como ejemplo que los titulares de grandes empresas en un país determinado establecen también empresas en otros países en los que gozan de incentivos fiscales, que les permite eludir impuestos en el país que otorga los incentivos y al mismo tiempo, trasladar ganancias desde el país en el que se pagan alto costo de impuestos.

También puede consistir en la utilización de otras personas jurídicas, principalmente las fundaciones. En estos casos, podría ser más común la residencia en un paraíso fiscal, en los que las personas jurídicas creadas no deben hacer mayor esfuerzo para fingir que actúan legalmente, ya que, al no existir mayor fiscalización, fácilmente la empresa puede estar en total inactividad, salvo aquella necesaria para ocultar o encubrir los capitales trasladados desde el país de residencia del evasor.

Uno de los principales problemas que hay en los paraísos fiscales, es la falta de control, ya que, está institucionalizada, de modo que se revisten de legalidad las acciones de los evasores de impuestos, impidiéndose a los Estados que sí pagan impuestos poder sancionar las conductas, y especialmente cuando las operaciones evasivas han sido tan complejas que no pueden rastrearse en el país donde se comete la defraudación tributaria. Desde un aspecto jurídico, la falta de controles sobre las actividades de empresas que realizan operaciones mercantiles y financieras con agentes

económicos que funcionan en paraísos fiscales es una de las lagunas legales para combatir los delitos contra la Administración Tributaria.⁹⁵

- **No facturación y doble facturación**

En El Salvador la doble facturación y falta de facturación son conductas comunes en el sector del comercio formal, porque están relacionadas a aspectos de cultura fiscal, de las cuales podemos mencionar las prácticas indebidas de imprentas en la emisión de facturas, las maniobras contables, es decir, llevar múltiples libros de contabilidad en que se apoyen las empresas, y como ejemplo, los comportamientos antiéticos de los auditores, la falta de exigencia de facturación de los consumidores finales, lo cual es una baja cultura de responsabilidad fiscal del consumidor, entre otros.

- **Sobrefacturación y subfacturación.**

La sobrefacturación y la subfacturación son prácticas más comunes en las relaciones comerciales transnacionales, en operaciones de importación y exportación. Éstas además tienen un mayor impacto tributario negativo cuando son realizadas por empresas beneficiarias de incentivos fiscales o domiciliadas en paraísos fiscales. Todos estos fenómenos relacionados a la actividad de facturación están relacionados a otras maniobras de defraudación.⁹⁶

2.6.6 Causas de evasión fiscal

Reducir la evasión fiscal depende de la erradicación de los factores que conllevan a ello, es por eso la Administración Tributaria debe implementar

⁹⁵ Iniciativa Social para la Democracia, *“Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador”* 21-22.

⁹⁶ *Ibíd.* 23.

una serie de medidas adecuadas a un “contexto económico y social” para lograrlo.

En el contexto de las ideas de complejidad de este fenómeno, existen diferentes causas que le dan origen, en ese sentido se relaciona cuáles son las más comunes sin que con ello se pretenda “agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos” que originan o incrementan sus efectos.⁹⁷ Entre ellas podemos mencionar:

- **Carencia de conciencia tributaria:**

La carencia de conciencia tributaria implica que en la sociedad no se ha incentivado o desarrollado la cooperación entre contribuyentes y el Estado.

La formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. Primero, el individuo forma parte de un conjunto social, le otorga al impuesto que “paga como un aporte justo, necesario y útil” para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece y segundo, priorizar lo social sobre el individual, ya que, esa sociedad a la que pertenece el individuo, se considera al evasor como un sujeto antisocial, cuya acción afecta al resto de la sociedad, en este aspecto el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona “hábil”, y que el que paga es un “tonto”, es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.⁹⁸

- **Sistema tributario poco transparente:**

⁹⁷ Elías Rafailano, et al, “La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la evasión fiscal” 69-70.

⁹⁸ *Ibíd.* 70-71.

La apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro. Por ello, es importante que la gestión tributaria sea eficiente, así también como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.

- **Administración Tributaria poco flexible.**

El sistema tributario, debe adecuarse rápidamente a los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en particular la política tributaria.⁹⁹ Caso contrario la rigidez o falta de evolución provocaría la caída del Estado en un punto de insolvencia y falta de control en la recolección oportuna de los tributos impidiendo el cumplimiento de sus obligaciones.

- **Bajo riesgo de ser detectado.**

Los contribuyentes que perciben ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, de igual forma las empresas con un alto potencial de ingresos, podrían ingresar menos impuestos respecto de aquellas firmas de menor capacidad contributiva. Desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, ya que, la percepción de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria. En este sentido, la Administración Tributaria debe esforzarse en detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, y consiguientemente,

⁹⁹ Elías Rafailano, et al, “La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la evasión fiscal” 71-72.

analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.¹⁰⁰

2.6.7 Importancia de combatir la evasión fiscal

La evasión fiscal no solo significa la pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que también implica una distorsión del sistema tributario. La carga fiscal, la influencia de costos en producción, comercialización, prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas significativas frente al contribuyente que cumple.

En los últimos años a la administración le preocupa el crecimiento potencial que ha tenido la economía subterránea o economía informal, ya que, el desarrollo de esta tiene como una de sus consecuencias naturales la evasión.

El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

- Por constituir una violación a la ley.
- Porque los ciudadanos que evaden se encuentran con beneficios de tipo económico, ya que no pagan el impuesto, a diferencia de los contribuyentes que cumplen con la ley, es decir cumplen sus obligaciones tributarias.
- Porque no puede quedar al criterio del contribuyente determinar si debe o no pagar un impuesto.
- Porque, el Estado tiene como causa fundamental frente a los administrados cubrir el gasto público cuyos ingresos provienen de los impuestos y quien defrauda al Fisco está obstaculizando la realización

¹⁰⁰ *Ibíd.* 73.

de esas atribuciones, es decir, los ciudadanos que cometen fraude son un enemigo de la sociedad en general.

Combatir la evasión fiscal es indispensable para el correcto funcionamiento de una economía moderna, ya que, el incumplimiento de obligaciones tributarias cometidos por empresas genera cierto grado de competencia desleal a diferencia al resto de empresas. Por ello, prevenir y reprimir la evasión constituye hoy en día un reto indispensable, desde el punto de vista ético, jurídico, económico y social.¹⁰¹

2.6.8 Consecuencias de la evasión fiscal

Evadir es una característica natural del ciudadano que ante todo buscará no pagar sus impuestos o pagar menos de los que legalmente le corresponde. El nivel de incumplimiento tributario tiene como causas un conjunto de factores de diversa naturaleza que llevan al contribuyente a no cumplir sus obligaciones impositivas con estricto apego a la ley.

Algunos de los factores que impactan negativamente en la recaudación y que por ende favorecen las conductas evasivas por parte de los contribuyentes son:

- Fallas en la gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria y Aduanera;
- Fallas en las estrategias de fiscalización y control;
- Fallas o vacíos en la legislación tributaria y relacionada;
- Factores asociados a los sujetos pasivos y a la baja cultura tributaria.

¹⁰¹ Hernández Montoya, et al “El procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, 80-82.

En síntesis, el incumplimiento tributario puede atribuirse, en parte, a fallas en la Administración Tributaria y, en parte, a factores asociados a las conductas de los sujetos pasivos.¹⁰²

2.6.9.1 Impacto de la evasión en la recaudación fiscal

La baja carga tributaria se explica por el alto nivel de evasión existente en El Salvador, a lo que se agrega la considerable cantidad de incentivos fiscales en la forma de exenciones impositivas.

Respecto de lo anterior, no existe una publicación oficial del nivel de evasión de los diferentes componentes del sistema tributario, lo que lleva a suponer que la Administración Tributaria no realiza mediciones periódicas del monto evadido, ni en qué sectores económicos se manifiestan mayores incumplimientos. La razón podría ser la carencia de metodologías para medir la evasión o, porque se considera estratégico no divulgar qué sectores presentan menores niveles de contribución, ya que hacerlo conduciría a que la sociedad exigiera que ejecuten planes de acción para recuperar el impuesto evadido, sin distinguir el tamaño de las empresas infractoras.

Tener alguna noción de lo que se evade en el país, constituiría un alto interés para la sociedad conocer dichos datos de una fuente oficial, ya que generaría transparencia y rendición de cuenta de la gestión de las finanzas públicas y contribuiría a mejorar el nivel de cultura tributaria y compromiso de la población.¹⁰³

¹⁰² Roberto Enrique Rubio Fabián y Nelson Eduardo Fuentes Menjívar, *Seguridad fiscal en El Salvador: Medidas para fortalecer la tributación* (San Salvador: Funde, 2008), 73-74.

¹⁰³ Rubio, *Seguridad fiscal en El Salvador*, 92.

2.6.9.2 Metodología para medir la evasión

Los métodos para estimar la evasión enfrentan los mismos problemas que las estimaciones sobre el contrabando, el narcotráfico, y otras acciones ilegales; estas actividades que por su naturaleza son ilícitas, se realizan a escondidas para burlar la ley.

Hay una evidente dificultad para medir este fenómeno que, por ser ilícito, presenta grandes vacíos de información. Esto plantea en sí mismo una dificultad para el logro de una buena medición, y en tal sentido los estudios realizados optan por efectuar una estimación por métodos indirectos que combinan cifras duras es decir como la recaudación efectiva, con cifras no observadas, que se refieren a la recaudación potencial, las cuales son muy sensibles a los supuestos que se utilicen para estimar algo que no se puede ver.

La metodología estándar tiene como punto de partida de la estimación de un valor potencial o “teórico” de recaudación. Es un valor que no se encuentra observado, ya que, es función de una base tributaria completa, que incluye todo el sector formal e informal, y toma en cuenta las deducciones permitidas por la ley y el pago del impuesto. Por otra parte, también se conocen otros métodos que son sistemas parciales, llamados “micromediciones o enfoques directos”, estos se refieren a programas especiales de auditoría o fiscalizaciones concretas que a partir de estimaciones sobre una muestra considerada como representativa, infieren comportamientos para un grupo determinado de contribuyentes.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Carolina Alas de Franco, Luz María Serpas de Portillo y José Andrés Oliva, *Diagnostico del sistema tributario salvadoreño*, FUSADES, n°2, junio (2018), 48.

2.7 El delito de evasión

La evasión fiscal en el ámbito del derecho penal se encuentra en los delitos conocidos como “defraudaciones”, donde el daño patrimonial se produce con la intervención de la víctima, no obstante, la voluntad de ésta no es libremente expresada, ya que, se encuentra afectada, en su libertad o en su discernimiento, en razón de la conducta realizada por el delincuente. Bajo esa premisa, la defraudación, implica una serie de tipos delictivos que se caracterizan por la producción de una lesión patrimonial en la víctima, ocasionada por fraude, esto es, por medio de un engaño al cual es inducida por el sujeto activo.¹⁰⁵

2.7.1 Elementos constitutivos

Los elementos constitutivos de la evasión se reducen a dos:

- El ardid o engaño
- El perjuicio patrimonial

En esta conducta, no se considera el error como un elemento básico, ya que para que el mismo sea un elemento determinante debe estar relacionado causalmente con la disposición patrimonial perjudicial y, el perjuicio patrimonial en que incurre el Fisco no se origina en un acto de disposición, sino en la omisión de pago del tributo por el contribuyente.

Las maniobras ardidosas o engañosas que se menciona en la ley penal que alcance tienen al describir la figura de la evasión, cuyas maniobras no tienen por objeto hacer incurrir en error al organismo fiscal con el propósito de lesionar sus intereses económicos que inducen a disponer de su patrimonio, sino, en cambio, procurar a través del ardid o el engaño que el estado no

¹⁰⁵ Hernández Montoya et al “El procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, 96.

advierta que ha sufrido el daño. Tal maniobra no busca la disposición patrimonial, sino que, dificultar o impedir la fiscalización de tributos con el objeto de que el delito quede impune. El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir.

Cuando la Administración Tributaria advierte un perjuicio patrimonial hará uso de los medios procesales para lograr el resarcimiento del daño y la correspondiente sanción del infractor mediante las responsabilidades penales pertinentes. En ese caso, el perjuicio patrimonial se ha producido por la falta de ingreso del tributo y, además, que su acción fiscalizadora pudo verse afectada por la acción obstaculizante del contribuyente. En ese contexto, la “relación causal entre el error y la disposición patrimonial no existe en la evasión”, ya que, el engaño se dirige a “facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor.”

El ardid o engaño que requiere la conducta, además de ser elemental para concretizar la infracción, a través de ella intenta impedir que la víctima conozca su perjuicio, sumado a los actos complementarios desleales que se desarrollan para que la víctima no descubra la infracción.¹⁰⁶

2.7.2 Evasión fiscal como infracción tributaria

La evasión fiscal como infracción es la más común por diferentes aspectos, pues, es considerada como evasión indistintamente del monto que se evada, no importa la cuantía de los tributos, es por ellos que la evasión nunca dejara de ser una infracción tributaria y contraria al ordenamiento jurídico.

En este tipo de evasión existe un problema conceptual, ya que el Código Tributario recoge un tratamiento indiferenciado del fenómeno de la evasión

¹⁰⁶ Soler, *Derecho Tributario económico*, 491-494.

tributaria y como evasión de impuestos, por lo cual lo examinaremos a continuación.

2.7.3 Infracción de defraudación y evasión tributaria

Las defraudaciones están reguladas en el Art. 250 C.T., y la evasión tributaria regulada en el Art. 254 C.T.

De lo anterior, ambas conductas constituyen una acción de engaño en perjuicio de la Administración Tributaria, no obstante, la principal diferencia entre la evasión y otras defraudaciones, es que la primera, tiene como finalidad evadir el pago total o parcial de un tributo, en cambio, la defraudación tiene como finalidad lograr un provecho indebido. En la infracción de defraudación, es ambigua y confusa como para no dar certeza sobre la aplicación de este régimen sancionatorio, ya que, puede incluirse la evasión tributaria, en razón que evadir el pago total o parcial de un tributo, es un provecho indebido.

En el Código Tributario, respecto de aquellos contribuyentes que realicen conductas contrarias a dicho cuerpo normativo, en el apartado del régimen sancionatorio regula en los Arts. 253 y 254 de dicho cuerpo normativo, dos infracciones:

- Evasión no intencional
- Evasión Intencional

La diferencia entre ambos tipos de evasiones radica en la “presencia o ausencia de dolo del contribuyente. Si la finalidad de su acción es evitar el pago del impuesto, estaría recayendo en una evasión intencional, mientras que si la evasión se deriva de un error inexcusable por parte del infractor y su

intencionalidad no era la defraudación, constituye una evasión no intencional”.

En el Art. 254 C.T., establece una presunción legal, según la cual en todos los casos de evasión que se regulan en la misma disposición se presume el dolo, es decir, la intencionalidad del contribuyente de evadir el pago del impuesto. La principal diferencia entre las consecuencias jurídicas de ambos tipos de evasión es la cuantía de la multa, es decir en 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.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Iniciativa Social para la Democracia, “*Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador*”, 27-29.

CAPITULO III

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA COMO MECANISMO DE PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU GRADO DE EFICACIA EN EL SALVADOR

El propósito de este capítulo es exponer la normativa jurídica que regula el procedimiento de liquidación oficiosa en El Salvador, indicando paso a paso los motivos que dan lugar a su realización y los sujetos que intervienen en el mismo lo cual permitirá determinar el grado de eficacia de este procedimiento y los factores que impiden alcanzar plenamente su objetivo.

3.1 Competencia para determinar la liquidación de oficio

El procedimiento para liquidar de oficio, es una potestad que le corresponde únicamente a la Administración Tributaria, quien aplica las leyes respectivas, para ello, dentro del Ministerio de Hacienda, el encargado de realizar este procedimiento es la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ya que tiene competencia legal para la aplicación de las leyes de acuerdo a los Arts. 22 y 23 C.T., y Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.¹⁰⁸

Dicha competencia legal se desarrolla por medio de procedimientos y actos administrativos, como desarrollamos en el capítulo anterior, principalmente tiene la finalidad de establecer en cada caso, la cuantía exacta que debe pagar el contribuyente, ello implica que debe comprobarse en la medida que haya tenido por realizado el hecho generador del impuesto, las circunstancias y los sujetos que concurrieron en la realización del hecho,

¹⁰⁸ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L No. 451 del 22 de febrero de 1990, D.O No. 451, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990).

para luego obtener como resultado final el ingreso de la cuantía que derivaron de su realización, para ello examinaremos el procedimiento de liquidación.¹⁰⁹

Antes de desplegar las fases del procedimiento de liquidación oficiosa, es importante que, para iniciar este procedimiento, haya una fiscalización, ya que, con esta se logra obtener la auténtica situación tributaria, respecto de aquellos contribuyentes que han presentado su declaración y de quienes no lo han hecho.

3.2 Procedimiento de fiscalización y liquidación oficiosa en El Salvador

El procedimiento de fiscalización consiste en una actuación administrativa por medio de la cual la Administración Tributaria no sólo comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, también investiga otros hechos que pudieran haberse ocultado, y en general verifica todas las circunstancias, los datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo.

La finalidad de este proceso no es únicamente la obtención de los datos de cada contribuyente, sino también los medios de comprobación que los acreditarán, por lo tanto, en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo. La Administración Tributaria no solo es enfática en los hechos, sino también sobre el derecho, como elementos para liquidar el tributo, ya que, asume relevancia el proceso de fiscalización sobre el ordenamiento jurídico, los datos y hechos inspeccionados.

¹⁰⁹ Aguilar Sánchez et al, “Eficacia del derecho de defensa en el procedimiento de liquidación oficiosa”, 79.

La estructura de la fiscalización siempre ha sido visto como un auténtico procedimiento, en base a las atribuciones que tienen asignado el cuerpo de auditores los cuales pertenecen a la Administración Tributaria, cuyas potestades constituyen un límite de actuaciones en el procedimiento, puesto que están orientadas a ser garantes de los principios que rigen en todos los actos de la Administración Tributaria, los que se encuentran regulados en el Art. 3 C.T.

Cabe mencionar que uno de los derechos fundamentales con los que cuenta el contribuyente es el acceso al expediente administrativo, como lo prevé el Art. 4 lit. c), C.T., asimismo, frente a todas las actuaciones de la Administración Tributaria, es precisamente, el de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, según lo establece el Art. 165 C.T., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa y Audiencia que se encuentra establecido en el Art. 11 de la Constitución de la Republica.¹¹⁰

3.2.1 Inicio del procedimiento de fiscalización

Este procedimiento es promovido por la Unidad de Selección de Casos adscrita la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), quien contribuye al incremento en la recaudación de los ingresos tributarios, mediante la implementación de la estrategia de fiscalización a nivel nacional, que facilite la ejecución de las facultades de verificación, control y fiscalización, para lograr el cumplimiento tributario de los contribuyentes, a través de la selección de casos con riesgo tributario aplicando criterios transparentes y automatizados. Sin embargo, este procedimiento se puede iniciar mediante denuncia pública, cuando esta posea suficientes fundamentos, como lo regula el Art. 36 C.T.

¹¹⁰ Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

Consiguientemente, es la Dirección de Fiscalización, en coordinación con la Unidad de Selección de Casos, la encargada de dirigir la ejecución de planes de fiscalización, inspección, investigación, control y verificación, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, de conformidad con el Art. 173 C.T.

La facultad fiscalizadora, se ejerce a través de un cuerpo de auditores, y en cada fiscalización pueden participar uno o más de ellos, y pueden ser sustituidos cuando a juicio de la Administración Tributaria se considere que existen circunstancias que pongan en riesgo la ejecución de la fiscalización con objetividad, imparcialidad, y apego a la verdad material. Art. 117 Reglamento de Aplicación del Código Tributario (RACT).¹¹¹

3.2.1.1 Auto de designación

La Administración Tributaria habiendo seleccionado el contribuyente sujeto a fiscalización, emite un auto de designación, mediante el cual asigna al caso un auditor tributario, quien llevara a cabo las facultades fiscalización. El proceso de fiscalización inicia por medio del auto antes mencionado, cuyo contenido, de conformidad al Art. 174 inc. 8 C.T., es el siguiente:

- La identidad del sujeto pasivo, es decir, el nombre de la persona natural o la razón social de la persona jurídica.
- Los períodos o ejercicios fiscales a fiscalizar.
- Las obligaciones a fiscalizar y el tipo de impuesto.
- Nombre del auditor o auditores que realizarán dicha fiscalización.

¹¹¹ Reglamento de Aplicación del Código Tributario, (El Salvador, Órgano Ejecutivo de El Salvador, D.E No. 117 del 11 de diciembre de 2001, D.O No. 234, Tomo 353, del 11 de diciembre de 2001).

3.2.1.2 Notificación del auto de designación al contribuyente

Las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse, y éstas serán realizadas por el departamento de notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria, según el Art. 165 C.T.

El contribuyente tiene la obligación fijar dentro del territorio de la República de El Salvador, lugar para recibir notificaciones para efectos tributarios y deberá hacerlo por medio del formulario respectivo, de conformidad con el Art. 90 C.T., no obstante, si el contribuyente no cumple con dicha obligación, será sancionado respectivamente, como lo regula el Art. 237 C.T.

3.2.1.3 Informe de auditoría

Los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe de auditoría dirigido a la Administración Tributaria. En los casos constitutivos de delitos de Defraudación al Fisco, se atenderá a lo dispuesto en el C.Pn., esto según el Art. 174 Inc. 3 C.T., en relación al Art. 249 C.Pn.

Con dicho informe de auditoría pueden ocurrir dos situaciones:

1. Que se encuentren observaciones que dan lugar a proceder al procedimiento de liquidación oficiosa. Este informe contiene a la vez una liquidación provisional sustentada en las pruebas correspondientes.
2. De no encontrarse observaciones, la DGII, decide que no es necesario proceder a efectuarse una liquidación de oficio.

En caso que ocurra la primera situación, la Administración Tributaria debe notificar el informe de auditoría al contribuyente según los Arts. 186 C.T.,

concediéndosele audiencia por el término de cinco días, a efecto de que se manifieste con relación al referido informe.

3.3 Procedimiento de liquidación de oficio

Este procedimiento se origina a raíz del resultado del proceso de fiscalización que abordamos anteriormente, asimismo, en caso que el contribuyente no realice la autoliquidación de forma espontánea, como lo regula el Art. 150 inc. 2 C.T., y en los presupuestos que establece el Art. 183 de la misma normativa, en estos casos la facultada para iniciar dicho procedimiento es la Administración Tributaria por medio de la DGII., dependencia que puede actuar oficiosamente en forma general, excepcional, y por denuncia de terceros.¹¹²

3.3.1 Procedencia

Los requisitos o presupuestos para que se configure la determinación o liquidación de oficio, su régimen jurídico se encuentra regulado en el Art. 183 C.T., para cada caso la Administración Tributaria emitirá una resolución en forma razonada, con ello examinaremos cada requisito para su procedencia:

a. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado.

El Art. 91 C.T., establece que todo contribuyente tiene la obligación formal de presentar declaraciones tributarias de los impuestos que regule cada ley, en el caso que no se hayan presentado dichas declaraciones la Administración Tributaria determinará de oficio el impuesto y liquidará la base imponible de forma directa. En la Ley de Impuesto Sobre la Renta, procederá cuando el

¹¹² García Cabrera et al, “El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta”, 76-84.

contribuyente no presento la declaración jurada dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento o periodo de imposición correspondiente, como lo exige el Art. 48 LISR mismo tratamiento recibirá cuando el contribuyente presente dicha declaración extemporánea, ya que se considerará por no presentadas cuando con cuya presentación la realice posterior de notificado el auto de fiscalización, según lo dispone el Art. 99 C.T.

b. Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos.

En este caso son varios supuestos en los que pueden iniciar la acción del procedimiento de liquidación oficiosa, primero, cuando la declaración presentada con su respectiva documentación complementaria refleja dudas sobre su veracidad o exactitud, no obstante, existe la posibilidad que el contribuyente ingrese por error o con intención de presentar datos alterados o incorrectos en el acaecimiento de la norma impositiva, de igual forma alterar los datos o hechos en los documentos que acompañan la declaración; segundo, respecto de las declaraciones que presenten errores aritméticos, en que haya incurrido el contribuyente en la declaración respectiva, tales como: un cálculo incorrecto del impuesto, ingresando erróneamente las rentas gravadas, costos de venta, gastos de operación, deducciones, gastos no deducibles, etc.; por último, en el supuesto que la declaración no cumpla con los requisitos y datos exigidos, para ello el Art. 95 C.T., especifica el contenido que debe consignarse en la declaración tributaria y los que exige los formularios prediseñados por la DGII respecto del Impuesto Sobre la Renta.

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

Todo contribuyente dependiendo de su actividad económica, está sometido a lo dispuesto al Código de Comercio (C.Com.),¹¹³ y este obliga a que los comerciantes lleven su contabilidad debidamente organizada, como lo establecen los Arts. 435 al 455 C.Com., de igual forma el Código Tributario, dentro de las obligaciones formales de los contribuyentes, exige que lleven contabilidad, registros, inventarios y a utilizar métodos de valuación, como lo regulan los Arts. 139 al 143 del mismo cuerpo normativo.

Dicho lo anterior, la contabilidad debe ser llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate en libros autorizados en legal forma, la cual debe complementarse con libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria; debiendo los sujetos pasivos exhibirla al funcionario competente que la Administración Tributaria designe en caso de que ésta requiera examinarla o verificarla.

Asimismo, los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación registros especiales para establecer su situación tributaria. El

¹¹³ Código de Comercio, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D. L. No. 671, del 8 de mayo de 1970, D. O. No. 140, Tomo 228, del 31 de julio de 1970)

incumplimiento de dichas obligaciones o no remita la documentación que le requiera la Administración Tributaria, es una causal de procedencia de la liquidación oficiosa del impuesto.

3.3.2 Bases para la liquidación de oficio

En todo procedimiento de liquidación de oficio, la Administración Tributaria, debe establecer en que se basa dicha liquidación, considerando que en el capítulo anterior examinamos su concepto, no obstante, a continuación, explicaremos su desarrollo en la práctica, es decir, la forma en que se aplica cada tipo de base y que aborda cada uno. Para ello, el Art. 184 C.T., regula las tres formas posibles de liquidar de oficio:

3.3.2.1 Base cierta

En este tipo de base, regulada en el Art. 184 lit. a) C.T., la Administración Tributaria recoge los elementos que le permiten conocer directamente el acaecimiento del hecho generador y su cuantía, cuyos elementos provienen de la información que suministra el contribuyente, como por ejemplo declaraciones juradas, la documentación que le requiera el Fisco y en su caso, aquella información que ha obtenido la Administración Tributaria mediante la fiscalización del contribuyente o de otros contribuyentes.

Bajo esa premisa, la Administración Tributaria considera toda aquella realidad económica y jurídica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer el *quantum* de la obligación, es decir, la carga tributaria que soporta el sujeto pasivo; basándose en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la ley está obligado a llevar, como la contabilidad formal, registros especiales, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier elemento objetivo en poder del contribuyente. Asimismo, la Administración está facultada para realizar inspecciones o

investigaciones tributarias, con el objetivo de examinar las declaraciones de libros, documentos, asientos de contabilidades principales y auxiliares, así como la inspección de bienes y otros elementos en poder del contribuyente que coadyuven a determinar la veracidad de lo declarado por este.

Del mismo modo, el Fisco utilizará los medios que considere convenientes, tales como la revisión de las declaraciones de renta del contribuyente, la contabilidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria. En teoría esta debería ser la forma habitual de determinar de oficio el impuesto, sin embargo, en muchas ocasiones es imposible el conocimiento directo del hecho generador, para ello, el Código Tributario, prevé esas situaciones, teniendo como segunda opción liquidar de oficio mediante a base presunta.

3.3.2.2 Base estimativa, indicial o presunta:

El Código Tributario, en Art. 184 lit. b), relacionado con el Art. 189, establece que, para este tipo de base presunta, sucede en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto. Esto significa que, la determinación del impuesto es practicada por la Administración Pública, mediante el conocimiento de elementos indirectos que le permiten presumir la significación económica del hecho generador. Se funda básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación, en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que como enunciamos en el capítulo anterior de esta

obra, en este tipo de base se pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos.

La aplicación de indicios en liquidaciones impositivas, el Art. 190 C.T., establece una serie de ejemplos para los efectos de las presunciones, no obstante, enunciaremos las aplicables al Impuesto Sobre la Renta, que son utilizadas cuando el contribuyente incurre en cualquiera de las siguientes situaciones: no presento la declaración jurada, no aportó los datos que le requirieron, no llevar un registro en libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes, la renta neta no pudo determinarse en forma clara y fehaciente, también si lleva un doble juego de contabilidad, y el Fisco ha podido comprobar cifras ocultas en la declaración jurada y producto de documentación reservada; si la autoridad fiscal procuró obtener elementos probatorios y libros de contabilidad, sin lograr su obtención; si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria.

Debemos tomar en cuenta que el uso de los indicios deben ser razonables y no debe responder a valoraciones subjetivas del funcionario interviniente; la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear en la determinación de oficio, no debe ser discrecional, ya que, una determinación impositiva válida implica un método adecuado, con indicios representativos para el caso particular y congruencia en los resultados, debiéndose desechar las presunciones cuando la contabilidad no ha sido impugnada.¹¹⁴

El C.T., abarca dos tipos de presunciones, las presunciones legales y las presunciones de derecho, en los Arts. Art.191 y 192 respectivamente.

¹¹⁴ Artiga Márquez et al, "La procedencia del recurso contencioso administrativo sobre el acto administrativo del cálculo del impuesto e imposición de multa emitida por la dirección general de impuestos internos en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta", 47-55.

El Art.191 C.T., establece que: *“se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”*.

Además, en el Art. 192 determina que: *“Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”*.

El Código Tributario regula el tratamiento de las presunciones, para lo cual examinaremos superficialmente las que son aplicables al Impuesto sobre la Renta:

a. Fundadas en diferencias de inventarios, regulado en el Art. 193 C.T., establece los procedimientos que constituyen ventas omitidas de declarar, que resultan de la fiscalización.

b. Control directo de operaciones, previsto en el Art. 194 C.T., es la presencia de la Administración Tributaria que se encuentra fiscalizando las operaciones del negocio en ciertos periodos, con lo cual se obtiene un promedio total que representara las ventas, prestaciones de servicio u operaciones presuntas del contribuyente.

c. Incrementos de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen, este tipo de presunción conforme al Art. 195 C.T., hace referencia a todo aquel incremento patrimonial el cual no es justificado y aquellos gastos que ha efectuado el contribuyente sin haber justificado el origen de los recursos, constituirán renta obtenida en el Impuesto Sobre la Renta.

d. Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, el Art. 196 C.T., establece la presunción legal que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros

tributarios, y consiste en presumir que dichas omisiones constituyen transferencias de bienes y renta gravada, omitida de registrar para los diferentes hechos generadores.

e. Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados, de acuerdo al Art. 199 C.T., establece que, cuando los comprobantes de crédito fiscal, facturas y/o las notas de débito o crédito se hayan extraviado sin haber comunicado su pérdida, y no hayan sido registrados en los libros de IVA, se presume que se habían emitido para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravadas.

f. Estimación de la base imponible, de conformidad al Art. 199-A C.T., este tipo de presunción es utilizada en el caso de las operaciones de transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios, tomando como base dichas operaciones, y para los efectos de la estimación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, la Administración Tributaria valorará los precios de mercado las operaciones con la finalidad de determinar la renta y deducciones, cuando estas resultan ser inferiores o superiores a los precios del mercado que servirá para determinar dicho impuesto.

3.3.2.3 Base mixta

Regulada en el Art.184 Lit. c) C.T., esta base se considera más justa y equitativa con respecto a la anterior, ya que es un resultado de la aplicación de la base cierta y la base presuntiva, donde no solo se analizan documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Con esta base la Administración Tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en

otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.¹¹⁵

3.3.3 Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas

En el artículo 186 del C.T., se desarrolla el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, tratándose de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la Constitución de la Republica, para tales efectos se creó en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la Unidad de Audiencia y Tasaciones (UAT), la que se encarga de iniciar el proceso de audiencia y apertura a pruebas, valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.

3.3.3.1 Auto de audiencia y apertura a prueba

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está vinculado básicamente al procedimiento administrativo de la fiscalización, que desarrollamos en el apartado anterior, el cual finaliza con el informe de auditoría, y a continuación abordaremos el procedimiento de audiencia y apertura a prueba.

Finalizado el informe de auditoría, la Unidad de Audiencia y Tasaciones, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, con la finalidad que ejerza su derecho de audiencia y defensa, regulados en los Arts. 4 literal b), números 1, 2 y 3 C.T.; cuyo auto se notifica al contribuyente, entregándole copia del informe de auditoría o pericial, quien, en el plazo de cinco días, exprese su conformidad o no con el resultado de la auditoria. De igual forma

¹¹⁵ García Cabrera et al, “El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta”, 96.

en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, quien deberá aportar aquellas pruebas idóneas y conducentes.

Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en el lapso, mediante escrito, todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que respalden la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

La UAT someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente, las cuales deberán ser idóneas, es decir con pertinencia y se ciñan al asunto que se trata; como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá la resolución correspondiente, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, procediendo posteriormente a la respectiva notificación del contribuyente. Lo anterior de conformidad con los Arts. 201 C.T. y 130 RACT.

Dicha resolución contendrá, conforme al Art. 126 RACT, una relación que consiste en:

- a) Los argumentos presentados por el contribuyente.
- b) La valoración de los argumentos planteados, de acuerdo a las pruebas aportadas por el contribuyente
- c) Los hallazgos que se confirman o se desvirtúan de forma parcial o total y;
- d) La conclusión, de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que deberá contener los ajustes, detallándose las cantidades según el caso y la incidencia que tuvo en la determinación del impuesto o resultados.

El cual tendrá como efecto que se confirma o modifica el informe de auditoría, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los supuestos deberá fundamentar su posición de conformidad a las reglas que establece el Art.186 C.T., al emitir la resolución liquidatoria.

3.3.4 Medios de prueba en derecho tributario

El tratamiento jurídico de las pruebas en materia tributaria, están regulados desde el Art. 200 hasta el 211 del Código Tributario, teniendo como los distintos medios de prueba los siguientes:

- a. La prueba documental.
- b. La confesión.
- c. La prueba contable.
- d. Prueba pericial de terceros.

De lo anterior, hacemos énfasis que en el régimen probatorio en materia tributaria, no se encuentra regulada la prueba testimonial, como sucede en otras ramas del Derecho, no obstante, este tipo de prueba puede ser utilizado salvo excepciones como lo establece el Art. 200 C.T., por ello que desarrollaremos las circunstancias que la Administración Tributaria admite este tipo de prueba.

- **Desviación de poder**

En los casos de desviación de poder y cuestiones de inmoralidad administrativa si es admisible la prueba testimonial debido a que es la prueba idónea, el testigo puede narrar los hechos que conoce porque los ha presenciado y por la naturaleza de estos no es posible que se comprueben por medios escritos u otros, y puede ser la única prueba con la que se constaten los hechos. Deberá entenderse como desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por

el ordenamiento jurídico, como lo regula el Art. 3 Lit. a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa,¹¹⁶ y se expone en la sentencia definitiva, pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, con referencia 105-P-2000 de fecha 16 de octubre de 2001.

- **Cuestiones de inmoralidad administrativa**

Por cuestiones de inmoralidad administrativa, aspectos de la corrupción política que causa grandes injusticias y acciones u omisiones de desorden moral, de inconsciencia y de despreocupación, acciones ilícitas organizadas, que las cometen miembros de instituciones, cuerpos colegiados, órganos jurídicos o representativos destinados a dirigir y encauzar hacia el bien los actos de la sociedad, el bien común.

Ambos casos que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.

3.3.5 Recurso de apelación en el procedimiento de liquidación de oficio

De acuerdo al artículo 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (LOFTAIIA), el órgano competente para conocer sobre el recurso de apelación en el procedimiento de liquidación de oficio es el TAIIA, ya que, conoce de las resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Impuestos Internos en materia de liquidación de oficio de tributos.

¹¹⁶ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L No. 760 del 28 de agosto de 2017, D.O. No. 209, Tomo 417, del 9 de noviembre de 2017).

En ese sentido, emitida la resolución que imponga la determinación de impuesto, dicha resolución puede ser objeto de recurso mientras no ha transcurrido el término de ley para tener la calidad de firmeza, el contribuyente puede optar por la interposición de recursos según lo establece el Art. 2 LOFTAIIA pues dicha disposición legal establece que “si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas (DGA), podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. El apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

Transcurrido el plazo de resolver dicho recurso de apelación, se notifica la respectiva sentencia en el plazo establecido por la ley, el cual no debe exceder de nueve meses a partir de interpuesto el recurso. La sentencia del recurso de apelación se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo, como lo prevé el Art. 7 LOFTAIIA, en relación con el Art. 188 C.T.

3.3.6 Firmeza de las resoluciones

La resolución de liquidación oficiosa del impuesto y de imposición de multas, son apelables según el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (LOFTAIIA), el cual establece que el contribuyente debe interponer dicha apelación dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva, dicha resolución no ha alcanzado firmeza, porque todavía existe la posibilidad de ser impugnada.

No obstante, el artículo 188 C.T., determina que, transcurridos esos quince días, si el contribuyente agraviado no interpone el recurso de apelación se entenderá como una aceptación tácita de dicha resolución y, por tanto quedará firme, agotándose así la vía recursiva que podía haber modificado, revocado o anulado la resolución dictada. Asimismo, el fallo que se resuelve del recurso interpuesto se tendrá por definitivo en sede administrativa.

De igual forma ocurre en el TAll, emitido el fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo, como lo prevé el Art. 7 LOFTAlIA.

3.3.7 Plazo de pago

Al determinarse la determinación del impuesto liquidado, el cual constituye deuda tributaria, corresponde al contribuyente pagar dicha deuda dentro del plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que quede firme la respectiva resolución liquidatoria, en las colecturías del servicio de tesorería, tal como lo regula el Art. 74 C.T., en relación con el Art. 15 RACT.

3.3.7.1 Con obro de la deuda por incumplimiento de pago

La liquidación de oficio es un documento con fuerza ejecutiva, el contribuyente no habiendo pagado la deuda y transcurridos dos meses, la DGII remitirá dicha deuda para su respectivo cobro a la Dirección General de Tesorería, asimismo, con sus respectivos anexos de mandamientos de ingreso, que fueron entregados al contribuyente en la notificación de la liquidación del impuesto; dicha remisión de cobro se hará efectiva dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes al haber adquirido firmeza la deuda tributaria, para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria

sustantiva, lo anterior regulado en los Arts. 267 y 269 literal b) C.T., en relación con el Art. 15 RACT.

3.4 Grado de eficacia del procedimiento de liquidación de oficio en el Impuesto sobre la Renta

En el apartado anterior estudiamos los actos administrativos que emite la Administración Tributaria, respecto de la liquidación de oficio, ahora bajo esa premisa, es necesario advertir que nivel o grado de efectividad que tiene la determinación de oficio en el Impuesto Sobre la Renta y en la forma de aplicación que hace la Administración Tributaria, señalamos que la DGII, en ciertos casos, no realiza con eficacia dicho procedimiento, siendo una de las principales causas la inadecuada aplicación de la ley en el desarrollo de las fases del procedimiento de determinación de oficio, ahora bien, veamos los factores que inciden en su aplicación.

3.4.1 Legislación tributaria del procedimiento de liquidación oficiosa en el Impuesto Sobre la Renta y su aplicación por parte de la DGII.

La Administración Tributaria como garante de la aplicación de la liquidación oficiosa del impuesto, posee amplias facultades dentro del margen normativo, sin embargo, el problema ocurre cuando el funcionario en el ejercicio de sus funciones se excede vulnerando derechos al contribuyente, que se manifiesta en la presentación del auto de designación de auditor para iniciar el procedimiento de fiscalización, en el que se encuentra los parámetros a seguir por el funcionario.

Así mismo, al momento de practicarse una fiscalización no existe un auto de designación para realizar tal procedimiento, por otro lado, es muy común que se le exige al contribuyente la presentación de informes de periodos o

ejercicios de los cuales no están facultados según el auto de designación, en estos casos no es por regla general, son excepciones.

Existe otro factor que incide en la eficacia del procedimiento de liquidación de oficio y consiste en que no se aplica correctamente la ley, respecto de los plazos, es decir, se le exige al contribuyente que en el término de ley para la aportación de prueba que son diez días hábiles, la Administración Tributaria, le comunica al contribuyente que solo tiene ocho días para aportar pruebas de descargo, esto en absoluto vulnera el derecho de defensa que le asiste al contribuyente.

En cuanto a la valoración de la prueba, el presidente del Instituto de Derecho Tributario, expresó que el auditor es quien emite el informe sobre la fiscalización, sobre la base de este informe y las pruebas del contribuyente, se procede a la liquidación de oficio definitiva, y al momento en que el informe es remitido a la UAT ya no se hace un nuevo informe, o no se verifica la información dada por la Unidad de Auditoría, sino que se quedan solo con la información vertida en la fiscalización, es decir que el funcionario en la práctica valiéndose de su cargo en la Administración Tributaria puede dar un tratamiento diferente, a los contribuyentes, y beneficiar algún sector en particular, para obtener algún provecho, ya sea de quienes ostentan el poder político o económico, o en el peor de los casos perjudicar al contribuyente en su patrimonio, al haber cometido algún error involuntario procedimental o de criterio de aplicación de la ley.

Un factor muy importante que tiene mucha incidencia, consiste que en la práctica, se efectúa un procedimiento de liquidación muy lento, esto sumado a la falta de regulación o vacío en la ley, ya que, para realizar la fiscalización no existe un plazo determinado, ni para la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura a prueba, por tales razones, las fiscalizaciones

pueden durar meses o años. La Administración Tributaria, hace uso de los parámetros para fijar el tiempo de duración de las fiscalizaciones el plazo de la caducidad establecido en la ley, asignando cinco años cuando no se ha presentado declaración y tres años cuando se ha presentado declaración, como lo regula el Art. 175 C.T.

3.4.2 Factores que inciden la excesiva carga laboral en la DGII en el procedimiento de liquidación oficiosa del Impuesto Sobre la Renta.

El procedimiento de fiscalización se inicia por varios motivos, entre ellos los programas de fiscalización de la DGII y la denuncia de terceros, siendo este último cuando da aviso a la DGII de irregularidades en la contabilidad de un contribuyente o evidencias de evasión fiscal; otro motivo es el cruce de información con otras dependencias del Fisco o de la Administración Pública, sobre la contabilidad de otro contribuyente, entre otros motivos.

Además, existen otros factores que inciden en la carga laboral de la DGII, como las declaraciones presentadas que ofrecen dudas, con errores aritméticos o no cumplen con los requisitos, ya que, el texto de la resolución proveída por la Unidad de Acceso a la Información Pública de la DGII, para el ejercicio fiscal de 2018, la Administración Tributaria recibió un total de 584,865 declaraciones respecto del Impuesto Sobre la Renta, siendo el mayor número de declaraciones que ha recibido desde el año 2014. Por lo que es notable, se percibe que el universo de contribuyentes que declaran se incrementa cada año, y con ello la presentación de frecuentes errores en estas, como la presentación de información falsa, el caso de los asalariados que declaran ingresos distintos a los presentados por el empleador, etc., que dan pie a iniciar el procedimiento de fiscalización, ocasionando una excesiva carga laboral.

Además, se puede señalar que hay otros factores que afectan la eficacia del procedimiento de liquidación de oficio, como la falta de recurso humano capacitado en áreas específicas que se relacionan con la actividad tributaria y que es un factor negativo en el procedimiento que influye en que exista una carga laboral excesiva, ocasionando que los funcionarios de la DGII trabajen de forma superficial en las fases del proceso, ya que no tienen tiempo de profundizar en todas las investigaciones o fiscalizaciones, produciendo un mayor desgaste físico y psicológico para ellos que puede desembocar en no realizar bien sus labores de fiscalización, control y recaudación; asimismo, que no apliquen correctamente las disposiciones legales, como el cumplimiento de términos dentro del proceso.¹¹⁷

De lo anterior, la Administración Tributaria, tiene un bajo número de personal en las áreas que se encargan de realizar liquidaciones de oficio, es por ello que, el texto de la resolución proveída por la Unidad de Acceso a la Información Pública de la DGII, con referencia UAIP/RES/MH-DGII-2019-0229 de fecha 13 de noviembre de 2019, hace alusión que para la fecha antes mencionada, la Unidad de Audiencia y Tasaciones, cuenta con 28 miembros y en la Sección de Incumplimientos Tributarios, son 15 miembros, haciendo un total de 43 empleados; personal que es insuficiente por la totalidad de casos activos que se encuentran a la orden de la DGII bajo el procedimiento de fiscalización, con la expectativa que se conviertan en determinación de oficio, haciendo una totalidad de 3,086 casos en los ejercicios fiscales comprendidos entre 2014 y 2018, aduciendo la Oficina de Información y Respuesta, que desde el año 2014 a la fecha de resolución antes mencionada, no ha caducado ningún proceso.

¹¹⁷ García Cabrera et al, “El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta”, 231-236.

3.4.3 Fallas en la gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria

En el actual contexto global, un nuevo modelo de gestión de los asuntos públicos parece reemplazar al antiguo modelo burocrático, el cual se basa en estructuras jerárquicas inmovilistas. Bajo esa premisa, el nuevo modelo se apoya en un estilo de dirección diferente con visión de largo plazo, persigue una organización eficiente cercana a las necesidades de los ciudadanos. Como es sabido la Administración Tributaria de un país debe ser un organismo moderno, eficiente y efectivo, aunque el sistema tributario esté correctamente diseñado, no es nada sin una organización capaz de aplicarlo.

En ese sentido, existen análisis sobre la organización de la Administración Tributaria de El Salvador, por tanto se considera que puede comprobarse que ha habido esfuerzos por mejorar, aun adolece de fallas en la organización que inciden directamente en los resultados de recaudación. Es por ello que, uno de los factores más importantes de una organización es la fuerza de trabajo, ya que, una vez más, aunque se disponga de un apropiado marco jurídico y la mejor tecnología, si el personal que opera el aparato recaudador no cumple con el perfil necesario para su objetivo, la productividad no será la óptima.

La Agencia de lo Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), elaboró un diagnóstico en la DGII, sobre la estructura organizativa de esta Institución. Las principales conclusiones del diagnóstico apuntan a una organización no funcional, problemas de delegación de autoridad, procesos engorrosos, falta de experiencia en el personal operativo, escaso énfasis en la formación profesional, pobre calidad de los resultados, entre otros. El factor detonante de las fallas mencionadas es precisamente la falta de formación del personal en todos los niveles, debido a que en El Salvador no

existe una especialización formal en la carrera tributaria y los fundamentos académicos que poseen los profesionales en las ciencias económicas son superficiales y a veces erróneos.

De lo anterior, cabe agregar que la inadecuada política de capacitación y desarrollo del personal que ingresa a la Administración Tributaria, es decir que la formación recibida del personal de nuevo ingreso es solamente una ligera inducción que no le proporciona al individuo las capacidades suficientes para ser productivo en su trabajo, es por ello que el empleado se ve obligado entonces a adquirir dichas capacidades en la marcha, sobre todo aquel aprendizaje que muchas veces toma un largo tiempo y en otras ocasiones no se logra dar, resultando en la baja rentabilidad de la inversión en personal. Ahora bien, dadas esas circunstancias, el resultado final es que el empleado logra abastecerse de los conocimientos suficientes de su puesto y una mínima comprensión del funcionamiento del sistema tributario, se desplaza hacia el sector privado, en donde la mayoría de las veces recibe una mayor remuneración.

A nivel gerencial sucede lo mismo, en las jefaturas medias y altas no son instruidos en aspectos de gerencia tributaria y conducción administrativa, lo que les impide dedicar tiempo a la planeación estratégica y a ejercer una verdadera gestión de los elementos de la organización, tomando decisiones de mediano y largo plazo, asimismo, preocupándose por el adecuado funcionamiento de todos los niveles organizativos. En consecuencia, los gerentes se dedican a complementar el trabajo técnico del nivel operativo, involucrándose hasta en las decisiones del nivel más básico de la actuación administrativa.

Entonces, todo lo que hemos mencionado son manifestaciones de malas prácticas administrativas; deficiente atención a los contribuyentes; un

continuo alegato por parte de los contribuyentes de desconocimiento de la correcta aplicación del marco regulatorio tributario; falta de respeto hacia la autoridad fiscal; baja motivación e identificación del personal con la institución; etc.; estas tienen como consecuencia lógica la conducta de evasión o elusión del pago de los impuestos correspondientes, con el respectivo impacto negativo en las finanzas públicas y en la sostenibilidad.

3.4.4 Fallas en las estrategias de fiscalización y control

Como resultado de las fallas en el nivel gerencial, de la falta de visión y planificación, surgen otras que tienen un impacto significativo en los niveles de evasión en el país. Dichas fallas tienen que ver con la operatividad del sistema, es decir, con la ejecución del trabajo en las áreas de fiscalización y control de la Administración Tributaria.

La tecnología ha sido una de las herramientas que las administraciones tributarias de los países desarrollados han utilizado para ejercer un adecuado control del sistema tributario. En España el componente informático representa la columna vertebral de la organización y ha sido aprovechada al máximo en todos los niveles de decisión y operación, es decir, en la asistencia al contribuyente, la gestión de las operaciones, fiscalización, recaudación, gestión de riesgos, etc., las cuales están interconectadas a través de un moderno sistema de redes computacionales y herramientas de software que facilitan la labor del personal y permite tomar decisiones precisas en el momento oportuno, además de ser una fuente de información invaluable para la planificación.

En Chile el Servicio de Impuestos Internos (SII), dispone de una potente página web, en la que los contribuyentes pueden realizar la mayoría de trámites y consultar incluso su situación tributaria. Además, incluye un

componente educativo para dar a conocer el funcionamiento del sistema tributario chileno y los mecanismos del correcto cumplimiento de las obligaciones impositivas.

En el caso de El Salvador, de acuerdo a información publicada por el Ministerio de Hacienda, cuentan con un buen componente de tecnología como apoyo de las tareas recaudatorias. Sin embargo, dicha tecnología no se explota de manera óptima para convertirla en una herramienta de gestión que facilite la labor de las áreas operativas de la institución, ya que existen problemas de coordinación entre las entidades que administran los impuestos: DGII, DGA y Dirección General de Tesorería, lo que restringe y limita la funcionalidad de los sistemas de información.

En ese orden de ideas, la legislación tributaria permite que el Ministerio de Hacienda disponga de una gran cantidad de información, con la que se pueden hacer diagnósticos acertados del comportamiento tributario de los contribuyentes y orientar las fiscalizaciones de acuerdo a los resultados obtenidos del análisis de la información. Sin embargo, debido a los problemas de coordinación, dicha información no es utilizada de manera eficiente.

Ante la falta de coordinación institucional tiene como consecuencia un manejo ineficiente y subutilización de la información tributaria, ya que, cada entidad restringe a las otras el acceso a los datos, incidiendo fuertemente en la capacidad de detección de incumplimientos, es decir que la DGII no tiene libre acceso a las bases de datos de la DGA, lo cual limita la detección de conductas orientadas en la evasión del pago del Impuesto Sobre la Renta, por parte de importadores o exportadores, existiendo muchos casos de personas que se dedican a dichas operaciones de manera habitual y que no tributan o no lo hacen en la cuantía correcta del impuesto antes mencionado.

La actividad de la Administración Tributaria tiene otra falla, que consiste en la aplicación de los procesos de tasación de impuestos e imposición de multas, que adolecen de debilidades y los contribuyentes reclaman ante la misma Administración Tributaria o presentan recursos y demandas ante instancias superiores como el TAIIA o la Corte Suprema de Justicia (CSJ). El resultado es que una considerable proporción de los casos reclamados son resueltos a favor de los contribuyentes, ya que los procesos no son fundamentados debidamente.¹¹⁸

3.4.5 Fallas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario

Una de las fallas más relevantes en la recaudación del impuesto sobre la renta, es el tratamiento de las pérdidas sobre dicho impuesto, ya que, una considerable proporción de empresas declara renta imponible negativa, es decir, pérdidas netas, sin que la Administración Tributaria pueda determinar en la totalidad de los casos si dichas pérdidas son reales o han sido artificialmente distorsionadas para eludir el pago del impuesto. Ante esa situación, la legislación tributaria no dispone de medidas para minimizar la declaración de pérdidas, por lo que los contribuyentes no tienen incentivos para declarar los resultados correctos.

Por otro lado, los procedimientos establecidos en el Código Tributario para realizar las gestiones de fiscalización y control son demasiado complejos que terminan impidiendo que la Administración Tributaria actúe en la prevención de conductas evasivas. Los procedimientos de notificación, fedatarios, requerimientos de información, conformación de pruebas, determinación de impuesto sobre bases estimativas, entre otros; constituyen verdaderas limitantes para hacer un trabajo de fiscalización expedito y confiable que se pueda sostener en las etapas posteriores, es decir en el TAIIA y CSJ.

¹¹⁸ Rubio, Seguridad fiscal en El Salvador, 74-79.

3.4.6 Factores asociados a los sujetos pasivos y a la baja cultura tributaria.

Como se mencionó antes, la evasión se manifiesta como consecuencia del fenómeno cultural que está presente en el comportamiento de los individuos, quienes buscarán evitar el pago o pagar menos impuestos. No obstante, lo anterior, el comportamiento evasivo es también inducido o provocado por diversas acciones del Gobierno, que se constituyen en desincentivos para los sujetos pasivos o que no logran motivarlos suficientemente para que cumplan correctamente sus obligaciones tributarias.

En ese contexto, la relación que la Administración Tributaria establezca con los contribuyentes será crucial para que estos últimos cumplan. Es por ello que la valoración social del incumplimiento tributario responde a las representaciones colectivas relativas a la Administración Tributaria, al sistema tributario, al rol del Estado y su relación con los ciudadanos, lo anterior quiere decir que la imagen que los sujetos pasivos tengan del Estado como un todo.

El primer factor que incide en la imagen ante los contribuyentes es la comunicación anticipada y oportuna de las acciones que realiza la Administración Tributaria, con la finalidad de generar una mayor transparencia en la gestión. Esto en el caso de El Salvador, dicha comunicación es muy vaga, ya que, las acciones de gestión y fiscalización son conocidas casi únicamente por los contribuyentes que son incluidos en la muestra de sujetos a una verificación, inspección o fiscalización. Esto significa que, la sociedad en general desconoce los alcances y el tipo de actuaciones que se realizarán, influyendo de manera negativa en el comportamiento contributivo. Supongamos algo, si los contribuyentes supieran con exactitud los planes de fiscalización que se ejecutarán en

determinado ejercicio fiscal, estos tenderían a mostrar mejores resultados fiscales con el objeto de no ser sancionados por evasión fiscal.

Allá por el año 2006 el Ministerio de Hacienda, dio a conocer la llamada lotería fiscal, como programa de fomento de cultura tributaria a través del estímulo a exigir la facturación. El objetivo de dicho programa consistía en la generación de mayores niveles de declaración. Sin embargo, no se dio a conocer por medio de fuentes oficiales la medición de los resultados del programa. El efecto sustancial en materia de incremento de operaciones declaradas y pago de impuesto respecto de la facturación recolectada, donde podría advertirse el verdadero efecto de tal medida, se desconoce en su totalidad, pudiéndose deducir que ni siquiera a nivel interno se ha medido dicho impacto.

Si la autoridad fiscal diera a conocer los resultados de los programas ejecutados, la sociedad en cierta medida se viera motivada a contribuir el mejoramiento de los indicadores tributarios, ya que al estar siendo informada legitimaría la gestión y conduciría a una mayor identificación con los objetivos institucionales.

Es sabido que la Administración Tributaria ha tenido mejoras en la atención al contribuyente, sobre todo en la modernización de los sistemas mecanizados de presentación de declaraciones y en disponer de nuevos centros de atención a los contribuyentes. Sin embargo, dichas acciones no son suficientes para lograr un mayor nivel de cumplimiento. Para que la población mejore su cultura tributaria pasa por establecer una comunicación más cercana, divulgando datos elementales como la proporción de declaraciones mal elaboradas, las inconsistencias más comunes y a qué grupos corresponden, cómo afecta el incumplimiento de una formalidad tributaria respecto del cumplimiento sustantivo, etc.

Debemos considerar otro factor como causal de incumplimiento tributario y está asociado al grado de legitimidad social de las actuaciones de la Administración Tributaria. En este sentido, la fiscalización tributaria como parte de las acciones coercitivas que el Estado ejerce sobre los ciudadanos, enfrenta permanentemente el reto de desarrollar y consolidar su propia legitimidad social. Además, en muchos países latinoamericanos resulta usual que los ciudadanos no perciban las acciones de la Administración Tributaria como justas y necesarias. Por el contrario, es posible que acciones ligadas a la evasión tributaria y al contrabando sean consideradas justas o por lo menos no reprochables.

Bajo esa premisa son realmente aplicables para EL Salvador, ya que, las actuaciones de la Administración Tributaria, en la mayoría de los casos, reciben de los contribuyentes un bajo nivel de aceptación, por lo cual impide obtener la colaboración necesaria para desarrollar el trabajo de fiscalización de una manera efectiva. Dicha reacción de los contribuyentes puede atribuirse en grandes proporciones a la percepción de los ciudadanos, que consideran injusta o reprochable las actuaciones dirigidas hacia ellos, pero ocurre otro comportamiento y es que ante un incumplimiento de leyes o generación de ilícitos mucho más graves no son perseguidos y sancionados según la gravedad del caso. Categóricamente podemos decir que los actos de corrupción cometidos en distintas instituciones públicas y que son difundidos por la prensa, no han sido sancionados legalmente y los fondos públicos malversados no son reintegrados al Estado.

Ante estas manifestaciones de la Administración Pública, la sociedad las observa muy de cerca, por lo que se sienten defraudados respecto de la honestidad y rectitud de los funcionarios públicos, produciéndose como resultado una conducta de represalia, materializándose en el incumplimiento de sus obligaciones impositivas. Este último aspecto está estrechamente

vinculado con la inversión en la ciudadanía, es decir, este es un concepto sociológico que implica la conformación de una sociedad civil cohesionada, con un alto nivel de agregación de demandas políticas que permite que la relación Estado-sociedad sea más productiva.

La inversión en la ciudadanía comprende que los individuos estén plenamente identificados con los objetivos del Estado, de modo que puedan complementarse con sus objetivos individuales. Sin embargo, para lograr tal identificación es necesario que se cumpla, entre otras condiciones, con el principio de justicia por parte del Estado, sin el cual no es posible la existencia de un compromiso de la población con el objetivo de la colectividad. Pues, una institución social pierde sentido si se demuestra su injusticia, no importando si se trata de una institución eficiente.

De esa manera podemos concluir que, además de la carencia de una política de transparencia y rendición de cuentas por parte de la autoridad fiscal, el desinterés de la población por invertir en ciudadanía es uno de los causantes de los índices de elusión y evasión fiscal existentes en El Salvador, ya que, los individuos no se sienten identificados con los objetivos institucionales y se sienten defraudados por el Estado, por no garantizar la justicia en la relación Estado-Sociedad.¹¹⁹

3.4.7 La Administración Tributaria como respuesta a la eficiencia

La Administración Tributaria que tenga aspiraciones a efecto de ser un instrumento de desarrollo no cabe duda que está decidida a disminuir la evasión fiscal y a la vez proporcionar un servicio de calidad a los contribuyentes, hasta tal punto, que estos la consideren una necesidad para

¹¹⁹ Rubio, Seguridad fiscal en El Salvador, 80-86.

el progreso personal y empresarial, por tanto, no será vista como una institución temida que solo pretende quitarles su dinero.

Lo anterior, es un reto para la Administración Tributaria y convertirlo en una realidad. Ante una escasa capacidad de control y de servicios públicos es “combinada con una moral tributaria laxa” que, a nivel regional, la evasión fiscal se convierte” socialmente aceptable”.¹²⁰

3.4.8 Sectores de operatividad de la evasión fiscal

La Informalidad

La definición más aceptada en la actualidad, son informales los individuos o empresas que no cumplen con las obligaciones tributarias regulares. La informalidad puede perjudicar la recaudación tributaria, pero sus consecuencias no acaban ahí. Todos aquellos trabajadores informales que no están cubiertos por algún sistema de seguridad social, carecen de protección contra los riesgos de enfermedad e inseguridad económica en la vejez, y es muy posible que no puedan gozar de beneficios como los empleados formales. Las empresas que operan en el sector informal tienden a funcionar en una escala muy pequeña, eliminando los riesgos de sanciones. Sin embargo, hacerlo de esta manera implica sacrificios en materia de productividad y al límite del acceso a los recursos productivos. Por lo tanto, la informalidad tiene costos para la economía y la sociedad que van mucho más allá de la pérdida de ingresos fiscales.

Para los individuos o las empresas, la posibilidad de no pagar impuestos es una motivación importante para operar en el sector informal y las causas de

¹²⁰ Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils y Eduardo Lora, *Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo* (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013), 152. <https://publications.iadb.org/es/recaudar-no-basta-los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo>.

fenómeno son complejas. En la informalidad pueden contribuir factores que comprenden desde los niveles de educación y las estructuras familiares de los trabajadores hasta el papeleo y los trámites requeridos por los gobiernos para el registro de una empresa. Por lo tanto, la simple reducción o eliminación de determinados impuestos no llevaría a disminuir sustancialmente la informalidad ya que la posibilidad de no pagar impuestos vuelve más factible económicamente a las unidades de producción más pequeñas, que por lo tanto pueden ocupar más trabajadores.

En ese sentido, la informalidad reduce el impacto directo de los impuestos en el empleo y en los niveles salariales, pero crea otros efectos. Veamos, los trabajadores que optan por un empleo informal pagarán menos impuestos, pero tendrán menos seguridad en el empleo y condiciones de trabajo inferiores a los del sector formal. Cabe señalar, que la opción de informalidad implica que los impuestos tienen efectos perjudiciales en la productividad porque las empresas más pequeñas son menos productivas.¹²¹

Las empresas

Como en cualquier tipo de tributo, al modificar la tasa del impuesto sobre la renta, puede generar ciertos cambios en su comportamiento. Debido al incremento algunas empresas intentarán disminuir su tamaño o evitarán crecer, ya que esto mejora sus probabilidades de evadir el impuesto. Sin embargo, este no es el único efecto, ni quizá tampoco sea el más importante, por la razón que un impuesto sobre la renta podría motivar a las empresas a invertir menos y contratar menos trabajadores formales, también puede ocurrir que podría incitarlos a invertir de manera diferente.¹²²

¹²¹ Corbacho, *Recaudar no basta*, 99-101.

¹²² *Ibíd*, 114.

3.5 Mecanismo de control y prevención de la evasión fiscal

3.5.1 Procedimientos administrativos del Órgano Ejecutivo

La evasión y elusión son fenómenos sociales que se originan en la cavidad de relaciones económicas y jurídicas de los particulares, el funcionamiento de las entidades de la Administración Pública tiene un rol fundamental. En primer lugar, en el aspecto preventivo general, es decir, deben existir controles estatales que prevean las conductas contrarias a derecho y que signifiquen un menoscabo para el Estado, en este caso representado por la Administración Tributaria. En segundo lugar, la fiscalización es la faceta más densa del ejercicio de las potestades contraloras de la Administración Pública, pues implica particularidades de cada caso concreto. Y, por último, se ubica el ámbito más complicado, que son los controles sancionatorios, aplicación del derecho y reafirmación del imperio estatal para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias con respeto a los derechos individuales, pero sin permitir que éstos se antepongan al interés público.¹²³

3.5.2 Procesos jurisdiccionales e investigación penal

El funcionamiento de los procedimientos jurisdiccionales y penales a las defraudaciones fiscales como la evasión se relaciona en parte, al aspecto más nocivo de estas conductas, ocurre cuando se sobrepasa el límite establecido por el legislador que considera a la conducta como delictiva, ocasionando por tanto un menoscabo al bien jurídico de la Hacienda Pública. En tal caso, es necesario conocer y analizar los controles que sobre el delito de Evasión de Impuestos tiene el Estado a través de la Fiscalía General de la República y el Órgano Judicial en el conocimiento, la investigación y la sanción de estos casos.

¹²³ Corbacho, *Recaudar no basta*, 109.

Por otro lado, existen también controles jurisdiccionales quizá indirectos, cuando los obligados tributarios sancionados como evasores de impuestos por la Administración Tributaria, activan procedimientos judiciales para atacar la ilegalidad o la constitucionalidad del acto administrativo sancionatorio, en tales casos en los que necesariamente debe evaluarse el uso de la jurisdicción contenciosa administrativa y de la jurisdicción constitucional.¹²⁴

¹²⁴ Corbacho, *Recaudar no basta*, 119-120

CAPITULO IV

LEGISLACION COMPARADA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON OTROS PAISES

El presente capítulo, tiene como propósito realizar un análisis sobre las diferencias y similitudes existentes en la legislación salvadoreña en comparación de la legislación Chilena y Costarricense respecto a la ejecución del procedimiento de liquidación oficiosa aplicada al cobro del impuesto sobre la renta.

4.1 Procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta en la legislación de Chile.

En la República de Chile, la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, Ley No. 18.575, en su Art. 1 manifiesta que el gobierno y la administración del Estado la ejerce el presidente de la República con colaboración de los órganos que establezcan la Constitución y las leyes; la Administración del Estado está constituida por los ministerios, las intendencias, las gobernaciones, los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función pública, cuya organización se encuentra regulada por el Título II de la Ley antes mencionada.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) es una de las instituciones fiscalizadoras del Estado Chileno, con personalidad jurídica propia, descentralizada. Art. 29 de la Ley No. 18.575 y Dictamen 38.427 de 18.06.2013 de la Contraloría General de la República y sometida a la vigilancia del presidente de la república a través del Ministerio de Hacienda. El SII está constituido por la Dirección Nacional, la Dirección de Grandes Contribuyentes y las Direcciones Regionales. Art. 2 Ley Orgánica del Servicio

de Impuestos Internos en el Decreto con Fuerza de ley No. 7, Santiago, 30 de septiembre de 1980.

La Dirección de Grandes Contribuyentes posee el rango de subdirección, la cual tiene competencia, sobre todo el territorio nacional, de los contribuyentes calificados como “grandes contribuyentes” por Resolución del Director, independientemente de su domicilio y está integrada por seis Departamentos que son: Procedimientos Administrativos Tributarios, Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales, Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales, Apoyo a la Fiscalización y Comercio Exterior, Administración y Jurídico; y por dos Oficinas, que son: Atención y Asistencia a los Grandes Contribuyentes, y Fiscalización de Grandes Organizaciones Sin Fines de Lucro y Grandes Entidades Fiscales. Art. 3 bis Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en el Decreto con Fuerza de ley No. 7, Santiago, 30 de septiembre de 1980.

El SII cuenta con veinte Direcciones Regionales, una en cada región de Chile, con excepción de la Región Metropolitana que cuenta con cinco Direcciones Regionales, Art. 4 Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en el Decreto con Fuerza de ley No. 7, Santiago, 30 de septiembre de 1980, cada una cuenta con un Director Regional, quienes son las máximas autoridades dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales y dependen del director del SII. Art. 18 Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en el Decreto con Fuerza de ley No. 7, Santiago, 30 de septiembre de 1980.

Las funciones del SII, de acuerdo al Art. 1 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, DFL No. 7 de 1980, son “*la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo*

control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”, funciones que son fundamentadas por el Art. 6 del Código Tributario al expresar que “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias”, artículo que además señala las siguientes facultades:

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes a fin de asegurar su aplicación y fiscalización.
- Vigilar el cumplimiento de las leyes tributarias que le han sido encomendadas; conocer y fallar como tribunal de primera instancia los reclamos que presenten los contribuyentes y asumir defensa del Fisco ante los Tribunales de Justicia en los juicios sobre aplicación e interpretación de leyes tributarias.
- Crear conciencia tributaria, informarlos sobre el destino de los impuestos y sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos ha sufrido importantes reformas, entre las más relevantes se encuentra en el Art. 4 bis., estableciendo la posibilidad del SII de *“relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiendo por tales aquellos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los tramites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o domicilio del contribuyente.”*

4.1.1 Fiscalización

La fiscalización es el conjunto de tareas cuya finalidad es instigar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos; para desarrollar este conjunto de tareas, el SII cuenta con la autorización por mandato de ley para analizar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción, revisando cualquier deficiencia en las declaraciones con el objetivo de citar o liquidar un impuestos y girar los tributos a que hubiere lugar al finalizar el minucioso estudio.

La auditoría tributaria consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes, y constituye una actividad permanente de fiscalización.

Para el servicio de impuestos internos existen dos tipos de fiscalización, que son el de procesos masivos y el de procesos selectivos.

4.1.1.1 Tipos de procesos

Procesos masivos

Para este tipo de procesos el SII lo ejecuta con apoyo informático uniforme en todo el territorio nacional, con el único objetivo de alcanzar altos niveles de eficiencia y efectividad en el conjunto de tareas que comprenden la fiscalización, debido a que en este tipo procesos se someten un elevado número de contribuyentes y requieren una alta tasa de atención. Según datos estadísticos del SII, las operaciones que reportan elevadas cifras de procesamiento de declaraciones son IVA y renta, registrando alrededor de un millón de declaraciones mensuales y más de un millón quinientos mil

declaraciones anuales, respectivamente, convirtiéndose de esta manera en los principales programas de fiscalización.

La declaración del Impuesto anual a la renta se realiza en abril de cada año, por las rentas obtenidas al año fiscal anterior, presentando el “formulario 22”; posteriormente, en el mes de mayo, el SII realiza un cruce de información entre quince millones de declaraciones de las operaciones de IVA y renta correspondiente a las inversiones ejecutadas y a los ingresos obtenidos por las personas. Del total de declaraciones procesadas, aproximadamente un diez por ciento presentan anomalías, procediendo a citar a los contribuyentes a las oficinas del SII para su respectivo análisis.

Procesos selectivos

Este tipo de procesos es menos estructurado y la tasa de atención sufre una reducción ya que requiere una revisión más extensiva e integral del grupo de contribuyentes o actividad económica en específico que denotan altos índices de incumplimiento, tales como los cambios de sujeto de IVA, revisión de devolución de IVA de exportadores y auditorías tributarias.

4.1.1.2 Acciones de fiscalización

La legislación en materia tributaria manifiesta el imperativo cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, estando facultado el SII de la fiscalización del cumplimiento de tales obligaciones y para llevar a cabo tal actividad, el SII dispone un conjunto de acciones, tales como:

Control de cumplimiento tributario

Es el conjunto de acciones realizadas por el SII con el objeto de realizar una evaluación sobre el comportamiento de los contribuyentes en las obligaciones periódicas establecidas por el SII y la legislación tributaria. La

fiscalización preventiva es fructífera para el control de cumplimiento, basándose en información histórica del comportamiento de los contribuyentes, la cual es procesada para identificar potenciales incumplidores, dando como resultado la adopción de medidas restrictivas a las facilidades que se les fueron otorgadas, de esta manera, el contribuyente se debe apersonar con mayor frecuencia a las oficinas del SII para someterse a control y evitar irregularidades al haber sido corregidas en tiempo.

Fiscalización del cumplimiento tributario

La fiscalización del incumplimiento tributario guarda relación con la tarea permanente del SII de detectar a los contribuyentes que evaden los impuestos y procurar el integro de dichos impuestos en arcas fiscales, para ello se establecen indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores económicos y contribuyentes a fiscalizar.

Persecución del fraude fiscal

La persecución del fraude fiscal se realiza por medio de un análisis para detectar un grupo determinado de contribuyentes o actividades económicas con tendencia a evadir sus obligaciones e incurriendo en la evasión tributaria, dando como resultado un impacto negativo a la economía del país. El objetivo de esta Persecución es disminuir la capacidad financiera y económica de los grupos organizados, viéndose perjudicados en sus ingresos para que ejecutar actividades ilícitas.

Presencia fiscalizadora

El SII también puede hacer uso de sus facultades otorgadas para inspeccionar en terreno las actividades y registros de los contribuyentes, accediendo a la documentación sustentatoria para desvirtuar o confirmar los

indicios del SII en referencia al correcto nivel de impuestos que le corresponde pagar a cada contribuyente.

4.1.2 Auditoría tributaria

Consiste en un examen de si el contribuyente ha valorado y declarado su deuda tributaria y ha cumplido otras obligaciones de acuerdo con las leyes tributarias y el sistema fiscal en general.¹²⁵ El SII define la Auditoría Tributaria como el *“procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente.”*¹²⁶ Entre las auditorías tributarias se pueden considerar las siguientes:

- Programas nacionales enviados por parte de la Dirección Nacional del SII.
- Programas regionales que se planifican anualmente y las modificaciones aprobadas en el desarrollo del programa.
- Revisiones de solicitudes de devoluciones de impuestos de los contribuyentes.
- Denuncias o verificaciones, sobre las cuales el jefe de las áreas de fiscalización determine realizar una revisión como caso de auditoría y considere al menos 6 períodos de revisión y sean notificados válidamente.
- Casos de operación renta y operación IVA, cuando se decide citar al contribuyente. Art.63 C.T.

¹²⁵ María del Carmen Padrón, Marcia Escobar Aguilera, Disleidis Alcolea Zayas y Yuneicy Pérez Peña, *Desarrollo de la Auditoría Fiscal* (Cuba: Universidad de las Tunas, 2010), 13. véase: http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/55669.pdf

¹²⁶ Circular del Servicio de Impuestos Internos No. 58. (Chile: Ministerio de Hacienda de Chile, 2000).

- No concurrentes, Inversiones y otros programas especiales de operación renta u operación IVA, cuando el jefe del área de fiscalización decida efectuar un programa regional con estos casos.

Objetivos:

- Verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad y de la documentación soportante, y que reflejen todas las transacciones económicas efectuadas, Art. 59 Código Tributario de Chile.
- Establecer si las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, están debidamente determinados y de existir diferencias, proceder a efectuar el cobro de los tributos con los consecuentes recargos legales, Art. 60 Código Tributario de Chile.
- Detectar oportunamente a los contribuyentes o sector económico que infringen con sus obligaciones tributarias.

Etapas:

El procedimiento de auditoría tributaria comprende un conjunto de actos destinados a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, la cual puede iniciarse de oficio o previa instancia del contribuyente, tal como sucede en las solicitudes de devolución de impuesto; los actos que desarrolla el SII en el procedimiento de auditoría Tributaria son:

Requerimiento y notificación

El requerimiento constituye la primera comunicación entre el SII y el contribuyente y es considerado como el “acto administrativo, mediante el cual la administración manifiesta, a un contribuyente determinado, su decisión de ejercer sus facultades fiscalizadoras en un procedimiento administrativo de

revisión y que produce efectos legales para la administración y para el contribuyente.”¹²⁷ Y se encuentra regulado en los arts. 59, 60, 60 bis, ter, quáter y quinquies del Código Tributario.

El SII puede solicitar al contribuyente los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, quien deberá aportar la información requerida dentro de un plazo que no puede exceder de un mes contado desde la notificación, con posibilidad de prórroga para subsanar defectos. Si el contribuyente en esta etapa no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, dicha omisión se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización, según Art. 60 Código Tributario.

El Art. 59 del Código Tributario regula la etapa de fiscalización como tal, dando inicio mediante requerimiento de antecedentes que *deberán* ser presentados al Servicio por el contribuyente, a quien le otorgará el plazo de un mes, prorrogable, para su aportación. De la interpretación de los arts. 59 y 60 del Código Tributario, se puede apreciar la diferencia entre ambas etapas, donde el término “deberán” expresa una obligación hacia el contribuyente de forma imperativa. Toda Notificación de esta etapa y cualquier acto ejecutado por parte del SII la podrá practicar de por los siguientes medios:

- Notificación personal, según Art. 12 Inc. 2, Código Tributario, se realiza con la entrega al notificado de una copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su conocimiento, en cualquier lugar donde éste se encuentre o fuere habido.
- Notificación por cédula, de acuerdo al Art. 12 Inc. 1, Código Tributario, deberá contener una copia íntegra de la resolución o actuación de que

¹²⁷ Milenko Zurita, *El acto administrativo tributario*, (Santiago: Libromar, 2013), 150.

se trata, con los datos necesarios para su acertada inteligencia, la cual será entregada por el funcionario del SII que corresponda, en el domicilio del notificado, a cualquiera persona adulta que se encuentre en él, y si no hubiere persona adulta que la reciba, se dejará la cédula en ese domicilio.

- Notificación por medio de carta certificada, conforme al Art. 11 Inc. 2, 3 y 5., Código Tributario, es entregada, por el funcionario de correos que corresponda, a cualquiera persona adulta que se encuentre en el domicilio del notificado, debiendo ésta firmar el recibo respectivo, o en la casilla de domicilio postal sí ha sido informado; en caso de realizarse la notificación bajo esta modalidad, los plazos comenzarán a regir tres días después de su envío.
- Notificación por correo electrónico, según el Art. 11 Inc. 1., Código Tributario, procede cuando el contribuyente así lo solicitare, en este caso se entenderá notificado en la fecha de envío del correo, debiendo contener una transcripción de la actuación del Servicio y los datos necesarios para su comprensión, remitiéndose a la dirección electrónica que indique el contribuyente y finalmente siendo certificado por un Ministro de Fe.¹²⁸
- Notificación a través de diario oficial, conforme al Art. 15, Código Tributario, se desarrolla por una publicación en extracto de avisos y resoluciones concernientes a actuaciones de interés general, la cual puede ser ordenada por el director, subdirectores o directores regionales.

¹²⁸ Ministro de Fe: Actuación correspondiente al Secretario General y a los funcionarios de la planta fiscalizadora, quienes autorizan con su firma las transcripciones de las resoluciones y otros documentos emitidos por el director y otros funcionarios de la Dirección Nacional facultados para ello y los poderes que se presenten para actuar ante dicha Dirección.

Es obligación del contribuyente responder a la notificación, exhibir al SII libros de contabilidad, libros auxiliares, declaraciones de impuestos y otros documentos que éste solicite, el funcionario del SII levantará un acta de recepción y le entregará una copia al contribuyente; posteriormente se desarrollará una revisión de los antecedentes requeridos, conllevando a los siguientes resultados:

- Cumplimiento de las obligaciones tributarias y sin diferencias entre los impuestos, se procede a la devolución de la documentación aportada por parte del contribuyente, dejándose constancia mediante acta y finalmente, se remitirá un aviso expresando la culminación de la revisión.
- Incumplimiento de las obligaciones tributarias y diferencias entre los impuestos, sí el contribuyente no manifiesta objeción por los señalamientos producto de la revisión, se procede a presentar la declaración rectificatoria con el objetivo de corregir la declaración inicial; sí el contribuyente manifiesta su desacuerdo se procederá a citar o recabar mayores antecedentes.

Sin embargo, sí el contribuyente no responde a la notificación, no ha respondido ni presentado la documentación solicitada por el SII, incurriría a las conductas tipificadas como “entramamiento a la fiscalización” o “no comparecencia injustificada”, según lo establecido en el Art. 97, No. 7 y 21 del C.T.Ch.; cuando el SII se encuentra ante este contexto, notificará por segunda ocasión el requerimiento de los antecedentes, bajo la advertencia que en caso de un nuevo incumplimiento u omisión está facultado para solicitar a la justicia ordinaria la aplicación de apremio, decretando arresto al infractor hasta por quince días, a fin de obtener el cumplimiento de obligaciones tributarias, según Arts. 93 al 96 C.T.Ch.

Finalmente, podemos estar ante un último supuesto, sí el contribuyente no es encontrado en el domicilio o este no exista en el registro ante el SII, se procederá a realizar una anotación negativa como contribuyente no ubicado o domicilio inexistente en el sistema de información integrada del contribuyente, bajo el riesgo de también ser incorporado en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización del servicio.

Citación

Es una comunicación que contiene detalladamente las observaciones determinadas en la auditoría tributaria, donde se le solicita al contribuyente que, dentro del plazo de un mes, presente, rectifique, aclare, modifique o confirme su declaración objeto de la revisión, según Art. 63 C.T.Ch. y a solicitud del interesado podrá tener ampliación del plazo por una vez, hasta por un mes; una vez realizada la comunicación y el contribuyente responde, pueden presentarse los siguientes escenarios:

- El contribuyente presenta una declaración, rectifica, amplía o aporta más antecedente que dejan sin efecto aspectos citados con anterioridad, el SII procederá a conciliar respecto a las observaciones reflejadas en la comunicación, finalmente, sí a criterio del SII la respuesta del contribuyente es suficiente, hará de su conocimiento que la auditoría ha culminado a través de una carta de aviso y entregará la documentación aportada, dejando constancia de ello mediante el acta de devolución.
- El contribuyente presenta una declaración, rectifica, amplía o aporta más antecedentes que aclara parcialmente aspectos citados con anterioridad. El SII procederá a conciliar referente a esa parte y por los puntos en discrepancia o no esclarecidos liquidará, según Art. 64 Inc.1 C.T.Ch.

- El contribuyente presenta una declaración, amplia o aporta más antecedentes que no aclaran aspectos citados con anterioridad, sin subsanar deficiencias comprobadas, no contestare o no concurriere a la citación, el SII practicará liquidación por las diferencias de impuestos detectadas y comunicadas al contribuyente en la citación, dejando establecido que se agotaron todas las instancias para requerir antecedentes; además, la no respuesta a la citación será considerado antecedente negativo ante una eventual petición de condonación de intereses y multas que resulten del proceso, de conformidad a los Arts. 21, 22, 27, 64 Inc. 1 y 2 C.T.Ch.

Liquidación

La liquidación tributaria es “el acto que evacua el Servicio de Impuestos Internos en virtud del cual se determina el impuesto que adeuda el contribuyente, ya sea porque no determinó la obligación tributaria estando obligado a hacerlo o bien porque el impuesto declarado no corresponde a la cuantificación del hecho gravado.”¹²⁹

Los supuestos en los que procede la liquidación de oficio aplicada de parte del SII, son:

- En caso el contribuyente presentó declaraciones, antecedentes, documentos y libros que no son fidedignos. Art. 21 Inc.2 C.T.Ch.
- En caso el contribuyente no presentó declaración estando obligado a hacerlo. Art. 22 CT.Ch.
- En caso el contribuyente presentó declaración a la cual se le determine diferencias de impuesto. Art.24 C.T.Ch.

¹²⁹ José Luis Zavala Ortiz, *Manual de derecho tributario*, (Santiago de Chile: LexisNexis, 2003), 65.

- En caso el contribuyente no concurriere o no contestare la citación. (Art. 64 C.T.Ch.
- En caso el contribuyente presenta una declaración, rectifica, amplia o aporta antecedentes que aclaran solo algunos aspectos citados, el SII conciliará por esa parte y liquidará por las diferencias no aclaradas. Art. 64 C.T.Ch.
- En caso el contribuyente presenta una declaración, rectifica, amplia o aporta antecedentes que no se aclara ninguna de las observaciones citadas, dejando establecido en ésta que se agotaron todas las instancias para requerir antecedentes, el SII procederá a practicar la Liquidación. Art. 64 C.T.Ch.

En los casos antes citados, el SII practicará las liquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, es decir, sobre una base cierta, lo cual se encuentra tácitamente en los Arts. 21 y 64 del C.T.Ch. El Art. 1 Código Tributario fija el ámbito de aplicación de sus normas, por lo que la tasación los Arts. 21 y 64 puede ser ejercida respecto de todos los impuestos establecidos a favor del fisco cuya administración esté entregada al SII y podrá ser ejercida mientras no exista otra disposición sobre esa materia más precisa.¹³⁰

Por medio del acto de liquidación tributaria el SII, una vez agotadas las instancias de citación y tasación, emite un documento a los contribuyentes reflejando la determinación de impuestos adeudados, considerando el valor neto, la diferencia determinada, reajustes, intereses y multas, tal como lo señala el Art. 24 del Código Tributario. Cada liquidación se refiere a un impuesto y período tributario determinado, aun cuando en la práctica vaya

¹³⁰ Gonzalo Vergara Quezada, *Revista de estudios tributarios: Excepciones a la facultad de tasar del Artículo 64 del Código Tributario*, No. 18, (Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2017)
<https://revistaestudiostrIBUTARIOS.uchile.cl/index.php/RET/article/download/48161/51091/>

comprendida en un cuerpo o legajo de liquidaciones correspondientes a diversos impuestos y distintos períodos tributarios.

Las liquidaciones de impuesto se emiten y notifican al contribuyente una vez agotados los trámites e instancias previas de citación y/o tasación, para requerir antecedentes; por regla general, la Dirección Nacional del SII instruye a sus funcionarios realizar la notificación por medio de carta certificada, y que excepcionalmente se efectúe personalmente o por cédula cuando el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora esté próximo a su vencimiento, de tal manera de salvaguardar que la notificación de la liquidación sea efectuada antes de que venza dicho plazo.

El proceso de fiscalización tributaria culmina con la comunicación de la liquidación, requiriendo al contribuyente la aceptación de la obligación señalada, o en su defecto, a impugnarla mediante la deducción del reclamo respectivo, el contribuyente dispondrá un plazo de quince días para acudir a la instancia de revisión administrativa voluntaria, de conformidad al Art. 41 Ley No. 19.880, o podrá reclamar, dentro del plazo de noventa días hábiles contados desde la notificación, ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente a la jurisdicción, según los Arts. 24 y 124 C.T.Ch.

Toda liquidación de impuestos practicada por el SII tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en un pronunciamiento jurisdiccional o en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, a petición del contribuyente tratándose de términos de giro. En tales casos, la liquidación se estimará como definitiva para todos los efectos legales, sin perjuicio del derecho de reclamación del contribuyente si procediera, conforme al Art. 25 C.T.Ch.

El SII podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años; el plazo señalado será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa; y en los mismos plazos, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos; para el cálculo de la prescripción se tendrán en cuenta los términos anteriores se contará a partir de la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, lo anterior de conformidad al Art. 200 C.T.Ch.

Los plazos establecidos para la prescripción de la liquidación se interrumpirán en caso de un reconocimiento u obligación escrita, una notificación administrativa de un giro o liquidación y por medio de requerimiento judicial, según el Art. 201, Inc. 2, C.T.Ch.

Por otra parte, procederá la suspensión del término de prescripción de la liquidación durante el período en que el servicio esté impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación, cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria; y durante la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio, como lo dispone el Art. 201, Inc.5, C.T.Ch.

Giro

Se ha definido como “una orden escrita, dirigida a una o más personas, mediante la cual la administración financiera dispone el pago de un impuesto.”¹³¹; esta orden es emanada por parte del SII al contribuyente, para el pago de tributos, reajustes, intereses y multas, posteriormente se remite

¹³¹ Pedro Massone, *Principios de derecho tributario*. (Santiago: Edeval, 1979), 223.

una copia al Servicio de Tesorería General de la República, quien es el organismo encargado de efectuar el cobro respectivo (Arts. 37 y 38 C.T.Ch.).

Los giros deben contener fecha, número de orden, declaración o liquidación que le sirve de base y debe indicar el plazo en que debe ser pagado el impuesto. Cuando el giro ha sido precedido de una liquidación, debe además guardar coincidencia con la liquidación, es decir, debe tratarse de una misma cantidad ya que en caso contrario es susceptible de ser reclamado.

4.1.3 Similitudes y diferencias entre el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto de renta en la legislación de Chile y El Salvador

Similitudes:

Procedimiento de fiscalización

El proceso de Fiscalización que se implementa en la República de Chile, comprende dos tipos de acciones específicas, siendo estas los procesos masivos y los procesos selectivos de fiscalización, que permiten que la Administración Tributaria al hacer énfasis en el control del cumplimiento tributario, la fiscalización del incumplimiento tributario, en la persecución del fraude fiscal y en mostrar una presencia fiscalizadora activa, obtenga resultados óptimos en la recaudación de impuestos.

La presencia fiscalizadora que implementa el SII, se encuentra regulada ampliamente en la circular que esta emite, y viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, dentro de un marco legal establecido, resguardando en todo momento los derechos que les asisten a estos, iniciando con el derecho de defensa.

En El Salvador la labor que práctica la DGII, amparada en la legislación tributaria es muy similar a la de Chile; porque también consiste en ejecutar facultades de fiscalización y control, no solo verificando y comprobando los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que también se investiga otros que pudieran haberse ocultado.

Podemos inferir que, en la legislación salvadoreña, se regula ampliamente dicha actividad fiscalizadora, proporcionando a los auditores los lineamientos a seguir, y que deben ser designados previamente; ya que el desarrollo del procedimiento de fiscalización que realizamos no es tan distante al que ejecuta la Administración Tributaria de Chile.

El Código Tributario salvadoreño en el Capítulo II, desarrolla todo lo concerniente, y los instrumentos con los que el auditor puede actuar eficazmente.

Definición del procedimiento de liquidación oficiosa

En cuanto a las legislaciones en estudio, se puede mencionar que, en ambas legislaciones, no se encuentra contemplada la definición del procedimiento de liquidación oficiosa, y en el Código Tributario salvadoreño, se refiere a dicho término, nada más, en el capítulo III como una potestad de la DGII y los supuestos de su procedencia.

Es un factor determinante que, entre la administración y los administrados, dada la importancia que con lleva un instituto jurídico como este, que posee una acepción muy amplia, y que, al ser aplicado, sería de gran beneficio, para la administración como para los administrados el que se encontrara una postura, clara y precisa sobre el termino en la legislación de ambos países.

Desarrollo del procedimiento de liquidación oficiosa

El desarrollo del procedimiento de liquidación oficiosa en la legislación chilena, es muy parecida al que se aplica en El Salvador, cuenta con las etapas de: fiscalización, citación, liquidación y giro.

Las etapas se asimilan a las de fiscalización, liquidación provisional, desarrollo del procedimiento administrativo, y liquidación definitiva, que efectúa la DGII, en el procedimiento de liquidación oficiosa de El Salvador, en ambos se persigue cumplir con una actuación eficaz y transparente donde se respete la garantía al debido proceso a los contribuyentes.

Diferencias:

Instrumentos normativos que regulan el procedimiento de liquidación oficiosa

En Chile, el instrumento normativo que regula el procedimiento de liquidación oficiosa; en el cual no existe un acápite que desarrolle lo concerniente al procedimiento, sino más bien solo existen algunas disposiciones básicas, que se encuentran establecidas en el párrafo 3 denominado disposiciones varias, en el libro primero, y otras disposiciones relativas se encuentran más adelante dispersas en otros apartados del C.T.Ch.

Pero lo que complementa lo regulado son las llamadas circulares, que el SII tiene la potestad de emitir, en las cuales desarrolla ampliamente lo concerniente a la fiscalización y otras fases del procedimiento no previstas en el C.T.Ch.

Estableciéndose así una marcada diferencia con la legislación salvadoreña, ya que existe un solo instrumento normativo, como lo es el Código Tributario, en el que se concentran las disposiciones relativas al procedimiento de

liquidación de oficio del impuesto de renta, existiendo un capítulo dedicado especialmente a dicho procedimiento, facilitando su comprensión y aplicación, además de complementarse con su respectivo reglamento de aplicación.

En la legislación de Chile no existe un solo instrumento en el cual se concentren todos los preceptos, pero con la emisión de dichas circulares se han suplido los vacíos y se han ido implementado innovaciones al procedimiento según sea la necesidad.

En cambio, en la legislación salvadoreña, aunque se cuenta con el Código Tributario. Y su reglamento, un solo cuerpo normativo, en el cual se desarrolla ampliamente el procedimiento de liquidación oficiosa, existen aún vacíos, y la administración constantemente se encuentra impulsando nuevas reformas a dicho instrumento.

Bases para proceder a liquidar de oficio

En cuanto a las bases imponibles para proceder a la liquidación de oficio, la legislación de Chile no se expresa literalmente, pero si establece que el SII, solo utiliza la base cierta, ya que solo toma en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador del impuesto.

Verificando así la exactitud de las declaraciones y obteniendo información, examinando los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.

En la legislación salvadoreña, se encuentra contemplada la liquidación oficiosa de acuerdo a tres métodos que son la base cierta, presunta y mixta, la administración aplica en un primer plano la base cierta, y de forma

excepcional la presunta, y si el caso lo amerita y lo permite se opta por la base mixta.

Estas diferentes herramientas permiten a la administración liquidar el tributo con un alto grado de certeza y exactitud.

4.1.4 Conclusión entre las legislaciones de Chile y El Salvador

Analizadas las legislaciones tributarias en su conjunto que establece el procedimiento de liquidación oficiosa en la República de Chile, su forma de ejecución relacionada con la de El Salvador, la Administración Tributaria de Chile es muy conocida, posee altos y crecientes niveles de eficacia en su accionar; y opera bajo estándares de calidad que vienen a constituir un modelo para otras instituciones.

Aportando al desarrollo económico de Chile; liderando el proceso modernizador del Estado; persigue que sus funcionarios sean plenamente competentes, comprometidos con los objetivos estratégicos de la Administración Tributaria. Así mismo sea percibido el servicio que les proporciona el SII, en un contexto de justicia y equidad, que les facilita el cumplimiento voluntario con sus obligaciones tributarias; producto de lo cual Chile, presenta niveles de cumplimiento tributario que son un ejemplo a nivel internacional.

A manera de conclusión, los instrumentos normativos que regulan el procedimiento de liquidación oficiosa en ambos países son diferentes, para el caso Chile cuenta con un Decreto Ley No. 830 sobre el C.T.Ch. que fue publicado a finales del año de 1974, pero esto no afecta en nada a la eficacia del procedimiento, porque para ello existen las emisiones de circulares, por parte del SIII, que son pertinentes a las diferentes etapas del procedimiento,

y que permite que contengan lineamientos y criterios, para que la actuación del SII, sea novedosa y acorde a la modernización y necesidad actual.

En cambio, la legislación salvadoreña, en lo referente al procedimiento de liquidación oficiosa, es el Código Tributario, el instrumento jurídico que puede considerarse actual, porque entro en vigencia en el año 2001.

Proporcionando a la Administración Tributaria de los mecanismos legales idóneos para hacer crecer lo niveles de eficacia en su accionar; al poseer concentrado en un solo cuerpo jurídico, el procedimiento de liquidación para el impuesto de renta, y la forma en que está regulado el procedimiento de liquidación, no es muy distante del establecido en Chile, pues, las etapas son muy similares.

Es por ello que se podría decir que no es en la legislación donde persiste el problema del porque en comparación con otros países como Chile, se tiene un grado más bajo de eficacia, al liquidar impuestos oficiosamente, ya que El Salvador apuesta constantemente a la modernización de los procesos, por parte de la Administración Tributaria, es por ello que sean realizado un sin fin de reformas al Código Tributario.

Desde su entrada en vigencia, pero un factor que vale la pena mencionar, es que debe ir a la par que los funcionarios de la Administración Tributaria sean competentes, íntegros y conscientes de hacer cumplir los objetivos estratégicos de dicha administración.

4.2 El procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto de renta en la legislación de Costa Rica

Institución competente:

La institución competente para llevar a cabo la liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta, es la Dirección General de Tributación o cualquiera de sus dependencias conocidas como la Dirección General o Administración Tributaria.

4.2.2 Casos en que procede la determinación de oficio

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, establece que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el lit. a) del Art. 104 el CNPT;
- Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el Art.116 lit. b) CNPT y estos son:

- El capital invertido en la explotación;
- El volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos;
- La existencia de mercaderías y productos;
- El monto de las compras y ventas efectuadas;
- El rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza;
- Los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales;
- El alquiler de la casa de habitación;
- Los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

4.2.3 Formas de determinación

La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

- Como regla general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y
- Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

La determinación también puede hacerse de forma provisional, en donde podemos mencionar la determinación provisional de tributos vencidos,

conforme al Art. 127 CNPT; que es cuando los contribuyentes o los responsables no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales, y la Administración Tributaria conozca por declaraciones o por determinación de oficio, las medidas en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, estos los debe emplazar para que dentro de un término de treinta días, se presenten las declaraciones juradas y se pague el impuesto correspondiente.

Si dentro de dicho plazo los contribuyentes o responsables no regularizan su situación, la Administración Tributaria, sin otro trámite, puede iniciar el procedimiento de ejecución para que paguen, a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda enterar, una suma equivalente a tantas veces el total del tributo declarado o determinado por el último período fiscal, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones juradas.

En este caso sólo proceden las excepciones previstas en el Art.35 del CNPT, que son:

- a) Pago;
- b) Compensación;
- c) Confusión;
- d) Condonación o remisión; y
- e) Prescripción.

En su caso también, la presentación de la o las declaraciones juradas juntamente con el pago del impuesto conforme a las mismas.

4.2.4 Desarrollo del procedimiento de determinación oficiosa

Las liquidaciones tributarias de oficio pueden ser previas o definitivas:

Las liquidaciones previas

Son producto de las actuaciones de los órganos encargados de las funciones de gestión y fiscalización, por medio de comprobación formal o abreviada y que no le impiden la modificación posterior por parte de la Administración mediante una liquidación definitiva.

Las liquidaciones previas se pueden distinguir de la siguiente manera:

- Las que se efectúan teniendo a la vista los datos consignados en las declaraciones y los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por la Administración Tributaria al sujeto pasivo o a terceros, así como otros datos y antecedentes que obren en poder de la Administración, cuando tales elementos de prueba ponen de manifiesto la realización del hecho generador, la existencia de elementos del mismo que no han sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, distintos de los declarados.
- Las que se efectúan con base en diferencias de interpretación jurídica de los hechos en que se ha basado la declaración, así como las que se efectúen para corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración.

Las liquidaciones definitivas

Son producto de las actuaciones de los órganos de fiscalización, realizadas a través de los correspondientes procedimientos de fiscalización como paso previo sea a la regularización de la situación del contribuyente o responsable, sea al traslado de observaciones y cargos a que se refiere el Art.144 del CNPT, con comprobación contable incluida, y que impiden la modificación

posterior por la Administración Tributaria de los impuestos y períodos objeto de la fiscalización.

Cuando la Administración Tributaria pretende acudir al método de base presunta, que establece el Art. 125, Lit. b) CNPT, debe de demostrar la existencia de alguna de las circunstancias a las que se refiere el Art. 124 CNPT como lo son:

- Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros;
- Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

4.2.4.1 Carga de la prueba.

La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria.

En ese sentido, corresponde al contribuyente, demostrar los hechos que configuran sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor.

Prueba mediante documentos oficiales

Los contribuyentes pueden invocar como prueba, documentos expedidos por la Administración Tributaria, siempre que se identifiquen plenamente, bastando con indicar la oficina donde se encuentran. El contribuyente puede

también aportar copia certificada del documento o certificación que compruebe su existencia. La certificación expedida por funcionario público en ejercicio de su función tiene el mismo valor probatorio que la copia auténtica del documento.

La contabilidad como medio de prueba

Los libros de contabilidad del contribuyente, responsable o declarante, según el caso, constituirán elemento de prueba en su favor, siempre y cuando se lleven en debida forma, reflejando fielmente su situación financiera, de conformidad con las normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados, y con los establecidos en las leyes sobre la materia. No obstante, la Administración Tributaria puede desvirtuar el contenido de la contabilidad mediante otros elementos de prueba externos a ésta.

La Administración Tributaria fijará aquellos casos en que las certificaciones de los contadores públicos autorizados sirven como prueba contable suficiente para la realización de trámites ante la Administración.

4.2.4.2 Plazos para resolver

Los plazos para resolver tienen carácter ordenatorio y deben ser cumplidos por los funcionarios en la medida en que la relación entre el volumen y complejidad de los asuntos, por una parte, y de los recursos humanos y materiales, por otra, así lo permitan, sin perjuicio de las sanciones y responsabilidades pecuniarias que derivan de la conducta negligente o dolosa de determinados funcionarios.

4.2.5 Similitudes y diferencias entre el procedimiento de liquidación oficiosa entre la legislación de Costa Rica y El Salvador

Similitudes:

Cuerpo normativo del procedimiento de liquidación oficiosa

En la legislación tributaria de Costa Rica, como en la de El Salvador se encuentra regulado el procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos en un Código, que reglamenta de manera general los impuestos internos entre ellos el de la Renta, distinguiendo de otras legislaciones que regulan el procedimiento en distintas leyes de tributos.

En Costa Rica en el CNPT en el Capítulo II, establece la definición de determinación, y dice que es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, y en su Art.123 regula la determinación de Oficio de los impuestos, estableciendo los casos en que procede, dichas causales son similares a las establecidas en la Legislación Salvadoreña.

En Costa Rica se cuenta con un Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (RGGFR), donde se amplían los conceptos y que a la vez es un refuerzo positivo a la norma genérica, en este cuerpo legal en su Art.17 establece las clases de liquidaciones de oficio, las cuales pueden ser previas o definitivas, este reglamento es el complemento del CNPT que fue creado en el año 2002, y establece que son las normas complementarias que precisan y desarrollan el sentido de las disposiciones del Código, no hay en este cuerpo normativo una sección apartada del procedimiento de liquidación oficiosa, pero desarrolla ampliamente la fiscalización por parte de la Administración Tributaria a aparte de los todas las definiciones que proporciona en el capítulo I, así como el marco general de las actuaciones de la Administración.

En El Salvador, el Código Tributario en su Capítulo III, regula la liquidación de oficio del tributo, y sin hacer ninguna definición del concepto se remite a la procedencia de este tipo de liquidación.

Además, en El Salvador no solo existe como fuente legal este ordenamiento jurídico en cuanto a procedimiento se refiere, si no que al igual que Costa Rica, existe otro cuerpo normativo, que es el Reglamento de Código Tributario que establece los alcances de aplicación, a partir de disposiciones reglamentarias que desarrollan la normativa legal del Código Tributario.

Bases

En cuanto a bases para la determinación por la Administración Tributaria, se tiene igualdad con respecto a ambas legislaciones, y son la base cierta y base presunta, tanto en Costa Rica como en El Salvador, se prioriza la base cierta que se desarrolla tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, sin embargo, en El Salvador más específico, porque menciona algunos de los medios que se pueden utilizar para crear la base cierta, como lo son las declaraciones, los libros o registros contables, documentos de soporte y comprobantes.

En cuanto a la base presunta, la legislación costarricense, toma en cuenta los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador del impuesto, permita determinar la existencia de la obligación, cabe aclarar que en El Salvador esta base se le denomina base estimativa, indicial y presunta, y no se utiliza para determinar la cuantía de la obligación, sino que se induce o se presume la cuantía del impuesto, es decir que incluso una determinación hecha a partir de esta base no tiene carácter de inamovible porque es una presunción, contrario de Costa Rica pues aunque su fuente sean presunciones la determinación es inamovible.

En El Salvador también existe la base mixta, en la cual se utiliza en parte base cierta y en parte sobre base estimativa indicial o presunta.

Con respecto a la base presunta, está se encuentra más desarrollada en la legislación salvadoreña, pues hay una sección que aclara conceptos y explica cada una de las presunciones legales, entre ellos tenemos la diferencia de inventarios, control directo de operaciones, incremento de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen, etc., además establece cuales son los indicios que la Administración Tributaria puede utilizar.

En Costa Rica no desarrollan las presunciones, pero si establece los indicios que se pueden seguir.

Diferencias:

Base Mixta

Una diferencia marcada con la legislación costarricense, es que en la legislación salvadoreña existe la base mixta, por medio de la cual la Administración Tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, pero esto debe ser justificado y razonado en el informe.

Es decir, a partir de información documentada se puede presumir la cuantía del impuesto haciendo uso de presunciones legales.

En Costa Rica no existe la posibilidad de utilizar a la misma vez la base cierta con la base presunta, y por tener un orden de preferencia la base cierta, no se puede rechazar los elementos que permiten conocer de forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, como documentos, informes, declaraciones, libros, registros, entre otros, siempre priorizaran los elementos

tangibles a una presunción, pues el mismo CNPT establece el carácter supletorio de las bases, al decir que se puede utilizar la base presunta, solo si no fuere posible utilizar la base cierta.

En la legislación salvadoreña, la base presunta, es una de las más desarrolladas, pues el legislador ha establecido ampliamente sus extremos y es sabido que al no tener información exacta como para utilizar la base cierta es perfectamente válido que la Administración Tributaria utilice la base presunta.

Desarrollo de la liquidación oficiosa en la legislación salvadoreña

En cuanto al tema de liquidación oficiosa, la legislación salvadoreña es más clara, y se encuentran mejor desarrollados los conceptos por el legislador, el Código Tributario contiene un apartado de 18 artículos dedicados exclusivamente a la liquidación de oficio del tributo, mientras que el CNPT solo desarrolla el tema en 4 artículos.

El Código Tributario salvadoreño contiene un capítulo III dedicado a la liquidación oficiosa, en el cual desarrolla la procedencia y las bases para la liquidación de oficio, además hay una sección especialmente dedicada a la base presunta, siendo la ley muy clara al establecer cuándo se debe proceder, además de hacer una exposición de los tipos de presunciones que existen y desarrolla una a una las presunciones legales, en cambio en Costa Rica no se encuentra mayor explicación de las presunciones.

4.2.6 Conclusión entre las legislaciones de Costa Rica y El Salvador

Costa Rica es uno de los países con mayor índice de recaudación de la región centroamericana, y por tener una legislación tributaria, similar a la de EL Salvador.

El objetivo es conocer porque con una legislación parecida a la salvadoreña, los resultados son tan distantes en lo que a recaudación se refiere, ya que Costa Rica es uno de los países con mayor recaudación del tributo; una vez hecho el análisis de la legislación tributaria costarricense, se percibe que El Salvador no tiene nada que envidiarle a Costa Rica, al contrario lo supera en mucho.

El Código Tributario de El Salvador es un instrumento que ha venido a facilitar en gran manera la comprensión de las figuras jurídicas, porque las explica de una forma clara y precisa, además de ser un instrumento jurídico moderno, es relativamente nuevo en la vida jurídica; contrario al CNPT de Costa Rica que data de 1971 y es complementado en el 2002 por el RGGFR.

Estos dos últimos instrumentos regulan el procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos, en apartados relativamente pequeños del cuerpo normativo sin hacer explicaciones profundas de sus instituciones ni del procedimiento, por eso es más interesante aun escrutar por qué en Costa Rica hay mayor eficiencia y eficacia en la recaudación del impuesto sobre la renta.

Podemos decir que su Administración Tributaria es más objetiva, y realiza su trabajo de una forma eficiente, pues, aunque Costa Rica es un país mucho más grande en territorio, en El Salvador la Administración Tributaria, cubre las expectativas del estado de contar con un ente recaudador que responde a las necesidades financieras del país, ya que incide la forma de organización de la Administración Tributaria, pues facilita al contribuyente el acceso a esta.

Los administrados poseen conciencia del beneficio que aporta al país el cumplimiento de las obligaciones formales hablando en el tema de

impuestos, tienen una mayor cultura, de tal modo que no necesitan tantas figuras jurídicas para cumplir con estas obligaciones.

En El Salvador los administrados no tienen cultura contributiva, esto se denota en los periodos de pago, los que sí declaran impuestos en su mayoría lo hacen en el último día hábil para hacerlo, y otros lo hacen en periodo extemporáneo, o cuando la administración ha prorrogado las fechas para presentar declaraciones, aunque no se puede dejar de mencionar que existen contribuyentes que llevan en orden sus asuntos tributarios y declaran sus impuestos a tiempo.

Además, los grados de evasión son mayores en El Salvador, pero aquí la responsabilidad es compartida con la Administración, es el contribuyente que evade impuestos, pero además contribuye en gran manera los controles que ejerce la Administración Tributaria. Y mientras persista una Administración Tributaria sin enfoque en sus objetivos primordiales habrá contribuyentes desorganizados, e irresponsables con sus obligaciones.

CONCLUSIONES

En El Salvador el Código Tributario es el encargado de regular la relación existente entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, el cual dispone el tratamiento jurídico del procedimiento de liquidación de oficio, que consiste en determinar y declarar la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible. No obstante, la Administración Tributaria no tiene la capacidad para la universalidad de contribuyentes, afectando la eficacia de dicho procedimiento, sumado a ello, existen otros factores como la falta de recurso y capital humano, la falta de experiencia en el personal operativo, escaso énfasis en la formación profesional, la inadecuada aplicación de la ley, la falta de estipulación de términos y plazos en el procedimiento de fiscalización y liquidación de oficio.

En ese contexto, es sabido que, para satisfacer el gasto público, deben obtenerse ingresos y el impuesto sobre la renta es un tributo con mayor flujo de recaudación, sin embargo, como en todo país, existen contribuyentes que buscan evitar el pago o pagar menos impuestos, que se relaciona a la baja cultura tributaria de los contribuyentes, por falta de valores y principios tributarios. Es por ello, la evasión fiscal opera en el trabajo informal y en las empresas, por razones de índole económica y políticas.

Al realizar la comparación de los ordenamientos jurídicos en materia tributaria de Costa Rica, Chile y El Salvador, se puede identificar que el procedimiento de liquidación oficiosa, se encuentra mejor estructurado en El Salvador, ya que su ordenamiento otorga las herramientas legales suficientes para que el contribuyente colabore con la Administración Tributaria, sin embargo, es necesario incorporar una definición de dicho procedimiento, y para que este sea más expedito, y eficaz, la Administración

Tributaria debe invertir en capital humano y generar conciencia tributaria a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

RECOMENDACIONES

La tributación es un componente esencial de las políticas públicas, son la fuente fundamental de financiamiento de los programas de gasto público. Los tributos establecen vínculos entre los contribuyentes y sus gobiernos. Si están adecuadamente diseñados, los sistemas impositivos pueden mejorar la gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas. Es por ello, que es necesario hacer ciertas recomendaciones implementadas por categorías con el propósito de disminuir la evasión fiscal y eficiencia del procedimiento de liquidación de oficio que promuevan la equidad, apoyo a la inversión, acelerar la productividad y el crecimiento económico, de tal manera, que las obligaciones tributarias sean sencillas y fáciles cumplir, para que el régimen tributario sea eficaz. Recomendaciones que van dirigidas a la Administración Tributaria, los contribuyentes, Administración Pública y servidores públicos.

Capital humano de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria debe invertir en una política de recursos humanos que este enfocada en construir un elevado nivel de capital humano, es decir, crear un clima de motivación suficiente para que el personal se sienta identificado con los objetivos institucionales, ya que, la política de administración de personal debe tener un importante componente motivacional, es decir, la relación entre jefe-colaborador, el cumplimiento de horarios, carga de trabajo, apoyo técnico, reconocimientos, entre otros.

Creación de salarios competitivos para el personal de la Administración Tributaria, ya que, el recurso humano logra identificarse plenamente y reúne la suficiente motivación para permanecer en la institución y esforzarse al máximo para mejorar su posición y remuneración, tomándose en cuenta la competitividad.

La Administración Tributaria debe incrementar el capital humano, para satisfacer la necesidad de carga laboral que presenta y ser más eficientes en el procedimiento de liquidación de oficio, por esta razón, no se puede recomendar por el momento la estipulación de términos y plazos para los actos administrativos que surgen de dicho procedimiento, ya que, al hacerlo implicaría celeridad en el procedimiento, sin embargo, sobrecargaría el trabajo de los empleados con el reducido personal que se cuentan. De igual manera, es necesario crear una nueva política de selección y contratación de personal, basada en un sistema de calificación de méritos y demostración de competencias por parte de los candidatos a una plaza en la institución. Asimismo, el proceso de selección de personal debe efectuarse a través de convocatorias públicas, comprender la realización de una serie de pruebas, entrevistas de conocimientos y aptitudes.

Elaborar políticas de retención de talentos e incentivos a la productividad, ya que, por la falta de salarios competitivos, la falta de motivación y reconocimientos por parte de la administración, tiene como consecuencia la renuncia de muchos servidores públicos y estos se dirigen al sector privado. De tal manera que, para evitar esas pérdidas, deben crearse estrategias sobre cómo mantener el personal motivado, en especial los más destacados, a quienes se les debe asignar un salario por su eficiencia, proporcionarles la oportunidad de asistir a capacitaciones importantes y por último incentivar al empleado que pueda participar en los concursos de ascensos en la escala jerárquica de la institución.

Crear una Escuela de Formación Tributaria que especialice a los empleados, en las diferentes áreas o unidades de la Administración Tributaria, para la efectiva aplicación de los procedimientos y en este caso para la aplicación del procedimiento de Liquidación de Oficio. Por otro lado, es importante la implementación de un Post Grado en Gerencia Tributaria, de este modo se

estará garantizando un personal profesional con las capacidades técnicas suficientes para ser altamente productivos y eficientes.

Facilidad y comodidad del cumplimiento de las obligaciones impositivas.

La Administración Tributaria debe llevar a cabo campañas periódicas de concientización, inducción y orientación sobre el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, en el caso del Impuesto sobre la Renta debe ponerse en marcha dicha campaña desde el inicio de cada ejercicio fiscal, es decir, desde el mes de enero, estando enfocado, principalmente a las personas naturales y grandes contribuyentes, informando sobre los requisitos para declarar, montos máximos de deducciones permitidas, ejemplos prácticos, etc. Dichas campañas deben utilizar todos los medios de comunicación de forma masiva, por medio de internet, correo electrónico, radio, prensa, televisión, etc., con el objetivo de alcanzar la mayor cantidad posible de receptores del mensaje.

Implementar más políticas de reducción de la evasión tributaria, sobre todo las que tienen lugar en algunas grandes empresas y multinacionales que operan en la región, que utilizan formas agresivas de planificación tributaria, entre ellas los precios de transferencia de países con alta fiscalidad a países con baja fiscalidad. Para combatirlas, debe utilizarse el llamado sexto método, utiliza los precios internacionales de los productos primarios para limitar la triangulación en las exportaciones a través de países con baja o nula tributación.

Estrategias de fiscalización y control

Mejorar los procesos sancionatorios diseñando e implementando procedimientos sistemáticos para la ejecución de los procesos de tasación e

imposición de sanciones, de modo que los mismos sean sólidos y contengan los argumentos suficientes para ser defendibles ante el contribuyente y ante las instancias recursivas. Esto permitirá que el procedimiento de liquidación de oficio, contenga más solidez la información y la prueba encontrada en la fiscalización del impuesto sobre la renta.

Reformas legales

En el código tributario no existe una definición del procedimiento de liquidación de oficio, es por ello, que es necesario introducir más elementos que esclarezcan el tratamiento jurídico de dicho procedimiento, ya que, por el dinamismo social, es necesario reformar la legislación tributaria, tal es el caso que recomendamos a la Administración Tributaria y a la Asamblea Legislativa que promuevan dichas reformas considerando sustancialmente los artículos 91 al 95 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, por sus siglas CIAT, que fue publicado en 2015 y del cual El Salvador es miembro.

Acceso a la información pública

El Estado a través de la Administración Tributaria debe invertir en los ciudadanos, a través del fomento de la transparencia fiscal y rendición de cuentas, para ello, debe implementar una política de divulgación permanente de los resultados de la gestión pública, de los que podemos mencionar la difusión masiva y constante del cumplimiento tributario por sector económico y tamaño de contribuyentes, qué actividades revelan más incumplimientos, investigaciones, análisis y estimaciones de montos del fenómeno de la evasión, los planes de trabajo del Fisco y los resultados obtenidos, ya que, los ciudadanos tienen un mayor acceso a la información fiscal y controlaría, por tanto, es menor la probabilidad de que se cometan actos de corrupción al interior de la Institución.

La Administración Tributaria debe implementar la prevención y el combate efectivo a la corrupción a través de la transparencia, no obstante, al consumarse este tipo de actos el Estado debe estar alerta y aplicar sanciones más severas a las ya establecidas.

Formación de Cultura Tributaria

El Ministerio de Hacienda en Conjunto con el Ministerio de Educación, deben crear una política educativa que fomente valores y principios tributarios en todos los niveles de estudios, incorporándolos en los programas de sus asignaturas, creando una cátedra especializada en el nivel superior y mediante campañas publicitarias dirigidas a todos los sectores de la sociedad independientemente de su nivel educativo, ya que esto concientizará el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas de las personas obligadas, convirtiéndose en recaudación de tributos y como resultado final el financiamiento del gasto público.

Que las convocatorias y proceso de selección a los cursos y estudios Post Grado en Gerencia Tributaria, impartidos por la Escuela de Formación Tributaria, no se limite a la capacitación del personal del Ministerio de Hacienda, sino al personal docente del Ministerio de Educación y cualquier particular interesado.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

Altamirano, Alejandro C. *Derecho tributario. Teoría general*. Madrid: Edit. Marcial Pons, 2012.

Belisario Villegas, Héctor. *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Edit. Depalma, 2001.

Belisario Villegas, Héctor. *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Edit. Astrea, 2005.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Edit. Porrúa, S.A., 1946.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*. 5ta ed., México: Edit. Porrúa S.A., 1961.

García Belsunce, Horacio A. *Derecho Tributario. Tratado de tributación*. Tomo I. Volumen 2. Buenos Aires: Edit. Astrea, 2003.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Buenos Aires: Edit. Depalma, 1996.

Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*. Buenos Aires: Edit. Abeledo Perrot, 1999.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, Roberto Arévalo Ortuño, Juan José Zaldaña Linares, María Elena Orellana y Vinicio Morales. *Manual de Derecho Financiero*. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. El Salvador. 1993.

Massone, Pedro. *Principios de derecho tributario*. Santiago: Edit. Edeval, 1979.

Oswaldo H. Soler. *Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*. Buenos Aires: Edit. La Ley, 2005.

Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario parte general*. Madrid: Editorial Civitas, 1998.

Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Edit. Tecnos, 1998.

Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*. 13ª ed. Madrid: Edit. Aranzadi, 2008.

Saccone, Mario Augusto. *Manual de derecho tributario*. Buenos Aires: Edit. La Ley, 2002.

Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Edit. Depalma, 1996.

Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de derecho tributario*. Santiago de Chile, Edit. Conosur Ltda, 1998.

Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de derecho tributario*”, Santiago de Chile: Edit. Lexis Nexis, 2003.

Zurita, Milenko. *El acto administrativo tributario*. Santiago: Edit. Libromar, 2013.

Publicaciones Impresas

Alas de Franco, Carolina, Luz María Serpas De Portillo y José Andrés Oliva. *Diagnostico del sistema tributario salvadoreño*. FUSADES. No. 2. (junio, 2018): 48.

Calero García, María Luz. *La Base Imponible en el Derecho Tributario General*. Cuadernos de Estudios Empresariales. No. 6. Servicio de Publicaciones UCM. Madrid. (1996): 69-70.

Roberto Rubio Fabián, Roberto Enrique y Nelson Eduardo Fuentes Menjívar. *Seguridad fiscal en El Salvador. Medidas para fortalecer la tributación*. (San Salvador: FUNDE, 2008): 73-86.

Publicaciones Digitales

Corbacho, Ana, Vicente Fretes Cibils y Eduardo Lora. *Recaudar no basta. los impuestos como instrumento de desarrollo*”, Banco Interamericano de Desarrollo. (2013): 99-152.

<https://publications.iadb.org/es/recaudar-no-basta-los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo>.

Iniciativa Social para la Democracia, “*Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador*.” (San Salvador, UKN Producciones, 2016), 27-50.

URL: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/13021.pdf>.

Padrón, María del Carmen, Marcia Escobar Aguilera, Disleidis Alcolea Zayas y Yuneicy Pérez Peña, “*Desarrollo de la Auditoría Fiscal*”, Cuba: Universidad de las Tunas. (2010): 13.

http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/55669.pdf

Sitios Web

Vergara Quezada, Gonzalo. “*Revista de estudios tributarios. Excepciones a la facultad de tasar del Artículo 64 del Código Tributario*”, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. No. 18. (2017). <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/48161/51091/>.

Ministerio de Hacienda, portal web de declaraciones en línea.
<https://portaldgii.mh.gob.sv/declaracionesOnLine/security/login>.

Fuentes Históricas

Decreto No. 300. El Salvador: Directorio Cívico Militar, 1961.

Decreto No. 46. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1978.

Decreto Legislativo No. 712. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L No. 712 del 30 de septiembre de 1999, D.O. No. 187, 1999.

Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. No. 81 del 14 de noviembre de 1978. D.O. No. 236, Tomo 261 del 19 de diciembre de 1978.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.O., No. 118, Tomo 78. Mayo 1915.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L del 19 de junio de 1916, D.O No. 140, Tomo 80, del 21 de junio de 1916.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L N 520, D.O, No. 232, Tomo 153, diciembre 1951.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. No. 472, del 19 de diciembre de 1963; D.O. No. 241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. No. 134, del 18 de diciembre de 1991. D.O. No, 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

Jurisprudencia

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva, Referencia 293-2008. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2010.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva, Referencia 339-2012. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva, Referencia 469-2011. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2017.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva, Referencia 105-P-2000. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2001.

Legislación

El Salvador

Constitución de la Republica de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

Código de Comercio. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D. L. No. 671, del 8 de mayo de 1970, D. O. No. 140, Tomo 228, del 31 de julio de 1970.

Código Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D. L. No. 1030, del 26 de abril de 1997, D. O. No. 105, Tomo: 335, del 10 de junio de 1997.

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

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L No. 760 del 28 de agosto de 2017, D.O. No. 209, Tomo 417, del 9 de noviembre de 2017.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D.L No. 451 del 22 de febrero de 1990, D.O No. 451, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, D. L. No.135, del 18 de diciembre de 1991, D. O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario. El Salvador, Órgano Ejecutivo de El Salvador, D.E No. 117 del 11 de diciembre de 2001, D.O No. 234, Tomo 353, del 11 de diciembre de 2001.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. El Salvador: Órgano Ejecutivo de El Salvador, D.E. No. 83, del 22 de septiembre de 1992, D.O. No. 174, Tomo 316, del 22 de septiembre de 1992.

Chile

Código Tributario Chileno. Chile: Congreso Nacional de Chile, D.C. 830, D.O. 31 de diciembre de 1974.

Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado. Chile: Congreso Nacional de Chile, Ley No. 18.575, 2000.

Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en el Decreto con Fuerza de ley. Chile: Congreso Nacional de Chile, Ley No. 7, Santiago, 30 de septiembre de 1980.

Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Chile: Congreso Nacional de Chile, DFL No. 7 de 1980.

Circular del Servicio de Impuestos Internos No. 58. Chile: Ministerio de Hacienda de Chile, 2000.

Argentina

Ley de Procedimientos Tributarios de Argentina. Argentina: Congreso Nacional de Argentina, Ley 11.683, Decreto 821/98, 1932.

Tesis

Alemán Bolaños, Víctor David, Elsa Carolina Galdámez López y Carlos Enrique Cañenguez Linares. *“Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad de El Salvador, 2004.

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/6945>

Artiga Márquez, Andrea Denisse, Iris Lissette González Castro y Kenia Verenice López de Cruz. *“La procedencia del recurso contencioso administrativo sobre el acto administrativo del cálculo del impuesto e imposición de multa emitida por la dirección general de impuestos internos en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad de El Salvador, 2015.

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/7905>

Aguilar Sánchez, Nancy Gabriela, Karla Patricia Arias Alvarenga y Rodrigo José Belismelis Calderón. *“Eficacia del derecho de defensa en el procedimiento de liquidación oficiosa”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad de El Salvador, 2011.

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/1726>

Elías Rafailano, Fátima Lisseth, Aleyda Milady García García y Kimberly Yamileth Merino. *“La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la evasión fiscal”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad de El Salvador, 2014.

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/5816>

García Cabrera, Cecilia Alejandra, Lidia Elizabeth González Ortiz y Mirna Beatriz Bu Crespo. *“El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad de El Salvador, 2007.

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/4809>

Hernández Montoya, Sabrina Gabriela, Rafael Antonio Pimentel Portillo y Karmy Abiu Ramos Pleitez. *“El procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad de El Salvador, 2013.

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/5793>

Pozas Henríquez, Nelly Edith. *“El impuesto sobre la renta historia-hecho generador procedimiento”*. Tesis para optar al grado de Licenciatura. Universidad Centroamérica José Simeón Cañas, San Salvador, 1993.

<http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/f3b13be3f8ab0a2306256b3e00747a70?OpenDocument>