

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO PENAL ECONOMICO



EL AGOTAMIENTO DE LAS DILIGENCIAS ADMINISTRATIVAS COMO
REQUISITO PREVIO A LA JUDICIALIZACION DEL DELITO DE
EVASION DE IMPUESTOS CONTRA LA HACIENDA
PÚBLICA MUNICIPAL

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OPTAR AL TITULO DE
MAESTRO EN DERECHO PENAL ECONOMICO

PRESENTADO POR:
MAURICIO ALBERTO VELASCO VIDES

DOCENTE ASESOR:
MSC. JUAN JOSE CASTRO GALDAMEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR DICIEMBRE DE 2021

AUTORIDADES UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSc. Roger Armando Arias Alvarado

RECTOR

PhD. Raúl Ernesto Azcúnaga López

VICERRECTOR ACADEMICO

Ing. Juan Rosa Quintanilla

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Ing. Francisco Antonio Alarcón Sandoval

SECRETARIO GENERAL

AUTORIDADES

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata

DECANA

Dr. Edgardo Herrera Medrano Pacheco

VICEDECANO

Dr. José Miguel Vásquez

DIRECTOR DE UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	i
LISTA DE ABREVIATURAS	ii
INTRODUCCION	iii
CAPÍTULO 1	1
1.1 TRIBUTOS	1
1.1.1 <i>IMPUESTOS</i>	3
1.1.2 <i>TASAS</i>	4
1.1.3 <i>CONTRIBUCIONES ESPECIALES</i>	5
1.2 CONCEPTOS TRIBUTARIOS	6
1.3 ADMINISTRACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	8
1.4 ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	9
1.4.1 <i>POR PARTE DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA</i>	10
1.4.2 <i>POR PARTE DEL ADMINISTRADO</i>	11
1.5 IMPUESTO A LA ACTIVIDAD ECONOMICA DEL MUNICIPIO DE SAN MARCOS	12
CAPITULO 2	14
2.1 AGOTAMIENTO DE DILIGENCIAS ADMINISTRATIVAS.....	14
2.1.1 <i>RECURSOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA</i>	16
2.1.2 <i>RECURSO DE APELACION EN MATERIA TRIBUTARIA</i>	17
2.1.3 <i>PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</i>	18
2.1.4 <i>AMPARO</i>	19
2.2 DERECHOS DEL ADMINISTRADO	20
2.3 FIRMEZA DE LA CUANTIA DEL TRIBUTO.....	21
CAPITULO 3	23
3.1 DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA.....	23
3.2 DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS	25
3.2.1 <i>MODALIDADES DE COMISION</i>	26
3.2.2 <i>EVASION MEDIANTE DECLARACION FALSA</i>	27
3.2.3 <i>EVASION MEDIANTE DECLARACION INEXACTA</i>	27
3.3 TIPICIDAD.....	28
3.3.1 <i>SUJETOS INTERVINIENTES</i>	28
3.3.1.1 <i>SUJETO PASIVO</i>	28
3.3.1.2 <i>SUJETO ACTIVO</i>	29
3.3.2 <i>BIEN JURIDICO TUTELADO</i>	30
3.3.3 <i>SANCION</i>	31
3.4 REQUISITO DE PROCESABILIDAD	31
3.5 DERECHO COMPARADO	34

3.5.1 MEXICO	34
3.5.2 COLOMBIA	35
3.5.3 ESPAÑA	36
3.5.4 GUATEMALA	36
CAPITULO 4	39
4.1 HISTORIA DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS	39
4.2 DESARROLLO DE LA REGULACION EN LA NORMATIVA CONSTITUCIONAL	40
4.3 CASOS JUDICIALIZADOS	43
4.3.1 CONDENAS	45
4.3.2 SALIDAS ALTERNAS	46
CAPITULO 5	47
CONCLUSIONES.....	55
RECOMENDACIONES	56
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	57

**EL AGOTAMIENTO DE LAS DILIGENCIAS ADMINISTRATIVAS COMO
REQUISITO PREVIO A LA JUDICIALIZACION DEL DELITO DE
EVASION DE IMPUESTOS CONTRA LA HACIENDA**

PÚBLICA MUNICIPAL

POR

MAURICIO ALBERTO VELASCO VIDES

RESUMEN

El primer capítulo inicia con un breve análisis de los tributos en general y de las diversas categorías de éstos: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

Posteriormente se ahonda en la materia tributaria, señalando generalidades sobre la administración tributaria en sede municipal; especialmente se trata las formas de establecer la Obligación Tributaria.

Para finalmente centrarse en los impuestos municipales.

El segundo capítulo, se trata sobre las diligencias administrativas y los procesos judiciales derivados de las mismas, necesarios para determinar el tributo, así como para agotar completamente las instancias y declarar la firmeza del tributo dejado de cancelar.

El tercer capítulo se adentra en el ámbito penal, al tratar los delitos tributarios, las diferentes modalidades de evasión tributaria, especialmente aquellas que son objeto de esta investigación; así como aspectos relacionados a la tipicidad y el requisito de procesabilidad.

En el cuarto capítulo se trata la historia de los delitos tributarios, así como la forma en que estos han venido desarrollándose en la normativa constitucional salvadoreña, para finalmente verificar si se ha logrado judicializar casos, considerando el requisito de procesabilidad establecido en la ley.

Finalmente, en el quinto capítulo se hace un análisis de la incidencia del requisito de procesabilidad en la judicialización, y por tanto en la persecución penal del delito.

LISTA DE ABREVIATURAS

ATM	Administración Tributaria Municipal.
CPCM	Código Procesal Civil y Mercantil.
FGR	Fiscalía General de la República.
FODES	Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los municipios de El Salvador.
LGTM	Ley General Tributaria Municipal.
LISM	Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, Departamento de San Salvador.
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
LPA	Ley de Procedimientos Administrativos.
LPC	Ley de Procedimientos Constitucionales.

INTRODUCCION

El Estado está organizado a efecto de asegurar a los habitantes de la República, a quienes reconoce como el origen y fin de la actividad del mismo, el goce de sus derechos, y para tal fin le es necesario hacerse de los recursos económicos y materiales que le permitan proteger, practicar, difundir y restituir esos derechos, mediante la determinación de sus funciones, así como de los deberes de los administrados.

La Hacienda Pública se concibe, en su aspecto funcional, como la actividad financiera, dirigida a la obtención de ingresos y a la satisfacción de gastos, y Constitucionalmente se asigna la dirección de las finanzas públicas al “Ramo Correspondiente” del Órgano Ejecutivo, cual es el Ministerio de Hacienda.

En el ámbito local, las funciones-atribuciones del Estado, son conferidas a las municipalidades, a las que la Constitución y la normativa secundaria ha dotado de amplias facultades y deberes; siendo para el caso de las municipalidades, que la función de dirección de su Hacienda Pública, es decir de las finanzas públicas municipales, está a cargo de la Administración Tributaria Municipal, de acuerdo a lo establecido en la Ley General Tributaria Municipal.

Todos deben aportar para el funcionamiento del Estado, y en el caso que nos ocupa, del municipio, y los servicios que éste presta a todos sus habitantes, quienes deben beneficiarse y usar estos servicios de acuerdo a las necesidades de cada uno, por lo que contribuir en un deber y un derecho.

La judicialización del delito de Evasión de Impuestos bajo ciertas modalidades de comisión, está sujeta a la determinación del quantum del impuesto evadido, dado que esto es un requisito de prejudicialidad establecido en el Código Penal, pero esto dificulta la persecución penal del delincuente económico, y puede inclusive generar impunidad, con la posible prescripción del delito.

Lo anterior, dado que, para el caso de los tributos municipales, la Ley General Tributaria Municipal, establece que “Constituyen delitos tributarios municipales las conductas que se tipifican y sancionan como tales en el Código Penal o en leyes especiales.” Lo anterior nos remite a la tipificación que el Código Penal hace de los delitos tributarios, entendiendo como ésta la acción mediante la cual se “omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos”.

Inclusive establece varios medios a través de los cuales se puede dar la conducta anteriormente descrita, de las cuales nos es de especial relevancia la realizada mediante Declaración falsa o inexacta como una forma de cometimiento del delito de Evasión de Impuestos; aclarando que acá en realidad nos estamos refiriendo a dos modalidades, diferentes entre sí, pero que el Código Penal ha reunido en un mismo apartado, aunque la Jurisprudencia los diferencia claramente.

Hasta este punto, procedimentalmente hablando, no existe mayor dificultad en la aplicación/sanción de este ilícito, pero el mismo Código establece, como un requisito de procesabilidad, la necesidad de agotar previo a la judicialización del Delito de Evasión de

Impuestos, las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación a tales diligencias administrativas.

Entonces, se tiene que la persecución penal, se vuelve para la Administración Tributaria Municipal, un tema sumamente lesivo, si se toma en cuenta que durante el trámite del recurso de apelación, se aplica por ley la suspensión en ambos efectos, por tanto no solo no puede cobrarse el tributo principal, sino tampoco sus accesorios, siendo por ende, preferible a la Administración Tributaria Municipal un “arreglo conciliatorio” que mantener paralizada una cuenta tributaria durante un período sumamente largo y muy probablemente infructuoso, beneficiándose de esa forma al delincuente tributario, que puede beneficiarse de la excesiva benevolencia legal en la penalización de este delito, en contraste con delitos comunes, en donde basta que el ilícito sobrepase de una determinada cantidad para su inclusión en el catálogo de delitos, verbigracia el Hurto, donde no es necesario establecer el valor de la cosa, sino únicamente establecer que el valor de la misma exceda de doscientos colones.

El propósito de la presente investigación es poder incidir en el análisis jurídico penal de la conveniencia o no de que se requiera como un requisito previo al inicio de la persecución penal del Delito de Evasión de Impuestos, que se comete en contra de la Hacienda Pública Municipal, el agotamiento de las diligencias administrativas orientadas a determinar con certeza la cuantía del tributo dejado de percibir.

Se pretende verificar si dicha exigencia legal, dificulta la persecución del delito y beneficia al delincuente económico, al no ser suficiente demostrar los elementos del tipo penal, sino requerir además la cuantificación del monto defraudado; lo cual si bien es cierto reviste importancia, puede pasar a un segundo término si se vuelve una herramienta para evadir la justicia.

La investigación realiza una aproximación a las funciones-atribuciones, tanto de la Hacienda Pública en general como de la Hacienda Pública Municipal en específico, así como señala los entes encargados de cada una y sus fines.

Explicando de una manera general, corta pero clara, la problemática que se genera ante la exigencia legal de que previo a iniciar la persecución penal del delito de Evasión de Impuestos deba agotarse la vía administrativa de determinación de la cuantía que la Hacienda Pública Municipal, en el caso que nos ocupa ha dejado de percibir.

CAPÍTULO 1

TRIBUTOS

1.1 TRIBUTOS

Los estados requirieron desde la antigüedad de las aportaciones de su población, inicialmente para incrementar el patrimonio de los gobernantes y primordialmente para obras de mantenimiento de los mismos y su defensa, y posteriormente para obras de beneficio colectivo.¹

Es precisamente de esta necesidad primigenia de obtener fondos de parte de la población, y de su posterior distribución para ser utilizados en los fines estatales (una vez el Estado se consolidó como tal, y adoptó su función, en unos casos más y en mejor forma que en otros) que surgen los conceptos de ingreso público y gasto público, respectivamente.

El término “tributo”, que corresponde a lo que posteriormente se entendería como parte del ingreso público tiene su origen en el *tributum* de la antigua Roma, que era la carga económica en favor de Roma que se imponía a las tribus conquistadas; también existía el *stipendium*, que aunque literalmente significa sueldo, era concebido como una especie de préstamo obligatorio con que el imperio romano gravaba a los vencidos para pagar a sus ejércitos.²

Sin embargo, el término originalmente utilizado en Roma para impuesto era “censo” de origen persa.³

Una de las formas más efectivas de ingresos con que han contado los Estados son los tributos, en cuanto a cantidad y agilidad, dentro de este concepto se incorporan los impuestos (que constituyen el término más conocido y que muchas veces se utiliza como sinónimo de tributos), también se encuentran las tasas y las contribuciones especiales. Cada uno de ellos tiene sus características especiales que le diferencian de los otros, uno de los aspectos principales es la norma que debe regularlos, de lo cual deriva necesariamente la autoridad facultada para establecerlos⁴; así si es un Impuesto necesariamente debe ser creado por la Asamblea Legislativa mediante el procedimiento de formación de ley; si es una Tasa además de la Asamblea Legislativa también puede ser establecido también por Concejos Municipales mediante una Ordenanza, al igual que el caso de las Contribuciones Especiales que pueden establecerse también mediante ley u ordenanza.

¹ Jaime Edwin Martínez Ventura, “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuestos, en el código penal salvadoreño vigente” (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017), 2. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/M10203/2017.html>

² Jaime Edwin Martínez Ventura, “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuestos, en el código penal salvadoreño vigente” (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017), 5. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/M10203/2017.html> Citando a Reynaldo Marcos Gómez López y a Pilar Fernández Uriel. De acuerdo a ello, la nueva potencia dominante gozaba de “autoridad” sobre los vencidos, a quienes gravaba con cargas económicas que ayudaban a costear al ejército conquistador.

³ *Ibíd.*

⁴ Antonio Damas Serrano *et al*, *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General* (México: Tirant lo Blanch, 2020), 76.

A diferencia de otros países como es el caso de España, en El Salvador no se cuenta con una obligación constitucional de tributar, sino únicamente se establece a nivel constitucional la facultad de las autoridades para establecer los tributos.⁵

El término genérico Tributo en sí mismo también es objeto de definición, así la Jurisprudencia Constitucional Española lo ha definido como...«prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o “hecho imponible” revelador de capacidad económica».⁶

En similares términos lo reconoce la legislación de ese país al establecer que “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.⁷

De lo anterior se tiene que los tributos poseen características propias que sirven para definirlos y diferenciarlos de otros tipos de ingresos públicos⁸:

- a) Son prestaciones pecuniarias, primordialmente se pretende que la obligación de pago sea realizada en unidades monetarias, y sólo como alternativa última, en algunos casos se admite su sustitución por pagos en especie u otros, ya que primordialmente buscan dotar de recursos líquidos al ente que los percibe.
- b) Se trata de ingresos de Derecho Público, es decir que son exigidos por la Administración Pública, y deben ingresar al erario público, no pudiendo servir para aumentar el patrimonio de una persona particular.
- c) Su exigencia es coactiva, es decir que la Administración Pública hace uso de su condición de autoridad para “imponer” el tributo, el cual una vez determinado legalmente, se vuelve obligatorio para el administrado, que no puede negociar el pago o la cuantía del mismo.

En consonancia con la anteriormente planteado, el Código Tributario Salvadoreño⁹, en su artículo 11 define los tributos como “...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.”

⁵ Constitución del Reino de España (España: Cortes, 1978). Aunque en las primeras Constituciones de El Salvador sí se establecía la obligatoriedad de tributar, lo que poco a poco fue quedando fuera de los textos constitucionales del país.

⁶ Tribunal Constitucional. *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia 276/2000 (España, 2000).

⁷ Ley General Tributaria 58/2003 (España: Cortes Generales, 2003), artículo 2.1.

⁸ Antonio Damas Serrano *et al*, *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General* (México: Tirant lo Blanch, 2020), 87.

⁹ Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2011).

El recién citado texto legal estipula, en consonancia con la división clásica de los tributos que estos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁰

1.1.1 IMPUESTOS

Conforme evolucionaba la concepción, organización y funcionamiento del estado, limitando poco a poco el poder del monarca en aras de los derechos de los gobernados, fue cambiando también la concepción del tributo, surgiendo poco a poco la noción de impuestos que se tiene en la actualidad, pasando de recompensa o derecho conquistado que debía el vencido al vencedor o el vasallo al señor, a una imposición necesaria de los gobiernos para ponerlos al servicio del bien común.¹¹

Siendo una de las definiciones de impuesto más prácticas la de Villegas: “Son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”.¹²

La Ley General Tributaria de España¹³, en su artículo 2.2 letra c) define el impuesto como “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

En la normativa salvadoreña, por impuesto se entiende legalmente que el Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.¹⁴

Mientras que en el ámbito local, la Ley General Tributaria Municipal¹⁵ en su artículo 4, estipula que “Son Impuestos Municipales, los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada.”

De las concepciones doctrinarias y legales antes enunciadas, se encuentran los siguientes aspectos de relevancia:

- a) Es exigido sin contraprestación, es decir que no implica un acuerdo de voluntades, o que previo o posterior al pago el Estado, o el Municipio en su caso, deba satisfacer alguna necesidad específica del sujeto pasivo, sino que se utiliza indistintamente para financiar la actividad del Estado.

¹⁰ Ibíd, artículo 12.

¹¹ Jaime Edwin Martínez Ventura, “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuestos, en el código penal salvadoreño vigente” (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017), 8. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/M10203/2017.html>

¹² Ibíd. 9.

¹³ Ley 58/2003 (España: 2003).

¹⁴ Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 13

¹⁵ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

- b) Se basa en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que el hecho generador y/o la base imponible se basan en situaciones que de una u otra manera determinan la capacidad económica, y por ende la capacidad contributiva del obligado al pago.

En nuestro medio, de acuerdo a la Constitución de la República¹⁶, al no haberle concedido tal atribución a ninguna otra autoridad, es atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa la aprobación de impuestos.

Sin embargo, pero en consonancia con lo anterior, los gobiernos locales dentro de la autonomía que la misma Constitución les concede cuentan con la facultad de elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas a la Asamblea Legislativa.¹⁷

En esa misma línea se pronuncia la normativa municipal en materia tributaria, al indicar que es competencia de la Asamblea Legislativa la creación, modificación o derogatoria de los impuestos municipales, a propuesta de los Concejos Municipales.¹⁸

1.1.2 TASAS

Para comprender este tributo, se partirá de establecer el concepto de Tasa, que de acuerdo a la normativa española¹⁹ debe entenderse como los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público 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.

El artículo 14 del Código Tributario²⁰ define las Tasas como el Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

Mientras que la normativa tributaria municipal define las tasas municipales como los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios.²¹

Pasando a analizar las características de este tributo que le son propias y le distinguen del resto de tributos, se puede decir que la característica que resalta es el desarrollo de una actividad administrativa que influye en el sujeto pasivo del tributo, que puede ser la autorización de uso de

¹⁶ Constitución (El Salvador: 1983), artículo 131, atribución 6ª.

¹⁷ *Ibíd*, artículo 204 ordinal 6º. Es decir que los municipios tienen iniciativa de ley, en materia tributaria, entendiéndose ello se refiere para impuestos que se aplicarán dentro de cada una de sus respectivas circunscripciones territoriales.

¹⁸ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 7.

¹⁹ Ley 58/2003 (España: 2003), artículo 2.2 letra a).

²⁰ Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 14.

²¹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 5.

bienes públicos o la prestación de un servicio dado, en cualquier caso se realiza una actividad que se relaciona de manera directa con el obligado al pago y que es brindada por una autoridad estatal.²²

Las tasas son tributos orientados a la financiación de servicios públicos concretos, ya que la cuantía del tributo no debería, en base al principio de equivalencia, exceder el costo del servicio que las provoca; sin embargo en materia municipal, se permite exceder ese límite²³; no obstante esa situación, lo que resalta es el hecho que el producto del tributo debe orientarse a financiar el servicio que lo ha producido, siendo ello una nota característica de las tasas.

En cuanto a la autoridad facultada para la autorización de Tasas, la Constitución estipula que corresponde a la Asamblea Legislativa el decretar, además de los Impuestos, Tasas y demás contribuciones²⁴; sin embargo ello no es atribución exclusiva del parlamento, ya que la misma Constitución al dotar de autonomía a los Municipios²⁵, les otorga la atribución de creación, modificación y supresión de tasas, especificando que ello corresponde al Concejo Municipal.²⁶

En ese sentido la Ley General Tributaria Municipal, desarrolla el precepto Constitucional al indicar que los Concejos Municipales podrán establecer las tasas mediante Ordenanzas Municipales e indicando un detalle de los servicios públicos que podrán gravarse, así como la forma de determinación del *quantum* del tributo.²⁷

1.1.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES

En el Derecho comparado se conceptualiza las Contribuciones Especiales como “...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”²⁸, en similares términos se regula dicho tributo siempre en España para el ámbito local.²⁹

El Código Tributario³⁰, en el artículo 15, establece que 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 no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

²² Antonio Damas Serrano *et al*, *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General* (México: Tirant lo Blanch, 2020), 115.

²³ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 130.

²⁴ Constitución (El Salvador: 1983), artículo 131 atribución 6ª.

²⁵ *Ibíd*, artículo 203.

²⁶ *Ibíd*, artículo 204, ordinal 1o.

²⁷ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículos 7 y 129 y siguientes.

²⁸ Ley 58/2003 (España: 2003), artículo 2.2.

²⁹ Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, (España: Cortes Generales, 2004), artículo 28.

³⁰ Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 15.

En materia municipal, se define legalmente a la Contribución Especial como el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los Municipios.³¹

Este tributo se caracteriza por tener un presupuesto de hecho, que puede ser la realización de obras públicas, establecimiento por primera vez de servicios públicos o la ampliación de servicios públicos.³²

Al igual que las Tasas, las Contribuciones Especiales, de acuerdo a la Constitución³³ pueden ser establecidas tanto por la Asamblea Legislativa, como en el ámbito de cada circunscripción municipal también por los respectivos Concejos Municipales, lo cual es confirmado por la normativa municipal en materia tributaria.³⁴

Como todo servicio público, éste puede beneficiar a una colectividad, pero en algunas situaciones específicas los presupuestos de hecho previamente enunciados pueden generar además un beneficio de aumento de valor de los bienes para un grupo de ciudadanos, pudiendo la obra o el servicio financiarse total o parcialmente con el aporte de este grupo de beneficiados especiales, por lo que también se les conoce como “contribuciones de mejora”³⁵; si no es posible identificar claramente el beneficio específico recibido en los bienes de los obligados al pago del tributo, sino que únicamente un beneficio colectivo o general, es decir un provecho abstracto que genera beneficio a la generalidad sin poder individualizar la mejora en los bienes del sujeto pasivo, no es posible establecer una Contribución Tributaria para financiar tal bien o servicio.

1.2 CONCEPTOS TRIBUTARIOS

Es procedente que se revise, de manera muy somera, lo que debe entenderse por algunos conceptos tributarios aplicables a todos los tributos, aunque con énfasis en los impuestos; ello es necesario para un análisis más profundo de la presente investigación.

Uno de estos conceptos, se suma importancia para la presente investigación es la Hacienda Pública, entendida en su acepción funcional, que de acuerdo al artículo 223 de la Constitución de la República³⁶, está conformada en parte por los tributos, entendiendo en ese apartado normativo a la Hacienda Pública como aspecto objetivo, que de acuerdo a Sainz de Bujanda³⁷ se refiere a un conjunto organizado de recursos (bienes y derechos).

³¹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 6.

³² Antonio Damas Serrano *et al*, *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General* (México: Tirant lo Blanch, 2020), 122.

³³ Constitución (El Salvador: 1983), artículos 131 ordinal 6º y 204 ordinal 1º.

³⁴ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículos 7, 147 y 148.

³⁵ *Ibíd*, 123.

³⁶ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983). También conforman la Hacienda Pública: Fondos y valores líquidos, créditos activos, bienes muebles y raíces.

³⁷ Citado por Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch. *Manual de Derecho Financiero* (Alicante: Librería Compas, Edición V, 1989), 9.

Ahora bien, conviene acotar que al referirse la Hacienda Pública a un conjunto de bienes y derechos, que incluyen los ingresos percibidos a través de los tributos, puede existir una Hacienda Pública y una Hacienda Pública Municipal, o más bien 262 Haciendas Públicas Municipales, ya que basado en la Autonomía que la Constitución ha concedida a los municipios³⁸, sus ingresos no forman parte de la Hacienda Pública establecida en el artículo 223 de la Constitución, sino que de acuerdo al artículo 207 del mismo texto legal, los fondos municipales no podrán centralizarse en el Fondo General del Estado, ni emplearse sino en servicios y para provecho de los Municipios; por lo que los tributos percibidos por las localidades, además de ser diferentes de los administrados por el Ministerio de Hacienda, no sólo por ser administrados por las municipalidades, forman parte de un haber separado del erario público administrado por esa Secretaría de Estado, tal es así que el artículo 240 de la carta magna, diferencia la Hacienda Pública de la Municipal, con lo que se consolida la idea de que son fondos independientes entre sí.

Por lo que se diferenciará en lo sucesivo los tributos y lo concerniente a los mismos en el ámbito general del municipal.

Nos referiremos a continuación al Hecho Generador o Hecho Imponible, que de acuerdo a lo establecido en la LGTM³⁹ es el supuesto previsto, en el caso que nos ocupa en la Ley que crea el tributo, que al ocurrir en la realidad, da lugar al nacimiento de la Obligación Tributaria.

El Código Tributario nos indica que el hecho generador del Impuesto son negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.⁴⁰

Pasando ahora a referirnos al concepto de Base Imponible, y a efectos de clarificar el mismo nos decantaremos por la conceptualización que de dicho término realiza el Código Tributario al indicar que es “la cuantificación económica del hecho generador, expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo”.⁴¹

Con la única intención de definir lo que se debe entender por Obligación Tributaria, se verificará lo que el Código Tributario entiende por ella, siendo el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado, en el ejercicio 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.⁴²

³⁸ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de EL Salvador, 1983) artículo 203.

³⁹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991). Artículo 12. El art. 58 del Código Tributario lo conceptualiza como “presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

⁴⁰ Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 13.

⁴¹ Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 62. Por otro lado, la LGTM genera un concepto un tanto más ambiguo, al establecer en su art. 26 que Base Imponible es “la dimensión del hecho generador que sirve para cuantificar el tributo, al aplicarle la tarifa correspondiente”, por lo que se estimó más didáctica la conceptualización recogida en el Código Tributario,

⁴² Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 16.

Mientras que la Obligación Tributaria es definida por la Ley General Tributaria Municipal como el vínculo jurídico personal que existe entre el Municipio y los sujetos pasivos de los tributos municipales, conforme a la cual, estos últimos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca.⁴³

De lo anterior, se tiene que los elementos comunes y básicos de la Obligación Tributaria son la existencia de un vínculo jurídico entre sujeto activo y pasivo, en el que el segundo está obligado a pagar al primero determinada cantidad cuando se cumple la condición que la norma ha establecido para su surgimiento.

1.3 ADMINISTRACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Considerando que como se ha establecido, nos centraremos en la Hacienda Pública Municipal, conviene entonces establecer quien ha de administrar la Obligación Tributaria Municipal, para ello partimos de la amplia Autonomía que la Constitución ha otorgado a los municipios⁴⁴, dotándoles de una Ley que regula de manera general lo relativo a sus tributos, la cual es la Ley General Tributaria Municipal, a la que ya se ha hecho referencia, en la que se establece la Administración Tributaria Municipal, que más que un ente específico es un conjunto de ellos que realizan en su conjunto la tarea de administrar la Hacienda Pública Municipal, ello de acuerdo a la LGTM⁴⁵ tiene como funciones básicas la determinación, aplicación, verificación, control y recaudación de los tributos municipales; lo que será ejercido por los Concejos Municipales, Alcaldes, y sus organismos dependientes. Lo anterior debido a que hay atribuciones que le son propias al Concejo Municipal⁴⁶, otras son propias del Alcalde Municipal; y por lo general los municipios suelen crear una unidad dentro de sus estructura organizativa que realiza de manera específica lo atinente a la Administración Tributaria Municipal.

El artículo 76 indica de manera genérica las facultades de la Administración Tributaria: Normativa, de determinación de la obligación tributaria, de verificación y control, de recaudación y cobranza, sancionadora de las contravenciones tributarias, y de apoyo; todas las cuales son desarrolladas en los artículos subsiguientes.

⁴³ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 11.

⁴⁴ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de EL Salvador, 1983) artículo 203. Este artículo otorga autonomía en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo; además el art. 204 desarrolla un poco más el contenido de esta autonomía. En El Salvador los municipios no dependen de ningún otro órgano o institución de Estado, sus autoridades son elegidas directamente por la población a través de elecciones, por lo que gozan, en teoría de mucha independencia en su accionar.

⁴⁵ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 72.

⁴⁶ Por ejemplo la emisión de acuerdos de creación, modificación o supresión de tasas por servicios y contribuciones especiales, establecidas en el artículo 30 numeral 21 del Código Municipal.

1.4 ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Ahondando en la materia de estudio que nos concierne, es decir en los tributos municipales, y considerando que, tal como se ha indicado, tanto las Tasas Municipales como las Contribuciones Especiales encuentran el límite de su *quantum* en el costo del servicio o bien que las genere; pero primordialmente considerando que el presente estudio se circunscribe a los Impuestos Municipales, no es dable profundizar en el establecimiento de la Obligación Tributaria sino respecto de estos últimos tributos.

Para lo anterior, nos alejaremos del Código Tributario que se refiere y regula los tributos propios de la Hacienda Pública, y asumiremos como norma básica la Ley General Tributaria Municipal, que establece los aspectos que se deben considerar para determinar la cuantía del Tributo Municipal⁴⁷, pero de manera específica se valorará lo contenido en la Ley de Impuestos a la Actividad del Municipio de San Marcos, departamento de San Salvador.⁴⁸

De forma específica la LISM determina que el hecho generador del impuesto municipal a la actividad económica es toda actividad económica que se desarrolle en el municipio sin importar que los respectivos actos, convenciones o contratos que la genere se haya perfeccionado fuera de él; la que se genere en el municipio, o aquella cuya finalidad o parte esencial se dé o brinde en éste; así como el poseer activos dentro del municipio, de los cuales se obtenga beneficios económicos.⁴⁹

De las conceptualizaciones apuntadas se colige que la obligación tributaria surge cuando se dá el hecho generador, y que para establecer la cuantía del tributo únicamente hace falta verificar la Base Imponible, entendiéndola por ella la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo⁵⁰; o la dimensión del hecho generador que sirve para cuantificar el tributo, al aplicarle la tarifa correspondiente⁵¹; es esa línea de ideas la LISM entiende Base Imponible como el valor de los activos que posee una persona natural o jurídica para el desarrollo de su actividad económica específica menos los deducibles establecidos en la ley.⁵²

La determinación de la Obligación Tributaria del Impuesto Municipal a la actividad económica, se basa en lo normado por la LISM en su artículo 12, donde estipula que las tarifas mensuales del impuesto se establecerán mediante una cuota fija y una variable que se aplicarán de acuerdo a la base imponible, detallando la tarifa a cancelar de acuerdo al activo, que puede resumirse en la siguiente tabla:

⁴⁷ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículos 126 y 127.

⁴⁸ Ley de Impuestos de San Marcos (El Salvador: 2009).

⁴⁹ Ley de Impuestos de San Marcos (El Salvador: 2009), artículo 9.

⁵⁰ Código Tributario (El Salvador: 2011), artículo 62.

⁵¹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 26.

⁵² Ley de Impuestos de San Marcos (El Salvador: 2009), artículo 11.

TABLA 1.
BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LA ACTIVIDAD ECONOMICA DEL MUNICIPIO
DE SAN MARCOS, DEPARTAMENTO DE SAN SALVADOR

ACTIVOS		CUANTIA DEL IMPUESTO	
DESDE	HASTA	CUOTA FIJA	CUOTA VARIABLE
\$500.01	\$9,000.00	\$1.50 +	\$4.00 por cada millar
\$9,000.01	\$100,000.00	\$6.00 +	\$2.75 por cada millar
\$100,000.01	\$200,000.00	\$281.00 +	\$0.70 por millar o fracción que exceda de \$100,000
\$200,000.01	\$300,000.00	\$285.00 +	\$0.60 por millar o fracción que exceda de \$200,000
\$300,000.01	\$400,000.00	\$290.00 +	\$0.45 por millar o fracción que exceda de \$300,000
\$400,000.01	\$500,000.00	\$300.00 +	\$0.40 por millar o fracción que exceda de \$400,000
\$500,000.01	\$1,000,000.00	\$340.00 +	\$0.30 por millar o fracción que exceda de \$500,000
1,000,000.01	En adelante	\$490.00 +	\$0.18 por millar o fracción que exceda de \$1,000,000

Elaboración propia en base a datos contenidos en el artículo 12 LISM

Finalmente, para establecer el *quantum* aplicable a cada sujeto pasivo específico del tributo, es decir la determinación de la obligación tributaria puede darse por parte del Administrado o por parte de la Administración Tributaria.⁵³

1.4.1 POR PARTE DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La Obligación Tributaria puede ser determinada por la Administración Pública en aquellos casos en que la norma que rija el tributo de que se trate así lo establezca, y lo realizará tomando en cuenta los antecedentes que obren en su poder. La misma norma establece que cuando la normativa específica que regule el tributo así lo establezca, los contribuyentes deberán proporcionar los datos o documentos, o presentar declaraciones a fin de que la administración lleve a cabo tal determinación.⁵⁴

Esta modalidad de Determinación de la Obligación Tributaria es la mayormente utilizada para establecer la cuantía de Tasas y Contribuciones Especiales, puesto que para la determinación se

⁵³ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 101. La LGTM estipula que la ATM determinará el tributo a pagar en los casos en que la Ley u Ordenanza que cree el tributo de que se trate así lo determine, con base en los antecedentes que tenga en su poder; mientras que corresponderá tal determinación al sujeto pasivo cuando la norma así lo establezca, debiendo presentar los datos, documentos o declaraciones necesarias para tal fin.

⁵⁴ *Ibíd.* artículo 101.

basa en información y documentos que normalmente ya obran en los registros municipales⁵⁵; sin embargo no es exclusiva de ellos, puesto que muchas normas relativas a Impuestos también utilizan esta mecánica, aunque para estos caso normalmente se requiere que el sujeto pasivo proporcione información que ayude a la Administración Tributaria a establecer la base imponible.

Así mismo, la Administración Tributaria puede llegar a determinar la Obligación Tributaria en casos en que la falta o negligente actuación del Sujeto Pasivo, que en estos casos es el originalmente llamado a determinarla, no permita determinar la cuantía a pagar en concepto del tributo, por lo que supletoriamente debe entrar la Administración Tributaria a determinar en forma coercitiva, junto con la posibilidad de sanciones.⁵⁶

1.4.2 POR PARTE DEL ADMINISTRADO

Como se ha indicado otra de las formas de determinar la cuantía del tributo es la realizada directamente por el administrado, lo cual se realiza a través de una declaración, en la que el sujeto pasivo bajo juramento indica la base imponible que le es aplicable, estableciéndose a partir de ello el *quantum* que debe cancelar.

La LGTM cuando se refiere a este tipo de Determinación dice que cuando la norma aplicable así lo establezca, el sujeto pasivo, junto o previo al pago, presentará declaración jurada a la Administración Tributaria Municipal, en los plazos establecidos, con los datos y anexos pertinentes.⁵⁷

Es importante aclarar que en el presente estudio se estará centrando el análisis en el impuesto a la actividad económica del Municipio de San Marcos, el que como se ha indicado previamente tiene un período de un año, es decir que la determinación de la Obligación Tributaria se realiza para el plazo de un año.⁵⁸

La relevancia de lo anteriormente expuesto estriba en que el administrado realiza una sola declaración para determinar la cuantía del impuesto que deberá cancelar durante el ejercicio fiscal de un año.

Para determinar la cuantía del tributo, el sujeto pasivo que realice alguna de las actividades económicas establecidas en el artículo 10 de la LISM, deberá calcular el impuesto a pagar en base a sus activos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 LISM. En consonancia con lo anterior, el artículo 90 ordinal 5° de la LGTM estipula como una de las obligaciones de los contribuyentes el presentar las declaraciones para la determinación de los tributos, en los plazos y de acuerdo con las formalidades correspondientes.

⁵⁵ Tales como ubicación, propietarios y medidas de los inmuebles, distancia desde los mismos a los postes de alumbrado público, y otros.

⁵⁶ *Ibíd.* artículo 104. Como efecto de la omisión del Sujeto pasivo de presentar la declaración, cuando esté obligado a hacerlo, se habilita a la ATM a que realice la determinación de la obligación tributaria en defecto del inicialmente obligado,

⁵⁷ *Ibíd.* artículo 102.

⁵⁸ Ley de Impuestos de San Marcos (El Salvador: 2009), artículo 8.

Posterior a la recepción de la declaración jurada, la ATM debería tener la capacidad técnica de verificar y auditar que lo contenido en la misma se adecue a la realidad, y no limitarse únicamente a validar la exactitud de las operaciones aritméticas de establecimiento del impuesto en base a los activos ahí declarados.

En caso que la ATM considere que la información es falsa o inexacta, o cuando la declaración no sea presentada en tiempo y forma, podrá hacer uso de su facultad de determinación de oficio de la obligación tributaria.

1.5 IMPUESTO A LA ACTIVIDAD ECONOMICA DEL MUNICIPIO DE SAN MARCOS

Una vez indicados los conceptos, figuras y términos básicos a utilizar en el presente estudio, es viable que pasemos a aplicar ello al tributo que definirá la presente investigación, cual es el Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, departamento de San Salvador.

El mencionado tributo se establece en la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, departamento de San Salvador, que define a los impuestos como los tributos exigidos por el municipio, sin contraprestación alguna individualizada.⁵⁹

La normativa secundaria, en este caso la LGTM especifica las actividades que podrán gravarse con impuestos municipales al establecer que “podrán ser afectadas por impuestos municipales, las empresas comerciales, industriales, financieras y de servicios, sea cual fuere su giro o especialidad; cualquier otra actividad de naturaleza económica que se realice en la comprensión del Municipio, así como la propiedad inmobiliaria radicada en el mismo”⁶⁰, sin embargo la redacción del hecho generador establecida en la LISM incluye la posibilidad de gravar actividad económica cuyo perfeccionamiento se haya dado fuera del municipio⁶¹.

La LGTM también estipula las condiciones que deben ser consideradas para establecer la cuantía del tributo⁶²; garantizando que además de esas condiciones, los ingresos que perciba a través de los impuestos municipales le permitan ejercer una auténtica autonomía municipal⁶³, mientras que para establecer la cuantía del Impuesto a la Actividad Económica del municipio de San Marcos, la LISM establece primero un catálogo de actividades económicas gravables, así como la base imponible a aplicar a las mismas.⁶⁴

⁵⁹ Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, Departamento de San Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009), artículo 3. Una definición más simple de la establecida por el Código Tributario y la LGTM, pero vinculada al municipio como sujeto activo del tributo.

⁶⁰ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1983), artículo 125.

⁶¹ Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, Departamento de San Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009), artículo 9. La amplitud expresada en este artículo podría, en caso de aplicarse tal cual está escrita, generar problemas de doble tributación, al gravar actos que también sean gravados por otros municipios.

⁶² Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1983), artículo 126.

⁶³ *Ibíd*, artículo 127.

⁶⁴ Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, Departamento de San Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009), artículos 10, 11 y 12.

Finalmente, pero de gran relevancia para el caso que nos ocupa, es la periodicidad de los impuestos municipales, estableciéndose que el ejercicio de imposición puede ser mensual, anual o por períodos de diferente extensión, según se defina en la ley específica del impuesto de que se trate.⁶⁵

De tal suerte que en el caso de la LISM, en su artículo 8 estipula que de forma general el período tributario es de un año, iniciando el uno de enero y finalizando el treinta y uno de diciembre de cada año; sin embargo, el artículo 12 indica que las tarifas mensuales del impuesto se establecerán mediante una cuota fija y una variable. Es decir que para determinar la cuantía del impuesto, se establece una declaración anual, que servirá de parámetro para qué en base al baremo indicado en el artículo 12, se establezca el *quantum* mensual del tributo⁶⁶, dándose una situación no contemplada en el derecho tributario común: declaración anual y pago mensual del tributo.

⁶⁵ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1983), artículo 128.

⁶⁶ Esta determinación anual y pago mensual del impuesto es común en la mayoría de municipalidades, lo que como se analizará más adelante, dificulta la decisión sobre la posible pena a imponer.

CAPITULO 2

DILIGENCIAS ADMINISTRATIVAS PARA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA MUNICIPAL

Como se ha indicado, en algunos casos la municipalidad debe determinar de forma supletoria y coactivamente la obligación tributaria del sujeto pasivo del tributo, primordialmente ante la inactividad del mismo cuando es el inicialmente llamado a realizar la determinación mediante declaración, o cuando aun habiendo realizado la declaración esta sea deficiente o tenga la administración tributaria dudas razonables sobre su exactitud o veracidad.

El presente Capítulo versará, como corolario para comprender los posteriores, las variadas y diversas actuaciones administrativas que la Administración Tributaria Municipal debe llevar a cabo para que, ante las situaciones previamente enunciadas, se culmine con la obligación tributaria municipal determinada, es decir con el tributo, específicamente el Impuesto a la Actividad Económica a realizar, establecido y firme.

2.1 AGOTAMIENTO DE DILIGENCIAS ADMINISTRATIVAS

Una de las facultades con que cuenta la Administración Tributaria Municipal es la de Verificación y Control, y consiste en verificar y controlar que contribuyentes y responsables cumplan con las obligaciones que le impone, para el caso la LISM.

Siendo en concreto el conjunto de actuaciones que la ATM realiza para establecer el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias municipales para determinar la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos de la relación tributaria, al margen de que hayan o no presentado su declaración tributaria.

La primera parte del procedimiento inicia con la emisión del Auto de Designación del Auditor, en el que se identifica al sujeto pasivo, períodos, tributo y demás obligaciones a verificar, y el nombre del o de los auditores que realizarán la diligencia; quienes deberán emitir un informe.⁶⁷

Una vez notificado al sujeto pasivo el informe a que se refiere el párrafo previo, puede darse inicio a la Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria. Para ello no es requisito indispensable haber realizado la verificación previamente indicada.

El artículo 105 LGTM, establece los casos de procedencia de la Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria Municipal, debiendo en cualquier caso garantizar que no ha prescrito la facultad para ello.

⁶⁷ *Ibíd*, artículo 82.

La prescripción para determinar la Obligación Tributaria Municipal se da a los tres años, contados desde el día siguiente a la conclusión del plazo para pago del tributo de que se trate.⁶⁸

Volviendo a los casos de procedencia de la Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria, se tienen tres supuestos:

- 1°. Cuando se hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo;
- 2°. Cuando se tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregare a las mismas los documentos anexos requeridos; y
- 3°. Cuando el sujeto pasivo no llevare contabilidad, estando obligado a hacerlo, o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare la capacidad económica real.⁶⁹

El procedimiento de Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria Municipal, se encuentra regulado en el artículo 106 LGTM, e inicia con informe al sujeto pasivo de las observaciones o cargos que se tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen. El auto que contenga lo anteriormente enunciado debe basarse en el informe del o de los auditores, si es que ese paso se llevó a cabo.

El sujeto pasivo cuenta con un plazo de quince días, que pueden ampliarse hasta por un período igual, para formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hubiere realizado en el paso previo, y ofrecer las pruebas pertinentes.

Si el sujeto pasivo contesta dentro del plazo señalado, allanándose a las imputaciones realizadas, se procederá de mero derecho a realizar la Determinación de la Obligación Tributaria en base a lo indicado en el auto de inicio, debiendo el sujeto pasivo proceder al pago.

En caso de haber contestado dentro del plazo señalado, pero sin haber aceptado el sujeto pasivo las observaciones o cargos en su contra, sin presentar pruebas de descargo, deberán analizarse sus comentarios, quedando el asunto listo para resolver.

También puede darse el caso que habiendo contestado dentro del plazo indicado, no sólo exprese su negativa a lo imputado y ofrezca sus fundamentos de descargo, sino que además hubiere ofrecido prueba, se deberá abrir el caso a pruebas por el término de quince días. La Administración Tributaria Municipal podrá de oficio o a petición de parte, ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que se estime apropiado.

Si el sujeto pasivo no formula y fundamenta sus descargos, o no cumple con los requerimientos que se le hicieren, o no presenta ni ofrece pruebas, dentro del término de quince días, caducará su derecho a presentarla posteriormente.

Al finalizar los plazos para la recepción de pruebas, la Administración Tributaria Municipal deberá determinar la Obligación Tributaria en un plazo de quince días.

⁶⁸ *Ibíd*, artículo 107.

⁶⁹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículo 105.

Con lo anterior finaliza el procedimiento administrativo, sin embargo queda a salvo el derecho de impugnar la resolución.

2.1.1 RECURSOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA

La Determinación de Oficio tiene expresamente establecido el medio de impugnación que admite en la LGTM; sin embargo esta normativa indica que el recurso que regula procede específicamente de la Determinación de Tributos⁷⁰, no obstante siempre cabe la posibilidad de impugnar los actos de sustanciación del procedimiento, y dado que ello no se encuentra regulado en la norma especial, debemos acudir al derecho común.

Partiendo del hecho que la Administración Tributaria Municipal es una autoridad delegada por el Concejo Municipal y/o el Alcalde Municipal, de acuerdo a lo planteado en el artículo 72 LGTM, contra los actos administrativos emitidos por esta, como la Determinación de oficio de la Obligación Tributaria Municipal, procedería el Recurso de Apelación, regulado en el artículo 137 del Código Municipal que establecía que de las resoluciones emitidas por el Alcalde Municipal o funcionario delegado se admitirá Recurso de Apelación para ante el Concejo Municipal.

Sin embargo, la LPA⁷¹ derogó los recursos de Apelación, Revisión y Revocatoria a que se refería el Código Municipal, y en su lugar estableció como regla general que los actos de trámite son recurribles siempre y cuando pongan fin al procedimiento haciendo imposible su continuación, decidan anticipadamente el asunto de que se trate o cuando produzcan indefensión o un daño irreparable.⁷²

La LPA establece la posibilidad de controlar las actuaciones de sustanciación, y ello podría darse mediante recursos que son potestativos como el de Reconsideración y otro que es preceptivo, que es el de Apelación.⁷³

El Recurso de Reconsideración será conocido por el mismo funcionario que emitió el acto que se impugna, y se podrá interponer en el plazo de diez días hábiles a partir de la fecha de notificación, si el acto fuese expreso, o en el plazo de un mes si el mismo fuese presunto. La

⁷⁰ *Ibíd*, artículo 123.

⁷¹ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017), artículo 163. Se estableció que esta ley sería de aplicación en todos los procedimientos administrativos, por tanto derogó todas las disposiciones contenidas en otra normativa secundaria que la contrariaran, sin embargo dejó vigente los procedimientos tributarios, que se regirían en base a lo dispuesto en las respectivas normas.

⁷² Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017), artículo 123.

⁷³ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017), artículo 124. Los recursos potestativos implican que su interposición es discrecional para el administrado, no afectando la falta del mismo para acceder posteriormente a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, mientras que los recursos preceptivos, son indispensables para entender agotada la vía administrativa, con lo cual se habilita el paso a la citada jurisdicción.

resolución del mismo, junto con su notificación, no podrá exceder de un mes, no siendo admisible recurso de reconsideración contra lo resuelto.⁷⁴

El Recurso de Apelación en materia Administrativa⁷⁵, procede excepcionalmente de los actos de sustanciación, será conocido por el superior jerárquico de quien hubiere dictado el acto impugnado, pudiendo ser interpuesto en el plazo de quince días hábiles posteriores a la notificación, o un mes a partir de que se dio el silencio administrativo. Debiendo ser presentado ante la autoridad emisora del acto impugnado o directamente ante la autoridad que conocerá del recurso.⁷⁶

Si el recurso se presentó ante el órgano que emitió el acto impugnado, éste debe remitirlo a la autoridad que conocerá en el plazo de tres días; en cualquier caso, esta última tendrá cinco días para resolver sobre la admisión del recurso. En caso de ser necesario abrir a pruebas, se hará por el plazo de cinco días. Contando con un plazo máximo de un mes para resolver y notificar, no admitiéndose nuevo recurso de Apelación contra lo resuelto.

2.1.2 RECURSO DE APELACION EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal establece que entre otras actuaciones, de la determinación de tributos, se admitirá recurso de apelación para ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación, en el plazo de tres días después de su notificación.

Es importante hacer notar que, a efectos de diferenciar del apartado anterior, el recurso de apelación que regula la LGTM, aplica únicamente de la resolución final del procedimiento de Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria, mientras que la Apelación que regula el Código Municipal aplica de cualquier resolución al interior del procedimiento.

El precitado artículo establece la forma en que se ha de tramitar el recurso:

Una vez interpuesto el recurso, el funcionario resolutor deberá admitir en ambos efectos y emplazar al apelante para que en el plazo de tres días comparezca ante el Concejo Municipal a hacer uso de sus derechos, al tiempo remitirá las diligencias originales al Concejo.

Si el apelante dejare transcurrir el término del emplazamiento sin mostrarse parte, el Concejo Municipal declarará desierto el recurso. Si por el contrario, hubiere comparecido en tiempo, se le mandará a oír por el plazo de tres días, para que exprese agravios, presente prueba instrumental de descargo y ofrezca cualquier otra prueba.

⁷⁴ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017), artículos 132 y 133.

⁷⁵ Es necesario establecer esta diferenciación, para no confundir con el Recurso de Apelación en materia Tributaria regulado por la LGTM el cual continúa vigente y se analizará en el siguiente apartado.

⁷⁶ LPA, 134 y 135.

Si ofrece prueba distinta a la documental, el Concejo abrirá a prueba por ocho días para recibirla y recoger de oficio la que considere necesaria.

Vencido el término probatorio o el de expresión de agravios, cuando no procediere la apertura a pruebas, el Concejo, dentro del término de ocho días, deberá pronunciar la resolución correspondiente.

Con la finalización de este recurso se agota la vía administrativa, tal como lo confirma el artículo 124 LGTM.

2.1.3 PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁷⁷ regula el proceso judicial en esa materia, que es el último eslabón del proceso administrativo al que podría llevarse un caso, previo a su judicialización penal.

En este punto es de aclarar que la dilatación del procesamiento penal puede ser una estrategia dilatoria del sujeto pasivo, a quien beneficia el alargar el proceso.

De acuerdo a la precitada ley, podrán deducirse pretensiones derivadas de actos administrativos⁷⁸ para declarar la ilegalidad del acto impugnado, y en consecuencia su anulación.⁷⁹

Se establece que a menos que se señale en esta ley una tramitación especial⁸⁰, el caso se decidirá en proceso abreviado o proceso común, de acuerdo a las reglas que en la aludida normativa se detalla.⁸¹

De acuerdo al artículo 16 LJCA para establecer la clase de proceso, primero se debe atender a la materia y luego a la cuantía, por lo que se revisará inicialmente la procedencia según materia.

El artículo 12 LJCA establece competencia para los Juzgados de lo Contencioso Administrativo en proceso abreviado, independientemente de la cuantía, entre otras las pretensiones que se deriven de cuestiones municipales no tributarias; es decir que estas se decidirán en proceso abreviado, mientras que las cuestiones municipales tributarias atenderán a su cuantía para determinar competencia y el tipo de proceso en el que se ventilarán.

El tipo de proceso en base a cuantía, de materias no especificadas en el inciso primero del artículo previamente citado se divide así: si la cuantía no excede los doscientos cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América, se conocerán en proceso abreviado; mientras si exceden ese monto, pero no exceda los quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América,

⁷⁷ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017).

⁷⁸ *Ibíd*, artículo 4.

⁷⁹ *Ibíd*, artículo 10 letra a).

⁸⁰ La LJCA establece 3 procesos especiales: Inactividad de la Administración Pública, Proceso de Lesividad y solicitud de Medidas Cautelares.

⁸¹ LJCA (El Salvador, 2017) artículo 16.

conocerán en proceso común; los casos que superen la última cuantía citada, serán dirimidas en primera instancia, en proceso común por las Cámaras de lo Contencioso Administrativo.

Al margen de si el proceso se tramita en proceso común o abreviado, la LJCA establece la posibilidad de controlar la actuación judicial mediante la interposición de recursos.

Mientras que los recursos de Revocatoria y Aclaración⁸² deben interponerse ante y ser dirimidos por la misma autoridad que emite las resoluciones impugnadas, el recurso de Apelación⁸³ será interpuesto ante la misma autoridad que dictó el auto que se impugne, pero será decidido por el tribunal superior.

Con lo anterior, se agotaría cualquier posibilidad de revisar la cuantía del tributo, y se habilitaría el procesamiento penal.

2.1.4 AMPARO

No obstante lo anteriormente expresado, la normativa Constitucional otorga un medio especial, no para revisar la actuación *per se*, sino para verificar si ésta se apega a los parámetros constitucionales.

El Amparo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 247 de la Constitución⁸⁴ es un medio por el cual “Toda persona puede pedir (...) ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia por violación de los derechos que otorga la presente Constitución”.

Los derechos a que se hace mención en el artículo mencionado en el párrafo *supra*, se detallarán en el apartado 2.2 de este capítulo; limitándose el presente apartado a mencionar lo relativo al trámite del Amparo.

Conocer y resolver sobre el Amparo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 174 de la Constitución, corresponde a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

El inciso segundo del artículo 12 de la Ley de Procedimientos Constitucionales⁸⁵ regula que la acción de Amparo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados y de las sentencias definitivas pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo que violen aquellos derechos u obstaculicen su ejercicio.

Dado que pretende tutelar el respeto a derechos constitucionales, aunque se rige supletoriamente por lo regulado en el CPCM⁸⁶, su tramitación no se ve revestida de excesivos formalismos,

⁸² *Ibíd*, artículos 106 y siguientes y 109 y siguientes respectivamente.

⁸³ *Ibíd*, artículo 112 y siguientes.

⁸⁴ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983) artículo 203.

⁸⁵ Ley de Procedimientos Constitucionales (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1960)

⁸⁶ Código Procesal Civil y Mercantil (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2008).

permitiendo que su interposición y tramitación pueda ser realizada directamente por la persona agraviada, sin la intervención obligatoria de un profesional del derecho.⁸⁷

Es importante señalar que ya que LPC es una norma preconstitucional, su contenido se ve superado por la misma Constitución, por lo que su trámite ha venido siendo actualizado mediante la vía jurisprudencial.

Llevando lo anterior al caso que nos ocupa, partiendo del hecho que, como ya se indicó, el Amparo no forma parte del trámite administrativo cuyo agotamiento es necesario para la judicialización del delito de Evasión de Impuesto, sí es posible que su utilización dilate aún más el momento de esta, ya que el Amparo implica la posibilidad de Suspensión del Acto reclamado.⁸⁸

2.2 DERECHOS DEL ADMINISTRADO

Dentro de todo este devenir de procedimientos, medios de impugnación y formas de dilatar el trámite administrativo, que permite a su vez, diferir el procesamiento penal del delito de Evasión de Impuestos; no debe perderse de vista que debe ante todo garantizarse los derechos que le asisten al administrado, y que a su vez limitan el actuar de la administración, garantizando a aquel las herramientas necesarias para garantizar un trato justo y en total apego a derecho.

Así, la LGTM establece las líneas generales de los trámites que se debe seguir para determinar la cuantía del tributo, indicando las formas de actuación y los derechos que tiene el administrado, mismos que deben ser respetados por la administración.

Una de las garantías que establece la LGTM es tener establecido un lugar determinado para recibir emplazamientos y notificaciones, lo cual genera certeza al asegurar que cualquier notificación debe ser recibida en alguno de los lugares que establece la normativa⁸⁹, dentro de horario hábil⁹⁰ y de acuerdo a las normas que se establece en los artículos 95 y siguientes de la LGTM.

En esencia, el procedimiento para la Determinación de oficio de la Obligación Tributaria establecido en la LGTM lleva implícito el asegurarse de que el administrado será notificado de las actuaciones de la Administración Tributaria Municipal, salvo el caso de la notificación por edicto⁹¹, darle a conocer las observaciones o cargos que se tengan en su contra, así como las infracciones que se le imputen; darle oportunidad de formular y fundamentar sus descargos así como ofrecer y presentar la prueba que estime pertinente; para todos los casos indicados, la norma ha establecido con antelación los plazos que se otorgarán, de manera tal que el sujeto

⁸⁷ Ibid, Artículo 14.

⁸⁸ Ibid, Artículos 19 y siguientes.

⁸⁹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículos 25 y 93. Primordialmente el lugar para notificaciones debe ser dentro de la circunscripción territorial del municipio de que se trate.

⁹⁰ Ibid, Artículo 94. En similares términos se pronuncia la LPA en su artículo 81.

⁹¹ Ibid, Artículo 98.

pasivo conozca con antelación los términos con que cuenta para su cumplimiento, así como las autoridades y requisitos para las impugnaciones pertinentes.

Aunque el proceso de determinación de oficio se rige por la LGTM por su especialidad, y dado que la LPA establece la vigencia de las normas procesales en materia tributaria⁹², podría aplicarse, siempre y cuando la LGTM no regule algunos aspectos, entrando supletoriamente a aplicarse lo regulado en la LPA.

La Constitución estipula una serie de garantías procesales que son perfectamente aplicables a cualquier proceso administrativo sancionatorio, entre las cuales se tiene la necesidad de ser sometido a un proceso en el que sea oído y vencido, en apego a las leyes, previo a ser privado de cualquiera de sus derechos; así como a no ser procesado dos veces por el mismo motivo.⁹³

También se encuentra la presunción de inocencia y un proceso en el que se asegure todas las garantías necesarias para ejercer la defensa.⁹⁴

Se establece constitucionalmente que nadie podrá ser procesado sino conforme a leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate, y por las autoridades previamente estipuladas al efecto por la ley.⁹⁵

Se establece también el derecho de petición y respuesta⁹⁶, entre otros que son establecidos en la Constitución y desarrollados con mayor amplitud en la normativa secundaria.

Los derechos y garantías previamente enunciados, así como otros son los que admiten protección mediante el Amparo.

2.3 FIRMEZA DE LA CUANTIA DEL TRIBUTO

Una vez agotado el procedimiento administrativo sin que haya posibilidad de impugnación del mismo, la resolución por medio de la cual se determina la cuantía de la obligación tributaria, ésta adquiere firmeza.

Ello implica que se ha determinado con certeza la cuantía del tributo que debió ser el resultado de una declaración correctamente realizada, no habiendo posibilidad de que la misma sea modificada posteriormente.

Es decir que llegado a este punto, se ha determinado el tributo que dejó de declararse, y por tanto de pagarse, lo que reviste importancia no sólo porque se cumple el requisito de procesabilidad,

⁹² Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017), artículo 163. Establece la derogatoria de las normas procesales que la contraríen, salvo materias específicas, entre ellas la tributaria, y finalmente estipula que en lo no previsto se atenderá lo prescrito en esta ley, es decir que se utilizará en forma supletoria aún en materia tributaria.

⁹³ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983) artículo 11.

⁹⁴ Ibid, Artículo 12.

⁹⁵ Ibid, Artículo 15.

⁹⁶ Ibid, Artículo 18.

en casos de posible Evasión de Impuestos Municipales realizado mediante la modalidad de Declaración Inexacta; sino además porque de acuerdo a lo regulado en el artículo 249-A del Código Penal la sanción por el delito, en caso de ser encontrado culpable, dependerá de la cuantía del tributo evadido.

CAPITULO 3

DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL

3.1 DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PÚBLICA

En El Salvador, no existe en la normativa Constitucional el deber de los ciudadanos a contribuir con el Estado a través del pago de los tributos, no obstante, sí se establece el ente encargado de las finanzas del Estado, lo que obviamente incluye los ingresos, lo cual en una parte muy importante se obtiene por medio de los tributos.

No obstante la referida ausencia de obligatoriedad constitucional, existe amplia normativa secundaria que establece tributos y la obligatoriedad de su pago por parte de los sujetos pasivos de cada uno; ante cuyo incumplimiento son aplicables sanciones administrativas y en algunos casos puede llegar a darse responsabilidad penal, aún sin que la norma específica que establezca el tributo así lo determine; esto último ya que ha quedado atrás la idea de que la aplicación del Derecho Penal requiera de un necesario soporte normativo a través de la preexistencia temporal de normas en otras área del derecho, dado que, tal como lo afirma Buteler, “Es la ley penal la que al asignar la amenaza de una pena si se realiza un determinado comportamiento, está ordenando o prohibiendo determinadas conductas humanas”⁹⁷.

En consonancia con lo anterior, la falta de regulación de la obligatoriedad del pago de los tributos, se da a nivel constitucional; pero sí se cuenta con una amplia regulación a través de la legislación secundaria, la cual se centra en la Hacienda Pública, que para efectos de la presente investigación se debe entender, tal como se ha indicado en el apartado 1.2, como capacidad patrimonial del Estado, o del Municipio cuando corresponda; y es precisamente ahí que se encuentra uno de los aspectos a resaltar en la presente investigación: un desarrollo notablemente menor en cuanto a los tributos que se adeudan a la Hacienda Pública Municipal.

Así, la Constitución que establece los principios generales de la Hacienda Pública⁹⁸, también se refiere a la autonomía de que gozan las municipalidades⁹⁹, determinando que cuentan con su propia “Hacienda”. Lo anterior es desarrollado en el artículo 60 y siguientes del Código Municipal¹⁰⁰, donde se establece además de líneas generales de manejo, la posibilidad de regulación especial sobre el tema, lo cual se da a partir de la Ley General Tributaria Municipal.

El tributo específico que nos ocupa por ejemplo, el Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos se norma, como ya se ha indicado, se regula en la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, departamento de San Salvador.

⁹⁷ José Antonio Buteler et al, *Teorías Actuales en el Derecho Penal*, “Garantías y Bien Jurídico” (Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 1998), 408.

⁹⁸ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de EL Salvador, 1983), artículos 223 - 234.

⁹⁹ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de EL Salvador, 1983), artículos 202 - 207.

¹⁰⁰ Código Municipal (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986).

El Código Tributario realiza a partir del artículo 23, primordialmente al desarrollar las funciones de fiscalización de la Administración Tributaria, una mención de diferentes tipos penales de delitos tributarios sin llegar a conceptualizar ninguno.

Por su parte la LGTM establece en su artículo 69 que constituyen delitos tributarios municipales las conductas que se tipifican y sancionan como tales en el Código Penal o en leyes especiales, con lo que deja al Derecho Penal la tipificación de los delitos tributarios; en similares términos se pronuncia la LISM.¹⁰¹

La mención a los delitos tributarios o contra la Hacienda Pública se realiza en diferentes cuerpos normativos, como se ha indicado antes, pero la Evasión de Impuestos únicamente se conceptualiza en el Código Penal.

Por lo anterior, nos centraremos en el Código Penal¹⁰² que establece en su Capítulo V denominado DE LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA PUBLICA, los delitos, la forma de proceder así como una posible salida alterna al proceso penal aplicable a estos delitos.

El artículo 249, primero del Capítulo en comento, se refiere de forma genérica a los delitos que componen el Capítulo, cada uno de los cuales es desarrollado posteriormente en artículos específicos, en los que se describe y sanciona cada uno.

El artículo en comento, literalmente dice:

DEFRAUDACION AL FISCO

Art. 249.- Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes:

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

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

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

¹⁰¹ Ley de Impuestos de San Marcos (El Salvador: 2009), artículo 37.

¹⁰² Código Penal. El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997). Aunque el Capítulo se denomina “De los delitos a la Hacienda Pública”, el artículo que engloba los delitos comprendidos en el capítulo, se refiere a estos como Delitos de Defraudación al Fisco.

3.2 DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS

El delito de Evasión de Impuestos, primero de los mencionados en el artículo previamente enunciado, se encuentra desarrollado en el artículo 249-A del mismo Código:

EVASION DE IMPUESTOS

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

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

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

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

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

En el caso de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que se encuentren obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta. La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos.

El verbo rector del tipo penal de evasión de impuestos es “el que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos”, sin embargo el mismo es complementado por cualquiera de una variedad de comportamientos – o modalidades de comisión -, con la cual se constituye el tipo penal.

3.2.1 MODALIDADES DE COMISION

Dada la dispersión de modalidades¹⁰³, entendiéndose por estas diversas conductas bajo las cuales puede ser realizada la evasión de impuestos, judicialmente se ha pretendido conceptualizarla en una idea que permita englobar todos los supuestos incorporados en el artículo previamente citado, así se tiene por ejemplo que “La evasión de impuestos sanciona aquella conducta defraudadora y que recae sobre impuestos establecidos como tales por la legislación tributaria, por tanto, cualquier acción o maniobra tendiente a ocultar o evitar el pago del tributo se equipara a una sustracción ilegal de dinero que pertenece al Estado, y por ende a todos los ciudadanos”.¹⁰⁴

Otra conceptualización judicial es: “La evasión comúnmente se constituye a través de una acción o conjunto de acciones que logran evitar que el Fisco tenga pleno conocimiento de los hechos gravados con impuestos, esto tiene como consecuencia que al momento de declarar, el cálculo del impuesto a pagar no esté apegado a la realidad y, por ende, se fije un monto menor al que en realidad corresponde, esta situación es conocida en materia tributaria como “subdeclaración”, la cual generalmente implica la incorporación de información falsa en la declaración tributaria, que comúnmente es una consecuencia o la fase final de toda una operación engañosa tramada por el infractor tributario.”¹⁰⁵

Para el presente caso, inicialmente nos centraremos en dos de las modalidades de evasión mencionadas en el artículo 249-A del Código Penal, siendo ellas las contenidas en el número 3) del mencionado artículo.

Como se ha podido ver previamente, la declaración presentada por el Sujeto Pasivo a efectos de determinar la Obligación Tributaria, puede utilizarse tanto para la determinación por parte del Administrado como en la determinación realizada por parte de la Administración; pero en ambos casos tal declaración es la base fundamental utilizada para establecer la cuantía que se deberá pagar en concepto de Impuesto, por tanto la veracidad y exactitud del contenido de la misma es primordial para establecer la cuantía del tributo de acuerdo a la real capacidad económica del sujeto pasivo.

A *contrario sensu*, una declaración con datos incorrectos o falsos conlleva a una determinación no acorde a la real capacidad económica del sujeto pasivo, la que normalmente apunta a la baja en relación a la que debería considerarse para establecer el tributo, por tanto lesiona la Hacienda Pública al no ingresar a ésta la cuantía real del tributo que debió pagarse.

Es importante aclarar que ambas modalidades de evasión, la realizada mediante declaración falsa y la realizada mediante declaración inexacta son figuras totalmente diferentes, y a efectos de proceder a la judicialización, se debe establecer ante cuál de ellas nos encontramos.

¹⁰³ El artículo 149-A del Código Penal establece 8 numerales con modalidades de comisión del delito de evasión de impuestos, la mayoría de los cuales incluye más de una conducta constitutiva de evasión de impuesto.

¹⁰⁴ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Recurso de Apelación, Referencia: 427-2018 (El Salvador: Corte Suprema de la Justicia, 2018). Aunque no se refiere a evasión de impuestos tributarios, es perfectamente aplicable al caso que nos ocupa.

¹⁰⁵ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Recurso de Apelación, Referencia: 140-19 (El Salvador: Corte Suprema de la Justicia, 2019).

3.2.2 EVASION MEDIANTE DECLARACION FALSA

La Evasión de Impuestos por Declaración Falsa se da cuando el sujeto obligado a presentar la Declaración inserta en ella información diferente de la real, ya sea sustituyendo hechos, bienes o valores por otros de menor cuantía, o evitando insertar en ella otros; en cualquiera de los casos, la sustitución u omisión de datos está orientada a reflejar una menor capacidad económica, ya que la Base Imponible es menor que la real, con lo que el impuesto a pagar por el hecho imponible, es decir la Actividad Económica en el Municipio de San Marcos, para el caso que nos ocupa, es menor de la que en realidad debería cancelar; o inclusive llegando a resultar que se encuentra exento del pago del Impuesto, si la declaración refleja hasta de \$500.00.¹⁰⁶ Jurisprudencialmente esta modalidad es entendida como “...alterar un documento ya sea público o privado, con la intención de hacerlo valer ante un tercero, o que las transacciones generadora (*sic*) del tributo no existan o se basan en información falsa”.¹⁰⁷

Sin embargo, es importante aclarar que la falsedad de las declaraciones tiene una connotación diferente en materia penal y en materia tributaria, ya que en esta última se considera falsedad inclusive a algunas omisiones.¹⁰⁸

3.2.3 EVASION MEDIANTE DECLARACION INEXACTA

La otra modalidad de Evasión de Impuestos que se considerará, y que finalmente es la que interesa a la presente investigación es la realizada por medio de la presentación de la declaración con información inexacta.

A diferencia de la declaración con información falsa, ésta sí incorpora en ella los hechos, bienes y/o valores realizados o que posee el sujeto pasivo, pero el valor económico de los mismos ha sido disminuido (en caso que su valor sirva para determinar el monto de la Base Imponible) o han sido incrementados si su valor puede ser deducido de la Base Imponible.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Recurso de Apelación, Referencia: INC-287-18 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018). Aunque el Código Penal haya incorporado la Evasión de Impuesto mediante declaración falsa y la realizada mediante declaración inexacta dentro de un mismo apartado no son sinónimos, y así es reconocido ampliamente por la jurisprudencia, tal como lo hace la Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, que en el proceso de referencia afirma, para diferenciar esta modalidad de la cometida mediante declaración inexacta: “Es de aclarar que esta Cámara en anteriores resoluciones ha mencionado que si hablamos de una falsedad de documento esto es alterar un documento ya sea público o privado, con la intención de hacerlo valer ante un tercero, o que las transacciones generadoras de tributo no existan o se basan en información falsa”.

¹⁰⁷ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Recurso de Apelación, Referencia: INC-287-18 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

¹⁰⁸ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Recurso de Apelación, Referencia: 427-2018 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

¹⁰⁹ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, Recurso de Apelación, Referencia: INC-287-18 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018). La Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, entiende la evasión de impuestos mediante declaración inexacta: “...que cuando hablamos de términos inexactos, estos pueden ser incompletos, errores, equivocado, lo que sucedió en el caso sub judice que el imputado presentó incompletas las declaraciones de Impuesto sobre la Renta, puesto que no declaró en su totalidad todas las transacciones...”, aunque es de aclarar que en el caso citado no se está refiriendo a un impuesto municipal.

En cualquier caso, la diferencia con la Declaración Falsa es que mientras que en la primera se omite o sustituye la incorporación de hechos, bienes o valores susceptibles de ser cuantificados para determinar la Base Imponible, en la declaración inexacta sí se agregan, pero el costo de los mismos no es acorde con la realidad, jurisdiccionalmente también se entiende que la inexactitud puede deberse a datos incompletos o con errores¹¹⁰.

3.3 TIPICIDAD

Entendiendo la tipicidad como la adecuación de la conducta a la figura descrita en la ley como delito, en el caso puntual que nos ocupa, es verificar si una conducta específica: identificada preliminarmente como evasión de impuestos municipales mediante la presentación de declaración inexacta, se adecua o no al tipo penal descrito y sancionado en el artículo 249-A numeral 3 del Código Penal.

Para lo anterior, se parte de supuestos ya analizados en la presente investigación, tales como declaración, Impuesto Municipal, específicamente el Impuesto a la Actividad Económica del municipio de San Marcos, departamento de San Salvador; así como el verbo rector del tipo penal en análisis.

Lo anterior, también nos lleva a concluir que de acuerdo a la modalidad que se utilice para realizar la evasión de impuestos, esta puede ser cometida tanto por acción como por omisión, pero en cualquier caso se requiere de dolo.

3.3.1 SUJETOS INTERVINIENTES

En consonancia con lo anteriormente expuesto, en virtud de su importancia para la presente investigación, se analizará lo concerniente a los sujetos intervinientes en el tipo penal de Evasión de Impuestos, específicamente relacionado a Impuestos Municipales.

3.3.1.1 SUJETO PASIVO

De acuerdo a la autonomía con que la Constitución ha dotado a los municipios, específicamente a lo estipulado en los artículos 203, 204 ordinal 6º y 207, los municipios pueden obtener recursos por medio de Impuestos, cuyos resultados son administrados por ellos mismos, sin que se centralicen en el fondo general del Estado, es decir sin que sean administrados por el Ministerio de Hacienda.

¹¹⁰ Ibid.

En sintonía con lo anterior, el artículo 2 inciso segundo del Código Municipal¹¹¹ estipula que el municipio tiene personalidad jurídica y su representación la ejercerán los órganos determinados en ese texto legal. El artículo 24 del citado Código por su parte, estipula que el gobierno municipal será ejercido por el Concejo Municipal, que es la máxima autoridad dentro del municipio, y será presidido por el Alcalde, que de acuerdo al artículo 47 es el representante legal y administrativo del Municipio.

Mientras que la LGTM estipula en su artículo 17 que el sujeto activo de la obligación tributaria municipal es el Municipio acreedor del tributo.

En consecuencia, el Municipio es una persona jurídica, que está representada legalmente por el Alcalde, y es esta persona jurídica la titular de la facultad de recaudación y administración de la Hacienda Pública Municipal, entendiendo esta última como recursos del Municipio.

Por lo tanto, es el Municipio el Sujeto Pasivo ante el cometimiento del delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal.

3.3.1.2 SUJETO ACTIVO

Aunque la evasión de impuestos es un delito que puede ser cometido por cualquier persona, entendiendo por ello, a todo aquel que esté obligado por un hecho generador de un impuesto, ya que la ley no exige que la defraudación sea realizada sobre los propios tributos del sujeto pasivo; para determinar quién es el sujeto activo en el delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal, resulta útil determinar quién es el sujeto pasivo de la Obligación Tributaria Municipal, es decir quien está obligado al pago del tributo, ya que ello nos da una aproximación al sujeto activo del delito.

Así, el artículo 20 LGTM establece varios supuestos de sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal, inicia indicando que el sujeto pasivo del tributo puede ser una persona natural o jurídica, que según la ley está obligada al pago del tributo, ya sea como contribuyente o como responsable. Esta última aclaración es importante sobre todo para el caso de las personas jurídicas.

Posteriormente el mencionado artículo 20 LGTM, aclara que también se entienden como sujetos pasivos de la obligación tributaria municipal las comunidades de bienes, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aun cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales, se les atribuye la calidad de sujetos de derechos y obligaciones.

¹¹¹ Código Municipal (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986).

Posteriormente, el precitado artículo incorpora como posible sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal, especialmente referida a Impuestos Municipales a las instituciones autónomas que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios, con excepción de las de seguridad social.

Una vez determinado quienes se entienden obligados al pago de Impuestos Municipales, que para el caso concreto, debe ser la persona que reúne las condiciones para ser considerado como tal en la LISM; ya se puede pasar a establecer quién puede ser considerado como sujeto activo en el delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal.

En el caso de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal sea una persona natural, el contribuyente sería quién ocupe la posición de Sujeto Activo del delito;¹¹² mientras que para el caso de las personas jurídicas, sin pretender entrar a analizar el tema de la responsabilidad corporativa, sino más bien basándose en jurisprudencia, se ha considerado como sujeto activo del delito en muchos casos al representante legal de una persona jurídica, como autor directo, en la figura de “actuar por otro”¹¹³, aunque ello no constituye un criterio unánime, tal como lo demuestra la Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro al afirmar que “...cuando se trata de una persona jurídica, es importante mencionar que la responsabilidad penal no puede ser atribuida de manera automática, ni directa ni indirectamente a aquella que representa legalmente a esa persona jurídica, (...) pues es necesario comprobar que se configura el componente subjetivo de la acción que es el dolo; es decir, que es preciso que se compruebe que el imputado ha tenido dominio del hecho, y por supuesto, conocimiento del mismo ya que de lo contrario se estaría atribuyendo responsabilidad penal objetiva.”¹¹⁴

Considerando lo anterior, partiendo del hecho que el tipo penal no requiere una condición especial del sujeto activo, para el caso puntual de las personas jurídicas, podría colocarse en la posición de sujeto activo del delito cualquier persona que haya actuado en los términos de los artículos 33 al 36 del Código Penal, es decir como autor directo, autor mediato, instigador o cómplice, respondiendo personalmente por su participación dentro de la comisión del delito.

3.3.2 BIEN JURIDICO TUTELADO

En el delito en estudio, debe entenderse que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública en general, y en el caso puntual que se investiga la Hacienda Pública Municipal, entendidas como patrimonio de la Administración Pública, general y municipal, respectivamente.

¹¹² Véase. Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: INC-104-19 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019). Menciona que “...determinar la responsabilidad en delito de Evasión de Impuestos es sencillo cuando se trata de una persona natural, pues ella responde por las consecuencias de sus propios actos”.

¹¹³ Sala de lo Penal, *Sentencia de Casación*, Referencia: 355C2019 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020).

¹¹⁴ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: INC-104-19 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019).

Lo anterior, no sólo como afectación patrimonial de la persona jurídica a la que pertenece, sino por la dañosidad que genera la falta de recursos para la consecución de los fines estatales y municipales en beneficio de la colectividad.

3.3.3 SANCION

Tal como se ha mencionado previamente, el artículo 249-A del Código Penal estipula la sanción por el cometimiento del delito de Evasión de Impuestos, basándose primordialmente en el monto del tributo defraudado, así:

Prisión de cuatro a seis años, cuando el impuesto evadido sea el Impuesto sobre la Renta, y la suma evadida fuere de treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco dólares de los Estados Unidos de América con setenta y un centavos de dólar a cincuenta y siete mil ciento cuarenta y dos dólares de los Estados Unidos de América con ochenta y cinco centavos de dólar; y prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de esta última cantidad.¹¹⁵

Los mismos montos y penas se aplicarán a los casos en que el impuesto evadido corresponda al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tomando como base doce períodos tributarios para calcular la cuantía.

Prisión de cuatro a seis años, Si el impuesto evadido es de los que se declaran mensualmente, y el monto evadido en dicho período fuere de once mil cuatrocientos veintiocho dólares de los Estados Unidos de América con cincuenta y siete centavos de dólar a treinta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco dólares de los Estados Unidos de América con setenta y un centavos de dólar; y prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de esta última cantidad.

Es importante indicar que particularmente el tema de la periodicidad del tributo evadido puede generar problemas de aplicación para el caso concreto que nos ocupa, dado que como se indicó en el primer capítulo, el período tributario para el Impuesto a la Actividad Económica en el municipio de San Marcos, al igual que en la mayoría de los municipios, se establece por períodos anuales, sin embargo el cálculo y pago del mismo suele realizarse mensualmente; aunque como alternativa de solución esta última situación permitiría incorporar al tributo en cuestión dentro de los que se declaran mensualmente, y por tanto aplicarles las penalidad correspondiente a estos.

3.4 REQUISITO DE PROCESABILIDAD

Por regla general es posible someter a conocimiento de un tribunal la supuesta comisión de un delito sin más límites que los que provengan de las normas procesales generales. Sin embargo,

¹¹⁵ Código Penal. El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997) Artículo 149-A. Las cantidades de dinero aparecen consignadas en colones, sin embargo, para mejor comprensión en el presente apartado se han colocado en dólares de Los Estados Unidos de América.

en algunas ocasiones el ejercicio de las acciones está supeditado a la observancia de actuaciones previas.¹¹⁶

La regla general está determinada por el accionar que estipula la LGTM al indicar que cuando a juicio de la Administración Tributaria Municipal (ATM) se presume la existencia de un delito tributario, practicará las investigaciones administrativas pertinentes para asegurar la obtención y conservación de las pruebas y la identificación de los participantes en tales delitos; suministrando a la Fiscalía General de la República la información obtenida, si la hubiere, para que esta última inicie la acción penal.¹¹⁷

Las investigaciones administrativas indicadas en el párrafo previo no se consideran requisito de procesabilidad, porque su realización no es obligatoria, lo que se desprende del mismo texto legal, al indicar que se suministrará el resultado de las investigaciones “si la hubiere”, es decir que puede no haber resultado, de lo que se colige que ello no es un requisito *sine qua non* para remitir el caso a la Fiscalía General de la República y para que esta lo judicialice.

Por otra parte, el artículo 251-A del Código Penal establece como un requisito indispensable para proceder en el caso de Evasión de Impuestos mediante la declaración de información inexacta y otros, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas.¹¹⁸ El artículo en cuestión regula lo siguiente:

MODO DE PROCEDER

Art. 251-A.- Será requisito indispensable para proceder en los casos de conductas delincuenciales constitutivas de delitos de Defraudación al Fisco señaladas a continuación, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. Los casos a que se refiere este inciso son:

- a) Numerales 3) cuando la declaración es inexacta, 4) y 7) todos del Art. 249-A;
- b) Literales d) y f) del inciso segundo, ambos del Art. 250-A; y;
- c) Inciso tercero del Art. 284, cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En los demás casos, cuando la Administración Tributaria, 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. Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante

¹¹⁶ José Miguel Valdivia, *Manual de Derecho Administrativo (Valencia: Tirant lo Blanch ,2018), 394.*

¹¹⁷ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: 1991), artículos 70 y 71.

¹¹⁸ Precisamente esta excepción a la regla general es el requisito de procesabilidad que motiva la presente investigación, dado que separa a un grupo de delitos contra el fisco de la mayoría, y exige que previo a la remisión de las actuaciones a la FGR para el ejercicio de la acción penal se agote por parte de la Administración Tributaria, Municipal en el caso que nos ocupa, las diligencias administrativas de tasación del impuesto dejado de declarar.

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 acreditamiento indebidos; y la indicación de los documentos falsos, según cual sea el delito que se suscite.

En el supuesto de condenatoria, no habrá lugar a la prosecución del procedimiento administrativo.

Cuando por cualquier circunstancia dentro del proceso judicial el Juez de la Causa estableciera que el monto defraudado es inferior a los montos que este Código establece para la configuración de los delitos de Defraudación al Fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, no se liberará al sujeto pasivo de la responsabilidad tributaria sustantiva. El Juez correspondiente deberá certificar lo conducente y librar oficio a la Administración Tributaria en el que haga del conocimiento las citadas circunstancias.

El pronunciamiento del Juez que declare la inexistencia de responsabilidad penal, no inhibe la facultad de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad tributaria sustantiva del contribuyente en sede administrativa, liquidando el impuesto y accesorios respectivos.

Sobre la mayoría de los casos, exentos del requerimiento anteriormente indicado, expresa el precitado artículo en su inciso segundo: “En lo demás casos, cuando la Administración Tributaria, 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...”.

Lo indicado previamente implica que por algún motivo de política criminal, el legislador consideró que el caso que nos ocupa, a diferencia de otras formas de Evasión de Impuestos, no debe judicializarse sino hasta haber agotado las diligencias administrativas de establecimiento del tributo dejado de pagar.

Con lo anteriormente indicado se evidencia que algunas conductas delincuenciales son beneficiadas por el legislador a partir de separarlo de la generalidad de casos, estableciendo trámites previos a su juzgamiento.

Es importante indicar que no se requiere la conclusión de procedimientos administrativos sancionatorios, como el necesario para aplicar la sanción por la contravención de presentar declaraciones falsas o por inexactitud¹¹⁹, lo cual es un procedimiento diferente que no debería

¹¹⁹ Ibíd, artículo 64 Ordinal 2°.

interferir con el caso principal, aunque puede llegar a necesitar de igual manera el agotamiento previo de la determinación del tributo para su aplicación.¹²⁰

3.5 DERECHO COMPARADO

A continuación se pasará a revisar como es regulado nuestro delito de Evasión de Impuestos en las normativas de diferentes países referentes en materia penal, así como también se analizará la normativa de otro país centroamericano.

3.5.1 MEXICO

Así se tiene que en México a los delitos tributarios o contra la Hacienda Pública se les denomina como delitos fiscales; y aunque se encuentra abundante normativa que recoge dicha categoría de delitos¹²¹, nos centraremos en la que más se adecúa al objeto de estudio de la presente investigación.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹²², en su artículo 3 romano IV, establece como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Lo anterior, no sólo eleva a rango constitucional la obligación de tributar, sino que desde ese nivel, establece que la tributación es desde el nivel federal (nacional) hasta el local (municipal).

El Código Penal Federal¹²³, no recoge la figura delictiva que nos ocupa, que se denomina Defraudación Fiscal, pero hace referencia a ella, indicando que sobre la misma se estará a lo que regule el Código Fiscal de la Federación.

El delito de Defraudación Fiscal es descrito y sancionado en el Código Fiscal de la Federación¹²⁴, indicando que “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, posteriormente establece las sanciones en relación al monto de lo defraudado.

¹²⁰ Véase. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de Proceso Contencioso Administrativo, Referencia: 398-2013 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020). Aunque no se refiere al tributo que nos ocupa, la situación planteada: no necesidad de agotamiento de procedimientos administrativos sancionatorios, podría incidir en un eventual proceso penal, tal como sucedió en este caso, en que la sanción administrativa por la declaración extemporánea e inexacta de un impuesto generó afectación al inicio del proceso penal por evasión del impuesto.

¹²¹ Tales como Ley Aduanera, Ley de Firma Electrónica Avanzada, Ley del Servicio de Administración Tributaria, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Renta y otros.

¹²² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (México: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1917).

¹²³ Código Penal Federal (México: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1931), artículo 11-BIS.

¹²⁴ Código Fiscal Federal (México: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1995), artículo 108.

Es importante indicar, que sólo se refiera al fisco federal, pero no detalla impuestos específicos, a diferencia de nuestra tipificación, sin embargo si detalla varias modalidades de comisión del delito.

Otro aspecto a resaltar es que no se establece requisito de procesabilidad alguno.

3.5.2 COLOMBIA

En Colombia, la figura delictiva más parecida a nuestra Evasión de Impuestos es la Defraudación o Evasión Tributaria¹²⁵, cuyo verbo rector dice “el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes...”, siendo una conceptualización general, pero amplia y aplicable; en la que no se hace referencia a tributos específicos, ni a cantidades fijas, sino basadas en salarios mínimos.

El texto detalla que el inicio de la acción penal se realizará a petición de funcionarios específicos, pero también deja abierta la posibilidad de que se realice por otras autoridades, lo que no cierra la opción de que sea realizado por las autoridades tributarias locales.

Es importante resaltar que del texto del citado artículo, que se incorpora a continuación, se tiene que se requiere que se haya determinado la cuantía del tributo defraudado, lo que se deduce al indicar que el delito parte de la cuantía defraudada, que debe haber sido “definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria”; es decir que previamente se debió haber agotado la fase administrativa, pero no indica excepciones a esa regla.

También es importante resaltar que establece la posibilidad de finalización del proceso penal, ante la presentación o corrección de la declaración y del pago del tributo evadido, más sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Artículo 343-B. Defraudación o evasión tributaria

Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

¹²⁵ Código Penal (Colombia: Congreso de Colombia, 2000), artículo 343-B

PARÁGRAFO 1o. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

3.5.3 ESPAÑA

Finalmente en España, el Código Penal¹²⁶, recoge en el Título denominado De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, el delito de Fraude Fiscal.

La formulación de la figura delictiva tiene aspectos muy importantes, como el hecho de que la misma puede darse contra la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, con lo que recoge todas las divisiones político-administrativas con que cuenta ese reino, incluyendo al municipal, primordial para nuestra investigación.

Cabe destacar también que es muy clara al indicar que el delito puede cometerse por acción u omisión.

La redacción del artículo establece que se puede regularizar la situación del delincuente económico si este reconoce y cancela el tributo defraudado, siempre y cuando lo haga antes de que la administración tributaria inicie acciones para determinar oficiosamente; de lo que se colige que, *a contrario sensu*, una vez iniciadas el proceso penal deberá desarrollarse hasta su finalización, sin que ello implique que caduque su obligación de pago del tributo.

Finalmente cabe destacar, que de la lectura del artículo en comento, no se requiere agotamiento previo de las diligencias administrativas de tasación del impuesto, siendo posible que estas se realicen simultáneamente con el proceso penal, aunque se deberá en caso de ser necesario, adecuar el tributo establecido en sede administrativa a lo que se establezca en sede judicial.

3.5.4 GUATEMALA

En Guatemala a este delito se le conoce como Defraudación Tributaria, y se encuentra regulado en el artículo 358-A del Código Penal¹²⁷, que en lo esencial dice:

¹²⁶ Código Penal (España: Cortes Generales, 1995), artículo 305.

¹²⁷ Código Penal (Guatemala: Congreso de la República de Guatemala, 1973), artículo 358-A.

“Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.”

Este delito se considera de acción pública, por lo que para que el proceso penal inicie es necesario que la Administración Tributaria realice una denuncia o una querrela¹²⁸, lo que específicamente debe ser realizado por la Superintendencia de Administración Tributario según lo estipula el artículo 3 literal g) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria:

“Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.”¹²⁹

Previo a ello debe haberse agotado el proceso administrativo de la defraudación tributaria, en el que la Administración Tributaria puede establecer sanciones y así lo establece el art. 84 del Código Tributario¹³⁰.

La normativa del vecino país tiene semejanzas y diferencias con la normativa salvadoreña, las primeras en tanto que establece la necesidad de agotamiento previo de las diligencias administrativas, aunque coherentemente lo hace para todas las modalidades de comisión del tipo penal; y de igual manera que en El Salvador, establece responsabilidad de ejercer la denuncia a un ente centralizado.

Es interesante la regulación específica para extranjeros, a quienes impone la sanción adicional de la expulsión de su territorio.

De las diferentes normativas analizadas, considero que la que presenta mayores ventajas en relación a la regulación salvadoreña, es la contenida en el Código Penal Español, por reconocer

¹²⁸ Felipe gavilán Nuñez; Mónica Mingot Ascencao y Patricio Silva- Riesco Ojeda, “El Delito Fiscal en América Latina”, Pág. 95

¹²⁹ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Guatemala: Congreso de la República de Guatemala, 1998), artículo 3.

¹³⁰ Código Tributario (Guatemala: Congreso de la República de Guatemala, 1991), artículo 84.

la existencia y autoridad local, así como por no dilatar la persecución penal, permitiendo salidas alternas que no desincentivan el cumplimiento inicial de la obligación de tributar.

CAPITULO 4

HISTORIA DE LA JUDICIALIZACION DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL

Tal como se indicó en el capítulo I, la existencia de los tributos es de larga data, su concepción, obtención, destino y denominación ha venido cambiando con el tiempo y ha variado de acuerdo a la civilización (cultura) y latitud que se estudie; hasta llegar a una idea más o menos uniforme – o al menos a contar con características comunes – en la actualidad.

Casi simultáneamente al nacimiento del tributo, surge la imposición de medidas orientadas a asegurar la entrega del mismo, primordialmente a través de castigos ejemplarizantes para los incumplidores.

Más adelante, con el surgimiento de la sistematización de los tributos va surgiendo el Derecho Tributario, regulando no sólo la obligación de tributar, sino que poco a poco regulando figuras como la base imponible, tecnificando a los entes recaudadores y la destinación de los fondos obtenidos, así como también se creó las figuras delictivas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias; dejando así de lado también para esta figura las arbitrariedades.

4.1 HISTORIA DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, al igual que el desarrollo del Derecho Tributario ha evolucionado de diferente manera en diversas culturas y latitudes, así se tiene por ejemplo que en Egipto y en Grecia, entre el 569 y el 525 A.C., y en el 356 A.C, respectivamente, se castigaba con pena de muerte a quienes declararan fraudulentamente sus bienes para minimizar los tributos a pagar.¹³¹

Existen impuestos claramente identificables en el tiempo, tales como el Tributo General de Compraventas, establecido en el siglo IX en Roma, más tarde, en la edad media el Maltote en Francia y la Alcabala en España, extendida posteriormente a la América colonial mediante la Real Cédula en 1591.¹³²

Durante la edad media, prevaleció el uso excesivo de la fuerza para castigar el incumplimiento de la obligación de tributar, pero sin estar debidamente normado, quedando el castigo a discreción del señor feudal, siendo el uso de la fuerza el castigo común.

¹³¹ Jaime Edwin Martínez Ventura, “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuestos, en el código penal salvadoreño vigente” (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017), 5. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/M10203/2017.html>

¹³² Ana María Benavides de Díaz y otros, “Diseño de los requisitos y trámites que deben realizar los pequeños comerciantes y profesionales del municipio de San Salvador, para inscribirse ante la Administración Tributaria según la Ley del IVA” (tesis de grado, Universidad de El Salvador, 2009), 5. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/3573/1.pdf>

En nuestro país sin embargo, la regulación de los delitos tributarios no es de larga data, a diferencia de otros países¹³³ en que se han tipificado desde hace mucho; ello pese a la innegable influencia que estos han tenido sobre la positivización en El Salvador.

En 1900 se promulgó en nuestro país el Código Fiscal, que es el antecedente más lejano en que se ha recogido este tipo de delitos, posteriormente en la Ley de Contrabando de Mercaderías, emitida en 1904, y en la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, de 1961, también se reguló delitos contra el fisco, aunque únicamente en lo relativo a la no declaración de tributos relativos a bebidas alcohólicas.¹³⁴

Las normas previamente citadas se encuentran derogadas, actualmente existe una amplia gama de normativa que regula lo pertinente a los tributos, pero la tipificación de los delitos tributarios se limita a unas cuantas normas.

No fue sino hasta en 1993 que se tipificó los delitos relativos a la Hacienda Pública, mediante una reforma realizada al Código Penal que databa de 1973.

La Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, posteriormente fue sustituida por la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras¹³⁵ en 2001, estableciendo tipos penales vinculados al incumplimiento de normas de aduana por ejemplo.

4.2 DESARROLLO DE LA REGULACION EN LA NORMATIVA CONSTITUCIONAL

Como debe ser en todo sistema normativo, la norma suprema, la que sustenta y en la que se basa todo el andamiaje del sistema regulatorio es la Constitución, por lo que es no sólo necesario sino indispensable iniciar por la revisión de ese texto normativo. Es por ello que para revisar el desarrollo que la normativa atinente al caso que nos ocupa se iniciará por las Constituciones que han estado en la cúspide del sistema normativo salvadoreño a través de la historia.

Considerando que el presente estudio se refiere a tributos municipales, se revisará en el desarrollo histórico Constitucional, no sólo lo atinente a los tributos, sino además lo pertinente a los municipios.

La Constitución del Estado del Salvador de 1824¹³⁶ en su artículo 9° ordinal 3° establecía que todos los salvadoreños debían “contribuir con proporción de sus haberes a los gastos del Estado ..”, con lo que se genera la obligación constitucional de tributar y que además era progresivo.

Mientras que en su artículo 29 ordinal 9° estableció como una atribución del Congreso el “Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios (...) del Estado...”, mientras

¹³³ En España el delito fiscal se reguló por primera vez en el Código Penal de 1822.

¹³⁴ Jaime Edwin Martínez Ventura, “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuestos, en el código penal salvadoreño vigente” (tesis de maestría, Universidad de El Salvador, 2017), 52. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/M10203/2017.html>

¹³⁵ Ley Especial para sancionar infracciones Aduaneras (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2001).

¹³⁶ Constitución del Estado del Salvador (El Salvador: Congreso Constituyente del Estado de El Salvador, 1824)

que en el ordinal 10° del mismo artículo se indicaba como otra atribución exclusiva del Congreso el “Aumentar o disminuir las contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y de la República”. Siendo desde entonces una atribución exclusiva del Órgano Legislativo la creación de impuestos.

Por otro lado, esta Constitución no otorgaba atribuciones a los municipios, el artículo 73 se limitaba a decir que “Continuarán las municipalidades en todos los pueblos que tengan de quinientas almas arriba, y el Congreso arreglará el número de individuos, sus atribuciones, la forma de elecciones que siempre será popular; y todo lo que conduzca á su mejor administración”.

La Constitución de 1841¹³⁷, ya no contenía la obligación expresa de contribuir con los gastos del Estado (tributar) para los salvadoreños, pero sí la incorporó para los extranjeros, otorgándoles también las mismas garantías que a los nacionales, en su artículo 7, al indicar que “ Los extranjeros, residentes en cualquier punto del Salvador, están obligados a todos los impuestos ordinarios y deberes que soportan los naturales; y en el caso de ser molestados en sus personas y propiedades indebidamente, tendrán las mismas garantías que los ciudadanos para perseguir en juicio a los atentadores y ofensores; y serán oídos y atendidos como aquellos en los tribunales”.

El artículo 22 mantuvo como atribución del “Poder legislativo” la creación de “contribuciones o impuestos a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción...” estableciendo así uno de los principios tributarios, como es la proporcionalidad.

En cuanto a las municipalidades, el Título 14 denominado “Del régimen municipal” establecía en su artículo 62 que la ley establecería los lugares donde debería haber “municipalidad”, indicando que “Forma este poder originariamente el conjunto de vecinos que estén en ejercicio de los derechos de ciudadano: son sus objetos la conservación, progreso, salubridad, comodidad, y ornato de sus vecindarios: la administración ó inversión de sus fondos; y la policía de seguridad con subordinación al Gobierno; mas en ningún caso le estará reunido ramo alguno del poder judicial”. Con lo que, al menos nominalmente se le otorgaba la calidad de “poder”, y establecía que estaba conformado por los vecinos que estuvieran en el ejercicio de los derechos de ciudadano, claro está que la “ciudadanía” estaba restringida a una élite, ya que para ser parte de ella se requería entre otros aspectos educación y propiedades. Adicionalmente el citado artículo estipulaba determinadas facultades a la municipalidad.

Por un lado el artículo 63 le daba cierta independencia al indicar que “El poder o consejo municipal administrará sus fondos en provecho común y equitativo de todos...” aunque limitaba su actuar a la normativa secundaria al indicar que “La ley fijará la autoridad que deba darse a los cuerpos municipales...”.

La Constitución de 1864¹³⁸ mantuvo la inexistencia de la obligación expresa de tributar para los nacionales, y en su artículo 9 decía que “Los extranjeros residentes en el cualquier punto del Salvador, están obligados a todos los impuestos ordinarios y deberes que soportan los

137 Constitución de El Salvador (El Salvador: Congreso Constituyente, 1840)

138 Constitución Política de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente, 1864)

naturales...”, manteniendo tal obligación que equiparaba a la que tenían los nacionales, de lo que se colige que estos también estaban constitucionalmente obligados a tributar.

El artículo 28 por su parte, conservó la “imposición” de contribuciones en similar forma que la Constitución precedente, para el Poder Legislativo.

Sobre las municipalidades, el artículo 57 establecía la elección popular de los “consejos municipales”, quienes únicamente debían dar cuentas al Gobernador, y se mantuvo la independencia en la administración de sus fondos.

La Constitución de 1871¹³⁹ en su artículo 13, en la misma línea de sus predecesoras, mantuvo la obligación expresa para los extranjeros de cargar “todos los impuestos ordinarios y deberes que tienen los salvadoreños...”; y tampoco establece la obligación expresa para los nacionales de pagar impuestos.

De igual forma el “Poder Legislativo” conservó la atribución de crear impuestos, tal como lo recoge el artículo 36 ordinal 5°.

Se genera más detalles del funcionamiento de los “Consejos municipales” en el artículo 75 al indicar que tendrán un secretario y un tesorero que podrán nombrar y remover libremente; y el artículo 76 otorga a la “...Municipalidad de la cabecera de cada distrito...” la facultad de “conmutar, conforme a la ley, las penas de arresto menor impuestas por todos los jueces de paz del distrito”.

La Constitución de 1872¹⁴⁰ no cambia sino en redacción lo relativo a la obligación de tributar de nacionales y extranjeros (art. 13) y la atribución de creación de impuestos (art. 69 numero 4), pero si estipula cambios sustantivos en lo relativo a las municipalidades.

El artículo 96 establece literalmente que “El Gobierno local de los pueblos estará a cargo de las municipalidades, electas popular y directamente por los ciudadanos y vecinos de cada población. Cada Municipalidad se compondrá de un Alcalde, un Síndico y dos o más regidores en proporción a la población, conforme lo determina la ley”, con lo que se da mayores detalles de la organización del gobierno local, aunque ya en la práctica funcionaban así aunque no hubiese sido reconocido en la Constitución. Se mantiene la administración de sus fondos (art. 97), y se indica que las atribuciones son “puramente económicas y administrativas” (art. 98), así como la facultad de conmutación de penas (art. 99), siendo esta la Constitución que les concede más independencia y les dedica más articulado hasta ese entonces.

La Constitución de 1883¹⁴¹ no hace mención alguna a obligación de tributar, ni para nacionales ni para extranjeros, marcando un notable cambio con todas las Constituciones precedentes; pero mantiene la atribución del “Poder Legislativo” de establecer impuestos y contribuciones (art. 62 número 4). Mantiene también la independencia que la Constitución inmediata anterior le había otorgado a las municipalidades, refiriéndose en similares términos a la estructura orgánica del

¹³⁹ Constitución Política de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente, 1871)

¹⁴⁰ Constitución Política de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente, 1872)

¹⁴¹ Constitución Política de El Salvador (El Salvador: Asamblea Constituyente, 1883)

gobierno local y dedicándole también mayor número de artículos que las primeras Constituciones (arts. Del 97 al 101).

La Constitución de 1886¹⁴² nuevamente hace *mutis* sobre la obligación de tributar, pero tiene un cambio significativo en cuanto a organización del Órgano Legislativo, ya que es a partir de esta Constitución que se pasa del sistema bicameral al unicameral, de acuerdo a lo establecido en el artículo 54 que establece que “El poder Legislativo, será ejercido por una Asamblea Nacional de Diputados”, a la que le mantiene como ha venido siendo y continúa hasta el momento, que es atribución del Órgano Legislativo el establecimiento de impuestos y tributos (art. 68 atribución 12^a); de igual forma mantiene lo relativo a las municipalidades en similares términos que los establecidos en la Constitución que le antecedió (arts. 113 – 117).

La Constitución de 1939¹⁴³ mantiene la exclusividad legislativa para la creación de impuestos (art. 77 atribución 19^a) y detalla mucho más la estructura organizativa del Estado, así en el artículo 125 habla por vez primera de los delitos contra la Hacienda Pública al indicar que “Los administradores de Rentas y de Aduanas y cualquier otro funcionario público que se establezca, en la instrucción de informativos por los delitos contra la Hacienda Pública, y los Alcaldes Municipales y Jueces de Policía, en el juzgamiento de las faltas de policía, tendrán las atribuciones que las leyes y reglamentos respectivos les concedan”.

El artículo 135 mantiene que el gobierno local estará a cargo de un Concejo Municipal (con la forma de escritura actual), pero diferencia la conformación del mismo, ya que indica que el alcalde será nombrado por el Ejecutivo, mientras que el Concejo lo será por elección popular, dejando al Alcalde la administración de los recursos (art. 136). Otra novedad es que el artículo 140 les faculta para establecer o crear arbitrios locales.

Mientras que la Constitución de 1950¹⁴⁴ mantiene lo regulado en su predecesora en cuanto a tributos; mientras que en cuanto a Municipalidades, por vez primera se habla de departamentos y municipios en el artículo 103, y también establece en el artículo 104 con claridad que los fondos municipales no se podrán centralizar el fondo general del Estado; también tiene la novedad de que aunque el artículo 105 restringe las funciones de la municipalidad al limitarlas a las económicas, el mismo artículo reconoce la autonomía de las municipalidades. Todo lo anterior fue replicado por la Constitución de 1962.¹⁴⁵

4.3 CASOS JUDICIALIZADOS

Se ha realizado búsqueda de casos judiciales relativos al delito de Evasión de Impuestos, en el que el tributo evadido sea un impuesto municipal, sin que se haya encontrado registro al

¹⁴² Constitución Política de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente, 1886)

¹⁴³ Constitución Política de El Salvador (El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente, 1939)

¹⁴⁴ Constitución Política de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente, 1950)

¹⁴⁵ Constitución Política de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Constituyente, 1962)

respecto; sin embargo la búsqueda por diversas fuentes parece indicar que no se ha judicializado casos como los que interesan al presente estudio.

Mediante el mecanismo de Acceso a la Información Pública se obtuvo información, que aunque útil a la presente investigación, no es concluyente.¹⁴⁶

TABLA 2

CASOS INICIADOS DEL DELITO DE EVASION DE IMPUESTOS (Art. 249-A Pn.) EN JUZGADOS DE PAZ							
AÑO	2015	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL
Juzgados de Paz de San Salvador	1	6	12	11	8	1	39
Juzgados de Paz de La Libertad	0	1	1	0	0	0	2
TOTALES	1	7	13	11	8	1	41

Elaboración propia en base a información proporcionada por la Unidad de Información y Estadística de la Dirección de Planificación Institucional de la Corte Suprema de Justicia.

El cuadro anterior refleja el número de casos judiciales iniciados en la totalidad de Juzgados de Paz de los departamentos de San Salvador y La Libertad¹⁴⁷; sin embargo no se obtuvo información sobre el resultado del proceso ni si alguno de ellos se refería a Impuestos Municipales.

Por otra parte la información obtenida en la Fiscalía General de la República no indica número de casos, sino que únicamente reporta como resultado de la Unidad de Defensa de los Intereses del Estado durante el período 2018-2019 que se logró la recuperación de \$10,000.00 en concepto de IVA¹⁴⁸ evadido y \$1,589,674.44 en concepto de Impuesto sobre la Renta evadido¹⁴⁹, sin establecer número de casos judiciales o si el resultado se logró mediante sentencia o salida alterna; en cualquier caso, el resultado no refleja judicialización del delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal.

Mientras que para el período 2019-2020, se resalta como resultado la recuperación de \$237,111.34 relativo al IVA y \$1,589,674.44 de Impuesto sobre la Renta, sin hacer referencia

¹⁴⁶ Resolución UAIP/263/RR/674/2021(3) emitida por la Unidad de Acceso a la Información Pública del Órgano Judicial, a las catorce horas con cinco minutos del día veinticinco de mayo de dos mil veintiuno. Notificada vía correo electrónico el veintiséis de mayo de dos mil veintiuno.

¹⁴⁷ Se indagó en estos departamentos por considerar que en los tribunales de Paz de estos podría haberse iniciado algún proceso penal por Evasión del Impuesto a la Actividad Económica del municipio de San Marcos, debido a que por la proximidad con dicho municipio es más probable que un eventual proceso penal iniciara en cualquiera de estos 2 departamentos que albergan la mayor cantidad de personas, tanto naturales como jurídicas.

¹⁴⁸ Se refiere al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, popularmente conocido como IVA, ya que el término genérico de este tributo es Impuesto al Valor Agregado.

¹⁴⁹ “Informe de Labores 2018-2019”, Fiscalía General de la República, acceso el 11 de mayo de 2021, <https://www.fiscalia.gob.sv/medios/memorias-pdf/Memoria-de-Labores-2018-2019.pdf>

alguna a recuperación a favor de los municipios¹⁵⁰, con las mismas falencias de detalles apuntadas en el párrafo supra.

Como resultado de la búsqueda, con los datos obtenidos es posible afirmar que tanto la Fiscalía General de la República como el Órgano Judicial reportan casos de Evasión de Impuestos, pero únicamente relativos al Impuesto sobre la Renta y al IVA, y ningún caso relativo a otros impuestos, por tanto tampoco impuestos municipales.

Aunque el delito de Evasión de Impuestos es de larga data, y se ha judicializado muchos casos por este tipo penal por hechos cometidos contra la Hacienda Pública, no se ha logrado encontrar jurisprudencia sobre el procesamiento del delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal.

Así se tiene casos de procesamiento de Evasión de Impuestos que han llegado en Casación a conocimiento de la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, pero ninguno relativo a impuestos municipales.

Se tiene también, casos en los que se ha centrado en verificar el cometimiento de una o varias de las modalidades de comisión indicadas en los numerales del 1 al 8 de referido artículo 149-A del Código Penal¹⁵¹, por lo que en algunos pasajes de la presente investigación, se ha hecho uso de estas resoluciones para establecer líneas jurisprudenciales relativas a tributos, a evasión de impuestos de manera general y al modo de proceder ante ello, pero no ha sido posible identificar caso alguno que específicamente se refiera a tributos municipales.

4.3.1 CONDENAS

El presente capítulo incluía, de acuerdo a la planificación realizada, un análisis de las condenas y salidas alternas generadas en los procesos judiciales seguidos por el delito de Evasión de impuestos municipales; sin embargo por las causas que previamente se ha enunciado, no se ha encontrado proceso alguno que pueda haber generado o condenas o salidas alternas para los casos que interesan al presente estudio.

De acuerdo a información proporcionada por el Centro de Documentación Judicial, de 32 procesos penales por el delito de Evasión de Impuestos (no municipales), que se ventilaron y fueron finalizados entre los años 2015 al 2020, únicamente 2 finalizaron con la sentencia de primera instancia (ambas fueron absolutorias), 20 procesos fueron conocidos finalmente por el tribunal de alzada mediante un recurso de apelación; 8 fueron elevados hasta la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, y 2 terminaron siendo conocidos por Corte plena ya que las

¹⁵⁰ “Informe de Labores 2019-2020”, Fiscalía General de la República, acceso el 11 de mayo de 2021, <https://www.fiscalia.gob.sv/informe-de-labores-2019-2020/>

¹⁵¹ Tribunal de Sentencia de Santa Tecla, *Sentencia de proceso penal*, Referencia: 84-3B-2018.El Salvador: 2018.

casos fueron remitidos a tribunales extranjeros¹⁵², de lo anterior se colige no sólo la baja tasa de casos judicializados por año (una media de 6.4 casos por año), sino que la gran mayoría de ellos son llevados hasta las últimas instancias procesales posibles en aras de lograr un resultado favorable al imputado.

4.3.2 SALIDAS ALTERNAS

En sintonía con lo indicado en el enunciado previo, sobre la inexistencia de procesos judiciales relativos al delito de evasión de impuestos, cuyo tributo evadido sea un impuesto municipal; al igual que en el acápite previo no será posible realizar análisis de salidas alternas al proceso penal de acuerdo al objeto de estudio de la presente investigación, limitándose a revisar someramente los datos obtenidos sobre procesos judiciales de evasión de impuestos relativos a otros tributos.

Así se tiene que, tal como se ha reflejado *supra*, que la Unidad de Defensa de los Interese del Estado de la Fiscalía General de la República resalta como logro la recuperación de cantidades de dinero y no a número de procesos judiciales ni a sentencias condenatorias, lo anterior debido a que se ha aplicado la excusa absolutoria estipulada en el artículo 252 del Código Penal, que literalmente establece que “En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficere al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.”

Aunque la persecución penal no tiene por objeto la recaudación tributaria, de acuerdo a los resultados que resalta la Unidad de Defensa de los Intereses del Estado de la FGR, así como considerando la Excusa Absolutoria, parece ser que su mayor resultado no está en la sanción del delincuente económico, sino en lograr el pago del tributo inicialmente evadido.

¹⁵² Resolución UAIP/263/RR/674/2021(3) emitida por la Unidad de Acceso a la Información Pública del Órgano Judicial, a las catorce horas con cinco minutos del día veinticinco de mayo de dos mil veintiuno. Notificada vía correo electrónico el veintiséis de mayo de dos mil veintiuno.

CAPITULO 5

INCIDENCIA DEL REQUISITO DE PROCESABILIDAD EN LA JUDICIALIZACION DE DELITOS TRIBUTARIOS

De la lectura y análisis de los capítulos anteriores se desprenden varias situaciones de suma importancia para explicar la evidente falta de judicialización de casos por el delito de Evasión de Impuestos municipales:

El artículo 251-A del Código Penal establece como requisito *sine qua non* para la judicialización de casos, que se haya concluido las diligencias administrativas de tasación del impuesto respectivo, para lo cual se debe haber agotado todo el procedimiento administrativo en sede municipal que se ha indicado en el capítulo 2 de esta investigación.

Así mismo requiere "...que no hubieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas...", es decir se está poniendo además de la necesidad de haber finalizado la etapa administrativa, otro valladar, que es la necesidad de haber agotado la posibilidad de cualquier recurso e incluso juicios Contencioso Administrativos.

Sin embargo, llama poderosamente la atención que por motivos de política criminal y sin mayor justificación técnica aparente, los filtros anteriores sean aplicables sólo a un reducido número de casos de delitos contra el fisco incluidos en el artículo 249 del Código Penal, y más específicamente a determinadas modalidades de Evasión de Impuestos, y no se apliquen ni a la generalidad de delitos contra el fisco, y ni siquiera a todas las modalidades de evasión de impuestos que reconoce el artículo 249-A; más pareciese que las modalidades incluidas en el artículo 251-A quisiesen tener una especie de fuero, en relación al resto de delitos y de modalidades, para las cuales no se requiere cumplir tal requisito de procesabilidad.

Es necesario recordar que el supuesto en el que se centra la presente investigación es uno de los establecidos en el número 3 del artículo 249-A del Código Penal, específicamente el de evasión de impuestos cometido mediante declaración inexacta, siendo precisamente este uno de los supuestos que se menciona en el previamente citado artículo 251-A del Código Penal, en donde se establece como requisito indispensable para proceder, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias. Es decir que es necesario sortear todos los valladares administrativos previo a poder procesar penalmente un caso de evasión de impuestos municipales mediante la modalidad de presentación de declaración inexacta.

La situación previamente enunciada es tal que, el referido artículo 251-A del Código Penal indica que para el resto de casos (todos los demás establecidos en el artículo 249 del Código Penal y la mayoría de modalidades de comisión indicadas en el artículo 249-A del mismo Código), al tener la Administración Tributaria conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco "...en el ejercicio de su facultad de fiscalización, se abstendrá de continuar el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República..."; es decir que no sólo no establece el requisito de

procesabilidad para judicializar el caso, lo que lo vuelve más asequible a la persecución penal; sino que además inhibe a la Administración Tributaria de continuar con el procedimiento administrativo.

Lo anterior genera obligatoriamente la siguiente pregunta: ¿Qué consideraciones de política criminal habrán generado la necesidad de proteger los casos de Evasión de Impuestos enlistados en los 3 literales que se mencionan en el artículo 251-A?; a lo que no se encuentra respuesta lógica, ya que si se buscaba proteger a los administrados de supuestos abusos de la Administración Tributaria, o si lo pretendido era que considerando que el derecho penal es la *ultima ratio* es preferible que ante incumplimientos normativos inicialmente se manejen los casos como infracciones administrativas y sólo en caso de ser absolutamente necesario se trasladen al ámbito del derecho penal. Sin embargo los posibles argumentos anteriores quedan desvirtuados ya que el requisito de procesabilidad, de ser ése el caso, se hubiera establecido indistintamente para todas las modalidades de Evasión de Impuestos indicadas en el artículo 249-A del Código Penal y no para algunas de forma exclusiva, lo que únicamente parece dificultar la persecución penal del delito en detrimento de la Administración Tributaria Municipal y en beneficio del delincuente económico.

Adicionalmente, el mismo artículo estipula una limitante más para la persecución penal de los evasores de impuestos municipales; siendo ello lo establecido en el tercer inciso del artículo en cuestión, que indica que “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...”; cargos y unidad organizativa propios del Ministerio de Hacienda, con lo que se deja de lado los cargos y estructura organizativa propios de la ATM, que no necesariamente responden a dicha estructura; y que además tampoco encuentra representación en la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

Lo anterior no sólo es una simple diferencia nominal de cargos y unidades organizativas, que fácilmente podría superarse por cada municipalidad basándose en su autonomía, adecuando su estructura orgánica a lo establecido por el inciso en cuestión; sino que va más allá, porque la norma se refiere de forma específica a cargos y funciones del Ministerio de Hacienda, con lo cual se refuerza el criterio fiscal que limita que la ATM pueda dar aviso de la existencia del delito.

En síntesis, el artículo 251-A del Código Penal que establece la forma de proceder para determinadas modalidades de delitos contra el fisco, establece requisitos de procesabilidad para una de las modalidades de comisión del delito de Evasión de Impuestos, es decir que no se puede dar trámite al aviso de comisión de ese delito, y por tanto no procede su persecución penal, sin antes haber cumplido el requisito que establece la norma, que para el caso concreto se refiere al agotamiento de las diligencias administrativas para establecer la cuantía del delito evadido, así como que no existan recursos ni proceso judiciales vinculados a tal establecimiento; lo que obviamente genera dilación y dificulta la persecución penal y afecta la efectividad de la misma.

Lo anterior genera la obligación de seguir el trámite administrativo de tasación del impuesto evadido, para lo que debe seguirse lo indicado en el Capítulo 2 de la presente investigación.

Por lo que la Administración Tributaria Municipal debe “enfrentarse” al procedimiento administrativo, debido a que éste es sumamente complejo, largo y garantista; lo cual en sí no debería ser un problema, sino todo lo contrario, ya que está diseñado de esa forma para proteger a los administrados de los excesos de la administración; pero debe tenerse en cuenta que en este caso no se realiza en contra de ciudadanos comunes, sino de delincuentes económicos que han evadido impuestos por medio de argucias, es decir que conocen y dominan el aspecto tributario, por lo que un sistema con esas características juega en contra de la Administración Tributaria Municipal, que con exigua preparación y recursos debe perseguir a un delincuente altamente calificado en su rama.

Posteriormente, asumiendo que se logre sortear todas las dificultades propias de la Administración Municipal, la ATM debiendo haberse cerciorado y garantizado seguir un proceso largo, tedioso y dificultoso logra establecer el tributo que debió pagarse, ya sea identificando los activos o el hecho generador respectivo; indicando entonces el *quantum* del tributo evadido; se abre entonces la etapa recursiva en sede municipal.

En esta etapa el Concejo Municipal deberá revisar las actuaciones realizadas por la ATM a la luz de los argumentos utilizados por el contribuyente; para que, una vez resuelto el recurso por parte de la máxima autoridad municipal se abra otra fase de este largo *vía crucis*: la etapa jurisdiccional en materia administrativa.

El delincuente económico puede acudir a los tribunales Contencioso Administrativos para buscar que “se le haga justicia”, ante los abusos de autoridad que seguramente ha adjudicado al actuar de la ATM. Como se sabe, en la fase judicial también cabe la posibilidad de “controlar” la actuación del juzgador vía recursiva, pudiendo hacer llegar el caso hasta la misma Sala de la Contencioso Administrativo.

Posteriormente, una vez se ha finalizado la obligatoria fase administrativa, y la eventual fase judicial contencioso-administrativa (iniciada por el administrado), lo que puede llegar a durar varios años; se habilita la posibilidad de iniciar el proceso de judicialización por la vía penal.

Para lo anterior, la municipalidad debe certificar las actuaciones, el adeudo y cuanta documentación sirva para demostrar la evasión, ante la Fiscalía General de la República, cuya Unidad de Defensa de los Intereses del Estado es de la opinión que las entidades autónomas, entre ellas las municipalidades, por tener personería jurídica propia, pueden representarse judicialmente a sí mismas y no requieren del “apoyo” de la FGR que entiende que su deber de representar al Estado, se agota en las entidades centralizadas y no abarca a las entidades autónomas.

La condición anteriormente enunciada, se debe a que esta institución entiende que tanto la Constitución de la República como el Código Penal al mencionar Hacienda Pública se refiere exclusivamente al Ministerio de Hacienda, diferenciando la Hacienda Pública de la Hacienda

Pública Municipal, y excluyendo a esta última de la competencia de representación que la Constitución le otorga a la FGR.¹⁵³

Ya sea sorteando el criterio fiscal imperante, logrando convencer a los fiscales de que las municipalidades pese a poseer autonomía requieren la representación del ente fiscal para ejercer un reclamo por la vía penal para este delito específico; o ya sea cual si se tratara de una persona particular que reclama haber sido víctima de estafa, se interpone la denuncia en sede fiscal para que la Fiscalía General de la República verifique la existencia de los elementos constitutivos del tipo y la posibilidad de responsabilidad por parte del administrado, posteriormente proceda a verificar el cumplimiento de lo mandado en el artículo 251-A del Código Penal.

Sin embargo, la falta de judicialización de casos de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal no se explica únicamente desde la necesaria aplicación previa del requisito de procesabilidad, sino que implica también otros aspectos vinculados a la autonomía municipal y al ejercicio del gobierno de los municipios.

La autonomía municipal ha jugado, en nuestro país, en contra de los municipios; ya que no ha venido acompañada de un desarrollo normativo ni de los recursos (humanos, técnicos ni económicos) suficientes para desarrollar la institucionalidad necesaria para hacer valer tal autonomía, pero que aludiendo a esa autonomía se ha dejado a las municipalidades a su suerte, intentando desarrollar las competencias que le otorga el artículo 4 del Código Municipal y otras leyes en un sistema normativo y tributario que no les brinda los recursos necesarios pero que les carga de funciones a realizar.

Los gobiernos municipales además de no contar con los recursos para ejercer la autonomía de que se les ha dotado, sufren ataques a la misma desde el mismo sistema normativo, el cual ha vilipendiado la autonomía municipal. Un claro ejemplo de lo anteriormente afirmado se encuentra regulado en la Ley General de Asociaciones Cooperativas, que en su artículo 72 letra c), establece como uno de los privilegios que pueden ser concedidos a las asociaciones cooperativas, la exención de impuestos fiscales y municipales sobre su establecimiento y operaciones, lo cual aplicará a petición de la cooperativa interesada al Ministerio de Economía, que únicamente dará audiencia para decidir el asunto al Ministerio de Hacienda; es decir que aunque se afecte los ingresos de las municipalidades, no se les requiere su opinión, cual si fuesen representados por el Ministerio de Hacienda, en flagrante violación a la autonomía conferida por la Constitución.¹⁵⁴

En cuanto al aspecto económico, la recaudación tributaria municipal es insuficiente para cubrir por si sola el pesado aparataje institucional generado (no siempre indispensable) en las municipalidades, pero que se aparenta necesario para cubrir la pluralidad de funciones que deben realizar las municipalidades; no obstante en varias municipalidades la cantidad de personal es sumamente baja, lo que se debe a que sus ingresos no le han permitido incrementarla. Como muestra del ajustado y malogrado equilibrio entre ingresos y egresos, si se realiza un rápido

¹⁵³ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983). Art. 193 Ord. 1°.

¹⁵⁴ Ley General de Asociaciones Cooperativas (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1986)

análisis a la situación financiera de la municipalidad que se estudia, se tiene que el presupuesto de Ingresos de la Alcaldía Municipal de San Marcos, departamento de San Salvador para el año 2018 fue de \$7,327,166.48 de los cuales \$4,558,458.35 es decir el 62% de sus ingresos era de carácter tributario (impuestos, tasas y contribuciones especiales), y específicamente en cuanto a impuestos municipales el ingreso fue de \$816,694.68 es decir únicamente el 11.15% de su ingreso, siendo la transferencia de FODES de \$1,971,607.06 lo que representa el 26.9% del presupuesto; mientras que los egresos, considerando únicamente los rubros de remuneraciones, inversión en activos fijos y amortización de endeudamiento suma \$4,271,916.44 es decir 58.3% del presupuesto total, destinando el 35.73% de su presupuesto para adquisición de bienes y servicios, agotando prácticamente el presupuesto en funcionamiento.¹⁵⁵

Los escasos o nulos recursos técnicos para la labor de la ATM, que muchas veces debido a las mismas carencias económicas que generan lo anterior, redundan en escasa preparación o formación técnica necesaria del personal de estas dependencias, elemental para desarrollar adecuadamente su labor.

Otro aspecto puntual que ha afectado la institucionalidad de las municipalidades es el papel eminentemente político partidario que se ha dado por parte de sus gobernantes de turno a la administración municipal, la que ha sido considerada como una extensión del partido político al que pertenece el Alcalde de turno, lo cual si bien logró mejoras en los controles con los Concejos Municipales Plurales, no ha dejado de ser el Alcalde el funcionario administrativo de mayor jerarquía y con amplitud de facultades decisorias sobre el personal. A partir de las elecciones municipales del año 2015, se aplicó las reformas aprobadas al Código Electoral¹⁵⁶ por la Asamblea Legislativa (tras varios años de estudio) en el año 2013, en el sentido que se dejó atrás el hecho de que el partido político que resultase con mayor cantidad de votos válidos conformaba con su planilla el Concejo Municipal, pasando a ser el Concejo Municipal plural o representativo, estando conformado por representantes de diferentes partidos políticos (elegidos por el sistema de cocientes y residuos) aunque se aseguró que el partido con mayor cantidad de votos tuviese además del Alcalde y Síndico la cantidad de regidores necesarios para tomar decisiones.

Adicionalmente pero vinculado a lo anterior, las elecciones municipales se dan cada tres años, período en el que muchas municipalidades cambian de partido político gobernante (entendiendo por ello al que el Alcalde y la mayoría de miembros del Concejo Municipal pertenecen) en cada elección o con cierta periodicidad; aclarando que lo pernicioso no es el cambio en sí, sino que en cada uno de ellos hay sustitución del personal, ya sea por revanchismo político, por desconfiar de quienes laboraron para el adversario político o únicamente para ser sustituido por allegados al nuevo partido político gobernante; lo que no permite una profesionalización de los servidores públicos.

¹⁵⁵ “Presupuesto Municipal de Ingresos y Egresos 2018”, Alcaldía Municipal de San Marcos, acceso el 13 de mayo de 2021, <http://transparencia.sanmarcos.gob.sv/index.php/es/presupuesto-ano-2015/presupuesto-municipal-de-ingresos-y-egresos-ano-2018>,

¹⁵⁶ Código Electoral (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2013)

Sobre lo anterior no hay datos concretos para establecer la cantidad de empleados municipales despedidos en cada cambio de administración, los informes periodísticos suelen cubrir, no sin cierto sesgo, las municipalidades consideradas relevantes, dejando de lado lo que acontece en las de menores recursos. Sin embargo datos de instituciones como la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos indican que después de las elecciones municipales y legislativas del año 2018 una de las autoridades más denunciadas fueron los gobiernos locales, con 230 casos reportados de afectación al derecho humano al trabajo, sin que ese número se refiera al número de empleados afectados, ya que en cada caso puede haber varias personas afectadas; refiriéndose entonces al número de procesos conocidos por esa entidad, más que al número de personas, que evidentemente es mayor; generándose ese año 172 señalamientos en resoluciones iniciales por violación a derechos humanos por parte de las municipalidades; siendo los gobiernos locales en conjunto, la segunda institución pública con mayor cantidad de resoluciones en las que se les declara como responsables de violaciones de derechos humanos (en este caso el derecho al trabajo), únicamente detrás de la Policía Nacional Civil, a quien se le determinó responsabilidad por diferentes violaciones.¹⁵⁷

El personal de las Administraciones Tributarias puede enfrentarse a constantes sustituciones de personal, que en el mejor de los casos, únicamente se da como rotación de cargos y funciones entre unidades, lo cual de igual forma genera problemas de pérdida de experiencia acumulada, falta de formación, curva de aprendizaje y otros; pero que es menos dañina que despidos o renunciaciones (muchas veces en realidad forzadas), ya que cuando el personal se mantiene al interior de la municipalidad, al menos existe la posibilidad que el nuevo personal de la ATM le consulte sobre casos, trámites u otra información, posibilidad que se reduce enormemente si el personal con experiencia ya no labora para la municipalidad de que se trate.

Es precisamente el constante cambio en el personal que conforma la ATM, lo que genera no sólo la pérdida de experiencia acumulada por el personal, sino también la pérdida de los escasos conocimientos técnicos logrados, ya sea obtenidos por la experiencia generada por el tiempo de desempeño o con esfuerzos de capacitación logrados con los pocos recursos municipales que se destinan a ese rubro; aunándose acá dos de las situaciones problemáticas previamente citadas.

Las situaciones previamente enunciadas inciden negativamente en el desempeño de las funciones de la Administración Tributaria Municipal, que no es capaz de determinar, aplicar, verificar, controlar y recaudar los tributos municipales¹⁵⁸, ni mucho menos de perseguir los tributos que se le adeuden o que no se le haya declarado; lo cual requiere capacitación, experiencia, dotación de recursos humanos, económicos y técnicos que muchas veces no se tiene, realizando la ATM un papel simplista de receptor de declaraciones de autodeclaración y percepción del tributo declarado; pero sin posibilidades de auditar y revisar lo que se le presenta, ni de requerir información que estime necesaria para complementar o corroborar lo declarado por el sujeto pasivo del tributo.

¹⁵⁷ “Memoria de Labores 2018 – 2019”, Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos, accesado el 24 de mayo de 2021, <https://www.pddh.gob.sv/portal/?s=Informe+labores>

¹⁵⁸ Funciones básicas otorgadas por el artículo 72 LGTM a la Administración Tributaria Municipal.

Por otro lado, la normativa penal parece haber invisibilizado a los tributos municipales al establecer el tipo de evasión de impuestos, lo que ha dificultado su persecución penal; ya que el artículo 249-A después de indicar los medios de omisión de declaración de hechos generadores, en los últimos cinco incisos se refiere a las sanciones a imponer, indica específicamente al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y de manera genérica a impuestos que se declaran mensualmente, dado que muchos de los tributos nacionales tienen esa periodicidad de declaración; sin embargo como se ha indicado en el Capítulo 2 de esta investigación, los impuestos municipales se declaran anualmente, aunque se pagan mensualmente; esta circunstancia genera dificultades para determinar la penalidad aplicable a la Evasión de Impuestos municipales, ello se debió a que en la formulación del artículo en cuestión, los legisladores únicamente escucharon la opinión técnica de funcionarios del Ministerio de Hacienda, y ni unos ni otros representan ni consideraron a las municipalidades ni sus intereses.

Aunado a lo anterior, las administraciones municipales como alternativa ante las falencias enunciadas, y en busca de incrementar su recaudación tributaria, han venido desarrollando una serie de amnistías tributarias, concediendo dispensa de pago de multas e intereses si se cancela los tributos adeudados; ello efectivamente genera un incremento temporal de la recaudación, mientras se encuentre vigente la exención de pago de los accesorios¹⁵⁹, pero que no es sostenido en el tiempo; además el uso reiterado de esta figura (ampliamente utilizado por varias municipalidades) genera también una cultura de no pago, ya que muchos contribuyentes prefieren omitir el pago periódico y oportuno del tributo y utilizar esos fondos para necesidades que estiman apremiantes, sabiendo que ello no les acarrearía ningún inconveniente, ya que si cancelan durante la exención no sufrirán recargo alguno por el pago extemporáneo, con lo que a la larga se afecta la recaudación tributaria.

Sin embargo, puede llegar a haber casos en que el contribuyente tampoco se sienta invitado a cancelar los tributos adeudados con las exoneraciones; poniéndonos entonces, en el caso que la ATM tenga la capacidad de identificar que la declaración adolece de deficiencias, de perseguir y exigir penalmente su cumplimiento, iniciando entonces el ciclo de la determinación administrativa de la Obligación Tributaria.

Adicionalmente a lo anterior, considerando todas las dificultades que podría llegar a tener un caso de Evasión de Impuestos Municipales para ser finalmente judicializado, y todas las instancias procesales (que en la mayoría de los casos se agotan), se tiene una salida alterna totalmente favorable al delincuente tributario y desfavorable para la Administración Tributaria, ya sea central o municipal, así como para el sistema judicial mismo, como es la aplicación de la excusa absolutoria estipulada en el artículo 252 del Código Penal, que literalmente establece que “En los delitos de este Capítulo, no se impondrá pena alguna al imputado si en cualquier momento satisficere al Fisco los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.”

¹⁵⁹ Se exime únicamente los accesorios (multas e intereses) debido a que existe una prohibición constitucional de exonerar el pago de deudas, establecida en el artículo 232 de la Constitución, bajo el argumento que las multas e intereses aún no se deben, sino hasta el momento de enterar el saldo principal.

Se afirma que tal excusa es gravosa para la Administración Tributaria, ya que ésta no sólo ha dejado de percibir el tributo que generó el proceso judicial, dejando de realizar las obras o de utilizar los recursos a obtener en los fines propuestos, sino que además debió utilizar recursos humanos, técnicos y económicos adicionales para cumplir el requisito de procesabilidad establecido en el artículo 251-A del mismo Código Penal, por lo que aunque se pague el tributo evadido junto con los accesorios generados al momento (multas e intereses convencionales) ello difícilmente compensará los esfuerzos adicionales (y los costos que ello implicase) que debió realizar la Administración Tributaria para llevar al delincuente tributario ante los tribunales; quien no recibe más “sanción” que la misma que proporcionalmente hubiese recibido si hubiese cumplido su obligación tributaria en sede administrativa.

Finalmente, a manera de conclusión, se tiene que el agotamiento de las diligencias administrativas como requisito previo a la judicialización del delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal establecido en el artículo 251-A del Código Penal, específicamente en el caso de la Evasión realizada mediante declaración inexacta, es un requisito que vuelve nugatoria la persecución penal del delito.

Así mismo, el artículo 251-A del Código Penal, también establece otros valladares al procesamiento judicial, como es la necesidad de que el aviso del delito sea avalado por las autoridades de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

Cual si ello no fuese suficiente para favorecer la impunidad de los evasores, la excusa absoluta, pensada como un mecanismo para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en realidad genera que los delincuentes económicos puedan salir bien librados por su incumplimiento, al realizar el pago de lo que originalmente generó el ilícito penal.

Todo lo anterior, refleja que en cuanto a la exigencia coercitiva del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración Municipal se encuentra en condiciones adversas, debiendo enfrentarse a normativa que la invisibiliza, a instituciones que se resisten a reconocerle como parte del Estado, a requisitos de procesabilidad que dificultan el inicio del proceso penal, y finalmente a una posibilidad de librarse de sanción por el pago tardío, que no incentiva al cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias.

Lo indicado en el párrafo precedente, denota la necesidad imperiosa de modificar, desde el área de estudio que nos ocupa, al menos la normativa penal, adecuando el tipo penal de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública Municipal, la penalidad por el mismo, y los requisitos para iniciar el procesamiento judicial, a las especificidades de las municipalidades, reconociendo su existencia, su autonomía y su diferenciación y separación del Ministerio de Hacienda en cuanto a las facultades de establecimiento y recaudación de las obligaciones tributarias que le son propias.

CONCLUSIONES

1. Existen diferentes modalidades de comisión del delito de Evasión de Impuestos contra la Hacienda Pública, tipificadas en el artículo 249-A del Código Penal, las cuales aunque no se refieran de manera puntual a ello, son aplicables a los impuestos municipales.
2. El artículo 251-A del Código Penal establece que para las modalidades de Evasión de Impuesto realizadas por medio de Declaración con información inexacta; excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; y declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido, previo a su judicialización se requiere que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existan juicios o recursos pendientes en relación a tales diligencias administrativas; lo que para el caso concreto implica haber realizado el procedimiento de Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria, y todos los recursos y procesos judiciales derivados.
3. El requisito de procesabilidad establecido en el artículo 251-A del Código Penal, aplicable a la Evasión de Impuestos realizada por medio de declaración con información inexacta, afecta negativamente la posibilidad de persecución del delincuente económico, al dificultar injustificadamente el inicio del proceso penal.
4. No ha sido posible registrar casos judicializados por el delito Evasión de Impuestos cometido contra la Hacienda Pública Municipal, de lo que se deduce que debido al requisito de procesabilidad, aunado a la falta de reconocimiento de las particularidades de los Impuestos Municipales en la normativa penal, no se ha logrado superar los valladares para judicializar este delito.
5. Hay una evidente falta de comprensión del legislador sobre los Impuestos Municipales, lo que se denota de la redacción de los artículos 249-A y 251-A, ambos del Código Penal.
6. Existe un error de Política Criminal no justificable en el artículo 251-A del Código Penal, al establecer el requisito de procesabilidad sólo para algunas modalidades de Evasión de Impuestos, lo que dificulta la persecución de algunas modalidades de ese tipo penal.
7. Las municipalidades a través de la Administración Tributaria Municipal, como ente encargado de determinar los tributos, no encuentran reconocimiento en la normativa penal, lo que facilita la evasión fiscal.

RECOMENDACIONES

1. Los Concejos Municipales deben respetar la Ley de la Carrera Administrativa Municipal, con lo que pese a los problemas indicados se lograría asegurar la estabilidad a los empleados municipales, profesionalizar la carrera administrativa municipal, fortaleciendo con ello las capacidades de los servidores municipales, en beneficio de la tecnificación de las funciones de la Administración Tributaria Municipal y el profesionalismo de sus funcionarios; mejorando sus capacidades y resultados.
2. La Asamblea Legislativa debe reformar el artículo 249-A del Código Penal, para adecuar la forma de determinar la sanción a imponer a las particularidades de los impuestos municipales.
3. La Asamblea Legislativa debe reformar el artículo 251-A del Código Penal, para eliminar el requisito de procesabilidad, ya que es un valladar injustificable para la persecución penal, que facilita la impunidad ante el delito de Evasión de Impuestos municipales; así como también debe reformarlo en el sentido de adecuar el proceso de denuncia a la estructura organizativa y normativa de las municipalidades que establece la Ley General Tributaria Municipal.
4. La Asamblea Legislativa debe considerar para la redacción, en su formulación original o en reformas, de tipos penales, la posibilidad de que los mismos sean aplicados por instituciones descentralizadas o desconcentradas, por lo que no debe especificarse en ellos a entes centralizados, dado que ello puede dificultar el ejercicio de un derecho o la judicialización de un delito.
5. La Asamblea Legislativa debe reformar la normativa en la que se vulnere la autonomía municipal, tal como el artículo 72 letra c) de la Ley General de Asociaciones Cooperativas, a fin de adecuar su contenido a la autonomía constitucionalmente establecida a los municipios.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Aguirre Quezada, Juan Pablo y María Cristina Sánchez Ramírez. Evasión Fiscal en México. Cuaderno de Investigación No. 55. Ciudad de México: Instituto Belisario Domínguez, 2019.

Asorey, Rubén O., Adolfo Atchabaian, Eduardo Baistrocchi, José C. Bocchiardo, Enrique G. Buijt Goñi, José O. Casás, Jorge H. Damarco, Horacio D. Díaz Sieiro. Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen I. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo DePalma, 2003.

Ayala, José María, Karla Fratti, Fernando Nieto y Dafne Sánchez. Manual de Justicia Administrativa. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura. Escuela de Capacitación Judicial, 2003.

Bertrand Galindo, Francisco, José Albino Tinetti, Silvia Lizette Kuri de Mendoza y María Elena Orellana. Manual de Derecho Constitucional. Tomo II. 2º ed. San Salvador: Centro de Información Jurídica, 1996.

Diez, Manuel María. Manual de Derecho Administrativo. Tomo 2. 6ª Edición. Buenos Aires: Editorial Plus Ultra, 1997.

García-Pablos de Molina, Antonio. Tratado de Criminología. 3ª Edición. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003.

Gavilán Núñez, Felipe, Mónico Mingot Ascençao y Patricio Silva-Riesco Ojeda. El Delito Fiscal en América Latina. Chile: EUROsociAL, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Tomo II. 2ª Edición. Argentina: DePalma, 1970.

Grillo Longoria, José A. Los Delitos en Especie. Tomo I. 2ª Edición. La Habana: Editorial Pueblo y Educación, 1983.

Jiménez de Asua, Luis. Tratado de Derecho Penal. Tomo I. 3ª Edición. Buenos Aires: Editorial Losada, 1966.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, Roberto Arévalo Ortuño, Juan José Zaldaña Linares, María Elena Orellana y Vinicio Morales. Manual de Derecho Financiero. El Salvador: Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1993. 1a. Edición, San Salvador

Muñoz Conde, Francisco. Derecho Penal: Parte Especial. 6ª Edición. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1985.

Nolasco, P.R. “Importancia de la Jurisprudencia: Fundamento para su difusión”, Revista de Derecho Constitucional. Tomo 2. No. 54. (2005).

Obra Colectiva dirigida por Noriega Castillo, Claudia Eleonora. ESTUDIOS SOCIALES Y CIVICA 8, Tercer Ciclo. El Salvador: Editorial Santillana, 2013.

Obra Colectiva dirigida por Ospina Perdomo, Juanita María. TIPOLOGIAS DE CORRUPCION EN COLOMBIA, Fiscales Unidos por la Transparencia y la Integridad. Colombia: Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito y Fiscalía General de la Nación, 2018.

Ouviña, Guillermo Julio, Sergio Do Rego Macedo, David Baigún, José Antonio Buteler. Teorías Actuales en el Derecho Penal. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 1998.

Rivera Beiras, Iñaki. Política Criminal y Sistema Penal, viejas y nuevas racionalidades punitivas. Barcelona: Anthoropos Editorial, 2005.

Roxin, Claus. Derecho Penal, Parte General, Tomo I, Traducción de la 2ª Edición Alemana. Madrid: Editorial Civitas, 1997.

TESIS

Alberto Urrutia, Jonathan Heriberto, Candelario de Jesús Arévalo Abrego y Manuel Alejandro Gamero Figueroa. “La evasión fiscal como indicio del cambio de calificación jurídica del delito de lavado de dinero y activos”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2018. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2018.html>

Alvarenga Ventura, Madeline Abilene, María Victoria Campos Pérez y Karen Daniela Genovés Monge. “Prescripción y caducidad de las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2016. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2016.html>

Barahona Castaneda, Amílcar Edgardo, Bayron Francisco Galán y Marlon Amadeo Martínez Araujo. “Las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria como mecanismo para prevenir, combatir y erradicar la evasión fiscal en El Salvador”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2016. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2016.html>

Benavides de Díaz, Ana María, Karina Alejandrina Landaverde Chicas y Evelyn Jeannette Valencia Palacios. “Diseño de los requisitos y trámites que deben realizar los pequeños comerciantes y profesionales del municipio de San Salvador, para inscribirse ante la Administración Tributaria según la Ley del IVA”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2009. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/3573/1.pdf>

Callejas de Pineda, Dinora Beatriz. “La prescripción y caducidad de las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, en los impuestos internos”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2017. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2017.html>

Campos Sánchez, Jhonatan Enrique, José Saúl Ramos Amaya y Vanessa Alexandra Mónico Romero “La poca eficacia de los Sistemas de Recaudación Fiscal ante la falta de Regulación

Jurídica en El Salvador”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2019. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2019.html>

Chiquillo Cárcamo, Ingrid Carolina, Evelyn Yamileth Hernández Martínez y Cecilia Karina Ramírez Paredes. “La vulneración al principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica en la descripción típica del delito de evasión de impuestos del art. 249-A del Código Penal”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2017. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2017.html>

Contreras Martínez, Gissel Elizabeth; Gisela Dayana Domínguez Domínguez y Lil Yolanda Miranda García. “Alcances y viabilidad del Derecho Tributario Sancionador con relación a la evasión de impuestos con respecto a los administrados”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2019. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2019.html>

Cruz de Sánchez, Eugenia Ivonne y José Isaías Zanco Merino. “Forma de extinción de la obligación tributaria y la poca capacitación respecto a las reformas de las leyes tributarias”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2016. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2016.html>

Estrada Piche, Miguel Edgardo y María Magdalena Mármol Ramos. “Política tributaria progresiva con equidad fiscal como mecanismo para impedir la evasión y elusión fiscal por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sector del comercio informal”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2019. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2019.html>

Franco Martínez, Johanna Lisseth y Cynthia Paulette Gutiérrez García. “Evasión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria en El Salvador”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2019. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2019.html>

Guevara, María Eugenia, Luis Miguel Ochoa Martínez y Zulma Yesenia Pérez Choto. “Los medios de impugnación del proceso de liquidación oficiosa en la Ley General Tributaria Municipal”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2016. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2016.html>

Guillén Ardón, Salvador de Jesús, Nathalies Yesenia López Hernández y Claudia Regina Mejía Arteaga. “Análisis de los Principios de Capacidad Contributiva, Progresividad y el Derecho de Propiedad, en el marco de la Ley de Tarifas de Arbitrarios Municipales de la Alcaldía de San Salvador”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2019. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2019.html>

Hernández Benítez, Ana Daniela y Natali Margarita Hernández Valencia. “La eficacia del principio de capacidad contributiva en los impuestos municipales”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2017. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2017.html>

Hernández López, Jeferson Brandon, Jennifer Alicia Peñate Alvarado y Brenda Yaneth Vásquez Moreno. “Distinción entre tasas municipales e impuestos municipales por su naturaleza y no por

su denominación”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2018. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2016.html>

Martínez Ventura, Jaime Edwin. “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la hacienda pública, particularmente la evasión de impuestos, en Código Penal Salvadoreño vigente”. Tesis Maestría. Universidad de El Salvador, 2017. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/M10203/2017.html>

Navas Carranza, Blanca Alicia, Edwin Eduardo Piche Lozano y Sonia Alejandra Valladares Alvarado. “Forma de Extinción de las Obligaciones Tributarias Municipales”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador, 2017. <http://ri.ues.edu.sv/view/divisions/L10201/2017.html>

INDICE LEGISLATIVO

Código Electoral. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2013.

Código Fiscal Federal. México: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1995.

Código Municipal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986.

Código Penal. Colombia: Congreso de Colombia, 2000.

Código Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997.

Código Penal. España: Cortes Generales, 1995.

Código Penal Federal. México: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1931.

Código Penal. Guatemala: Congreso de la República de Guatemala, 1973.

Código Procesal Civil y Mercantil: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2008.

Código Procesal Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009.

Código Tributario. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009.

Código Tributario. Guatemala: Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 1917.

Exposición de motivos de la Constitución de la República. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983.

Exposición de motivos del Código Penal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1994.

Ley General de Asociaciones Cooperativas. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986.

Ley General Tributaria Municipal. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991.

Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de San Marcos, departamento de San Salvador: El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1978.

Ley de Procedimientos Administrativos. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017.

Ley de Procedimientos Constitucionales. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1960.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala: Congreso de la República de Guatemala, 1998.

SENTENCIAS

Cámara Primera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: INC-APEL-212-SA-2018. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: 427-2018. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: INC-287-18. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018.

Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: INC-104-19. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2019.

Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Recurso de Apelación, Referencia: INC-140-19. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2019.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, Referencia: 127-G-2002. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2005.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, Referencia: 398-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2020.

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, Referencia: 318-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2021.

Sala de lo Penal. Sentencia de Casación, Referencia: 726-CAS-2010. El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013.

OTROS

CORNEJO CARCAMO Rafael Alfonso, “Comentario al Título VIII de la Constitución Política (Hacienda Pública)”. Tesis Doctoral. Universidad de El Salvador, 1970.

Unidad de Estudios Tributarios, Dirección General de Impuestos Internos. La Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador. El Salvador: Ministerio de Hacienda, 2012.

Villalona, César. “Impactos de la Evasión y Elusión Fiscal en el Derecho a la Alimentación Adecuada”. El Salvador: FESPAD, 2013.