

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2011  
PLAN DE ESTUDIOS 1993



LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE OCASIONA EL  
INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES.

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO DE  
**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN

BELEN ELIZABETH MORATAYA TORRES  
MILTON ALEJANDRO NAVARRO SIFONTES  
ERNESTO GEOVANNI PALACIOS TORRES

LIC. SAMUEL MERINO GONZALES  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE 2011

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MAESTRA ANA MARIA GLOWER DE ALVARADO  
VICERRECTOR ACADÉMICO

DRA. ANA LETICIA DE AMAYA  
SECRETARIA GENERAL

LIC. NELSON BOANERGES LOPEZ CARRILLO  
FISCAL GENERAL INTERINO

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO  
DECANO

DR. DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA  
DIRECTORA DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

## **AGRADECIMIENTOS**

Le doy gracias a Dios todo poderoso principalmente por prestarme la vida hasta este momento, por brindarme sabiduría e inteligencia para realizar mis estudios, por ponerme a las personas adecuadas justo en mi camino y especialmente por este triunfo tan grande que es culminar mi licenciatura en ciencias jurídicas, ya que sin el nada de esto fuera posible.

A mi madre Gladys Elizabeth Torres Cárdenas, la mujer más maravillosa, bondadosa, amorosa y comprensiva del mundo entero, porque sin ella yo no hubiese llegado hasta aquí; gracias a sus múltiples trabajos, desvelos, sacrificios, pudo pagarme la universidad y darme mucho más de lo que yo necesitaba. A la vez me dio fuerzas para seguir adelante, estuvo conmigo en todo momento, aunque por razones de trabajo no pudo estarlo físicamente durante toda la carrera pero estuvo pendiente de mí y mis estudios, gracias a ella es que hoy culmino mi carrera.

A mi padre Luis Antonio Morataya, hermanos: Israel, Josué, Daniel, David y Moisés, mis sobrinitos: Michelle, Stacy y Carlitos; por apoyarme incondicionalmente, animarme a salir adelante y sobre todo por darme todo su amor y acompañarme justo cuando más los necesito.

A Geovanni mi esposo, el amor de mi vida; por realizar esta tesis conmigo, por aguantarme tanto, apoyarme, comprenderme, darme ánimos y sobre todo por estar conmigo dándome todo su amor.

A mi hijito Dante Mateo por ser el motor que me impulsa a salir adelante, por ser la luz que ilumina mis metas y mis sueños, por ser mi alegría y felicidad y por ser la razón que me incita a vivir cada día y a no darme por vencida.

A Alejandro amigo y compañero de tesis gracias por su apoyo brindado, amigos tanto de la U como de la iglesia y de mi vida en general mil gracias por estar siempre conmigo, comprenderme y aguantarme, especialmente gracias a Jenny Díaz y Gloria Alicia por haberme brindado una amistad única e incondicional: docentes, mi abuelita Maty, mi angelito Carlos, mis tíos y primos; por su apoyo incondicional y por todo su cariño que me han brindado en el transcurso de mi vida y mi carrera.

Al Licenciado Samuel Merino González gracias por habernos guiado y asesorado en la elaboración de este trabajo de investigación.

Mil gracias a todos ustedes por compartir este triunfo conmigo.

**Belén Elizabeth Morataya Palacios.**

## **AGRADECIMIENTOS**

Mi mayor logro académico quiero dedicárselo sobre todo a Dios, por haberme dado la vida, la fuerza y determinación para perseguir y alcanzar mis metas, por mostrarme la luz cuando marché por un camino oscuro. Por poner en mí camino a todas las personas que de alguna forma contribuyeron a que culmine mi carrera.

A mis Padres Pablo Palacios Córdova y Ana Regina Torres de Palacios por todo su amor, comprensión y apoyo. Pero sobre todo por el inmenso sacrificio que ambos hicieron, tanto material como espiritualmente, para verme ahora alcanzar esta meta, no tengo palabras para agradecer todo lo que han hecho por mí.

Inmensas gracias a mis hermanos, a Mónica Beatriz y Kevin David, por soportarme, apoyarme y sobre todo por estar allí al lado del camino conmigo durante estos años, a toda mi familia abuelos, tíos, primos a todos por confiar en mí y darme aliento para seguir.

Desde lo más profundo de mi ser gracias a la mujer que cambió mi vida, mi esposa Belén Elizabeth Morataya Palacios por estar allí cada vez que la necesite, por comprenderme, darme ánimos para seguir, por ser mi compañera, mi amiga, mi verdadero amor. A mi hijo Dante Mateo Palacios Morataya por ser mi luz, mi inspiración y por ser el motor que genera el cambio en mí, gracias.

En forma especial a todos aquellos que siempre estuvieron allí, aquellos que compartieron mi ilusión y anhelo a mis amigos, aquellos de mi infancia y

juventud por creer en mí y apoyarme; a mis compañeros y amigos de la Universidad por compartir este camino conmigo, por los momentos de alegría, los desvelos y apuros. A mi mismo compañero de tesis Alejandro por ayudarnos.

No me resta más que agradecer al Licenciado Samuel Merino por su ayuda para completar este trabajo de graduación.

**Ernesto Geovanni Palacios Torres**

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a Dios, ante todo y en primer lugar, por haberme dado toda la fortaleza que he necesitado a lo largo de mi carrera, y por haberme permitido culminarla de manera satisfactoria, Gracias Dios por guiarme en el camino.

A mis Padres, Sonia Olimpia “La Moñita” y Juan Antonio, A quienes no alcanzarían las palabras para mostrarles mi gratitud por tanto apoyo, en momentos de alegría y tristeza, sin cuyo aliento en momentos difíciles, yo no hubiese podido lograr esta meta.

A mis Hermanos, Patricia Guadalupe quien siempre me apoyo en mi carrera, pero sobre todo por sus consejos y conocimientos, y a José Ovidio a quien en silencio y aun quizás sin notarlo él, ha sido de mucha ayuda y apoyo para lograr la culminación de mi carrera.

A mis compañeros de Tesis, mis Amigos Belencita y Giovanni, y por quienes doy gracias a Dios por haberlos cruzado por mi camino, y por tener la paciencia necesaria y apoyarme en momentos difíciles, además, quienes me han sabido tolerar en esta dura tarea. “Se les quiere y aprecia mucho”.

A nuestro asesor, el Lic. Samuel Merino González por habernos brindado su valiosa colaboración y aporte de conocimientos en la realización de este trabajo de graduación.

A mis Amigos y Amigas, que han estado ahí presentes aún a veces en silencio, pero que de una u otra forma me apoyaron y me dieron palabras de fortaleza y ánimo.

**Milton Alejandro Navarro Sifontes**

## INDICE

INTRODUCCIÓN. . . . .	. i	
CAPITULO UNO. . . . .	1	
ANTECEDENTES HISTORICOS.. . . .	1	
1.1 Evolución Histórica. . . . .	1	
1.1.1    Tributación en la Edad Antigua. . . . .	2	
1.1.2    Tributación en la Edad Media. . . . .	5	
1.1.3    Tributación en la Edad Moderna. . . . .	10	
1.2. HISTORIA DE LA TRIBUTACION EN EL SALVADOR. . . . .	12	
CAPITULO DOS		
MARCO TEORICO Y DOCTRINARIO JURISPRUDENCIAL DE LAS CONSECUENCIAS JURIDICAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES. . . . .		15
2.    MARCO TEORICO . . . . .	15	
2.1.1    Teoría relativa a las Relaciones jurídicas, como fundamento de las obligaciones Tributarias Materiales. . . . .	15	

2.1.2	Teoría relativa a las obligaciones tributarias materiales.	20
2.1.2.1	Conceptos fundamentales de obligaciones Tributarias Materiales.	20
2.1.2.2	Fundamento de la Obligación Tributaria.	22
2.1.2.3	Elementos de la Obligación Tributaria.	23
2.1.2.4	Tributos.	28
2.1.3	Teoría relativa a las sanciones en que incurre, ante el no cumplimiento de la obligación tributaria material.	30
2.2	MARCO DOCTRINARIO JURISPRUDENCIAL.	45

## CAPITULO TRES

	ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CONSECUENCIAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.	58
--	---	----

3.1	Instituciones estatales encargadas de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria material.	58
3.1.1	El Ministerio de hacienda.	58

3.1.1 .1 La Administración Tributaria. . . . .	59
3.1.1 .2 Tribunal de apelaciones de los impuestos internos. . . . .	61
3.1.2 Competencia Legal. . . . .	62
3.1.2 .1 Proceso Administrativo. . . . .	62
3.1.2 .2 Tribunales en materia Penal. . . . .	63
3.2 Estudio sobre la estructura jurídica que regula las sanciones ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias. . . . .	70
3.2.1 CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR.. . . . .	70
3.2.2 CODIGO TRIBUTARIO. . . . .	73
3.2.3 CODIGO PENAL. . . . .	77
3.2.4 REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. . . . .	81

## CAPITULO CUATRO

ANALISIS DE LA INFORMACION DE CAMPO . . . . .	83
4.1 RESULTADO DE LA INVESTIGACION DE CAMPO . . . . .	83
4.1.1 Instrumentos utilizados . . . . .	83
4.1.2 Análisis de la encuesta realizada . . . . .	84
CAPITULO CINCO	
5.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. . . . .	95
5.1.1 Conclusiones . . . . .	95
5.1.2. Recomendaciones . . . . .	98

## INTRODUCCION

Nuestro trabajo de investigación se basa en el desarrollo del tema “LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE OCASIONA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES”. Esta investigación busca ser un completo estudio sobre la temática de las obligaciones tributarias en nuestro país, y que a lo largo de los cinco capítulos de que consta realizamos una exhaustiva investigación sobre la historia, alcance y normativa que regula este tema.

El incumplimiento de la obligación material es un problema que debe interesar tanto a la administración pública como a los mismos contribuyentes, pues se trata de los ingresos económicos que se utilizan para el desarrollo de la maquinaria estatal y que deben ser encaminados hacia la satisfacción de los intereses de la población en general, sin embargo creemos que las consecuencias jurídicas que esto genera son tratadas sin la atención que el tema se merece.

Esta investigación consta de 5 capítulos dentro de los cuales se ha hecho un estudio sobre los aspectos más importantes de este fenómeno llevando a cabo análisis sobre su problemática y además realizando una investigación de campo para conocer la perspectiva de la sociedad ante esta temática.

En el capítulo I se tratan los ANTECEDENTES HISTORICOS, en donde se plasma la evolución que ha tenido el tema de los tributos en las diferentes

etapas de la humanidad desde lo que consideramos edad antigua hasta nuestros días, además de un análisis de la tributación en el caso concreto de nuestro país.

El capítulo II se titula MARCO TEORICO Y DOCTRINARIO JURISPRUDENCIAL DE LAS CONSECUENCIAS JURIDICAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES este es el capitulo medular de nuestra investigación pues en él se analiza las diferentes teorías sobre las obligaciones tributarias materiales y sobre todo las referentes a las sanciones en que se incurre frente al incumplimiento de estas obligaciones.

En el Capítulo III se trata el ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CONSECUENCIAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS el cual se divide en dos ejes centrales las instituciones encargadas de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria y un estudio sobre la estructura jurídica que las regula.

El Capítulo IV contiene el ANALISIS DE LA INFORMACION DE CAMPO es decir un estudio estructural de la información recopilada atreves de la encuesta realiza y sobre todo una análisis de lo que ella nos muestra.

Finalmente en el capitulo V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES después de haber terminado nuestra investigación sobre el tema tratado y tras haber realizado un análisis de los datos obtenidos brindamos nuestras

conclusiones sobre las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones materiales en el derecho tributario, además de realizar las recomendación que como grupo creemos necesarias para concientizar y minimizar este problema.

## CAPITULO UNO

### ANTECEDENTES HISTORICOS.

#### 1.1 Evolución Histórica:

Los impuestos y contribuciones públicas, entendidos en el sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguos como la sociedad humana, ya que siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades colectivas, existirán métodos encaminados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su colaboración económica para la satisfacción de esas necesidades comunes.<sup>1</sup> Desde sus orígenes, la obligación de tributar fue producto de la dominación, es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en cualquiera de sus múltiples formas convencionales e históricas incluyendo la magia y el dominio de la mujer sobre el hombre o de este sobre aquella, del mayor sobre el menor, del viejo sobre el joven, o viceversa, del rico sobre el pobre, del sano sobre el enfermo, etc. Prácticamente no existieron límites al menos en el pasado más remoto, para poder discernir en donde termina una relación sana -entendida en su sentido convencional armónico un tanto moderno y otro tanto ideal- y en donde comenzaba una relación opresiva –entendida en su sentido tributario o subordinante, definitivamente coactivo y bárbaro-.<sup>2</sup>

Así mismo, la tributación es un concepto que ha ido cambiando y evolucionando junto a la historia de la sociedad, y los impuestos y contribuciones públicas son el claro reflejo de ello.

---

<sup>1</sup> DERAS DE REYES, Violeta. "Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala". Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974, Pag. 1.

<sup>2</sup> DIEP DIEP, Daniel. "La Evolucion del Tributo". Artículo Publicado 19 de diciembre de 2003. Consultado 30 de octubre de 2011, a las 10:00 horas.  
web: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

Las haciendas del mundo antiguo mostraban gran heterogeneidad en cuanto a la obtención de recursos. De modo general, se puede afirmar que las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos; se observaba gran predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de la explotación de los bienes del monarca, como minas y tierras. Tanto era así que Platón expresaba que "todas las guerras se hacen con el fin de obtener dinero"<sup>3</sup>

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 feudales, a las cuales también denominaremos "tributos", aunque en el sentido lato del término.<sup>4</sup>

Así pues, se puede hacer una clasificación de los estadios por los cuales han pasado los tributos dentro de la historia. Lo que se puede advertir dentro de su evolución histórica en tres momentos importantes a tener en cuenta: a) Tributación en la Edad Antigua, b) Tributación en la Edad media y c) Tributación en la Edad Moderna.

### **1.1.1 Tributación en la Edad Antigua.**

El derecho financiero adquirió un notable desarrollo en las monarquías absolutas del antiguo oriente, como en Egipto<sup>5</sup> y Babilonia, debido a las necesidades ocasionadas por las guerras, lo que hizo que la administración fiscal ocupara un lugar preponderante dentro de la

---

<sup>3</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. "Derecho Tributario". Tomo I. Editorial De Palma, Buenos Aires 1996. Pág. 3.

<sup>4</sup> Ibídem. Pág.11.

<sup>5</sup> En Egipto, como han afirmado algunos historiadores, la evolución de este es una parte importante y básica de la historia de la civilización humana, ya que la organización política era altamente organizada y desarrollada.

administración estatal; los relieves egipcios y los documentos fiscales babilónicos, nos dan una idea más o menos precisa de la importancia y diversidad de tributos cuya administración en la primera época fue descentralizada, y generalmente encomendada a la actividad religiosa,<sup>6</sup> y que con el tiempo se sometió a una enérgica centralización, pues se formó un cuerpo de funcionarios, quienes con auxilio de la contabilidad pudieron determinar con alguna exactitud, cual era la obligación fiscal de cada súbdito; también ayudaron a la fijación de las bases tributarias, el catastro y el registro fiscal.<sup>7</sup>

Mencionado lo anterior se puede advertir que en Egipto y Babilonia, debido a las necesidades producidas por las beligerancias, hizo que la administración fiscal ocupara un lugar preponderante dentro de la administración estatal.<sup>8</sup>

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 -como enseña Gerloff- 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).<sup>9</sup>

En Babilonia, Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de

---

<sup>6</sup> Hace ya más de 4 mil años, los sacerdotes egipcios dirigían desde la ciudad de Heliópolis, sobre la que hoy se agita El Cairo, el culto religioso al Sol, que ellos llamaron Ra y que simbolizaba al Dios principal de la mitología egipcia, creador y supremo juez del mundo. Se ocupaban de que éste fuera adorado apropiadamente en todo el valle del río Nilo, de observar el diario devenir de la bóveda celeste, en donde se añade la cualidad de astrónomos a su profesión sacerdotal, y probablemente con mayor celo, de vigilar que los tributos llegaran puntualmente a las arcas del dios Ra. Fuente: <http://www.consejerofiscal.com/Default.aspx?tabid=74>. 14:30 hs.

<sup>7</sup> DERAS DE REYES, Op. Cit. p. 1

<sup>8</sup> Ibídem, p. 1 y 2.

<sup>9</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Op. Cit. P. 12.

Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer Código conocido de la historia. Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de c., se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.

En Grecia y refiriéndose particularmente a Atenas, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la "eisfora", por las necesidades de la guerra contra Esparta; la "liturgia", para 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.<sup>10</sup> La sociedad Griega, aun cuando en sus inicios los gastos, por ser muy pequeños, eran asumidos totalmente por los bienes de las primeras monarquías no tardó en que gradualmente se viera la necesidad de grabar con un impuesto indirecto los gastos familiares. Ya entrada la época clásica de Grecia se dieron algunos cambios en la forma de tributación, la que pueden resumirse en tres aspectos principales: a) predominio de las prestaciones voluntarias; b) una imposición predominantemente indirecta; y c) una administración según el sistema de Arrendamiento<sup>11</sup>.

En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; por ejemplo, la "vicésima 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

---

<sup>10</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Op. Cit. p.12.

<sup>11</sup> DERAS DE REYES, Op. Cit. p. 2

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")<sup>12</sup>

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 recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el "ordo decurionum" respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.<sup>13</sup>

### **1.1.2 Tributación en la Edad Media.**

Durante la Edad Media, en general, se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado, y la explotación patrimonial era la fuente de recursos más importante, En esa época se creó el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales (v.gr., el derecho de acuñar moneda, o de utilizar el

---

<sup>12</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Op. Cit. p.12.

<sup>13</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Op. Cit. p. 12 y 13.

agua del reino o principado). También estaban difundidas las tasas, que los súbditos debían, pagar a los señores feudales por "servicios" vinculados con la idea del dominio señorial (v.gr., para que los vasallos pudieran ejercer profesiones o empleos, transitar ciertas rutas, utilizar las tierras del señor feudal, etc.). Bien señala Villegas que estas prestaciones de los súbditos no tenían el carácter de los actuales tributos, ya que ellas "son en cierta forma productos derivados de la propiedad".<sup>14</sup>

Sin embargo, cabe destacar que para restaurar sus poderes, debilitados en la época feudal, los reyes utilizaban, ante todo, los privilegios feudales. Tanto era así que como señores percibían rentas de sus tierras. Posteriormente, utilizaron el sistema de "ayudas" para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir ingresos en sus propios dominios: en lugar de ser pagada por el señor, la "ayuda" era percibida por el rey directamente de los habitantes de los territorios feudales. Las "ayudas", en un primer momento, fueron excepcionales, pero luego, al implementarse un ejército estable, se les procuró dar carácter permanente. De este sistema de ayudas feudales y de las prestaciones que el rey recibía de las ciudades que tenían el carácter de municipios surgió la concepción del impuesto moderno.

Como enseña Hermann Heller, la denominación "Estado medieval" es más que cuestionable, ya que es "patente el hecho de que durante medio milenio, en la Edad Media, no existió el Estado en el sentido de una unidad de dominación, independientemente en lo exterior e interior, que actuara de modo continuo con medios de poder propios, y claramente delimitada en lo personal y territorial". En el Medievo, casi todas las funciones propias del posterior Estado moderno se hallaban repartidas entre variados depositarios: los nobles propietarios de tierras, los caballeros, las ciudades, la Iglesia y otros estamentos. En la época del

---

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 4.

feudalismo, al monarca le quedaban sólo muy pocos derechos inmediatos de dominación; hasta la jurisdicción, que consideramos como una de las funciones más privativas del poder estatal, había pasado en gran parte a "manos privadas" (Below, Staat, p. 244). Los reinos y territorios de la Edad Media eran unidades de poder político (sólo intermitentemente, e incluso, durante siglos, de modo excepcional), el cual estaba limitado, en lo interno, por los numerosos depositarios de poder feudal, corporativo y municipal, y en lo exterior, por la Iglesia y el emperador.<sup>15</sup>

En el edad media las finanzas no constituyeron un todo unitario, y en ella se distinguen tres períodos, así: a) la primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural; b) la época del apogeo de la edad media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos debida a Italia; y c) la tardía edad media, caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudad.

En el reino franco de la primera edad media, los ingresos de la hacienda pública llevan marcados rasgos germánicos o romanos. De origen germano son los provenientes de la organización común de la defensa y de la administración de la justicia, así como los presentes ofrecidos al duque, al rey o a los señores; y de origen romano los provenientes de impuestos y contribuciones forzosas y los de aduanas. En esta época las necesidades estatales son escasas y se cubren en su mayor parte con aportaciones voluntarias en especie. Este estado de cosas dura hasta el siglo XIII. El patrimonio del rey continúa siendo la fuente principal de ingresos del soberano. Los gastos para la defensa, son insignificantes, pues los ciudadanos libres han de procurarse por su cuenta el equipo necesario en caso de guerra; el que no dispone de bienes suficientes

---

<sup>15</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Op. Cit. p. 4 y 5.

paga una multa que le libra del servicio militar. Otros ingresos provienen de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio y tráfico, y del impuesto especial que con este mismo motivo pagan los judíos.

Los impuestos en sentido estricto, y sobre todo los que caen sobre el patrimonio, es decir sobre la tierra, no constituyen en un principio ingresos regulares, sino una ayuda para en casos extraordinarios, como para el pago de rescate en caso de cautiverio del señor, para los gastos ocasionados por el nombramiento de caballero de sus hijos o el matrimonio de sus hijas. Estos impuestos son más frecuentes en los siglos XIV y XV. Además entran a formar parte del sistema tributario durante los siglos XV y XVI una serie de impuestos de consumo, como por ej. Sobre la cerveza y el vino. La hacienda de las ciudades imperiales, consiste en un conjunto de impuestos muy diferentes en cada caso. Al impuesto sobre el patrimonio o impuesto territorial, se le da el nombre de pedido, schoss o contribución al tesoro; entre los impuestos de consumo los más importantes son las aduanas y accisas.<sup>16</sup> En esta época se observa el predominio de los impuestos de consumo, pues el bajo nivel de la técnica fiscal no les permitió la introducción de un sistema tributario real o personal.

En la edad moderna la hacienda pública se perfecciona, ya que se perfecciona y ajustan los catastros, se suprimen los privilegios de la nobleza y del clero, y se perfeccionan los diferentes impuestos. Es característica de esta época la historia financiera de Prusia, en la cual los ingresos fiscales proceden de la contribución, exacción que cae sobre las demarcaciones campesinas, la cual se paga en dinero o en especies, y sirve para la manutención del ejército, y de la accisa de los ciudadanos, que se compone a su vez del impuesto sobre las bebidas, cereales y

---

<sup>16</sup> Accisa: Impuesto especial indirecto que grava el consumo de determinados artículos, como productos petrolíferos, tabaco, alcohol, etc. con objeto de controlarlos.(fuente Word Reference)

carne, de las aduanas a la importación de comestible, de una especie de impuesto sobre las ventas, de un impuesto sobre el ganado, así como de un impuesto territorial y de un impuesto de clases sobre los artesanos. Al derrumbarse Prusia, es imperioso reorganizar las desbaratadas finanzas, es así como el edicto financiero de 1810 tiene como finalidad reducir el número de los impuestos, simplificar su recaudación, y conseguir una más justa distribución de la carga tributaria, mediante la abolición de los privilegios fiscales; las accisas excesivas son sustituidas en 1820 por el impuesto sobre cereales y carne. El impuesto de clases deja de aplicarse solo a los industriales, para terminar con los privilegios de la nobleza. Este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta, de 1851 en cuyas tarifas aparece por vez primera la idea de la progresividad fiscal.<sup>17</sup>

La reforma tributaria de Miguel entre 1891 y 1893 y la ley del impuesto sobre la renta del 20 de junio de 1891, facilita en Prusia, el tránsito al moderno sistema tributario personal; los antiguos impuestos de clase y clasificado sobre la renta se transformaron en un impuesto general sobre la renta con una tarifa que va desde el 0.66 hasta el 4 por ciento. Este impuesto grava toda la renta procedente de fuentes estables, como del capital, de la tierra, del comercio e industria, de la actividad lucrativa y de derechos a percepciones periódicas. En 1893 se añade al impuesto sobre la renta un impuesto "complementario" sobre el patrimonio. Esta "reforma tributaria orgánica" permite a Prusia obtener un sistema tributario que por estructura lógica y por su consiguiente simplicidad y claridad, así como por la cuidadosa aplicación de los principios de la política y la técnica fiscal contemporánea y, en fin, por su realista delimitación de la imposición estatal y local, supone un enorme adelanto sobre las concepciones financieras de todos los grandes Estados.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> DERAS DE REYES, Op. Cit. p. 7.

<sup>18</sup> DERAS DE REYES, Op. Cit. p. 8.

### **1.1.3 Tributación en la Edad Moderna.**

La concentración de los instrumentos de mando, militares, burocráticos y económicos, en una unidad de acción política -fenómeno que tuvo su manifestación más relevante, en primer término, en el norte de Italia, debido al desarrollo de la economía monetaria- determinó el monismo de poder, relativamente estático, "que diferencia de manera característica al Estado de la Edad Moderna del territorio medieval".

La evolución que derivó en el Estado moderno (la nación-Estado) consistió en que los medios reales de autoridad y administración, que eran posesión privada, se transformaran en propiedad pública, y en que el poder de mando que se ejercía como un derecho del sujeto fuese expropiado en beneficio del príncipe absoluto primero, y luego del Estado.

Los gastos que imponían las nuevas necesidades militares (ejército permanente, uso creciente de cañones y armas de fuego), la nascente burocracia (jerarquía de autoridades, ordenada de modo regular, según competencias claramente delimitadas y con funcionarios especializados estables y económicamente dependientes), la administración de justicia, la gran extensión de los territorios, etc., exigían la organización centralizada de la adquisición de los medios necesarios, dando lugar a una distinta administración de las finanzas. La permanencia del Estado moderno reclamaba, por ello, un sistema tributario bien reglamentado, a fin de disponer de ingresos suficientes para sostener al ejército, la burocracia y las demás funciones que debe cumplir el Estado. Cabe agregar que con el aumento de las necesidades del gobierno surgieron nuevos modos de obtener ingresos. Por ejemplo, mediante el espolio, que consistía en crear funciones públicas o rangos, a fin de que las designaciones fueran vendidas al mejor postor. Las funciones públicas así

creadas generaban el derecho a una retribución, a cargo del usuario requirente de los servicios, y no del Estado que designaba al dignatario. Esto subsistió hasta la Revolución Francesa, que provocó un cambio fundamental de la estructura político-social.

La teoría del mercantilismo -desarrollada primeramente en Inglaterra en el siglo XVI, pero practicada allí un siglo antes- propiciaba aumentar el poder del Estado merced al incremento de los ingresos del monarca y, mediatamente, por la elevación de la capacidad tributaria del pueblo.

En virtud de la política mercantilista se fomentó el desarrollo capitalista, a fin de fortalecer el poder político. Por otra parte, la disgregación política del imperio y de los territorios acarreó una extraordinaria disgregación jurídica y una intolerable inseguridad en el derecho, determinando la necesidad de una ordenación común para el país y un derecho igual, un sistema de reglas unitario, cerrado y escrito. La economía capitalista del dinero reclamaba, tanto para el derecho privado como para la Administración, la previsibilidad, puesta de manifiesto por un derecho sistematizado, que se extendiera a un territorio lo más amplio posible. Frente a la disgregación jurídica Germana, el derecho Romano, sistematizado por la burocracia justiniana, aparecía como un jus-certum, y fue adoptado en la práctica desde fines del siglo XV. Max Weber destaca que con la codificación -luego dispuesta por el príncipe- y la burocratización de la función de aplicar y ejecutar el derecho quedó eliminado el derecho del más fuerte y el de desafío, y se hizo posible la concentración del ejercicio legítimo del poder físico en el Estado, fenómeno que es típicamente característico del Estado moderno.

La unidad jurídica y de poder del Estado en el continente europeo fue obra de la monarquía absoluta.<sup>19</sup>

## **1.2. HISTORIA DE LA TRIBUTACION EN EL SALVADOR.**

La vida jurídica de las instituciones tributarias de El Salvador, se remontan a épocas de la colonia en donde los nativos fueron sometidos al pago de tributos para la corona consistentes en impuestos reales que recaían sobre la tierra y sobre la producción de riqueza, pagándose generalmente en metales preciosos, oro, plata, y bienes de consumo como el cacao y añil, que eran transferidos a España lo que constituyó una forma de explotación y de dominio de la colonia sobre los indígenas y nativos.<sup>20</sup>

Conforme al paso del tiempo las relación entre la corona y las colonias se fueron distanciando y en América se empezaron a formar los primero gobiernos locales y nacionales, entonces se hizo más evidente la necesidad de crear un mecanismo de recaudación para sustentar sus necesidades razón por la cual se creó un sistema tributario que estaba basado en el sistema impositivo español, pues gravaba la renta y patrimonio personal, fue hasta los inicios de 1900 que se creó un sistema tributario basado en su mayoría en la realidad nacional.

En 1914 se comienzan a crear leyes sustantivas como la de Papel sellado y Timbres, Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otras, algunos sucesos internacionales, como la primera guerra mundial, contribuyeron a dar inicio a un sistema tributario múltiple para satisfacer las necesidades del Estado Salvadoreño.

---

<sup>19</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Op. Cit. p. 7.

<sup>20</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, Saúl. "Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador". 2002. P 15.

La inmensa gama de impuestos obligo a la creación de varias dependencias como la Dirección General de la Renta de Aduanas; la Dirección General de Impuestos Indirectos que administraba impuestos como el de Papel Sellado y Timbres, el de consumo y los aplicables a cigarrillos, gaseosas, vino, licores, cervezas, entre otros; y la Dirección General de Impuestos Directos que administrativa impuestos sobre la renta, sucesiones, donaciones, Alcabala, vialidad serie "A", etc.

Debido a la diversificación de la estructura tributario se empieza a analizar la idea de modernización de la Administración Tributaria, hasta que en el año de 1986, época marcada por el conflicto interno, se aprueba en la Asamblea Legislativa una serie de reformas fiscales como las derogación de la Ley de la Renta de 1950 y entrada en vigencia de la ley de 1986, también la ley de Alcabala y creación de la Lay del patrimonio, empieza a tomar fuerza la idea de crear un Código Tributario en base al Modelo de Código Tributario para América Latina, pero se termina por abandonar dicha idea inicial.

A partir de 1989 surge un nuevo ente administrativo en materia tributaria la Dirección General de Impuestos internos, que es el resultado de la fusión de las extintas Dirección General de Impuestos Directos e Indirectos que vendrá a administrar la función recaudadora en un nuevo escenario de reforma en la próxima década.

Los sectores empresariales y políticos (ANEP-Cámara de Comercio-ARENA) emprendieron una campaña para que los principales impuestos recayeran en la población con menores recursos, lo que se concreto en diciembre de 1991, con una tabla regresiva donde paga menos impuestos

quien obtiene mayores ingresos, esto se traduce en una relación inversa a la estructura tributaria de la Ley de impuesto sobre la Renta de 1963.<sup>21</sup>

Bajo este mismo escenario se aprueba el 27 Julio de 1992 la vigente Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la que grababa con un impuesto de valor añadido del 10% (IVA) dichos actos comerciales, posteriormente se elevo hasta un 13% este impuesto en 1995.

El siguiente aspecto en esta evolución Tributaria nacional se da debido a la dispersión legislativa que aun imperaba en esta materia, razón por la cual se insiste en la elaboración de un Código Tributario siendo así que se presento un nuevo borrador de este instrumento, que se buscaba desde antes de la reforma de 1963, el cual fue rechazado por la asamblea legislativa pero que luego de ser reestructurado tomando en consideración las observaciones de los legisladores y de las cúpulas empresariales pudo ser aprobado en diciembre del 2000. Entrando en vigencia el 1 de enero de 2001 al mismo tiempo que La Ley de Integración Monetaria, junto a la cual regularían a partir de ese momento la economía nacional.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, Op. Cit. P 17.

<sup>22</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, Op. Cit. P 17.

## **CAPITULO DOS.**

### **MARCO TEORICO Y DOCTRINARIO JURISPRUDENCIAL DE LAS CONSECUENCIAS JURIDICAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES.**

#### **2. MARCO TEORICO**

##### **2.1 Teoría relativa a las Relaciones jurídicas, como fundamento de las obligaciones tributarias materiales.**

La relación jurídica tributaria consiste en el vínculo jurídico que se entabla entre el deudor y acreedor tributario, a través del cual, el deudor se encuentra obligado a realizar una prestación pecuniaria a favor del fisco.<sup>23</sup>

El vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no precisamente una relación de poder, esta postura es defendida a principios de siglo por los pioneros del derecho tributario como rama jurídica independiente del derecho administrativo.

La afirmación de que la relación tributaria es una relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por Carnelutti, de que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, es un conflicto de intereses regulado por el derecho<sup>24</sup>.

Por su parte, Sergio Francisco de La Garza<sup>25</sup> considera que la relación jurídica tributaria en una forma amplia se concibe como relaciones jurídicas fiscales y en una forma restringida como relaciones jurídicas

---

<sup>23</sup>PANTIGOSO VELLOSO Francisco. "IX Jornadas nacionales de derecho tributario", Reflexiones sobre la responsabilidad tributaria en la sujeción pasiva. Pág. 267

<sup>24</sup> CARNELUTTI Francesco. "Sistema de derecho procesal civil", Editorial Buenos Aires. Pág. 29

<sup>25</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Decimo octava edición, Editorial Porrúa, Mexico, 2000. pág. 451

tributarias, las relaciones jurídicas fiscales hacen referencia a la obligación de pago de cualquier prestación al Estado y en las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos que son impuestos, derechos y contribuciones especiales.<sup>26</sup>

Sergio Francisco de la Garza también sostiene que de la realización del presupuesto legal o hecho imponible<sup>27</sup> surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales los cuales son un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que viene a ser la prestación del tributo.<sup>28</sup>

Los conceptos de relación jurídica tributaria suelen confundirse con los de obligación tributaria; como una forma de aclaración exponemos que “la obligación tributaria es el vínculo legal que impone al ciudadano a entregar una suma de dinero al Estado y que tiene carácter coactivo”<sup>29</sup>.

Mur<sup>30</sup> considera que la noción de la obligación tributaria debería quedar reservada solo para las prestaciones consistentes en el pago de tributos, ya que en los demás casos lo que en realidad existen son simples deberes tributarios que carecen de contenido patrimonial o que cuentan con un contenido económico escaso.

Por su parte, Margain Manatou afirma que es erróneo atribuirles el mismo significado a la obligación tributaria y a la relación jurídico tributaria,

---

<sup>26</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. “Doble Tributación en relación con la capacidad contributiva”. Tesis presentada para optar el título en licenciatura en Derecho con especialidad en Derecho Fiscal. Universidad de Las Américas Puebla México 2004. Pág., 112

<sup>27</sup> Es decir el hecho por las leyes que genera el gravamen.

<sup>28</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. pág. 457

<sup>29</sup> PANTIGOSO VELLOSO Francisco. Op. Cit. Pág. 267

<sup>30</sup> MUR VALDIVIA, Miguel. “La sujeción pasiva y responsables tributarios” en la ponencia nacional presentada en las XVII jornadas Latinoamericanas de derecho tributario realizadas en Colombia en el año 1995.

puesto que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de una obligación<sup>31</sup>.

Narciso Sánchez Gómez define por separado a la obligación tributaria y a la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo por la citada obligación, por lo que define a la relación jurídica tributaria como: “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”<sup>32</sup>

Según Francisco Pantigoso Velloso da Silveira la relación jurídica tributaria comprende a la obligación tributaria. En este sentido, las personas con obligaciones exclusivamente formales no calificarán como sujetos pasivos de la obligación tributaria, si no que solo formarán parte de la relación jurídica tributaria, en calidad de cumplidores de deberes accesorios.<sup>33</sup>

Después de expuestas varias definiciones de diferentes autores y tomando en cuenta cada una de ellas podemos concluir que la Relación jurídica tributaria es el vínculo entre el Estado<sup>34</sup> y el ciudadano, dónde se busca el acatamiento de la norma jurídica fiscal, que obliga a un hacer, no hacer o tolerar y que tiene relación directa con la obligación tributaria pero dónde no forzosamente debe entregarse una cantidad de dinero al fisco pues como puede dar nacimiento a una obligación tributaria, también la puede modificar, extinguir y transmitir.

---

<sup>31</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. Op. Cit. Pág. 112

<sup>32</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. Op. Cit. Pág.119

<sup>33</sup> PANTIGOSO VELLOSO Francisco. Op. Cit. Pág. 267

<sup>34</sup> que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho.

En toda relación jurídica tributaria intervienen dos sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Sujeto activo: es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho.<sup>35</sup>

Los Sujetos Activos tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuentan con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no son ilimitadas ya que dependen de la ley, su accionar será siempre un reflejo de la voluntad del Estado<sup>36</sup>.

El sujeto activo es parte de una relación jurídica creada por ley, la competencia para crear el tributo, para dictar el mandato es del poder legislativo; el sujeto activo es el órgano administrativo titular del interés.

En doctrina se discute si este órgano puede identificarse con la noción de fisco, es importante destacar que cuando la administración actúa como titular de un derecho patrimonial, es sujeto de derecho, sometido a la ley y a la jurisdicción, en un plano de igualdad jurídica con el administrado.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. Op. Cit. Pág. 3

<sup>36</sup> Raúl Rodríguez Lobato. "Derecho Fiscal". 2ª edición. Editorial Oxford. México 2001. Pág. 131-134.

<sup>37</sup> VALDES COSTA Ramón. "Curso de derecho tributario" segunda Edición, Editorial De Palma, Buenos Aires 1996. Pág. 309

Sujeto Pasivo: El estudio del sujeto pasivo corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria. Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos, se presenta la principal, la cual es contribuyente<sup>38</sup>

Contribuyente Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador debe crear el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. En nuestra legislación se preceptúa que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias<sup>39</sup>.

Objeto de la Relación Tributaria Material: Con respecto al objeto de la relación debe tenerse presente que el punto está condicionado por el concepto que se tenga de ella. Dentro de la concepción de relación compleja de Giannini, Berlir y Pugliese, el objeto reviste distintas formas:

---

<sup>38</sup> Ibídem.

<sup>39</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 5

obligaciones de dar, pagar el tributo; de hacer, presentar declaraciones juradas; de no hacer y de tolerar, inspecciones.

En nuestra concepción el objeto de la relación tributaria propiamente dicha, o sea, la del derecho tributario material como rama jurídica autónoma, es la de pagar el tributo y sus accesorios en las condiciones que establezca el ordenamiento jurídico. Las demás relaciones integran otras ramas jurídicas, principalmente el derecho administrativo, procesal penal e internacional con sus objetos propios, que pueden presentar características particulares cuando se refieren a la materia tributaria<sup>40</sup>.

### **2.1.2 Teoría relativa a las obligaciones tributarias materiales.**

#### **Conceptos fundamentales de obligaciones tributarias materiales:**

La obligación tributaria es el vínculo legal que impone al ciudadano a entregar una suma de dinero al Estado y que tiene carácter coactivo.

Margain Manatou define la obligación tributaria como “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”.<sup>41</sup>

El tratadista Giuliani Funrouge con respecto al concepto de obligación tributaria en análisis lo define de la siguiente manera:

“El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado

---

<sup>40</sup> VALDEZ COSTA Ramón. op. cit. pág. 352, 353

<sup>41</sup> MARAGAIN MANATOU, Emilio. “Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano”. Novena Edición, Editorial Porrúa, México 1989. op. cit. Pág. 226.

en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.<sup>42</sup>

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud de cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad recursos pecuniarios desarrollada por el Estado para allegarse<sup>43</sup>. Manuel de Juano define a la obligación tributaria, diciendo que constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio<sup>44</sup>.

Es fundamental comprobar que en el moderno derecho tributario, siendo siempre la obligación tributaria una obligación ex lege, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico. Esta comprobación, sin embargo, parece ser dudosa en dos casos. En el caso de obligaciones de pago de una suma de dinero en relación á un servicio público recibido, caso en el cual parece que obligación de pago y servicio no son sino las dos obligaciones de un contrato bilateral entre sujeto privado y administración pública.

El segundo caso tiene importancia aún más grande para la configuración dogmática de la relación tributaria, como asimismo para la aplicación práctica de los impuestos, y se refiere a los titulados impuestos a los

---

<sup>42</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 114

<sup>43</sup> GIULLIANI FUNROUGE, Carlos M.; Derecho Financiero, Volumen I, Tercer Edición, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976. p. 349

<sup>44</sup>DE JUANO, Manuel; Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969 p. 244 citado por SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; op. cit. p.336.

negocios jurídicos o a la circulación jurídica de los bienes. "Les droits d'enregistrement", "le tasse di registro". Los impuestos de sellos, los impuestos a las ventas o a las transacciones y los impuestos a las sucesiones y donaciones pertenecen a esta categoría. En el primer caso, que atañe a la naturaleza jurídica de la tasa, parece evidente la solución teórica. Solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administración y sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posición de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; en el caso contrario no se trata ya de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, de derecho privado,<sup>45</sup> una retribución de servicio que, aun disciplinada por leyes especiales, no puede hacer parte del derecho tributario.

### **2.1.2.2 Fundamento de la Obligación Tributaria:**

El fundamento de la obligación tributaria la encontramos en la ley, puesto que el artículo 16 del Código Tributario así lo dispone al consagrar el principio de legalidad tributaria. Por lo anterior es que las obligaciones fiscales tienen el carácter de obligaciones ex-lege, "en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto"<sup>46</sup>.

Pero la razón de fondo es el gasto público, traducible en los servicios que el estado presta a sus ciudadanos, sin embargo Ernesto Flores Zavala<sup>47</sup> va más allá y desecha este punto de vista junto con el de Grizioti<sup>48</sup> que

---

<sup>45</sup> Véase Giennini, *Il concello giuridico di tassa*, Rivista italiana di Diritto finanziario, 1937, pág. 22 y sig.; Jarach, *Concetto giuridico di tassa*

<sup>46</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 118

<sup>47</sup> Ibidem

<sup>48</sup> Ibidem

considera como fundamento los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado.

Para Flores Zavala el único fundamento de la obligación tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el Estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto, por lo que necesita medios económicos para realizarlas. Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad.<sup>49</sup>

En relación a lo antes mencionado nuestra legislación secundaria indica que el Hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>50</sup> Por su parte el artículo 59 del código tributario establece que el hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado a todos sus efectos cuando la ley tributaria respectiva contempla preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas; y cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

### **2.1.2.3 Elementos de la Obligación Tributaria:**

Los elementos que componen a la obligación tributaria son:

Sujeto activo: que siempre es el Estado.

---

<sup>49</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 118

<sup>50</sup> Artículo 58 del código tributario.

Sujeto pasivo o terceros: que son los contribuyentes.

El objeto: es la prestación pecuniaria eventualmente en especie.

✓ Sujeto Activo:

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

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

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

Con respecto al establecimiento del impuesto, cabe hacer mención que un impuesto solamente tiene validez cuando se establece en una ley. Por lo tanto, el establecimiento del impuesto le corresponde únicamente al Poder Legislativo.<sup>51</sup>

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

No obstante lo anterior también deben cumplir con otras obligaciones complementarias, como son la de control, fiscalización y supervisión de los contribuyentes.<sup>52</sup>

✓ Sujeto Pasivo:

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral sobre la cual recae la obligación de pago de una prestación determinada al Estado. De acuerdo con la opinión de Flores Zavala<sup>53</sup>, una persona está obligada al pago, es decir, es sujeto pasivo de la obligación tributaria,

---

<sup>51</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág 119

<sup>52</sup> Ibídem pag 122

<sup>53</sup> Ibídem

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

Ernesto Flores Zavala<sup>54</sup> especifica que existen ocasiones en que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto acontece cuando la situación de un individuo se encuentra prevista en la ley, sin embargo no se realiza el hecho generador del tributo, por lo que si bien el sujeto pasivo encuadra en un supuesto ley con respecto de aquel que le obliga al pago, lo cierto es que no nació la obligación de pago. Como ejemplo podemos mencionar el cálculo del impuesto sobre la renta, puesto que, para calcular el resultado fiscal al cual se le aplicará la tasa del impuesto, es necesario que a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuyan las pérdidas, en este sentido si las pérdidas son mayores a la utilidad fiscal el resultado fiscal reflejará que no ha obtenido ingreso suficiente que pueda ser gravado, sin embargo, tendrá la obligación de presentar su declaración anual conforme a las disposiciones de la ley del Impuesto sobre la Renta como cualquier otro contribuyente.

Con respecto a los sujetos pasivos de la relación tributaria la doctrina ha tomado en cuenta diferentes clasificaciones al respecto Narciso Sánchez Gómez<sup>55</sup> clasifica a los sujetos pasivos en cuatro siguiendo la tradición doctrinal mexicana. Estos son:

1. Sujeto pasivo principal.- Aquella persona física o moral nacional o extranjera sobre la cual recae el deber contributivo por estar obligado y lleva directamente a cabo el hecho y se encuentra en la

---

<sup>54</sup> Ibidem

<sup>55</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 124.

situación jurídica de hecho que genera el tributo por ello tiene la responsabilidad principal.

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

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

4. Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.- Dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien ó de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber a contribuir.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 125,126

En opinión de Mayolo Sánchez Hernández<sup>57</sup>, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en:

1. Una persona física.
2. Una persona moral privada, como son las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles constituidas de conformidad con las leyes del país en donde tengan su domicilio social.
3. Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia.
4. La Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado. Cuando actúan en ejercicio de sus funciones de derecho público, serán sujetos cuando así lo dispongan las leyes especiales.
5. Las agrupaciones sin personalidad jurídica propia. Se asimilan a personas morales privadas. Por ejemplo, una sociedad de hecho (sociedad irregular).<sup>58</sup>

✓ El Objeto:

El objeto de la obligación tributaria consiste en dar la prestación que tiene derecho a percibir el estado cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto.<sup>59</sup>

Refugio de Jesús Fernández y Rodríguez Lobato coinciden en definir al objeto del impuesto como un deber de dar que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.

---

<sup>57</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Segunda edición. Editorial Porrúa. México, 1988, pp 200 y 201.

<sup>58</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 126

<sup>59</sup> ROMERO GOMEZ Paul M. op. cit. pág. 128

#### 2.1.2.4 Tributos:

Los tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.<sup>60</sup>

Según el art. 12 del código tributario los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación se hará una breve referencia de cada tipo de tributos.

##### ✓ Impuestos:

Para Seligman el impuesto<sup>61</sup> es la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes.<sup>62</sup>

El Impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Es decir, hay independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a éste. Por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado, es decir, aquellos que si bien son útiles, a toda la comunidad, no se da la posibilidad práctica de efectuar su particularización en personas determinadas.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Art. 11 Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>61</sup> Los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar al estado. En pocas palabras: sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc

<sup>62</sup> E.R.A. SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, t. II. París, Giard, 1914, 1914, pag. 175

<sup>63</sup> GARCIA VIZCAINO, Catalina. "Derecho tributario parte general, tomo 1" pag.67

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

Los impuestos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.<sup>64</sup>

Los impuestos se clasifican en impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos se caracterizan por la apreciación inmediata o directa de la capacidad contributiva, que subdivide en impuestos en los que esa capacidad contributiva es personal o real, es decir el Impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la transacción de bienes muebles o prestación de servicio. Por su lado los impuestos indirectos son caracterizados por la apreciación mediata o indirecta de la capacidad contributiva y que subdivide en impuestos en los que intervienen indirectamente la capacidad contributiva personal e impuestos en que intervienen la capacidad contributiva real, los impuestos indirectos son los que se pagan sobre los productos es decir el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).<sup>65</sup>

✓ Tasas<sup>66</sup>:

---

<sup>64</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>

<sup>65</sup> VALDEZ COSTA Ramón, op. cit. pág. 118

<sup>66</sup> Una tasa es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (v.gr., administración de justicia).<sup>67</sup>

✓ Contribuciones Especiales<sup>68</sup>:

La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.

Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (de una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. El beneficio es el criterio de justicia distributiva propio de la contribución especial.<sup>69</sup>

### **2.1.3 Teoría relativa a las sanciones en que incurre, ante el no cumplimiento de la obligación tributaria material.**

Para hablar sobre sanciones tributarias hay que hacer énfasis primero sobre la causa de estas y es precisamente la infracción tributaria, a la cual le dedicaremos un espacio dentro de este apartado, y así decimos que:

---

<sup>67</sup> GARCIA VISCAINO, Catalina, ob cit. Pag. 99

<sup>68</sup> Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

<sup>69</sup> GARCIA VISCAINO, Catalina, ob cit. Pag. 114

La infracción tributaria es una violación del ordenamiento jurídico tributario y por ello mismo un hecho ilícito. Las propias normas, al igual que en cualquier otra ruptura de legalidad, establecen una reacción que consiste en una sanción al sujeto infractor. A cada infracción corresponde una sanción, salvo determinadas circunstancias eximentes. El esquema científico de la infracción y sanción del derecho tributario es esencialmente el mismo que el de cualquier otro ordenamiento sancionatorio.<sup>70</sup>

El establecimiento de las infracciones tributarias debe ser hecho por ley, cualquiera que sea el fundamento político y racional de la reserva de ley. El ordenamiento jurídico reacciona contra las infracciones estableciendo sanciones determinadas ante cada una de ellas. El derecho tributario no es algo esencialmente distinto del Derecho sancionatorio en general y a cada infracción corresponde una sanción concreta. Ello no quiere decir que no haya diferencias importantes entre sanciones penales y tributarias. La más importante probablemente, es la infracción de responsabilidad, por ejemplo en un círculo de varios sujetos, cuando uno de ellos paga la deuda tributaria, la cual incluye la sanción, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos sancionatorios. La razón está en la distinta sanción de ambos ilícitos. En el caso tributario se parte de una obligación ya preexistente y por ello la obligación se centra en un sujeto pasivo también predeterminado. La sanción sigue en términos recaudatorios a la obligación y termina formando parte de un conjunto complejo (deuda tributaria).<sup>71</sup>

Según el art. 228 del código tributario se entenderá por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y arresto, que impone la Administración Tributaria o el juez competente en el caso de cierre

---

<sup>70</sup> CALVO ORTEGA Ramón. op. cit. pág. 419

<sup>71</sup> Ibídem pag.433

temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en el código tributario o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicara la sanción prevista para cada infracción específica.

Dentro de las sanciones hay una serie principios que se encuentran sometidos a estas, los cuales son los siguientes:

✓ Principio de Reserva de Ley.

El establecimiento de sanciones está cubierto por el principio de reserva de ley<sup>72</sup>, las razones es que en las sanciones es posible una normacion reglamentaria siempre que la ley establezca la manera concreta de las sanciones máximas y mínimas para cada tipo concreto, los criterios de graduación de las mismas, la audiencia del interesado en el procedimiento sancionador y el órgano concreto a quien se atribuye su aplicación que debe ser distinto del que ha instruido el expediente sancionatorio.<sup>73</sup>

✓ Principio de proporcionalidad.

La proporcionalidad<sup>74</sup> entre infracción y sanción es una exigencia de la justicia en general y de la tributaria en particular. La finalidad de prevención general y especial del ordenamiento sancionatorio y la medida de la reacción demandan esa proporcionalidad. Con todos los elementos de la infracción, tanto objetivos (acción u omisión)el cual determina la

---

<sup>72</sup> El principio de reserva de ley tiene su origen histórico en el surgimiento de los primeros Parlamentos medievales, es decir, cuando el poder del Monarca se limitaba al atribuirse a las Asambleas electivas toda decisión que afectara los derechos personales y patrimoniales de los súbditos. Miguel Carbonell, señala que "La reserva de ley puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico.

<sup>73</sup> CALVO ORTEGA Ramón. op. cit. Pág. 419

<sup>74</sup> El principio de proporcionalidad responde a la idea de evitar una utilización desmedida de las sanciones ocasionadas por una infracción, para ello se limita su uso a lo imprescindible que no es otra cosa que establecerlas e imponerlas exclusivamente para proteger bienes jurídicos valiosos, en este caso, el pago de los tributos.

cuantía de la lesión a la administración acreedora, con la culpabilidad del sujeto que comete una infracción, ya sea con solo, culpa grave, mínima, negligencia, etc., como subjetivos, en el cual interviene la conducta habitual del sujeto pasivo mismo en sus relaciones tributarias con la administración acreedora de que se trate. Las sanciones pecuniarias se prestan bien por conseguir la pretendida proporcionalidad.<sup>75</sup>

✓ Principio non bis in idem<sup>76</sup>

Hay que entender este principio básico del derecho sancionatorio aplicado a las sanciones tributarias. Se trata, a la vez de un principio exigido por la justicia y por la lógica jurídica, no dos sanciones por la misma infracción jurídica ni al mismo sujeto ni a otros sucesivamente.<sup>77</sup> El principio non bis in idem se refiere a sanciones simultaneas o sucesivas y referidas siempre a un mismo hecho.

✓ Clases de Sanciones

Las sanciones tributarias han sido históricamente, de manera muy principal de carácter pecuniario. El incremento del fraude fiscal, posteriormente ha llevado al legislador a establecer sanciones no pecuniarias que pueden resultar de manera más eficaz en el comportamiento de los sujetos pasivos, principalmente de los que obtienen rentas empresariales.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> CALVO ORTEGA Ramón. op. cit. pág. 434

<sup>76</sup> El non bis in idem supone, en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre "...la identidad de sujeto, hecho y fundamento..."

<sup>77</sup> CALVO ORTEGA Ramón. op. cit. pág. 436

<sup>78</sup> CALVO ORTEGA Ramón. op. cit. pág. 439

Las Sanciones Tributarias de las obligaciones tributarias materiales se encuentran comprendidas dentro del código tributario en los artículos del 246 al 258, los cuales se citan a continuación:

Incumplimiento de la Obligación de Retener<sup>79</sup> y Percibir<sup>80</sup>.

**Artículo 246<sup>81</sup>** Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de retener y percibir:

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

---

<sup>79</sup> La obligación de Retener el impuesto sobre la renta la tiene el Agente de Retención, y según nuestro código tributario en el inciso primero del artículo 154 “Es agente de Retención todo sujeto obligado por el código tributario a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria.

<sup>80</sup> La obligación de percibir el impuesto es del Agente de percepción, para lo cual el artículo 163 del código tributario establece que aquellos sujetos considerados como Grandes Contribuyentes deberá de retener el uno por ciento del valor total de los bienes muebles que transfieran a otros contribuyentes que no sean considerados como “grandes”, esto en concepto del anticipo al Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

<sup>81</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

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

#### Contribución de Conservación Vial.

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

**Art. 246-A**<sup>82</sup> Con la debida atención de los procedimientos, atenuantes y agravantes establecidos en este código sin perjuicio de la exigibilidad del entero del valor de la contribución vial, el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, aplicará a lo establecido en la Ley del Fondo de Conservación Vial el régimen sancionatorio siguiente:

- a) Del cien por ciento (100%) sobre la Contribución no enterada por el agente retenedor;
- b) Del cincuenta por ciento (50%) sobre la Contribución enterada de manera extemporánea por el agente retenedor;
- c) Del cien por ciento (100%) de la Contribución no pagada por el sujeto excluido poseedor del Documento de Identificación para la Exclusión de la Contribución de Conservación Vial (DIF) a su proveedor, en caso de hacer mal uso de la exclusión del pago de la Contribución; y

---

<sup>82</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

- d) Del cien por ciento (100%) del valor solicitado en concepto de devolución cobrada o solicitada al Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos, en forma indebida o en exceso, ya sea por no ser fidedigna la documentación presentada para sustentar el derecho de devolución, o por cualquier otra causa.

#### Incumplimiento de la Obligación de Enterar a Cuenta

**Artículo 247<sup>83</sup>** Constituye incumplimiento de la obligación de enterar a Cuenta:

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

Las multas previstas en esta disposición legal en ningún caso podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones, aún cuando no exista entero a cuenta a efectuar.

---

<sup>83</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

Incumplimientos relacionados con la obligación de presentar el Dictamen Fiscal.

Infracción de defraudación.

**Artículo 250<sup>84</sup>** Constituye defraudación toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este Código.

Presunciones de dolo

**Artículo 251<sup>85</sup>** Para los efectos de configurar la infracción de defraudación, se presume el dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- 1) Se lleven dos o más juegos de libros o registros contables para una misma contabilidad, con distintos asientos;
- 2) Exista contradicción evidente entre los libros, documentos, registros computarizados o demás antecedentes contables con los datos consignados en las declaraciones o informaciones sobre el impuesto.
- 3) No se lleven o no se exhiban libros, documentos, archivos o registros computarizados, soportes magnéticos u otros antecedentes contables y relativos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;
- 4) Se destruyan los registros contables, documentos anexos, sistemas o programas de contabilidad computarizados o los

---

<sup>84</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>85</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

soportes magnéticos así como los correspondientes al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios;

- 5) Se omita:
  - a) La información sobre hechos generadores de los impuestos bajo la competencia de la Administración Tributaria o circunstancias que influyan gravemente en la liquidación del mismo, o no se proporcione la documentación correspondiente; y
  - b) La emisión, en forma reiterada, de documentos y comprobantes exigidos por este Código.
  
- 6) Se incurra en falsedad o inexactitud en:
  - a) DEROGADO
  - b) La presentación de las liquidaciones e informaciones que sirven de base para la determinación de los impuestos;
  - c) Las anotaciones, cifras, hechos o datos que se consignen en los registros contables, archivos computarizados, soportes magnéticos, balances, declaraciones, Libros o registros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios u otros documentos sobre las operaciones realizadas; y,
  - d) Los comprobantes destinados a respaldar las operaciones anotadas en los registros y archivos;
  - e) DEROGADO
  
- 7) Se oculten:
  - a) Bienes o especies que son objeto de las actividades del contribuyente o utilizadas en ellas;
  - b) La realización de actividades o negocios gravados con los impuestos correspondientes; y
  - c) Documentos u otros antecedentes que están vinculados con la liquidación del impuesto.
  
- 8) Cuando en un medio de transporte o en un local o depósito se hallaren bienes de terceros cuya tenencia no pudiera justificarse;

- 9) Solicitar indebidamente el reintegro o devolución del impuesto invocando la realización de exportaciones u otras causas; y,
- 10) Cuando se declare como valor o cantidad de mercaderías, producción o monto de las ventas, una suma inferior en más de un quince por ciento a lo que realmente corresponde.

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

Sanción.

**Artículo 252<sup>86</sup>** La defraudación tributaria será sancionada con una multa del cien por ciento del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan.

Evasión no intencional.

**Artículo 253<sup>87</sup>** Toda evasión del tributo no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

En ningún caso la multa podrá ser inferior a cuatro mil novecientos setenta colones.

---

<sup>86</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>87</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

Evasión intencional.

**Artículo 254<sup>88</sup>** El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.

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

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

---

<sup>88</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

- g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;
- h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando esta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización; e,
- i) Ocultación o destrucción de documentos.

Las conductas que deriven en el cometimiento del delito de evasión de impuestos en los que no sea requisito agotar la vía administrativa, serán sancionadas judicialmente atendiendo a lo previsto en el Código Penal y en el Código Procesal Penal. Los casos que no sean constitutivos de delitos se tramitarán conforme a las reglas establecidas en este Código.

Infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies

**Artículo 255<sup>89</sup>** Constituye infracción y se presume dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- 1) Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente u ocultamente dentro del territorio nacional, productos o mercaderías sin que se haya pagado el impuesto correspondiente o sin encontrarse amparadas por comprobantes de crédito fiscal, facturas o notas de remisión, de movilización o de libre tránsito o documentos semejantes o sin haber cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones de este Código u otras normas legales;
- 2) Violar el cierre o medidas de control de un establecimiento, negocio, local u oficina, dispuestas por el Juez respectivo; destruir, romper o dañar cerraduras o sellos puestos por la autoridad competente en

---

<sup>89</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

cualquier almacén, local, depósito, oficina, mueble o edificio; o sin romper o dañar los sellos o cerraduras, se abran estos o parte de los mismos, o en cualquier forma se extraiga el contenido, documentos o bienes allí existentes, sin estar investido de autoridad para ello; y,

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

### Sanción

**Artículo 256<sup>90</sup>** La ocurrencia de la infracción señalada en el numeral 1) del artículo anterior será sancionada con la multa que establece el artículo 173-A de este Código. Las infracciones señaladas en los numerales 2) y 3) serán sancionadas por la autoridad competente con decomiso de la mercadería, productos y demás efectos utilizados en la comisión de la infracción.

Sanción de cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas.

**Artículo 257<sup>91</sup>** El cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 239 de este Código.

---

<sup>90</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>91</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo artículo.

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

En caso de reincidencia la Administración Tributaria certificará los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia, lo remitirá a la Fiscalía General de la República, para que ésta solicite al Juez de lo Civil o en su defecto al Juez que tenga competencia en materia civil de la jurisdicción en la que se cometió la infracción, que proceda a la imposición de la sanción del cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina. El juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia y la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva.

El cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina, será ordenado por el Juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República con participación de delegados de la Administración Tributaria, acto en el que se impondrá sellos oficiales con

la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL", los cuales también deberán ser autorizados por el Juez competente con el sello del Juzgado y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL".

Si el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento, local, negocio u oficina cerrado se le sancionará duplicando el plazo fijado inicialmente.

Si con posterioridad a la imposición y ejecución de la sanción de cierre temporal, la Administración Tributaria constata que dicho contribuyente ha incurrido nuevamente en la infracción de no emitir o de no entregar factura o documento equivalente legal autorizado, la sanción de cierre se decretará por un plazo de veinte a treinta días continuos, cada vez que se compruebe un nuevo incumplimiento. El trámite a seguir en estos casos para la Administración Tributaria, Fiscalía General de la República y Juez competente será el mismo aplicado para proceder a la sanción de cierre en casos de reincidencia, previsto en el inciso cuarto de este artículo.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de actividades, profesión u oficio, del sujeto pasivo sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

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

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

Sanción genérica. Multa mínima

**Artículo 258**<sup>92</sup>.- Las infracciones a las disposiciones de este Código que establecen obligaciones que no tengan sanción específica señalada, serán sancionadas con una multa de novecientos ochenta colones a cuatro mil novecientos setenta colones. Si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto la sanción corresponderá al cincuenta por ciento del impuesto omitido, pero esta no podrá ser inferior a novecientos ochenta colones.

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

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

1. Evasión de impuestos.
2. Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.
3. Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.
4. Falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos.
5. La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

## **2.2 MARCO DOCTRINARIO JURISPRUDENCIAL.**

El tema que nos ocupa son las consecuencias jurídicas que ocasiona el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, pero antes de

---

<sup>92</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

hablar directamente de las consecuencias jurídicas se nos hace necesario abordar el tema de las Obligaciones Tributarias y sus especificaciones. Para el desarrollo de estos aspectos no solamente nos basaremos en la doctrina si no que haremos una relación con las leyes, tomando en cuenta la Constitución de la República como ley primaria, y como leyes secundarias: el Código Tributario, Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Ley del Impuesto sobre la Renta, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

A continuación desarrollaremos los siguientes puntos:

- Relación jurídica tributaria<sup>93</sup>:

La relación jurídica tributaria es el vínculo entre el Estado y el ciudadano, dónde se busca el acatamiento de la norma jurídica fiscal, que obliga a un hacer, no hacer o tolerar y que tiene relación directa con la obligación tributaria pero dónde no forzosamente debe entregarse una cantidad de dinero al fisco pues como puede dar nacimiento a una obligación tributaria, también la puede modificar, extinguir y transmitir.

- Obligación tributaria material<sup>94</sup>:

Según el art. 16 del Código Tributario la Obligación Tributaria es “el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran

---

<sup>93</sup> La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

<sup>94</sup> Las obligaciones materiales consisten en el pago de una cantidad de dinero.

sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.

Tomando como base la Ley General Tributaria Española, Martín Queralt y Lozano Serrano, definen la obligación tributaria como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por aplicación de los elementos, de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”.<sup>95</sup>

Por su parte, Giuliani<sup>96</sup> considera la obligación como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”. Por otro lado, Giannini la define como “el deber de cumplir la prestación” y como “la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo.”<sup>97</sup>

A manera de concluir sobre este punto y tomando en cuenta las definiciones dadas por los doctrinarios y lo que establece el código tributario en sus arts. 16, 17 y 18 y el reglamento de aplicación del código tributario en su título II, se puede afirmar que las obligaciones tributarias materiales son el vínculo jurídico que existe entre el ente Público y los sujetos pasivos, conforme al cual éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley, en el plazo que ésta estipule.

---

<sup>95</sup> Víctor de Santo en El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía. 2ª Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999 Pág. 685, define la obligación tributaria como la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último a que tiende la institución del tributo, el objeto principal de la actividad desarrollada por el Estado en el ámbito tributario.

<sup>96</sup> GIULIANI FONROUGE, C., Derecho Financiero, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970, Pág. 375.

<sup>97</sup> Manuel Ossorio en El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta S. R. L. Buenos Aires, 1984, pág. 505, define la obligación tributaria como aquella que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

- Tributos:

A las Obligaciones que establece el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, se le llama Tributos y se encuentra regulado en el capítulo IV, título I, arts. 11-15 del Código tributario.

Al respecto y tomando el tema de los tributos, diferentes autores han elaborado conceptos acerca de este tema; así tenemos que para Queralt El tributo es un “ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de una ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”.<sup>98</sup> Por su parte el autor Giuliani Fonrouge, expresa que el tributo consiste en “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones de derecho público”. Para Sainz de Bujanda, el tributo “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario”.<sup>99</sup> De tal manera, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.

---

<sup>98</sup> QUERALT, J. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Novena Edición, Editorial Tecnos, 1998.

<sup>99</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. “Lecciones de Derecho Financiero”, 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, p. 171.

Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Al respecto nuestra Constitución de la República le atribuye a la Asamblea Legislativa la facultad de "decretar impuestos, tasas y demás contribuciones especiales sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos" <sup>100</sup>(Ord. 6º del Art. 131 Cn.). Al respecto el art. 223 Cn también toma en cuenta ésta clasificación al establecer que; "Forman la Hacienda Pública" (ordinal 4º) "Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan".

Por su parte, el inciso 2º del Art. 3 de la Ley General Tributaria Municipal establece: "Son Tributos Municipales, los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales Municipales"<sup>101</sup>.

La diferencia entre las distintas clases de tributos radica en el hecho imponible, es decir en los hechos tipificados por la ley cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Para evitar imprecisiones, se trata a continuación separadamente cada tributo, destacando sus características específicas, que los diferencian unos de otros.

#### **a) Impuestos:**

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria (acreedor tributario).<sup>102</sup>

---

<sup>100</sup> Constitución de la República, D.C. Nº 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. Nº 234, Tomo Nº 281, del 16 de diciembre de 1983.

<sup>101</sup> Ley General Tributaria Municipal, D.L. Nº 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. Nº 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

<sup>102</sup> Impuestos. <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto> 12:15 am. 14 de julio de 2011.

En el art. 13 del Código Tributario se establece una definición de impuesto el cual es el siguiente: “Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.<sup>103</sup>

Los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar el estado. En pocas palabras: sin los impuestos el estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.<sup>104</sup>

En nuestro derecho Salvadoreño los impuestos se dividen en Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Impuesto directo o imposición directa es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, la contribución rústica y urbana (o impuesto sobre bienes inmuebles), los impuestos sobre la posesión de vehículos (Impuesto de la tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc.<sup>105</sup> Como otra definición de Impuesto directo tenemos que, “impuestos directos son aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida, sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos reputándose en cambio indirectos los que tienen

---

<sup>103</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>104</sup> Impuesto. <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>. 12:26 am. 14 de Julio de 2011.

<sup>105</sup> *Ibidem*. 12:43 am. 14 de julio de 2011.

por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades del consumo o renta gastada.”<sup>106</sup>

El cuerpo normativo que regula con más especificidad al impuesto directo es la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Los aspectos más relevantes regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta son las rentas gravadas, las cuales se encuentran reguladas en los arts. Del 1 al 4, los sujetos (Arts. 5 y 6), liquidación y pago del Impuesto (Titulo VII, Capítulo I, arts. 48 y 49) y del pago y la retención del Impuesto (Arts. Del 51 al 65).

En el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta los aspectos más relevantes sobre los impuestos directos son los siguientes; del sujeto del Impuesto (Titulo II, Capítulo I, arts. 2, 6 y 7), de la renta obtenida (Titulo II, Capítulo II, art. 9), y determinación de la renta neta o imponible (Titulo II, Capítulo III, arts. 31 y 32.)

Impuesto indirecto o imposición indirecta es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo. Históricamente, es el caso de la alcabala castellana del Antiguo Régimen y de los consumos del siglo XIX.<sup>107</sup> Es decir que el impuesto es indirecto cuando se le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado al ente público, por ejemplo el IVA.

---

<sup>106</sup> VALDEZ COSTA Ramón. op. cit. Pág. 177

<sup>107</sup> Impuesto. <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>. 12:58 am. 14 de julio de 2011

El cuerpo normativo que regula más detalladamente a este impuesto es la Ley del Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el reglamento de la del Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En la Ley del Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios los aspectos más relevantes sobre el impuesto indirecto son: los hechos generadores del Impuesto (Titulo I, Capitulo preliminar, art. 3), Transferencia de Bienes Muebles Corporales (Titulo I, Capitulo I, arts. Del 4 al 10), Sujetos del Impuesto (Titulo II, Capitulo I, arts. Del 20 al 43), e Infracciones y Sanciones (Capítulo III, arts. Del 119 al 141). Por su parte en el reglamento de la Ley del Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios los aspectos más relevantes son: Contribuyentes del Impuesto (Capítulo IV, art.8) y Calculo del Impuesto (Capitulo X, arts. Del 21 al 25).

#### **b) Tasas:**

Una tasa es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Un ejemplo de ello es la realización del cordón cuneta que pasa delante de una vivienda, el propietario de dicha vivienda deberá pagar la realización de la obra, no así por ejemplo el alumbrado público, ya que lo que se paga por él, es el beneficio que

brinda y no es la obra. El alumbrado público se encuentra dentro del grupo de Contribuciones Especiales.<sup>108</sup>

Según el art. 14 del código tributario la Tasa es “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente”.<sup>109</sup>

Por su parte, la Ley General Tributaria Municipal nos dice en el Art. 5 que: "Son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios".<sup>110</sup>

A manera de conclusión se puede decir que, tasa es aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

### **c) Contribuciones Especiales:**

Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.<sup>111</sup>

Según el art. 15 del Código tributario Contribución Especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto

---

<sup>108</sup> Tasa. [http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa\\_\(tributo\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_(tributo)). 5:38 am. 14 de Julio de 2011.

<sup>109</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>110</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>111</sup> Contribuciones Especiales. [http://es.wikipedia.org/wiki/Contribuci%C3%B3n\\_especial](http://es.wikipedia.org/wiki/Contribuci%C3%B3n_especial). 5:54 am. 14 de Julio de 2011

no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación”.<sup>112</sup>

A manera de concluir “las contribuciones especiales son tributos que se deben en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado”<sup>113</sup>.

- Sujeto activo.

En el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. Según el art. 19 el Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado.

- Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Según el art. 30 del código tributario se considera sujeto pasivo al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de

---

<sup>112</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>113</sup> KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros, “Manual de Derecho Financiero”, 1ª Ed. Centro de Investigación Y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993. p. 255

la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente del derecho, y el segundo el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al derecho fiscal es el primero, “solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal”.

Al respecto, el art. 31 del código tributario establece que Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria.

En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

Los efectos de la solidaridad son:

- a) El cumplimiento de la obligación puede ser exigido totalmente a cualquiera de los obligados solidarios;
- b) El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados libera a los demás; y,
- c) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal expresa se exija que los otros obligados lo cumplan.

- Administración tributaria y sus funciones.

La Administración tributaria es el Ministerio de Hacienda y actúa a través de las direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos, esto según el art. 21 del código tributario. Según el art. 22 del código tributario, a la Administración tributaria le compete la potestad de administrar la aplicación del código tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos, de una manera general y obligatoria.

El art. 23 del código tributario establece que son funciones básicas de la Administración Tributaria:

- a) El registro y control de los sujetos pasivos del impuesto;
- b) Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva;
- c) Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales;
- d) Control y designación de agentes de retención y de percepción;
- e) La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes;
- f) Las liquidaciones oficiosas del impuesto;
- g) La aplicación de sanciones;
- h) La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios;
- i) La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial; y,
- j) Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

Registros, expediente y documentación.

- Papel del Estado ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales

Ante algún incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales el Estado actúa aplicando las normas jurídicas<sup>114</sup> establecidas para el caso en mención.

- Infracciones.

El art. 226 del código tributario manifiesta que constituyen infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales. Para el caso el art. 227 del mismo cuerpo legal establece que el incumplimiento de cada obligación tributaria constituirá una infracción independiente, aún cuando tengan origen en un mismo hecho. En consecuencia, se sancionarán en forma independiente, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un sólo acto.

- Sanciones.

Las sanciones tributarias son importes exigidos por la Administración como consecuencia de que el obligado tributario haya incurrido en una infracción tributaria. Las sanciones se clasifican en leves, graves y muy graves, dependiendo del tipo de infracción que se produzca.<sup>115</sup>

Las sanciones jurídicas se encuentran reguladas en el Título IV, Capítulo VIII del Código Tributario en los arts. Del 226 al 258.

---

<sup>114</sup> Las normas jurídicas a las que se hace referencia son los artículos del 246 al 258 del código tributario y los artículos ----- del código penal.

<sup>115</sup> Sanciones Tributarias. [http://www.aredepymes.com/?tit=manual-de-sanciones-tributarias&name=GeTia&contentId=man\\_sanciones&lastCtg=ctg\\_12](http://www.aredepymes.com/?tit=manual-de-sanciones-tributarias&name=GeTia&contentId=man_sanciones&lastCtg=ctg_12). 6:11 am. 14 de julio de 2011

## **CAPITULO TRES**

### **ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS CONSECUENCIAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.**

#### **3.1 INSTITUCIONES ESTATALES ENCARGADAS DE GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MATERIAL.**

##### **3.1.1 El Ministerio de Hacienda.**

Cada Estado debe de asegurarse los medios financieros necesarios para la realización de sus objetivos, pero además necesita garantizar que estos ingresos estén debidamente distribuidos, con ese simple ideal se crea en nuestro país un ente encargado de normar la actividad tributario-económica.

El Ministerio de Hacienda inicia su historia en febrero de 1829, cuando Don José María Cornejo asume el gobierno, este asigna a don Manuel Barberena como encargado de Hacienda y Guerra.

En mayo de 1938 don Timoteo Menéndez nombra como Ministro General a don Antonio José Cañas, quien organiza la Administración Pública en cuatro secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. A partir de entonces es considerado como el primer ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno.

Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el

gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.<sup>116</sup>

Actualmente todo el ámbito de competencia investida en el Ministerio de Hacienda se encuentra contenido en el Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo<sup>117</sup>, aquellas competencias que son de primordial importancia al tema que nos atañe en este trabajo son las siguientes:

- *Armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria y proponer al Órgano Ejecutivo ... las disposiciones que afecten al sistema tributario*
- *Organizar, dirigir y controlar la recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos...*

En estas competencias se deja divisar la función que el Ministerio de Hacienda tiene en cuanto a la política tributaria.

### **3.1.1 .1 La Administración Tributaria**

El Estado como persona jurídica se encuentra conformado por todos los elementos que están en él organizados, dentro de los cuales se encuentran la población, el territorio y las instituciones gubernamentales encargadas de alcanzar los fines del Estado. En el caso de estas instituciones debemos señalar forman parte de un ente jurídico superior como lo es el Estado, razón por la cual ellas mismas no tienen personalidad jurídica individual.

---

<sup>116</sup>Historia del Ministerio de Hacienda, en línea, 14 Noviembre 2011 11:09 PM, Disponible en la Web:  
[http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco\\_Institucional/Historia\\_del\\_Ministerio\\_de\\_Hacienda](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda)

<sup>117</sup> Artículo 36 del Reglamento interno del Órgano Ejecutivo, Artículo en el cual se muestra la competencia que dicha entidad gubernamental posee a lo largo de 24 numerales.

En materia tributaria el Estado es una persona muy importante, ya que él ejerce, con los límites debidos, la potestad tributaria y además, es, como lo analizaremos en su oportunidad, en su expresión patrimonio, el Fisco, el sujeto activo de la obligación tributaria<sup>118</sup>.

La administración tributaria es el componente principal en el proceso de aplicación de cualquier sistema fiscal. Por medio del análisis que hagamos de esta entidad podemos discernir cuanto se están cumpliendo los objetivos propuestos inicialmente por el poder político de un país. No es posible determinar el nivel de los recursos con que contara el Estado con simplemente observar la presión fiscal ejercida a los contribuyentes, se debe tener en cuenta los esfuerzos que realiza la administración tributaria para garantizar el cumplimiento universal de la normativa tributaria.

La Administración Tributaria es el ente principal encargado de la recaudación, el control y la organización de todo lo relacionado con la tributación. Desde el mismo momento en que el Estado decreta impuestos a sus ciudadanos nace la necesidad de administrarlos, es decir tomar las medidas necesarias para percibirlos adecuada y eficientemente, además de redirigir esos ingresos a los proyectos de nación más acertados. Teniendo lo anterior en cuenta es cómo podemos discernir que en el artículo 21 del Código Tributario el legislador al utilizar la frase “Administración Pública” hace referencia clara y directa al Ministerio de Hacienda quien, a través de las Direcciones respectivas, es el ente responsable de la administración y recaudación de impuestos.

---

<sup>118</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis. “Manual de Derecho Tributario”. Primera edición, Editorial Jurídica ConoSur Ltda, Chile, 1998. pág. 44

### 3.1.1 .2 Tribunal de apelaciones de los impuestos internos

Este tribunal ha sido creado<sup>119</sup> con la finalidad de garantizarle a los contribuyentes el derecho de apelación contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, este Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos está integrado por un presidente y dos vocales, nombrados por el Órgano Ejecutivo en el ramo de Hacienda.

Este Tribunal se encuentra regulado por la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ley especializada que norma todos los aspectos de control y funcionamiento del Tribunal, la misma establece la base legal de todo lo concerniente a la estructuración y actuaciones del referido órgano dentro del incidente de apelación, en los actos mencionados anteriormente. Esta ley excluye todo lo relativo a los recursos de rectificación y similares, que se plantean en las respectivas leyes impositivas<sup>120</sup>.

Lo anterior podemos notarlo en el considerando primero de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos que textualmente dice de la siguiente forma:

*“Que el despliegue de la función revisora en el ámbito de los impuestos internos debe manifestarse como una garantía real y objetiva para el efectivo ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes consagrado en nuestra Carta Magna y en relación a los gastos definitivos de*

---

<sup>119</sup> Creado de acuerdo a partir de la Ley De Organización Y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos, Decreto Legislativo No 135

<sup>120</sup> KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette; Manual de Derecho Financiero, Centro de Investigación y Capacitación, Primera Edición, El Salvador, 1993. p162

*liquidación oficiosa de impuestos a resolverse por la Dirección General de Impuestos Internos”*

### **3.1.2 Competencia Legal.**

Antes que nada debemos sentar que todos los principios y normas que le son aplicables a los tributos internos de nuestro país es el Código Tributario de la República de El Salvador, el que desarrolla lo referente a tributos y en general al área tratada que están legalmente bajo la competencia jurídica de la Administración Tributaria. El Ente Rector de la Administración Tributaria salvadoreña es el Ministerio de Hacienda.

El Código Tributario de la República de El Salvador, contiene en su conjunto, los Principios y Normas Jurídicas que son aplicables a todos los tributos internos del país

Estos Principios y Normas Jurídicas son aplicables a las Relaciones jurídicas de carácter tributarias que se originen por los Tributos impuestos legalmente por el Estado de El Salvador.

Sin embargo se debe de aclarar además que existes variadas formas de infracciones tributarias, que conforman lo que se conoce como delito fiscal y que son competencia de los tribunales en materia penal. En nuestro país estos delitos son denominados como delitos contra la Hacienda Pública o delitos de defraudación al Fisco, y se encuentran regulados íntegramente en el Código Penal

#### **3.1.2 .1 Proceso Administrativo**

Antes que nada debemos plantear que en nuestra legislación, al igual que en una gran número de ordenamientos a nivel internacional, se puede

iniciar el proceso administrativo por dos vías diferentes, tanto por la vía oficiosa como a petición de parte.

En este sentido cabe destacar que los procedimientos en materia Tributaria son por la vía oficiosa. En la vía oficiosa debe de tenerse en cuenta que el procedimiento se inicia por una acto de la administración donde se acuerde tal circunstancia.

### **Ordenación del expediente administrativo**

Una vez que haya sido iniciado el proceso el funcionario de la administración deberá ordenar el expediente donde haga contar todas las actuaciones y decisiones de los que se conforme el proceso y de las que se presenten en un futuro.

### **Terminación del Procedimiento**

Dentro de nuestra legislación la terminación del proceso administrativo puede darse de cualquiera de dos vías diferente. Estas vías son por medio de una resolución o por el silencio administrativo.

Así pues en el procedimiento en materia Tributaria el proceso administrativo regularmente finaliza por medio del dictamen de una resolución por parte del Ministerio de Hacienda.

### **3.1.2 .2 Tribunales en materia Penal**

Dentro de la competencia de los tribunales del área penal se encuentran los delitos penales los cuales son una gran herramienta en el combate contra el fraude que se genera hacia la Administración Tributaria de cada país y esto es, innegablemente, por el poder disuasivo y ejemplarizante

que el mecanismo penal produce entre los contribuyentes.

Combatir el delito fiscal es cada vez más complicado, debido a que el entorno económico, social y político está en constante cambio, y las actuaciones delictivas evolucionan y se adaptan al mismo con gran rapidez. Con las nuevas tecnologías y la globalización, las posibilidades de comunicación y de relación entre los delincuentes se han incrementado de forma espectacular, y las formas de cometer delitos se han exportado de unos países a otros<sup>121</sup>.

Dentro de las regulaciones del Código Penal podemos encontrar algunos hechos de índole fiscal tipificados por la norma como delitos, hechos a los que en nuestro país se les denomina como delitos contra la Hacienda Pública o delitos de defraudación al fisco.

Dentro de nuestro Código podemos encontrar varios supuestos tipificados bajo esta denominación común de delitos de defraudación al Fisco. Esto lo podemos deducir de lo señalado en el artículo 249 de dicha ley:

1. Evasión de impuestos.
2. Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.
3. Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.
4. Falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos.
5. La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

El procedimiento judicial para tratar los delitos fiscales se encuentra de

---

<sup>121</sup> GAVILÁN NÚÑEZ, Felipe, El Delito Fiscal en América Latina, EUROsociAL Fiscalidad, 2010, P13

una forma dispersa en diferentes cuerpos normativos, tanto en el Código Penal, el Código Procesal Penal y en el Código Tributario.

En nuestro país para poder iniciar un proceso judicial contra una persona se debe de agotar la vía administrativa, sin embargo ese requisito no se aplica en todos los delitos contra el fisco. Es decir que dependerá del tipo objetivo del delito la obligatoriedad de agotar la vía administrativa antes de llevar el caso a los tribunales comunes, esto lo encontramos regulados en los artículos 251-A del Código Penal y 23, inciso 3º del Código Tributario.

### **Denuncia del delito contra el Fisco por la Administración Tributaria**

Por lo anterior debemos entender que para denunciar algunas conductas constitutivas de delito de defraudación al Fisco, con carácter previo a efectuar la denuncia a la Fiscalía General de la República, es requisito indispensable agotar la vía administrativa. Sin embargo, para otras figuras delictivas, este requisito no es necesario, de tal forma que cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República.

Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización. El aviso de la existencia del delito lo realizará la Administración Tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos, al cual se acompañará la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos,

de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditaciones indebidas, y la indicación de los documentos falsos, según cuál sea el delito que se suscite.

Una vez recibida la denuncia, la Fiscalía General de la República, procederá a investigar y luego a efectuar el requerimiento fiscal pertinente en sede judicial, acto con el que se da inicio al proceso penal.

### **Efectos de la denuncia fiscal en el ámbito administrativo**

En los casos en que se requiere el agotamiento previo de la vía administrativa, no se produce ninguna consecuencia, puesto que el procedimiento administrativo ya ha concluido cuando se presenta la denuncia. En caso contrario, se suspenderá el procedimiento administrativo, se elaborará el informe de auditoría correspondiente y se procederá a realizar la denuncia. En consecuencia, la etapa de audiencia y apertura a pruebas, así como la liquidación de oficio del impuesto no son realizadas por la Administración Tributaria, sino por el juez de la causa, de conformidad con lo establecido en los artículos 183 inciso final y 186 del inciso final del Código Tributario, en relación con lo establecido en el artículo 251-A del Código Penal.

En estos casos, se suspenderá la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control que le competen a la Administración Tributaria, desde la fecha en que se presente la denuncia ante la Fiscalía General de la República, y se reanudará el día en que la Administración Tributaria reciba la notificación del fallo judicial, en que se establezca que el monto defraudado es inferior a los montos que el Código Penal exige para la configuración de los delitos de defraudación al Fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, de conformidad con lo establecido en los artículos 175 inciso 2° del Código

Tributario y 251-A del Código Penal.

Dentro de nuestro ordenamiento penal podemos observar que para algunas conductas donde se hace obligatorio agotar la vía administrativa antes de iniciar un proceso judicial, dándose así la prejudicialidad administrativa, sin embargo estos no es un requisito ante todos casos. Según el artículo 251-A del Código Penal los tipos penales en los que se hace obligatorio agotar la vía administrativa, en casos de Defraudación al Fisco, son las siguientes:

1. En el delito de evasión de impuestos, cuando se declare información inexacta, excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello, o declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.
2. El delito por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, si el provecho se obtuviere excluyendo u omitiendo declarar ingresos, o aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.
3. En el delito de falsedad ideológica, cuando se emitan o entreguen documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales.

También es de suma importancia analizar el papel que tendrá la Administración Tributaria en el proceso a seguir por los Delitos contra el Fisco, si bien El Ministerio de Hacienda debe dar aviso a la Fiscalía

General de la República al detectar la existencia de un delito fiscal<sup>122</sup>, también juega un papel muy importante dentro del proceso que le sigue, de la siguiente forma:

a. Intervención general en el proceso.

Después de que la Administración Tributaria efectúe el aviso de la posible existencia de delitos de defraudación al Fisco, la investigación es dirigida por la Fiscalía General de la República, con la colaboración de la Policía Nacional Civil. En el proceso, la Administración Tributaria no tiene carácter de policía judicial.

En términos generales, el proceso se desarrolla en tres etapas: audiencia inicial, instrucción formal y vista pública. Las pericias y demás actos de recopilación de pruebas se ejecutan en la etapa de instrucción formal, y la presentación material de las pruebas se realiza en la vista pública, bajo el conocimiento de un Tribunal de Sentencia.

b. Intervención en actividades probatorias durante el proceso.

En los procesos judiciales referentes a delitos de defraudación al Fisco, a petición de la Fiscalía General de la República, los jueces han juramentado como peritos a miembros del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, en aplicación de lo establecido en los artículos 195 y siguientes del Código Procesal Penal. Asimismo, se han juramentado como peritos propuestos por la defensa, a profesionales de la contaduría pública o de otras instituciones gubernamentales.

---

<sup>122</sup> Esto puede verse reflejado en el inciso tercero del artículo 24 del Código Tributario.

*“Para ese efecto, la Administración Tributaria cuando en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de Delitos de Defraudación al Fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República, para que ésta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva”.*

c. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial.

Si la sentencia es absolutoria, al recibirse la notificación de la misma, se continuará con el procedimiento administrativo establecido en la ley, se concederá audiencia al contribuyente y se abrirá la fase probatoria del procedimiento. Posteriormente, se procederá a dictar la resolución en que se liquida de oficio el impuesto.

En caso de que la sentencia sea condenatoria, no existe un procedimiento legal establecido para definir actuación alguna por parte de la Administración Tributaria. Esta circunstancia unida al deber de observar estrictamente el cumplimiento del principio de legalidad, impide a la Administración ejecutar acto alguno relacionado con el hecho constitutivo de infracción.

Otro punto muy importante a la hora de hablar del Proceso judicial que se sigue en los casos de Delitos contra el Fisco es el de la vigencia del principio *non bis in idem*. En los casos en que se suspende la vía administrativa con carácter previo a efectuarse la denuncia, no se llega a aplicar una sanción administrativa, por lo que no puede existir doble juzgamiento.

Por su parte, en los casos en que se requiere el agotamiento de la vía administrativa antes de efectuar la denuncia respectiva, no existe identidad absoluta de pretensiones o de causa, puesto que por un lado se trata de un delito y, por otro, de la configuración de una mera infracción tributaria, no existiendo un mismo sustrato fáctico y fundamento jurídico para ambos, razón por la que se estima que en realidad se sancionan cuestiones distintas en ámbitos completamente diferentes. En consecuencia, se considera que tampoco se violenta el principio *non bis in idem* en este caso

### 3.2 ESTUDIO SOBRE LA ESTRUCTURA JURÍDICA QUE REGULA LAS SANCIONES ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

- **CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR**

La Constitución como norma principal nos muestra las bases y lineamientos de principal aplicación ante la actividad Administrativo-Tributaria, del análisis de sus normas podemos discernir la finalidad que todo ente gubernamental debe buscar.

Esto lo podemos palpar desde el artículo 1 de nuestra carta magna en donde se enmarcan los valores que rigen la actividad del estado

*“El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común.*

*Asimismo reconoce como persona humana a todo ser humano desde el instante de la concepción.*

*En consecuencia, es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.”<sup>123</sup>*

De la lectura de este artículo constitucional podemos comprender que el Estado se debe al cumplimiento de los fines superiores de protección y tutela de la vida de todos los pobladores, sin embargo para cumplir con

---

<sup>123</sup> Constitución de la Republica, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

este objetivo el aparato estatal se ve en la necesidad de obtener los medios económicos necesarios, es entonces cuando cobra importancia el Poder Financiero como mecanismo para hacer llegar los fondos a las arcas del Estado, pero aun mas importante es lograr una correcta distribución de esos medios financieros para que cada institución de gobierno puede desempeñar su función de la manera más eficiente.

Otro factor muy importante a tomar en cuenta dentro de este ámbito constitucional, es la regulación que hace sobre la Asamblea Legislativa. Pues es esta la única con la capacidad de establecer tributos por medio de leyes, aprobar el Presupuesto General de la Nación; así como también de crear todas las leyes que sirven de marco, y sustento, a la Administración Financiera.

Podemos encontrar esta regulación que hace la Constitución en los artículos comprendidos entre el 121 al 143 de la misma. Allí encontramos la función de legislar en el artículo 121:

*“La Asamblea Legislativa es un cuerpo colegiado compuesto por Diputados, elegidos en la forma prescrita por esta Constitución, y a ella compete fundamentalmente la atribución de legislar.”<sup>124</sup>*

En el capítulo II, título VI de nuestra Carta Magna se establece la conformación del Órgano Ejecutivo y es así que en el artículo 150, define quienes integran este órgano y dice de la siguiente manera: “El Presidente y el Vicepresidente de la República, los Ministros y Viceministros de Estado y sus funcionarios dependientes, integran el Órgano Ejecutivo”. El Órgano Ejecutivo es el encargado por medio del Ministerio de Hacienda de dirigir las finanzas públicas, este ente el

---

<sup>124</sup> Constitución de la Republica, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

encargado de recaudar ingresos por medio de los tributos y tiene la atribución de realizar el Presupuesto General del Estado.

Del artículo 223 al 234 se atribuyen funciones a la Hacienda Pública, concepto eminentemente de Derecho Financiero, que es el aspecto institucional del fenómeno financiero. Esta institución es imprescindible, no sólo por formar parte de la Administración Financiera Estatal<sup>125</sup>, sino que ella es poseedora del Poder Financiero. Por lo que nuestra Carta Magna establece en los artículos siguientes, los principios reguladores de la Hacienda Pública:

*Art. 223.- Forman la Hacienda Pública:*

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

*Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados.*

En este artículo se encuentra plasmados los aspectos objetivos y funcionales de la Hacienda Pública, en el primero la Hacienda Pública es equivalente al concepto de conjunto organizado de recursos y a patrimonio público; en el segundo aspecto es igual a Actividad Financiera, encaminada a la obtención de ingresos y a la satisfacción de gastos.

---

<sup>125</sup> En donde cabe recalcar que el Ministerio de Hacienda es considerado en si mismo la Administración Tributaria de nuestro país.

*“Art. 226.- El Órgano Ejecutivo, en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado.”<sup>126</sup>*

De la lectura de este artículo debemos entender que esta atribución se hace directamente sobre el Ministerio de Hacienda.

De todo los aspectos expuestos anteriormente podemos concluir que dentro de

- **CODIGO TRIBUTARIO**

El actual código Tributario fue emitido en el año 2002, realizándole reformas en el mes de diciembre de 2010 las cuales entraron en vigencia en Enero del año 2010, este cuerpo normativo tiene como objetivo principal regular todas las actividades que realiza la administración tributaria para recaudar los fondos públicos necesario para la satisfacción de las necesidades del aparato gubernamental y sus dependencias.

Dentro del mismo código se encuentra regulada la administración de los fondos públicos provenientes de los tributos, las actividades encaminadas a garantizar su pago además de la imposición de sanciones hacia los contribuyentes por la falta de cumplimientos de sus obligaciones para con el fisco, las cuales podemos encontrar descritas en los artículos comprendidos entre el 19 al artículo 27 y en el rango entre los artículos 230 al 237.

---

<sup>126</sup> Constitución de la Republica, D.C. Nº 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. Nº 234, Tomo Nº 281, del 16 de diciembre de 1983.

En el artículo 5 del referido cuerpo normativo podemos encontrar las que, a criterio del legislador, se configuran como las fuentes del ordenamiento tributario, siendo estas las siguientes:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;
- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y,
- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias

Un concepto importante dentro del Derecho Tributario es la obligación tributaria, la que podemos definir como: un vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen<sup>127</sup>.

Dentro de las disposiciones legales establecidas en nuestro Código Tributario, podemos observar el Régimen Sancionatorio el que se encuentra en el Capítulo VIII de dicho cuerpo legal. En este apartado el legislador ubico las consecuencias y acciones generadas por el incumplimiento de las obligaciones materiales del contribuyente hacia el fisco.

El régimen Sancionatorio desarrollado en nuestro Código Tributario nos muestra algunas de las sanciones principales a las cuales el contribuyente está expuesto en el supuesto de incumplir con las obligaciones sustantivas que el mismo Código le impone, entiéndase por

---

<sup>127</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, editorial Depalma tomo I, Pág. 302

obligación sustantiva aquellas en las que se debe hacer efectivo el pago del impuesto, así podemos observarlo por la definición que nos brinda el artículo 85 de este mismo cuerpo normativo<sup>128</sup>.

En este mismo capítulo se desarrolla los conceptos de aquello que habremos de entender por infracción y sanción, así en el artículo 226 establece como definición legal de Infracción lo siguiente:

*“Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales”*

Mientras que en su artículo 228 se puede observar el concepto que el legislador nos brinda sobre Sanción, Así pues literalmente se lee:

*“Para efectos del presente Código y de las leyes tributarias respectivas, se entenderá por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en este Código o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicará la sanción prevista para cada infracción específica”<sup>129</sup>*

---

<sup>128</sup> Código Tributario, Artículo 85.- Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto.

<sup>129</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

A partir del artículo 235 encontramos la sección tercera de este capítulo, donde se establecen la regulación de todas las infracciones tributarias y sus respectivas sanciones, de las cuales a criterio del grupo de trabajo las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones materiales son las que se detallan a continuación.

<b>Infracción</b>	<b>Base Legal</b>	<b>Sanción</b>
Incumplimiento de la Obligación de Retener y Percibir.	Art. 246	Incumplimiento obligación de retener y percibir. Retener o percibir y enterar fuera de plazo. El nacimiento de la obligación se da al efectuarse el pago. Usualmente por la simple presentación de la declaración. Debe existir una fiscalización previa
Contribución de Conservación Vial	Art. 246-A	Se presentan las sanciones para aquello que no enteran o no pagan dicho impuesto.
Incumplimiento de la Obligación de Enterar a Cuenta	Art. 247	Incumplimiento a enterar anticipo a cuenta.
Infracción de defraudación	Art. 250 - 151 -152	Defraudación. Simulación, ocultación, etc. Provecho para contribuyente o tercero, perjuicio al Fisco. Presunciones de dolo (Art. 251) 100% impuesto defraudado, sin perjuicio sanciones penales.
Evasión no intencional	Art. 253	Evasión no intencional, todo caso no encasillable en el artículo

		siguiente. Debido a la no presentación de declaración o que sea incorrecta.
Evasión intencional	Art. 254	Sanción tanto a contribuyente como a tercero, se presumirá la evasión salvo prueba contraria
Infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies	Art. 255 y 256	

- **CODIGO PENAL**

Nuestro Código Penal, como ya se ha dicho anteriormente, reúne un grupo de supuestos antijurídicos denominados comúnmente como Delitos contra el Fisco, los cuales son una manifestación concreta del incumplimiento de ciertas obligaciones materiales.

Las conductas sancionadas en cada uno de los tipos de delito fiscal consagrados en el Código Penal, son las siguientes:

1. Evasión de impuestos (art. 249-A): sanciona a quien omita declarar hechos generadores, o declare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los siguientes medios:

- ▫ No llevando los libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias.
- ▫ Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación.
- Declarando información falsa o inexacta.

- Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello.
- Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias.
- No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones tributarias gravadas.
- Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.
- Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

**2.** Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250): sanciona a quien retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y además de esto que las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de 2857.14 dólares (25.000 colones) por mes. Asimismo, se tipifica en esta norma a quien, sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retenga o perciba impuesto total superior a 2857.14 dólares (25.000 colones) al mes y no lo entere al Fisco.

**3.** Los Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditaciones indebidas (art. 250-A): este artículo sanciona a quien obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, un provecho económico al que no tenga derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario. El provecho debe ser obtenido por cualquiera de los medios siguientes:

- Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones.
- Documentos obtenidos en forma fraudulenta.
- Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado.
- Excluyendo u omitiendo declarar ingresos.
- Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes.
- Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.

4. **Proposición o conspiración (art. 251):** castiga la proposición o conspiración para cometer cualquiera de los delitos de defraudación al Fisco. Es decir que el legislador convierte en hechos antijurídicos incluso los medios de preparación para el efectivo cometimiento de cualquiera de las figuras tipificadas por el Código como delito.

5. **Falsificación:** el Código Penal de nuestro país contiene varias hipótesis de falsificación documental. Cuando se trate de documentos que soporten operaciones tributarias, son las que configuran el delito de defraudación tributaria. Dichas hipótesis de falsificación son las siguientes:

- a) **Falsedad material (art. 283):** en esta disposición, se sanciona la falsificación tanto de documentos públicos, como de documentos privados. Por otra parte, específicamente tipifica falsificaciones de documentos tributarios, sancionando a quien estando autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, elaborar, facilitar, hiciere circular o pusiera a disposición cualquiera de los referidos documentos a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la Dirección

General de Impuestos Internos, o que contenga datos o información que no corresponda al contribuyente con el que se vinculan . También se sanciona aquí, en forma más grave, a quien incurra en las conductas indicadas precedentemente, sin estar autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

- b) Falsedad ideológica (art. 284): se sancionan dos hipótesis específicas de falsedad ideológica, en relación con documentos tributarios. En la primera de ellas, se sanciona a quien emitiera o entregare documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales . En la segunda se sanciona como hipótesis delictiva más grave si los documentos referidos anteriormente, acreditaren como emisores a sujetos que no se encuentran inscritos en el registro de contribuyentes de la Administración Tributaria, o contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él.
- c) Uso y tenencia de documentos falsos (art. 287): se sanciona en estas disposiciones a quien, con conocimiento de la falsedad y sin haber intervenido en ella, tuviere en su poder o hubiere utilizado documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que acrediten como emisor a un contribuyente inscrito en el Registro que lleva la Administración Tributaria, y se comprobare que los documentos no han sido emitidos u ordenada su impresión por el contribuyente a quien acreditan tales documentos. De igual manera, se sanciona a quien comercializare con documentos relativos al control del Impuesto

a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sin tener autorización de la Administración Tributaria para imprimirlos o que teniéndola se comprobare que no han sido solicitados por los contribuyentes a quienes acreditan. Por último, cabe señalar que se agrava la sanción cuando el documento acredite como emisor a un sujeto no inscrito como contribuyente en el Registro de la Administración Tributaria o contenga datos o información que no corresponde al contribuyente que acreditan.

## **REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Este reglamento nace como el instrumento necesario para la correcta aplicación de las normas contenidas dentro del Código Tributario, y es en él en donde se explica de manera clara todo lo que se refiere a conceptos y términos que dentro de este código se utilizan, así como también se explica de manera más amplia algunas disposiciones del Código Tributario para dar así una mejor aplicación a estas.

## **RÉGIMEN SANCIONATORIO.**

Este Reglamento contempla lo relativo al régimen sancionatorio que procede cuando los sujetos pasivos no cumplen con las obligaciones tributarias, como por ejemplo lo que establece el Art. 136 relativo a la sanción por declaración extemporánea, que dice:

*“Cuando se aplique la sanción establecida en el artículo 238 literal b) del Código Tributario y se hubieren hecho retenciones y entero de impuesto así como anticipos a cuenta, la referida sanción recaerá únicamente sobre la porción del impuesto a pagar,*

*excluyendo el monto retenido y enterado y el anticipo a cuenta ingresado al Fondo General de la Nación”.*

Cuando este artículo habla de la sanción contenida dentro del Código Tributario, se refiere exactamente a los casos en que no se presenta dentro del plazo establecido el balance general, estado de resultado o estado de ingresos o gastos, en donde la multa será de cero punto dos por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revaluó de activos no realizados, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.<sup>130</sup>

Este artículo tiene relación con el Capítulo VIII, del Código Tributario, que se refiere al régimen sancionatorio, y el cual desarrolla lo que se va entender por infracción y sanción, así como la independencia de las infracciones, y dentro de este se dice que infracción, es toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este código y en las leyes tributarias respectivas<sup>131</sup>. sanción, es la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Código Tributario, Art. 238 – A, Literal b)

<sup>131</sup> Código Tributario, Art. 226.

<sup>132</sup> Código Tributario, Art. 228.

## **CAPITULO CUATRO**

### **4.1. RESULTADO DE LA INVESTIGACION DE CAMPO**

La problemática del incumplimiento de las obligaciones materiales en un tema el cual no concierne exclusivamente al ministerio de hacienda pues existe un sin número de entidades asociadas a dicha actividad, a todo el aparato gubernamental concierne el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias pues de eso depende los ingresos económicos que sustentan la actividad estatal, mientras que a todos los contribuyentes no es de interés no solo por ser posibles sujetos de estas sanciones, si no porque esos impuestos que estamos obligados a pagar permiten al estado realizar las obras que son de utilidad para cada uno de los ciudadanos.

Como parte del análisis que nuestro grupo realizo sobre el tema tratado, y sobre todo del problema que se engloba dentro del mismo, se tuvo a bien llevar a cabo una encuesta para medir la percepción que la población salvadoreña tiene sobre el ámbito de la Administración Pública.

Dentro del sector poblacional que se utilizo como parte de este estudio se encuestó principalmente a estudiantes y profesionales de Ciencias Jurídicas, además de incluir a una porción adicional de población en general.

#### **Instrumentos utilizados.**

Con el afán de llevar a cabo esta investigación se redactó un cuestionario donde se busca conocer la opinión y conocimiento que este sector

poblacional tiene sobre el tema de las obligaciones materiales en materia de tributos.

Este cuestionario estaba compuesto de tres apartados diseñados para obtener una información más completa de los individuos que formaron parte del estudio. El primero de ellos recoge información general de la muestra poblacional, el segundo busca conocer la percepción de los encuestados sobre el tema tratado de una forma simple y con preguntas abiertas, el apartado tercero consta de una pregunta donde el encuestado podía seleccionar más de una opción, esto con el afán de medir el nivel de conocimiento sobre la legislación en materia de las obligaciones tributarias materiales.

#### **Análisis de la encuesta realizada.**

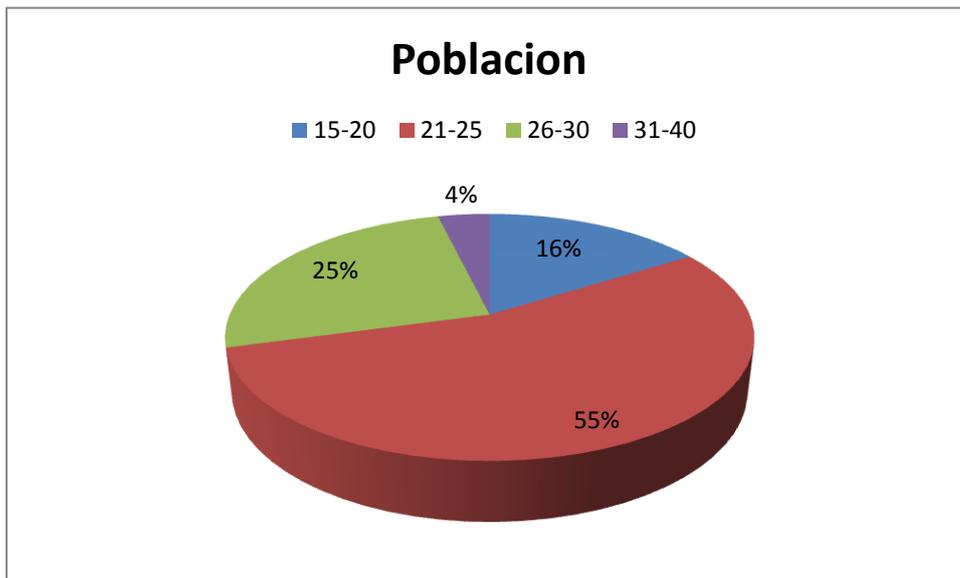
El resultado del estudio de campo se procesó mediante un cuadro comparativo, en donde se analizaron las respuestas a cada una de las interrogantes formuladas en el cuestionario.

A través de este análisis comparativo se determinó la carencia de una política de informe a la población sobre el tema tributario, además se conoció el nivel de comprensión que esta muestra poblacional tiene sobre las obligaciones tributarias sustantivas.

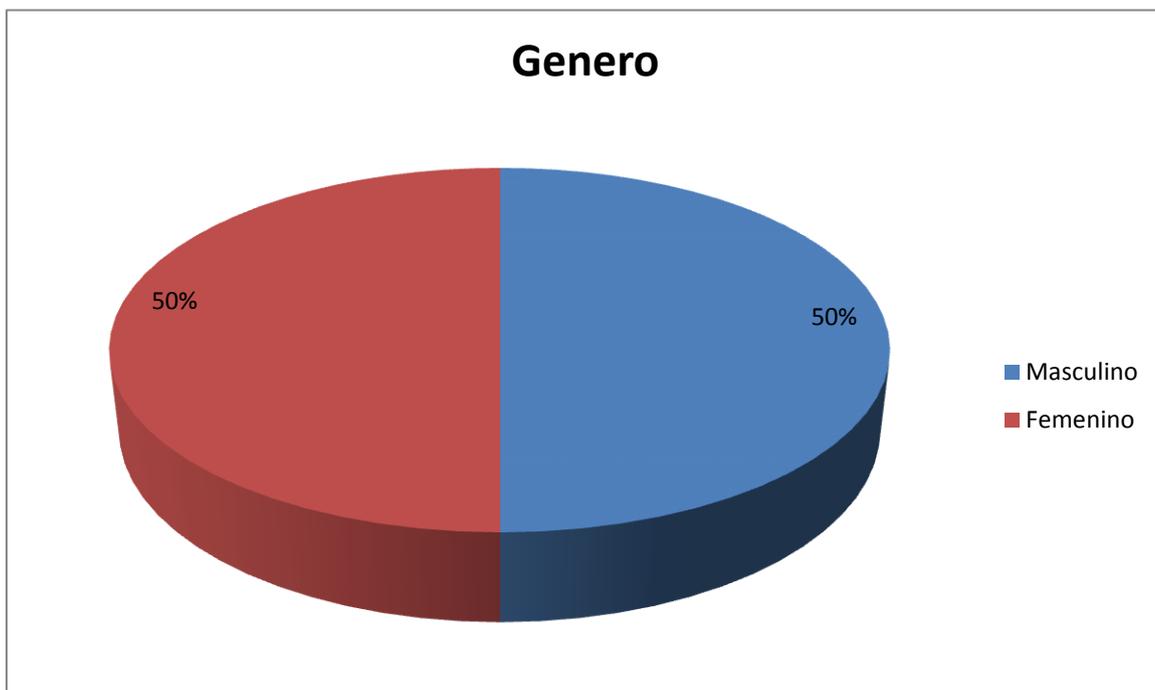
#### **Población encuestada.**

En este apartado se buscaba determinar los aspectos generales de aquellas personas que colaboraron en la encuesta.

A continuación podemos observar los rangos de edades de los sujetos entrevistados, siendo en su mayoría personas en el rango de los 21 a 25 años de edad.



De igual manera cabe mencionar que para la realizacion de este estudio se tomo en cuenta el genero de cada sujeto encuestado por cuestiones de formalidad, resultando un 50% de cada genero.



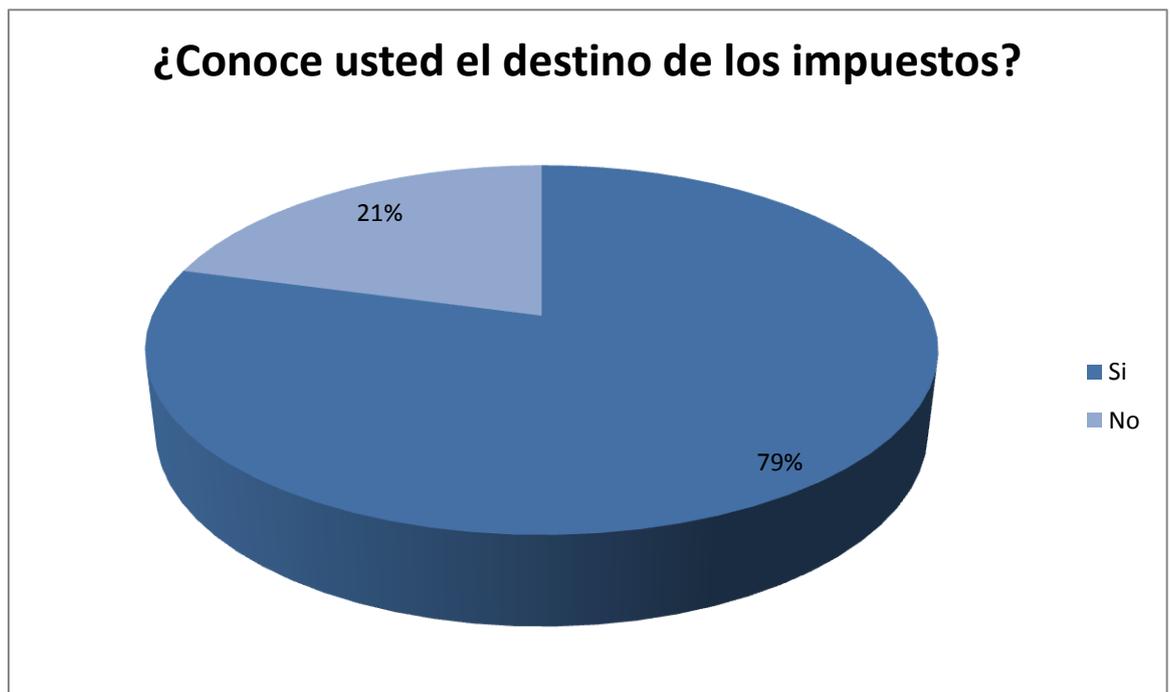
### 1- ¿Sabe usted que es un tributo?

Para comenzar con las preguntas relacionadas al tema se busco conocer entre la poblacion encuesta que porcentaje estaba informada sobre una pregunta tan basica y principal como lo es la definicion del tributo. Y la respuesta fue muy satisfactoria aunque un 14% de la poblacion encuestada dice desconocer que es un tributo a pesar de ser sujetos pasivos de la obligacion tributaria material.



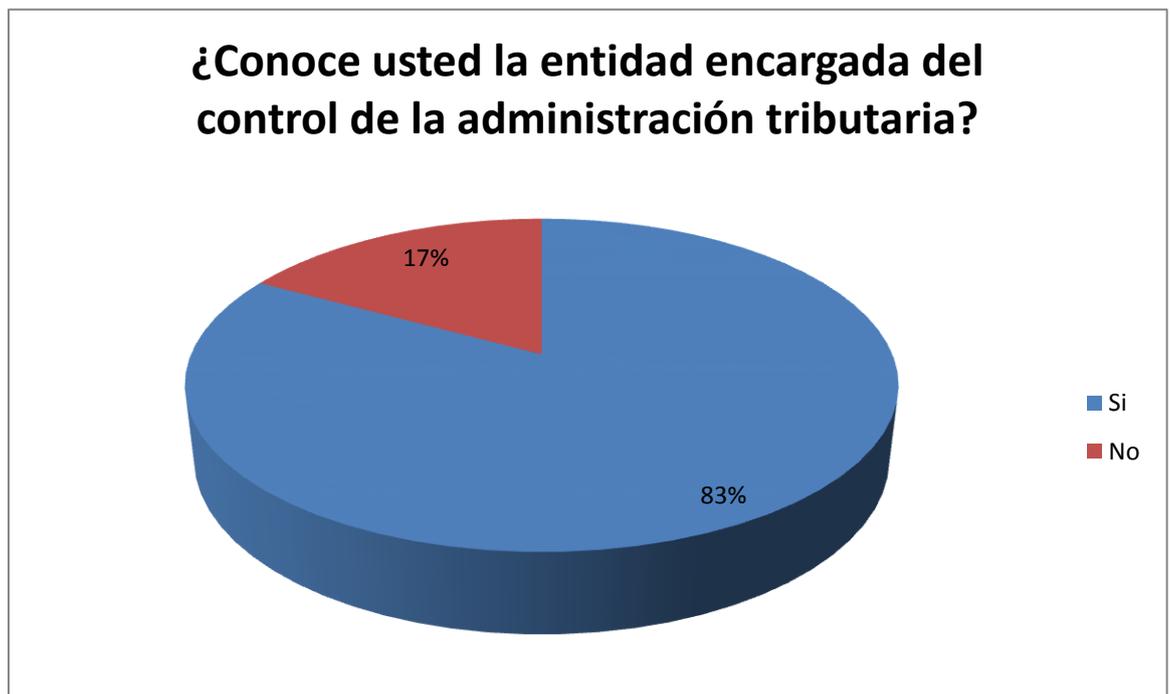
## 2- ¿Conoce usted el destino de los impuestos?

Ligada a la pregunta anterior se encuentra el conocimiento que la población encuestada tenía sobre el destino de los impuestos, en donde podemos observar nuevamente que un gran segmento de la población sí está informada sobre el tema tratado, ya que un 70% respondió sí conocer el destino de dichos impuestos.



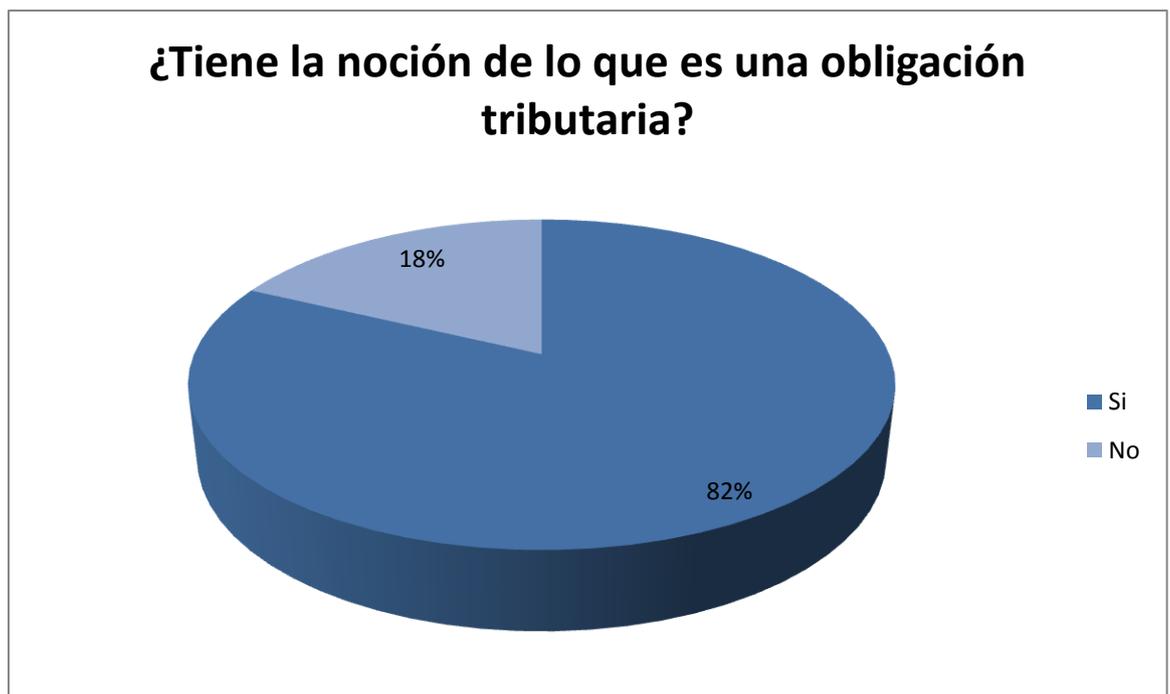
### 3- ¿Conoce usted la entidad encargada del control de la administración tributaria?

En esta pregunta se buscaba conocer si la población encuestada estaba informada sobre la entidad pública encargada del control y destino de los impuestos, dando como resultado que un 83% respondió satisfactoriamente.



#### 4- ¿Tiene la noción de lo que es una obligación tributaria?

En la cuarta pregunta se pretendía analizar el nivel de conocimiento acerca de uno de los temas principales de nuestra investigación, el cual era la obligación tributaria, para saber si las personas encuestadas estaban culturizadas con el tema, a pesar de que un 82% si lo está, se esperaba un porcentaje mayor puesto que todas las personas de una u otra forma somos sujetos pasivos de la obligación tributaria.



**5- ¿Conoce cuales son las obligaciones tributarias que como contribuyente usted tiene?**

La obligación tributaria es la materialización de los tributos, por lo tanto se clasifican en Impuestos, tasas y contribuciones especiales. Lo que pretendíamos con esta pregunta era conocer si la población encuestada está informada acerca de esta clasificación, ya que alguna parte de ella no suele hacer distinción. Más sin embargo un 73% si conoce las obligaciones tributarias que como contribuyente posee.



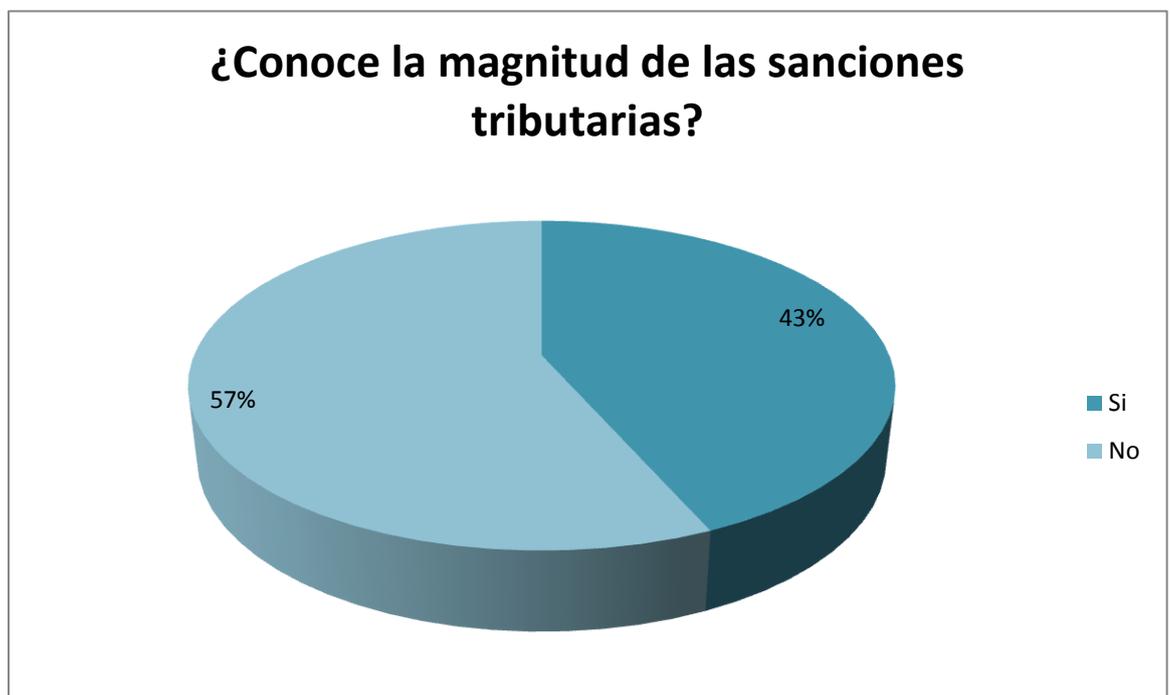
**6- ¿Sabe usted que al no cumplir con el pago del tributo está incurriendo en el delito de defraudación al fisco?**

La defraudación al Fisco es una hecho antijuridico que se da con frecuencia en nuestro país, sin embargo aun nuestro mismo legislador advierte que es una actividad que puede darse de manera no intencional, razón por la cual deseamos saber si la población conoce que al realizar esta actividad incurre en un delito.



## 7- ¿Conoce la magnitud de las sanciones tributarias?

Además de determinar si la población conoce la existencia de las sanciones tributarias, es necesario averiguar si la población conoce la magnitud de estas sanciones, pues solo de esa forma podremos saber si estas sanciones están cumpliendo con el objetivo de disuadir a los contribuyentes en la realización de delitos de orden tributario.



**8- ¿Considera que el gobierno de nuestro país fomenta una cultura de pago de los impuestos hacia la población?**

Con este cuestionamiento se buscaba el punto de vista de la población encuestada en cuanto a la política tributaria de nuestro país, para saber si ellos consideran que la actual Administración Tributaria tiene en cuenta un plan de concientización para que la población tenga el conocimiento necesario sobre el que hacer tributario, y con ello contribuir a fomentar una cultura nacional encaminada al pago efectivo y voluntario por parte de los contribuyentes.

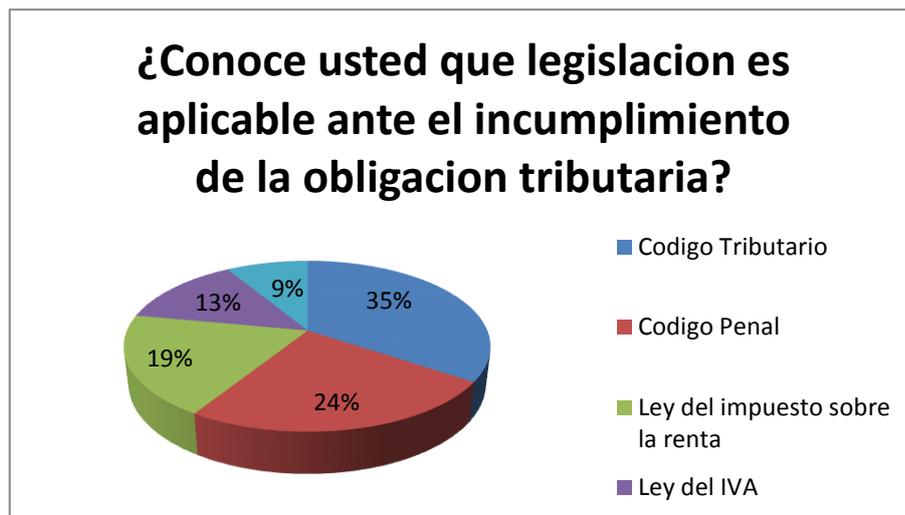
En el resultado encontramos que la mayoría de personas encuestadas consideran que el gobierno no cumple con ese objetivo de educar a los ciudadanos en los temas relativos al fisco.



### 9- ¿Conoce usted que legislación es aplicable ante el incumplimiento de la obligación tributaria?

En esta pregunta se le pidió a cada encuestado que marcara aquellos cuerpos normativos que considerara eran aplicables al caso de las sanciones tributarias, impuestas por el incumplimiento de las obligaciones sustantivas, brindándoles la oportunidad de marcar más de una opción.

Pregunta que arrojó los resultados siguientes, pues la opción que contó con mayor incidencia fue el Código Tributario el cual obtuvo un porcentaje del 35% de lo cual es evidente concluir que la población relaciona en mayor medida este cuerpo legal con la imposición de sanciones por parte de la Administración Pública, esta opción fue proseguida por el Código Penal el cual tuvo una incidencia del 24% debido, muy probablemente, al hecho que es este el que se encarga de castigar los delitos, lo que en este caso es totalmente cierto tal como lo hemos visto en el desarrollo de este trabajo. Otros resultados muestran a la Ley del impuesto sobre la renta con una 19% y la Ley del IVA con 13%, pero cabe destacar el porcentaje poblacional que manifestó desconocer totalmente la legislación que es aplicable para el caso planteado.



## **CAPITULO CINCO**

### **5.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

Después de investigar y analizar el tema objeto de estudio LAS CONSECUENCIAS JURIDICAS QUE ACARREA EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES, se han obtenido las siguientes conclusiones y recomendaciones:

#### **5.1.1 Conclusiones.**

1. La tributación es un concepto que ha ido cambiando y evolucionando junto a la historia de la sociedad, y los impuestos y contribuciones públicas son el claro reflejo de ello, por lo que se puede advertir un claro desarrollo de las sociedades primitivas hasta nuestros días, en cuanto a lo que hoy conocemos como tributación.
2. En nuestro País la historia de la tributación principia en el desencadenamiento de ciertos hechos que marcan a todo un continente, debido a la subordinación a los Conquistadores de los pueblos indígenas, a los cuales cobraban cierta clase de tributos, los cuales al no conocerse un modo pecuniario de subsanación, se operaba con el conocido tributo en especie.
3. Los conceptos de Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria, suelen confundirse a menudo. Al respecto se puede concluir a la relación jurídica tributaria como: “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad

debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Por lo que se considera erróneo atribuir el mismo significado a la obligación tributaria y a la relación jurídica tributaria.

4. Es necesario implementar políticas tributarias en las que se difunda a los contribuyentes una verdadera cultura tributaria de cumplimiento de las obligaciones, que vendría a disminuir incumplimiento de las obligaciones tributarias. De tal forma que el Fisco genere mas ingresos a las arcas del Estado; y que el contribuyente no incurra al acarreo de una sanción de índole tributario o de otra materia a causa del incumplimiento.
5. El objeto de la obligación tributaria consiste en dar la prestación que tiene derecho a percibir el estado cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto. Tomando en cuenta que El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.
6. Ante las sanciones tributarias que se imponen a los contribuyentes que incumplen las obligaciones tributarias, hay que hacer énfasis en el caso específico que no muchas personas conocen el alcance de las sanciones ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
7. Las sanciones tributarias han sido históricamente, y de manera principal de carácter pecuniario. El incremento del fraude fiscal, posteriormente ha llevado al legislador a establecer sanciones no pecuniarias que pueden resultar de manera más eficaz en el comportamiento de los sujetos pasivos, principalmente de los que obtienen rentas empresariales.

8. La Actividad Financiera del Estado, está encaminada a la recaudación de fondos públicos, por lo que comprende la facultad que tienen los entes gubernamentales para hacer llegar recursos a las arcas del Estado, por lo que la efectividad en la recaudación de impuestos y más aun el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias se vuelve muy importante.
  
9. Combatir el delito fiscal es cada vez más complicado, debido a que el entorno económico, social y político está en constante cambio, y las actuaciones delictivas evolucionan y se adaptan al mismo con gran rapidez. Con las nuevas tecnologías y la globalización, las posibilidades de comunicación y de relación entre los delincuentes se han incrementado de forma espectacular, y las formas de cometer delitos se han exportado de unos países a otros
  
10. El procedimiento judicial para tratar los delitos fiscales se encuentra de una forma dispersa en diferentes cuerpos normativos, tanto en el Código Penal, el Código Procesal Penal y en el Código Tributario. En nuestro país para poder iniciar un proceso judicial contra una persona se debe de agotar la vía judicial, sin embargo ese requisito no se aplica en todos los delitos contra el fisco. Es decir que dependerá del tipo objetivo del delito la obligatoriedad de agotar la vía administrativa antes de llevar el caso a los tribunales comunes.

### **5.1.2. Recomendaciones.**

1. Culturizar e informar a toda la población Salvadoreña sobre lo que son los impuestos, como se recaudan y cuál es su función principal.
2. Crear una ley única para dar uniformidad a todos los procesos Administrativos y así evitar la dispersión de leyes que actualmente existe.
3. Crear un solo tribunal que conozca y tenga competencia en el ámbito Administrativo siendo un tercero imparcial quien resuelva conflictos y no la misma entidad que emitió la resolución.
4. Que la Administración Pública haga cumplir las sanciones que las leyes establezcan y a la vez se aseguren que no vuelva a haber una reincidencia de la infracción cometida.
5. Que la Administración Pública cree un mecanismo de prevención para que se reduzca en número las infracciones hacia el FISCO.

## **BIBLIOGRAFIA.**

### **LIBROS.**

CAÑENGUEZ MONTANO, SAÚL. **“Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”**. El Salvador. 2002.

CARNELUTTI FRANCESCO. **“Sistema de derecho procesal civil”**, Editorial Buenos Aires.

DE JUANO, MANUEL; **“Curso de Finanzas y Derecho Tributario”**, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. **“Derecho Financiero Mexicano”**. Decimo octava edición, Editorial Porrúa, Mexico, 2000.

DE SANTO, VICTOR. **“El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía”**. 2ª Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. **“Derecho Tributario”**. Tomo I. Editorial De Palma, Buenos Aires 1996.

GAVILÁN NÚÑEZ, FELIPE, **“El Delito Fiscal en América Latina”**, EUROsociAL Fiscalidad, 2010.

GIULLIANI FUNROUGE, CARLOS M.; **“Derecho Financiero”**, Volumen I, Tercer Edición, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1976.

GIULIANI FONROUGE, C., “**Derecho Financiero**”, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, “**Manual de Derecho Financiero**”, 1ª Ed. Centro de Investigación Y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993.

MARAGAIN MANATOU, EMILIO. “**Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano**”. Novena Edición, Editorial Porrúa, México 1989.

MUR VALDIVIA, MIGUEL. “**La sujeción pasiva y responsables tributarios**” en la ponencia nacional presentada en las XVII jornadas Latinoamericanas de derecho tributario realizadas en Colombia en el año 1995.

OSSORIO, M. “**Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**”, Editorial Heliasta S. R. L. Buenos Aires, 1984.

PANTIGOSO VELLOSO FRANCISCO. “**IX Jornadas nacionales de derecho tributario**”, Reflexiones sobre la responsabilidad tributaria en la sujeción pasiva.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. “**Derecho Fiscal**”. 2ª edición. Editorial Oxford. México 2001.

ROMERO GOMEZ PAUL M. “**Doble Tributación en relación con la capacidad contributiva**”. Tesis presentada para optar el título en licenciatura en Derecho con especialidad en Derecho Fiscal. Universidad

de Las Américas Puebla México 2004.

SAINZ DE BUJANDA, F. "**Lecciones de Derecho Financiero**", 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. "**Derecho Tributario**". Segunda edición. Editorial Porrúa. México, 1988,

SELIGMAN, E., "**Essais sur l'impôt**", t. II. París, Giard, 1914.

VALDES COSTA RAMÓN. "**Curso de derecho tributario**" segunda Edición, Editorial De Palma, Buenos Aires 1996.

ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUIS. "**Manual de Derecho Tributario**". Primera edición, Editorial Jurídica ConoSur Ltda, Chile, 1998.

#### **TESIS.**

DERAS DE REYES, VIOLETA. "**Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala**". Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974.

#### **LEGISLACIÓN.**

**Código Tributario**, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

**Constitución de la República**, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

**Ley General Tributaria Municipal**, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991

#### **OTROS.**

DIEP DIEP, Daniel. “**La Evolucion del Tributo**”. Artículo Publicado 19 de diciembre de 2003. Consultado 30 de octubre de 2011, a las 10:00 horas. [web]  
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

**HISTORIA DE LOS IMPUESTOS** 30 de octubre 2011 14:30 hs. [web]  
<http://www.consejerofiscal.com/Default.aspx?tabid=74>.

**IMPUESTOS.** [web] <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto> 12:15 am. 14 de julio de 2011.

**TASA.** [web] [http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa\\_\(tributo\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_(tributo)). 5:38 am. 14 de Julio de 2011.

**CONTRIBUCIONES ESPECIALES.** [web]  
[http://es.wikipedia.org/wiki/Contribuci%C3%B3n\\_especial](http://es.wikipedia.org/wiki/Contribuci%C3%B3n_especial). 5:54 am. 14 de Julio de 2011

**SANCIONES TRIBUTARIAS.** [web]  
[http://www.areadepymes.com/?tit=manual-de-sanciones-tributarias&name=GeTia&contentId=man\\_sanciones&lastCtg=ctg\\_12](http://www.areadepymes.com/?tit=manual-de-sanciones-tributarias&name=GeTia&contentId=man_sanciones&lastCtg=ctg_12)  
6:11 am. 14 de julio de 2011

**HISTORIA DEL MINISTERIO DE HACIENDA**, en línea, 14 Noviembre 2011

11:09 PM, [web]

Web: [http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco\\_Institucional/Historia\\_del\\_Ministerio\\_de\\_Hacienda](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Ministerio_de_Hacienda)