

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2005
PLAN DE ESTUDIO 1993



“LA EFICACIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, EN EL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR EN EL PERÍODO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL CUATRO A JUNIO DE DOS MIL CINCO”.-

TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTAN:

**MARTA CECILIA COLINDRES MONTEPEQUE
MAYERLY GEORGINA RIVAS ORTIZ
JORGE MAURICIO TREJO AYALA**

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO:

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA.-

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, OCTUBRE DE 2006.-

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTORA
DRA. MARÍA ISABEL RODRÍGUEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO:
ING. JOAQUÍN ORLANDO MACHUCA GÓMEZ

VICERRECTORA ADMINISTRATIVO
DRA. CARMEN ELIZABETH RODRÍGUEZ DE RIVAS

SECRETARIA GENERAL
LICDA. ALICIA MARGARITA RIVAS DE RECINOS

FISCAL GENERAL
LIC. PEDRO ROSALIO ESCOBAR CASTANEDA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANA
LICDA. MORENA ELIZABETH NOCHEZ DE ALDANA

VICEDECANO
LIC. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

SECRETARIO
LIC. FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNÁNDEZ

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN
LICDA. BERTHA ALICIA HERNÁNDEZ ÁGUILA

DIRECTOR DE SEMINARIO
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA

INDICE

	Página
ABREVIATURAS	i
INTRODUCCIÓN	ii
CAPITULO 1	
“ORIGEN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA”	1
1.1. Antecedentes Históricos de los Tributos y la Tributación	1
1.1.1. Antecedentes de la Tributación en América	10
1.1.1.1. Antecedentes Históricos de la Tributación en El Salvador	15
1.2. Evolución Histórica del Impuesto al Consumo	22
1.2.1. La Alcabala	22
1.2.2. Impuesto al Consumo en El Salvador	27
1.2.3. El Impuesto de Papel Sellado y Timbres	32
1.2.4. El Impuesto Tipo Valor Agregado	36
1.2.4.1. Ventajas y Efectos del Impuesto Tipo Valor Agregado	44
1.2.4.2. Cambios Realizados al Impuesto Tipo Valor Agregado	45
1.3. Elementos de los Tributos	53
1.3.1. Definición de Tributo	57
1.3.2. Clasificación de los Tributos	62
1.3.2.1. Impuestos	63
1.3.2.1.1. Definición	63
1.3.2.1.2. Naturaleza	66
1.3.2.1.3. Clasificación	67
1.3.2.2. Tasas	72
1.3.2.2.1. Definición	72
1.3.2.3. Contribuciones Especiales	74
1.3.2.3.1. Definición	74
1.4. Aspectos Generales del Impuesto Tipo Valor Agregado en El Salvador	78
1.4.1. Concepto del Impuesto Tipo Valor Agregado	78
1.4.2. Características del Impuesto Tipo Valor Agregado	78
1.4.3. Actividades que se Gravan con el Impuesto Tipo Valor Agregado	79
1.4.4. Métodos para Determinar el Impuesto Tipo Valor Agregado	81
1.4.5. Forma de Declarar el Impuesto Tipo Valor Agregado	82
1.4.6. Hecho Imponible y Estructura de la Relación Tributaria en el IVA	83
1.4.7. Prestaciones Tributarias	83
1.4.7.1. Obligaciones Tributarias	84
1.4.7.1.1. Obligaciones Sustantivas	84
1.4.7.1.2. Obligaciones Formales	86

1.4.8. Hecho Generador.....	87
1.4.8.1. Estructura del Hecho Generador.....	89
1.4.8.1.1. Elemento Subjetivo del Hecho Generador.....	89
1.4.8.1.2. Elemento Objetivo del Hecho Generador.....	90
1.4.9. Hechos Generadores del IVA.....	92
1.4.10. Sujetos Tributarios.....	98
1.4.10.1. Sujeto Activo.....	98
1.4.10.2. Sujeto Pasivo.....	99

CAPITULO 2

“NORMATIVA DE LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.”.....	101
2.1. Principios Tributarios de Rango Constitucional.....	101
2.2. Mecanismos de Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado, en la Legislación Secundaria.....	116
2.2.1. Mecanismo Ordinario.....	117
2.2.1.1. Sujetos que Intervienen.....	118
2.2.2. Retención.....	118
2.2.2.1. Sujetos que Intervienen.....	118
2.2.3. Percepción.....	119
2.2.3.1. Sujetos que Intervienen.....	120
2.2.4. Anticipo a Cuenta.....	121
2.2.4.1. Sujetos que Intervienen.....	121
2.2.5. Obligaciones Tributarias Relacionadas a la Recaudación del IVA.....	121
2.2.5.1. Obligaciones Formales.....	122
2.2.5.2. Obligaciones Sustantivas.....	134
2.2.6. Exenciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	137
2.2.7. Sujetos que Intervienen en la Recaudación del IVA.....	140
2.2.7.1. Sujeto Activo.....	140
2.2.7.1.1. Administración Tributaria.....	141
2.2.7.1.2. Autoridades Competentes.....	146
2.2.7.1.3. Facultades Fiscalizadoras de la DGII.....	150
2.2.7.2. Sujeto Pasivo.....	152
2.2.7.2.1. Responsables del Pago del IVA.....	153
2.3. Régimen Sancionatorio.....	157
2.3.1. Infracciones.....	157
2.3.2. Sanciones.....	158
2.3.2.1. Circunstancias Atenuantes en la Aplicación de Sanciones.....	161
2.3.2.2. Circunstancias Agravantes en la Aplicación de Sanciones.....	162
2.3.2.3. Procedimientos para la Imposición de Sanciones Administrativas Impuestas por el Código Tributario.....	162

2.3.2.3.1. Procedimiento para la Imposición de Multas.....	162
2.3.2.3.2. Procedimiento para la Imposición de Comiso.....	165
2.3.2.3.3. Procedimiento para la Imposición del Cierre	
Temporal de Establecimientos.....	166
2.3.2.3.4. Procedimiento para la Imposición del Arresto.....	167
2.3.3. Delitos Tributarios.....	168
2.4. Situación Actual de la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	174
2.4.1. Factores que Contribuyen a los Incumplimientos en las Obligaciones	
Tributarias.....	181
2.4.2. La Elusión y la Evasión Fiscal en Relación con los Objetivos de la	
Política Tributaria.....	184
2.4.3. Principales Deficiencias en la Recaudación del Impuesto Tipo Valor	
Agregado.....	187
2.5. Jurisprudencia Respecto a los Mecanismos de Recaudación del Impuesto	
Tipo Valor Agregado.....	188
2.5.1. Análisis de la Sentencia 55-L-2000.....	188
2.5.1.1. Tribunal que Conoce del Caso.....	188
2.5.1.2. Sujetos que Intervienen en el Caso.....	189
2.5.1.3. Acto Impugnado en Relación a la Recaudación del IVA.....	189
2.5.1.4. Argumentos de la Parte Demandante.....	189
2.5.1.5. Argumentos de la Parte Demandada.....	189
2.5.1.6. Pretensiones Específicas.....	192
2.5.1.7. Síntesis de la Resolución.....	192
2.5.1.8. Valoración Grupal, Análisis y Crítica.....	193
2.5.2. Análisis de la Sentencia 101-P-2000.....	194
2.5.2.1. Tribunal que Conoce del Caso.....	194
2.5.2.2. Sujetos que Intervienen en el Caso.....	195
2.5.2.3. Acto Impugnado en Relación a la Recaudación del IVA.....	195
2.5.2.4. Argumentos de la Parte Demandante.....	196
2.5.2.5. Argumentos de la Parte Demandada.....	196
2.5.2.6. Pretensiones Específicas.....	197
2.5.2.7. Síntesis de la Resolución.....	197
2.5.2.8. Valoración Grupal, Análisis y Crítica.....	198
2.5.3. Análisis de la Sentencia 231-C-2002.....	199
2.5.3.1. Tribunal que Conoce del Caso.....	199
2.5.3.2. Sujetos que Intervienen en el Caso.....	199
2.5.3.3. Acto Impugnado en Relación a la Recaudación del IVA.....	200
2.5.3.4. Argumentos de la Parte Demandante.....	200
2.5.3.5. Argumentos de la Parte Demandada.....	200
2.5.3.6. Pretensiones Específicas.....	201
2.5.3.7. Síntesis de la Resolución.....	201
2.5.3.8. Valoración Grupal, Análisis y Crítica.....	202

CAPITULO 3

“COMPARACIÓN DE LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO TIPO VALOR AGREGADO DE CHILE Y COSTA RICA, RESPECTO A LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN EN EL SALVADOR.”.....

.....	203
3.1. El Impuesto Tipo Valor Agregado en Chile.....	204
3.1.1 Objeto del Impuesto Tipo Valor Agregado en Chile.....	207
3.1.2. Actividades que Grava el Impuesto Tipo Valor Agregado.....	207
3.1.3. Método para Determinar el Impuesto Tipo Valor Agregado.....	209
3.1.4. Tasa Impositiva.....	210
3.1.5. Sujetos que Intervienen.....	210
3.1.6. Obligaciones.....	211
3.1.7. Exenciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	212
3.1.8. Infracciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	217
3.2. El Impuesto Tipo Valor Agregado en Costa Rica.....	219
3.2.1 Objeto del Impuesto Tipo Valor Agregado en Costa Rica.....	220
3.2.2. Actividades que Grava el Impuesto Tipo Valor Agregado.....	221
3.2.3. Métodos para Determinar el Impuesto Tipo Valor Agregado.....	222
3.2.4. Tasa Impositiva.....	223
3.2.5. Sujetos que Intervienen.....	223
3.2.6. Obligaciones.....	224
3.2.7. Exenciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	226
3.2.8. Infracciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	228
3.3. Semejanzas y Diferencias de las Leyes Analizadas con la Ley del Impuesto Tipo Valor Agregado en El Salvador.....	230
3.3.1. Semejanzas.....	230
3.3.2. Diferencias.....	233

CAPITULO 4

“ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CAUSAS QUE INTERVIENEN EN LA EFICACIA DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.”.....

.....	237
4.1. Eficacia en la Aplicación de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.....	237
4.1.1. Cumplimiento de las Obligaciones Derivadas del Pago del IVA.....	242
4.1.2. Manejo de los Controles Administrativos en el Ámbito de la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	250
4.1.3. Consecuencias de los Incumplimientos de las Obligaciones Tributarias, Derivadas del Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	253

4.2. Factores que Inciden en la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	256
4.2.1. Factores Educativos y Culturales.....	257
4.2.2. Factores Económicos y Sociales.....	264
4.2.3. La Evasión y Elusión y su incidencia en a la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.....	268
4.2.3.1. La Evasión Tributaria.....	269
4.2.3.2. La Elusión Tributaria.....	275
CAPITULO 5	
“CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.”.....	280
5.1. Conclusiones.....	280
5.2. Recomendaciones.....	285
Bibliografía.....	290

ABREVIATURAS

CC.	Código Civil.
C Com.	Código de Comercio.
Cn.	Constitución de la República
CT.	Código Tributario.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
D. L.	Decreto Legislativo.
D. O.	Diario Oficial.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LPAMA	Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos.
RCT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
RLIVA	Reglamento a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
TAII	Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de graduación trata sobre la eficacia actual en la recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, comúnmente conocido como Impuesto al Valor Agregado, tomando como parámetro que este impuesto representa uno de los principales ejes de la economía nacional y que desde su implementación, ha sido objeto de cambios en su regulación legal, así como también ha representado problemáticas en su aplicación e interpretación legal.

En atención a los diversos aspectos y factores que inciden en la recaudación de dicho impuesto, es que el presente trabajo está compuesto de cinco capítulos, dentro de los cuales desarrollamos las distintas temáticas relacionadas directamente con nuestra investigación y que a continuación detallaremos.

En el Capítulo I, se encuentran plasmado el origen de la recaudación tributaria, cuyo objeto es ilustrar y dar a conocer los cambios históricos sobre los cuales descansa la implementación de los tributos, que es tan antiguo como el mismo desarrollo histórico de la humanidad.

La recaudación de impuestos ha constituido la parte medular en el desenvolvimiento de los grupos humanos y en el desarrollo de las distintas civilizaciones que hoy

conocemos; en dicho capítulo tratamos primeramente los antecedentes históricos de los tributos y de la tributación, luego los antecedentes que existieron tanto en América como en El Salvador.

Seguidamente en el mencionado capítulo hacemos referencia a la evolución histórica del impuesto al consumo, y las formas en que dicho impuesto se ha ido desarrollando, desde la Alcabala hasta llegar a constituir lo que conocemos en la actualidad como el Impuesto Tipo Valor Agregado, sus diversas ventajas y efectos al ser implementado dentro de la economía nacional, así como también los cambios que se han realizado al cuerpo normativo que regula este impuesto.

Posteriormente, damos a conocer la parte doctrinaria de nuestra investigación, haciendo un análisis de los diversos elementos que abarcan a los tributos y los aspectos generales del Impuesto Tipo Valor Agregado, dentro de los cuales destacan su concepto, características, actividades que grava, métodos para su determinación, formas de declarar el impuesto, obligaciones tributarias en relación al tema, entre otros; dicha investigación pretende establecer las bases sobre las cuales descansa la implementación del IVA en nuestro país y la fundamentación de su normativa legal.

El Capítulo II, trata sobre la normativa de los mecanismos de recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el mismo versa sobre distintos aspectos relacionados a la recaudación del mismo; primeramente

los principios tributarios de rango constitucional que son la base de toda implementación legal y normativa; de igual forma damos a conocer los distintos mecanismos empleados en la recaudación del IVA en nuestro país, como lo son: el método ordinario, la retención, la percepción y el anticipo a cuenta.

Cabe destacar en este punto que el Impuesto Tipo Valor Agregado lo pagamos todos, por lo cual es imprescindible el análisis de temas que en la actualidad generan tanta polémica y que representan problemática, sobre todo en la parte normativa de su aplicación.

Asimismo, establecemos las diferentes obligaciones tributarias en relación a la captación del IVA, las exenciones al pago de dicho impuesto y los sujetos que intervienen en su recaudación; luego abarcamos el régimen sancionatorio aplicable en la recaudación del IVA, por constituir una de las formas en las cuales la Administración Tributaria ha logrado aumentar los niveles de recaudación de impuestos, dado que en la actualidad diversos planes han logrado por medios coercitivos aumentar la captación de impuestos.

En relación a lo anterior en este capítulo logramos establecer la investigación respecto a la situación actual en la recaudación del IVA, de manera general los planes por medio de los cuales el Ministerio de Hacienda ha pretendido incrementar

actualmente el pago de impuestos y verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias derivadas al pago de IVA.

Para finalizar la investigación en este capítulo se analizó jurisprudencia en relación a la recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado, este análisis se realizó con el único objetivo de dar a conocer cuáles son las problemáticas jurídicas que enfrentan los contribuyentes y la forma en la cual instancias superiores han determinado la imposición de multas y el pago de impuestos complementarios.

En el Capítulo III, hemos establecido derecho comparado en relación a la recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado en nuestro país, para tal fin se procedió a tomar como objeto de análisis la legislación Chilena y Costarricense, esto dado que representan los mayores índices en la recaudación de IVA a nivel latinoamericano; siendo indispensable realizar una serie de semejanzas y diferencias en la aplicación con nuestro sistema de recaudación, con el objetivo de detectar aportes a la captación de IVA en nuestro país.

En el Capítulo IV, hemos realizado un análisis de las principales causas que intervienen en la recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en nuestro país; primeramente se investigó la manera en que es aplicada la legislación que regula el impuesto; el cumplimiento de las obligaciones

derivadas al pago de IVA, el manejo de los controles administrativos y las consecuencias de los incumplimientos a las obligaciones tributarias.

Las diversas temáticas analizadas, fueron establecidas por medio de la investigación de campo, entrevistas con funcionarios públicos involucrados con el tema, así como también por diversas fuentes bibliográficas que se han tratado en la actualidad, dentro de las que destacan estudios realizados por instituciones nacionales e internacionales, e informes brindados por el Ministerio de Hacienda.

Finalmente en este capítulo se tratan de manera aislada cada uno de los factores que inciden en la recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado; factores como lo son: educativos, culturales, económicos, sociales, la evasión y la elusión tributaria; ello por habernos percatado por medio del análisis de campo que son los factores que inciden de manera directa en la captación de impuestos.

Por ultimo tenemos el Capítulo V, el cual trata de las Conclusiones y Recomendaciones, en donde se exponen aspectos importantes a lo que como grupo llegamos, habiendo logrado considerar necesario la implementación de cambios que logren incrementar la recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

CAPITULO 1

“ORIGEN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA”

1.1. Antecedentes Históricos de los Tributos y la Tributación.-

El sometimiento a una autoridad estatal, por medio de la recaudación de fondos económicos destinados al financiamiento del poderío estatal, es el resultado de lo que actualmente entendemos como tributo o imposiciones tributarias.¹

El desarrollo de las distintas civilizaciones, a lo largo de la historia no habría sido efectivo sin los factores políticos, económicos y sociales que las han caracterizado; se observan en ellas distintas figuras que han venido evolucionando hasta llegar a la época moderna, es por ello que se deben estudiar esas figuras con la finalidad de llegar a un factor común de estudio, como antecedente de lo que en la actualidad entendemos por tributos.²

Respecto de los tributos, tenemos que en el antiguo Egipto, en la época de *Ptolomeo*, encontramos ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos; con relación a Atenas, existían varios tributos, entre estos tenemos: *la eiosfora*, que consistía en una especie de impuesto de guerra aplicado al capital en virtud de las necesidades que traía

¹ García García, Manuel y otros, “Introducción a la Economía Financiera”, Editorial Terras, 2ª edición, México D. F., 1996, pp. 175 y sig.

² Ibidem.

la guerra contra Esparta; *la liturgia*, la cual era un tipo de tasa impositiva que se cobraba para la realización de las fiestas públicas.³

Atenas alcanzó su máximo esplendor en el período que se conoce como la Edad de Oro de Atenas; regido por Pericles, por lo cual es conocido como “*Silo de Pericles*” ó ciclo de Pericles; este logró que los tributos que pagaban los miembros de la Liga de *Delos*⁴ pasaran directamente a formar parte del Tesoro de Atenas.⁵

De ésa forma, lo que en un principio era un fondo común entre ciudades iguales, para construir barcos y organizar un ejército defensivo, se convirtió en el pago de tributos a una potencia protectora; su poder militar y naval y su gran desarrollo comercial, artesanal y financiero, convirtieron a Atenas en la potencia económica de Grecia y favorecieron la paz durante más de 20 años.⁶

En Grecia, dice el historiador Sáenz Bujanda, que el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado

³ Ibidem.

⁴ *La Confederación Delos o Liga Delos*: Fué una agrupación de los ciudadanos atenienses con los habitantes del mar Egeo y los griegos de las costas de Asia Menor, las ciudades - Estado de la Antigua Grecia, que llegaron a ser mas de 200. Su sede se encontraba en la Isla de *Delos*; esta organización fué una Confederación Marítima, creada y controlada, en un principio por el estadista ateniense Arístides (que redactó los estatutos y la puso en marcha), en el año 477 A. C., al finalizar las guerras médicas con el fin de poder defenderse de posibles y nuevos ataques por parte de los persas. Fué también una consecuencia de la pérdida de la hegemonía por parte de Esparta a quien sucedió Atenas en el mando de las expediciones. http://es.wikipedia.org/wiki/Liga_de_Delos

⁵ Upaldo, Cáliz, “La Determinación de las Cargas Tributarias, Origen e Introducción”, Editorial Máxima, 19ª Edición, Chile, México D. F., 2001, pp. 109 y sig.

⁶ García García, Manuel y otros, Op. Cit., pp. 177 y sig.

en la prosecución del bien público; en la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad.⁷

En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos, los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.⁸

El Impuesto a las Ventas, se cree que existió en las primitivas civilizaciones de China e India; los Romanos establecieron la *sentecima rerum venalium*, la cual fué introducida por Augusto después de la Guerra Civil Romana, el grávamen era del 15% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública.⁹

Por su parte, el emperador Tiberio se vio en la obligación de reducir dicha tasa a la mitad, pero más tarde ésta fué abolida por el emperador Calígula; la venta de esclavos generaba un impuesto del 4% denominado *quinta et vicesima venallum mancipierum*¹⁰.

⁷ Ibidem.

⁸ www.consejerofinanciero.com/aspects_content04

⁹ www.consejerofinanciero.com/aspects_content05

¹⁰ www.consejerofinanciero.com/aspects_content14

En Roma, existieron tributos que sirvieron de antecedente a los actuales, por ejemplo *la vecesima hereditarium* (impuesto sobre las herencias); durante el Imperio Romano, con la *lex julia municipalis*, surgieron localidades denominadas *fora* y *conciliabula*, las que constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior por lo que se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas.¹¹

Asimismo, la reforma del emperador Dioclesiano a finales del siglo III, formalizó la venta de plazas al mejor postor; el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto, vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio; el comprador asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados, dicha costumbre se llevó a cabo durante varios siglos, extendiéndose a diferentes lugares.¹²

El historiador Mommsen sostiene que durante la República, en Roma, se hizo famosa la función de los "*publicanos*", con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre, cobraran los impuestos; Roma constituye el ejemplo histórico más considerable de un Estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones

¹¹ García García, Manuel y otros, Op Cit., pp. 180 y 181.

¹² García García, Manuel y otros, Op. Cit., pp. 182 y sig.

sometidas, el peso de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir en todo lo posible sus deberes fiscales.¹³

El pasaje que leemos actualmente en el evangelio de San Mateo, capítulo 22, versículo 15, párrafo 21, ha dado lugar a miles de interpretaciones, tanto políticas, como morales y religiosas; la pregunta que le hacen a Jesús los fariseos y los simpatizantes de Herodes, sobre si se debe pagar tributo al César o no, es de suma importancia y tremendamente comprometedora.¹⁴

Jesús no puede dar respuesta a esa pregunta en el sentido que esperan quienes se la hacen; no dirime ninguna cuestión política, social ó económica, solamente manifiesta a los ciudadanos que tienen obligaciones como miembros de una sociedad y como hombres pertenecen a Dios, sea cual fuere su condición y situación como ciudadanos, por eso Jesús concluyó diciendo: “den, pues, al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios...”¹⁵

Los últimos Césares comprendieron, que esa política tributaria unida al despilfarro de los gastos, llevaba al imperio a la ruina e intentaron remediarlo con reformas fiscales, como *la Caracalla* y *el Dioclesiano*, inspiradas en principios impositivos de signo diferente a los que habían imperado desde los primeros tiempos de la República; pero

¹³ Ibidem.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Ibidem.

esas reformas se cometieron en vísperas de un cambio político fundamental, cuando Roma iba a convertirse de pueblo conquistador, a Estado vencido.¹⁶

Desde los tiempos más remotos, los altos impuestos son considerados por los historiadores como una de las principales causas de guerras, revoluciones y decadencia de las grandes civilizaciones; la decadencia de la civilización egipcia, fué consecuencia en parte, de intolerables impuestos que detuvieron su proceso productivo; tuvo entre sus principales causas la excesiva carga fiscal a los habitantes del imperio.¹⁷

En la Época Medieval, a los reyes en algunos casos, se les permitía cobrar tributos sobre la tierra conforme a la extensión que esta tuviese, o tributos personales debidos por los habitantes desde la edad de quince años; las palabras “*tributo*” e “*impuesto*” implicaban un signo de servidumbre o vasallaje, como también un signo de sometimiento de una tribu a otra, que se pagaba a cambio de protección; el *Estimo* y el *Catastro* en la República de Florentina, eran formas embrionarias de Impuestos sobre la Renta, y después sobre los capitales.¹⁸

La forma en que se encuentra dividida la propiedad, la estructura del Estado y el régimen político vigente, constituyen los factores que deben tomarse en cuenta a la hora de analizar el papel desempeñado por los tributos en un determinado momento histórico;

¹⁶ www.consejerofiscal.com/historia/aspects_contents14

¹⁷ www.consejerofiscal.com/historia/aspects_contents15

¹⁸ García García, Manuel y otros, Op Cit., pp. pág. 185 y sig.

es decir, que al estudiar el origen de los mismos podemos determinar su función en la actualidad, la forma de recaudación y su papel dentro del desarrollo económico, político y jurídico de El Salvador; y en concreto de la eficacia en la recaudación del IVA.

En las antiguas sociedades donde no existía la propiedad privada, en las que primaba lo social sobre lo individual y en las que no se encontraba instituido un poder público que fuera mas allá de ciertas actividades religiosas o que satisficiera necesidades de defensa del grupo, la aportación del individuo a las cargas comunes era de naturaleza personal y no patrimonial, como es en la actualidad.¹⁹

El individuo no aportaba nada más que de lo que pudiese disponer, mas aún, con mucha frecuencia el pago de tributos se imponía a los pueblos que habían sido vencidos en guerra, lo cual constituía un símbolo del poderío militar de unos pueblos frente a otros.²⁰

A medida que las estructuras económicas se van desarrollando, las formaciones sociales van adquiriendo mayor complejidad y el régimen de propiedad privada adquiere una mayor importancia, como lo fue la República en Roma y Grecia; se generaliza el

¹⁹ Queralt, Juan Martín, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Tecnos, 9ª Edición, Valencia, 1998, pp. 96 - 105.

²⁰ Ibidem.

intercambio comercial entre los distintos territorios y van apareciendo los primeros impuestos aduaneros y los que gravan la adquisición de determinados artículos.²¹

Así, dichos impuestos constituyen la forma más antigua de imposición indirecta y que al gravar, por igual a todos los miembros de una determinada comunidad, sólo puede aplicarse dentro del ámbito de una sociedad en la que es muy similar la situación económica de sus miembros.²²

Es así, que nos encontramos ante las primeras manifestaciones del tributo, con relación a lo cual deben destacarse dos aspectos: *en primer lugar*, que el tributo se emplea con un marcado carácter proteccionista (como lo prueba el hecho de que los Estados más emprendedores en sus transacciones comerciales hayan sido los que más profusamente han desarrollado los tributos aduaneros).²³

En segundo lugar, hay que resaltar que cualquiera que fuese el monto de los tributos, el hecho de que su pago se realizara en metálico, no fuere una mera aportación personal, implica un cambio sustancial en la significación que se le arrogara al tributo.²⁴

²¹ www.consejerofiscal.com/historia/aspects_contents

²² Ibidem.

²³ Ibidem.

²⁴ Queralt, Juan Martín, Op. Cit., pp. 106 y sig.

Durante una larga etapa prima la imposición indirecta sobre la directa, pero a partir del siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola, lo cual supone un indudable avance de la tributación directa y pone de relieve una aproximación del tributo a la complejidad que va adquiriendo en el régimen de propiedad privada.²⁵

La Revolución Industrial determina cambios sociales profundos que van a reflejarse también en los sistemas tributarios, la tierra deja de ser la fuente principal de riqueza y la propiedad mobiliaria alcanza una entidad considerable.²⁶

De esa manera van apareciendo impuestos sobre los títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la Renta (el primero en Inglaterra, en la última década del siglo XVII), además de algunos impuestos sobre las rentas obtenidas por determinados profesionales (notarios, registradores de propiedad, etc.).²⁷

Se entra así en una fase que se inicia a mediados del siglo XIX y se acentúa a partir de la tercera década del pasado siglo, en la que se perfecciona el sistema de imposición directa, se aspira a conseguir una auténtica adecuación de las cargas fiscales a la capacidad económica de los contribuyentes, coincidiendo esto con la incorporación a los

²⁵ Ibidem, pp. 110 a 113.

²⁶ Íbidem.

²⁷ www.consejerofiscal.com/historia/aspects_contents11

distintos textos constitucionales del principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria.²⁸

Con el advenimiento del Estado Moderno, aparecieron los *tributos* en sentido estricto; aunque hay que recordar que a lo largo de la historia, antes de este advenimiento, existieron *prestaciones* exigidas por los Reyes, los Príncipes, los Señores Feudales, etc., a las cuales también se les denominaban *tributos*, aunque en el sentido lato del término.²⁹

1.1.1. Antecedentes Históricos de la Tributación en América.

Desde que el Papa Alejandro VI, promulgó la *bula*, por medio de la cual concedía a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo.³⁰

El 5 de febrero de 1504, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al denominado Nuevo Mundo, a la que llamaron *Real Cédula*, en donde los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen *el quinto*, esto es, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen

²⁸ www.consejerofiscal.com/historia/aspects_contents12

²⁹ www.consejerofiscal.com/historia/aspects_contents12

³⁰ García García, Manuel y otros, Op. Cit., pp. 183 y sig.

o arrebatasen a los naturales, mismo que debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratase.³¹

Durante la época colonial, la Real Hacienda era una institución que comprendía el conjunto de bienes, rentas, impuestos y otros que pertenecían o eran percibidos por el Estado Español; estos bienes o impuestos podían provenir de España o de las colonias, por lo tanto la Real Hacienda constituía el sustento económico de la nación española.³²

Además de los impuestos y contribuciones establecidos por la corona española para financiar sus gastos, también se instauró el sistema de *estanco*³³ de algunos productos de valor y gran interés dentro de los consumidores, esto es, se establecía un monopolio de estos productos, por lo que sólo el Estado podía venderlos, entre ellos, destaca el *estanco* del tabaco, naipes, aguardiente, pólvora, azogue, etc.

España, como una forma de incrementar el dinero de la Real Hacienda y poder así financiar los diferentes gastos del Estado, estableció una serie de impuestos a las actividades en América, entre estas imposiciones se encontraba *la Alcabala*, que era un

³¹ Ibidem.

³² Ibidem.

³³ El Estanco: “Significa una prohibición de la venta libre de algunos productos comerciales; el primer estanco fue el de la sal, que data desde la edad media y que perduro hasta el año 1869, dentro de los cuales figura el tabaco y productos del petróleo...” Diccionario Enciclopédico OCEANO, tomo II, 2ª edición, Madrid, 1999, pp. 895.

impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto, con el tiempo, también se aplicó a las herencias, donaciones y arriendos.³⁴

El valor de la Alcabala, varió durante la Colonia entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías; dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban *el Almojarifazgo y las Derramas*.³⁵

El Almojarifazgo, era un impuesto que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos, aunque su valor fue variable durante toda la Colonia, éste alcanzó un promedio de un 5% del valor de las mercaderías.³⁶

Las Derramas, trataban de una contribución forzosa aplicada a los particulares para que colaborasen en caso de emergencia o calamidad pública; en el caso de Chile, era común cobrarlo para organizar las milicias vecinales que peleaban en la guerra de Arauco, esta contribución se podía pagar en dinero o en especies.³⁷

³⁴ García García, Manuel y otros, Op. Cit., pp. 189 y sig.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem.

³⁷ García García, Manuel y otros, Op. Cit., p. 186.

El Quinto Real, era el impuesto de carácter minero establecido por España en todas sus colonias, consistía en el 20% (quinta parte, de ahí su nombre), de la producción anual de oro en polvo sacado de minas o lavaderos, lo cobraban oficiales especiales llamados Oficiales Reales y se destinaba al mantenimiento directo de la Monarquía.³⁸

La Anata, era un impuesto que gravaba los oficios y mercedes, es decir, cuando el rey concedía un cargo público o una porción de territorio, los beneficiados debían pagar una suma de dinero a modo de impuesto, en el caso de los funcionarios públicos, éstos podían cancelar la mitad de tal cantidad antes de asumir el cargo, y el resto al finalizar el primer año de trabajo; esto condujo a que se le llamara a este impuesto *media anata*.³⁹

Establecida la Colonia, los indígenas pagaban sus impuestos también con trabajo en minas, haciendas y granjas; en 1573 se implantan nuevos impuestos como *el peaje*, que consistía en el pago de derecho de uso de puentes y caminos.⁴⁰

La lucha por la independencia de las colonias inglesas en América del Norte, tuvo como causa problemas tributarios, e incluso una de las consecuencias de la lucha por la independencia de México y de los países del área Centroamericana, fué precisamente

³⁸ Ibidem.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Ibidem.

por los altos tributos que los indígenas, tenían que pagar al entonces gobierno español, quienes no eran los únicos, como se vera mas adelante.⁴¹

En México, la *administración prebendaria* (tal es el nombre de este antiguo tipo de administración pública), tiene sus orígenes en el siglo XVI, los reyes Don Carlos y Don Felipe autorizaron la venta de plazas para sufragar los gastos de la corona, sin duda éste no es el mecanismo más eficiente para recaudar impuestos, pero hace 500 años era común y más o menos aceptable.⁴²

Los flujos de dinero requeridos por el rey, subían mediante un esquema de vasos capilares, el resto del efectivo quedaba en los diferentes niveles de la burocracia colonial que así se mantenía, el problema de éste sistema de administración prebendaria, es su gran ineficiencia recaudatoria... solamente llegaba a la corona un poco menos de la mitad de lo recaudado.⁴³

En la época de la Colonia, como la iglesia tenía el privilegio de no pagar impuestos, su patrimonio fué creciendo al grado de que funcionó como el principal bando de la Nueva España, al otorgar créditos, a causa de su gran poder económico y de su gran influencia sobre la sociedad, muchas veces hubo pleitos entre el gobierno y la iglesia, cuando ésta no se quiso someter, el más grave de ellos llegó a la expulsión de jesuitas en

⁴¹ García García, Manuel y otros, Op. Cit., p. 187.

⁴² Ibidem.

⁴³ Ibidem.

el año 1767 y aunque se produjeron grandes manifestaciones de protesta, el gobierno no cedió.⁴⁴

Como ha podido observarse, en la Edad Antigua los tributos carecían de los caracteres e importancia que hoy poseen, pues eran en cierta forma, prestaciones exigidas por los que ostentaban el poder político y económico; es hasta el advenimiento del Estado Moderno que se toma conciencia de la necesidad de implementar un sistema tributario reglamentado, con el fin de disponer de recursos para hacer frente a las responsabilidades a cargo de éste, es de esta manera que comienzan a surgir nuevas formas de obtención de ingresos.

1.1.1.1. Antecedentes Históricos de la Tributación en El Salvador.

En cuanto a los antecedentes de la tributación salvadoreña, es importante señalar que surgen a partir de la época colonial, dentro del contexto de El Salvador como parte de Centroamérica.

Territorialmente hablando, podemos decir que lo que hoy es Centroamérica era parte de la Capitanía General de Guatemala, y comprendía las intendencias de Chiapas, San

⁴⁴ Ibidem.

Salvador, Honduras y Nicaragua, así como la provincia de Guatemala, la mayor parte por su extensión territorial y asiento de las autoridades coloniales.⁴⁵

Con este precedente, a continuación se señalaran los aspectos coyunturales que afectaron la época colonial de Guatemala, tomando en cuenta que El Salvador formó parte de las provincias de esta, por tanto el sistema tributario fue similar.

La dominación española, se estructuró y funcionó para garantizar el envío de riquezas a la metrópoli, principalmente a través de los tributos, ganancias comerciales e impuestos sobre operaciones mercantiles, que finalmente paraban en manos de la nobleza feudal y de la burguesía comercial, peninsulares y las clases dominantes tanto de la metrópoli, como de las colonias.⁴⁶

La población mayoritaria explotada estaba formada por los indios comunes y los ladinos rurales pobres; por su cuantioso número y por el status en que el régimen los ponía, eran los indios comunes la mayor fuente de riqueza que el sistema colonial exprimía a través de la tributación y del trabajo forzado, la situación del indígena era

⁴⁵ Méndez, José María, “Historia Constitucional de El Salvador, Insurrecciones en El Salvador, Independencia de México y Centroamérica”, Tomo IV, Tecno impresos, San Salvador, 1998, p. 62.

⁴⁶ Carrasco Pizana, Pedro. “Sobre los indios de Guatemala”, editorial “José de Pineda Ibarra”, Ministerio de Educación, Ciudad de Guatemala, 1982, p. 40.

difícil, pues existía en su contra un contubernio de las elites que componían la sociedad, para que sobre sus hombros recayera todo el peso de la explotación.⁴⁷

El tributo de manera general lo pagaban la población indígena: los hombres entre 18 a 50 años, quedando libres de esta obligación los niños y los ancianos; según la legislación española, las mujeres no debían de pagarlo, sin embargo en el Reino de Guatemala existía la costumbre de que las mujeres también pagaran tributo, a lo que la Corona no se opuso, sino que el Rey manda que se conserve pese a la legislación vigente “la costumbre de que las indias paguen tributo”.⁴⁸

Para el año de 1757 los sujetos obligados al pago de tributos, los tenían clasificados de la siguiente manera:

- *Los tributarios de primera clase o enteros* conformados por los casados naturales de un mismo pueblo, quienes cancelaban enteramente el tributo de su tasa;
- *Los tributarios de segunda clase* incluidos en esta los casados con indias de otros pueblos, con menores y ladinas, los solteros y viudos, quienes pagan la mitad, la tercia, cuarta o quinta parte de lo que pagaba la primera;

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Real Cédula fechada en España el 21 de marzo de 1702. Legajo: 237 Archivo General de Centro América.

- *Los tributarios de tercera clase* son los indígenas casados con indígenas de otros pueblos, con ladinos, viudas y solteras, siendo esta tercera clase la que paga menos tributos que las otras dos; la base del tributo eran cuatro reales y una fanega de maíz⁴⁹

Es importante mencionar, que aunque el tributo era una obligación de los indios, no todos los indios tributaban, pues dentro de la organización colonial, se tomaron en cuenta los indígenas que habían pertenecido a la clase de los señores, es decir “los legítimos caciques y sus primogénitos”.⁵⁰ Ellos ocuparon puestos en la administración: algunos de gobernadores y otros como alcaldes a quienes llamaban “justicias”, quienes estaban exentos de pagar tributos mientras se encontraran en el ejercicio de sus funciones.⁵¹

En el Reino de Guatemala, el tributo no se llegó a establecer de manera general para todos los habitantes pues los negros libres, mulatos y mestizos solo pagaron tributo en algunos lugares del reino y solo durante los dos primeros siglos del período colonial.

El pago del tributo durante los dos primeros siglos de la época colonial se realizó en especie, es decir que los indios pagaban lo que podían y lograban producir cultivando la tierra. En este sentido de acuerdo a los documentos que hemos revisado los productos

⁴⁹ Carrasco Pizana, Pedro, Op. Cit., pp. 45-48.

⁵⁰ Ibidem, Pág. 50.

⁵¹ Ibidem.

más comunes que los indios tributaban eran: cacao, miel, maíz, y otros productos que ellos cultivaban, en varias ocasiones tributaban también animales como gallinas y también tributaban plata.

El 9 de junio de 1747 la Junta Superior de la Real Hacienda por medio de un Auto mando que en adelante el tributo solo se pagara en moneda. A partir de estos años los pueblos de indios pasaron a tributar ya no especies sino en dinero, lo cual conllevó a que las extorsiones y fraudes se agudizaran mucho más durante el cobro.⁵²

Otro pago que tenían que realizar los indios eran los diezmos a la iglesia; es decir, a los padres curas y aparte le pagaban su sustento, junto a esto la limosna que debían pagar de la Bula Papal y también tenían que dar el medio real para los hospitales.⁵³

Los anteriores constituyen, los pagos que los indios tenían que realizar como parte de su obligación legal, además, se encontraban todos los pagos que por distintas razones tenían que efectuar, por ejemplo: los pagos al cura por las misas de bautizo, los casamientos, los santos oleos y otros que algunos curas muy creativos solían cobrar.

⁵² Carrasco Pizana, Pedro, Op. Cit., pp. 45-48.

⁵³ Ibidem.

Además del Rey y sus representantes; es decir, funcionarios de la Real Hacienda, los Alcaldes Mayores y los Corregidores, eran responsables de la recaudación tributaria en las distintas provincias.

En el período de 1786-87, se incluyeron a los *intendentes*, que eran los gobernadores de las provincias y jueces de primera instancia en lo civil, en lo penal y de cuentas públicas, luego se nombraron a *subdelegados*, encargados de presionar a los alcaldes indios para que los tributos fueran recaudados puntualmente y sin problemas.⁵⁴

Ahora bien, los encargados del cobro personal del tributo fueron los “*Justicias*”, que eran los alcaldes indios y los gobernadores indios; estos eran quienes debían de realizar la recaudación en los pueblos de indios y afrontar directamente todos los problemas que se presentaban en la recaudación de los tributos.⁵⁵

Referente al empadronamiento de los tributarios, consistía en el conteo de los indios que tenían que tributar, se sacaban las listas o padrones de cada pueblo y se tenía el número de los tributarios, en esas listas también anotaban a todos aquellos niños que ya tenían aproximadamente doce años en adelante y estos eran los llamados: “*próximos*”, eran próximos a tributar.⁵⁶

⁵⁴ Manuel Fernández Molina. “Los tributos en el Reino de Guatemala, 1786-1821”, Editorial Taurus, Ciudad de Guatemala, 1991, pp. 11 – 20.

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ Ibidem.

Para las tasaciones de tributos que debían pagar los indígenas, se procedía a la revisión del pueblo para establecer las posibilidades económicas del mismo; esto explica claramente porque unos pueblos pagaban más que otros, aunque el número de tributarios era semejante y además bastante tenía que ver el abuso de ciertas autoridades para poderse apropiar una parte significativa del tributo.⁵⁷

Por lo anterior, en innumerables ocasiones, los indígenas se mostraron renuentes al pago de los tributos, en un sistema que los explotaba y marginaba hasta el límite de la sobrevivencia. La resistencia al pago era manifestada a los encargados de realizar el cobro, quienes hacían caso omiso y utilizaban la coerción por medio de azotes y cárcel, cuando los indios se negaban al pago.⁵⁸

Prosiguiendo con el hecho de que El Salvador vivía una anarquía en el sistema estatal, los gobiernos de la primera etapa post independencia, no contaban con un sistema organizado para la tributación de la población en general; se da por hecho que los pueblos indígenas sigan pagando la misma cantidad de tributos que acostumbraban durante el último período colonial.⁵⁹

Sin embargo, las constantes guerras, en que se involucró el país, obligó a que los gobiernos de turno de acuerdo a las necesidades bélicas, aumentaran constantemente los

⁵⁷ Manuel Fernández Molina, Op. Cit., pp. 11 – 20.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Méndez, José María, Op. Cit., pp. 62 - 68.

impuestos a la población, siendo los indígenas y los ladinos pobres, a quienes más se les incrementaban y más les costaba absorberlos.

Como consecuencia, del incremento constante de los impuestos, del servicio militar prolongado, de los castigos físicos y del régimen de trabajo forzado al que era sometida la población pobre, los levantamientos armados de los indígenas fueron muy frecuentes; a modo de ejemplo se pueden mencionar los siguientes levantamientos:

- En el departamento de Ahuachapán se sucedieron dos, *el primero* en el año de 1824 y *el segundo* en 1842;
- En Tejutla ocurren otros dos levantamientos, en 1832 y en 1833;
- En Izalco en el mes de noviembre de 1832;
- En Sonsonate en 1833 el levantamiento más grande ocurre en los pueblos de los Nonualcos, *el primero* en octubre de 1832 y *el otro* en el años de 1833, encabezados por Anastasio Aquino.⁶⁰

1.2. Evolución Histórica del Impuesto al Consumo.

1.2.1. La Alcabala.

En Roma, la Alcabala se creía derivada de la palabra GABELLA, que era un impuesto sobre las ventas, en Grecia se utilizaba el termino GABALL, los árabes la

⁶⁰ Browning, David. “El Salvador, la tierra y el hombre”, Dirección de Publicaciones e Impresos, San Salvador, 1998, pp. 26 y sig.

llamaban GABALA, de donde paso a España y las cortes de Burgos en tiempo de don Alfonso XI usaron la terminología de AL QUEVELA y AL QUEVALA.⁶¹

De acuerdo con el diccionario razonado de legislación y jurisprudencia de Joaquín Escriche, esta palabra viene por corrupción, por haberse pedido a las cortes con esta frase lo que fuese necesario para atender las necesidades de la monarquía, no es quizá más probable que venga de la voz latina GA BELLA, pues con ella se conocía entre los romanos el impuesto de las ventas.⁶²

Su origen es incierto, se menciona en el fuero de Villa Fría, otorgado por Fernando I, el 17 de febrero de 1079, donde se estableció por las cortes de Burgos en 1341, a petición de Alonso II, para los gastos del sitio de Algeciras que ocupaban los árabes, se prorrogó por seis años, en las cortes de Alcalá de 1345, para mantener a Algeciras y a otros castillos de la frontera.⁶³

Se concedió en las cortes de Alcalá de 1349 para el sitio de Gibraltar y en las de Palencia de 1388, para la guerra de Portugal; se consintió un tiempo determinado en las

⁶¹ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, “Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones Sobre la Ley de Alcabala”, tesis para optar al grado de doctorado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974, pp. 48 y sig.

⁶² Ibidem.

⁶³ Ibidem.

de Madrid de 1393 por razón de las necesidades de Estado y por fin vino a considerarse como una contribución fija y ordinaria.⁶⁴

AL CABALA, significa: cobranza, recepción, de la raíz GABAL, recibir; su precedente más antiguo se encuentra en las sentencias RERUM VENAL IUM de los romanos; en España, logró implantarla don Alfonso XI de Castilla y León, reconociéndolo con carácter especial y como una de las rentas de la corona, las cortes de Burgos de 1,342.⁶⁵

En un principio, la Alcabala se concedió a los reyes con carácter de subsidio temporal y extraordinario, por lo cual Isabel la Católica, recomendó en su celebre testamento que se revisase el origen del tributo, para ver si en conciencia podría cobrarse; a pesar de todo logró hacerse perpetuo y extenderse a todos los territorios sujetos a la corona de castilla, el pago de la alcabala era de cuenta del vendedor en las ventas, y en ambos contratantes en la permuta.⁶⁶

Se conocieron tres clases en la alcabala; *“la fija”*, que pagaban los vecinos por las transacciones que hiciesen en el pueblo de su vecindad; la llamada *“del viento”*, que pagaban los mercaderes forasteros por las transacciones que realizaban en los mercados;

⁶⁴ Ibidem.

⁶⁵ Ibidem.

⁶⁶ Ibidem.

y la “*de Altamar*”, que se pagaba en los puertos, por las transacciones de artículos extranjeros.⁶⁷

Al generalizarse la Alcabala en las colonias españolas, llegó a uniformarse su cuota en la de un 6 % pero estaban exentos de impuestos los indios y también los clérigos, las iglesias y los monasterios; en 1566, las mercancías destinadas a las Indias, entre el derecho de almojarifazgo e impuestos fiscales, quedaron gravadas en un 15 %, y las importadas de allí en un 17.5 % de su valor, desde entonces este impuesto ha gravado todas las ventas y prestación de servicios en todas las etapas de su negociación.⁶⁸

En los Estados Unidos de América, durante la Guerra de Secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con los mismos productos; al terminar la Guerra desapareció el impuesto. Hoy en día, la mayoría de los países que tenían impuestos sobre las ventas de imposición múltiple lo han ido transformando en Impuesto sobre el Valor Agregado, dicho impuesto ha sido adoptado y ha tenido éxito en más de cincuenta países en el mundo.⁶⁹

En la Monarquía Francesa existieron gravámenes semejantes al impuesto a las ventas, como el que pagaban los compradores y vendedores de mercaderías sobre el

⁶⁷ Ibidem.

⁶⁸ Sánchez de Guevara, Ruth, “Recursos contra la determinación oficiosa del Impuesto al Valor Agregado a través de la presunción”, Monografía para optar al grado de licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA), San Salvador, 1997, pp. 23 y sig.

⁶⁹ Ibidem.

precio convenido en todas las transacciones superiores a una libra, es en este país donde se aplicó el nombre de “*Impuesto al Valor Agregado*” en 1954, posteriormente, en 1960 el tributo perfeccionado es aplicado en la Comunidad Económica Europea, siguiéndole posteriormente, Finlandia en 1966, Suecia en 1968 y Noruega en 1969.⁷⁰

En América, han sancionado el impuesto al valor agregado, los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALACALC): Ecuador, Canadá, Brasil, Uruguay, Argentina, Chile, Bolivia, Perú, Colombia, Panamá, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y en último lugar lo implementó El Salvador.⁷¹

Antes de conocer el origen del impuesto, no hay que perder de vista, que dentro del proceso de evolución que ha venido sufriendo el impuesto sobre las ventas, es que se han dado nuevas tendencias, como ya antes se mencionó, este impuesto se ha implementado en la mayoría de países del mundo por constituir un tributo de amplia base, control efectivo por parte de la administración y una buena recaudación tributaria que suple de los recursos necesarios para cumplir con los fines que el Estado se hubiera propuesto.⁷²

⁷⁰ Ibidem.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Ibidem.

1.2.2. Impuesto al Consumo en El Salvador.

A principios de este siglo, únicamente existían impuestos selectivos sobre ciertos artículos, no existía un impuesto general sobre bienes y servicios; las fuertes necesidades financieras del Estado moderno obligaron a que se pensara implementar impuestos generales, como una fuente más de ingresos para el Estado, a partir de la primera guerra mundial los impuestos generales comenzaron a aplicarse en forma común en los distintos sistemas tributarios de los países del mundo.⁷³

Después de la Independencia de El Salvador de la corona española, el concepto de impuestos es retomado por la base constitucional no solo en nuestro país sino en los demás del istmo centroamericano, pero no es hasta casi un siglo después que se crea una nueva ley retomada de otras legislaciones que pretendía gravar los impuestos a los ciudadanos, para con ello obtener mayores ingresos nacionales.⁷⁴

Con la implementación de los impuestos en El Salvador, se pretendía lograr el poder estatal, realizar obras públicas y gastos nacionales; es así como nuestra legislación retoma la Ley de Timbres como un antecedente mediato a lo que hoy conocemos como Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.⁷⁵

⁷³ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe; “Ley del Impuesto sobre la Renta de 1992”, Monografía para optar al grado de licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA), San Salvador, 1993, pp. 21 y sig.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ Ibidem.

En nuestro país existía un impuesto general sobre bienes y servicios, el cual se encontraba inmerso en la Ley de Papel Sellado y Timbres, conteniendo ésta un impuesto de naturaleza documentaria, por ello, para efectos de conocer los antecedentes del impuesto objeto de nuestro estudio, es necesario hacer referencia a la ley antes mencionada.⁷⁶

La mencionada ley, estableció un impuesto de cinco centavos sobre facturas o notas de ventas de mercaderías, este impuesto era de cuota fija, ya que la deuda se estableció en una suma determinada de cinco centavos.⁷⁷

El 1 de junio de 1915 comenzó la vigencia de la Ley de Papel Sellado y Timbres, la cual estuvo vigente por casi 72 años, se reformó como mínimo unas 77 veces, siendo la primera reforma en el año 1919 y la última en el año 1985, en su artículo 13 numeral 32 establecía un impuesto de timbres del uno por millar sobre facturas o notas de ventas de mercadería, según la tabla de escala gradual especificada en el mismo artículo, siempre y cuando excediera de veinte colones, en el mismo numeral se establecían variados impuestos a documentos que amparaban importaciones.⁷⁸

⁷⁶ Por medio del Decreto Legislativo N° 16, la Asamblea Nacional Constituyente, el 26 de febrero de 1824, dictó la primera Ley Sobre Impuesto de Papel Sellado, sin embargo, el impuesto de timbres sobre facturas de ventas o documentos que amparasen la importación de bienes, fué introducida en nuestro país el 15 de mayo de 1900.

⁷⁷ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, Op. Cit., pp. 22 y sig.

⁷⁸ Ibidem.

En esa época se introduce la autorización para el pago del impuesto de timbres sobre facturas en efectivo, por declaración jurada mensual mediante el sistema acumulativo, prescindiéndose así del uso de la especie fiscal, siempre que las ventas anuales del negocio ascendieran a más de cien mil colones y el sistema contable ofreciera garantía para el interés fiscal.⁷⁹

La mencionada disposición vino a variar la tradicional forma de pago del impuesto de timbres, abandonando la especie fiscal y adoptando una forma de pago más acorde a la realidad de un impuesto a las ventas de un corte moderno como el impuesto que tenemos en la actualidad de tipo valor agregado; ésta es una de las justificaciones del por qué cambiar de un impuesto de timbres a un impuesto mas moderno como el IVA.⁸⁰

En el año 1980, la tasa se incrementó al 2 %, habiéndose ampliado para ese entonces la facultad de pago en efectivo del impuesto, por medio del sistema acumulativo para negocios con ventas anuales de más de cincuenta mil colones, así también se introdujo un impuesto general sobre pólizas de importación de bienes, existiendo a la fecha, impuestos especiales de timbres sobre pólizas de seguros, recibos por honorarios y otros.⁸¹

⁷⁹ Ibidem.

⁸⁰ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, Op. Cit., pp. 25 y sig.

⁸¹ Ibidem.

En el año de 1983, la tarifa del 2 % anterior sufrió un incremento del 3 % sobre las ventas de mercaderías y servicios, estableciéndose que el incremento sería del 2 % para los casos de venta de materia prima, materiales, envases, y productos utilizados en la producción industrial.⁸²

Con dichos incrementos se tuvieron dos tasas: una tasa general para las ventas de mercaderías del 5 %; y, otra del 4 % para las materias primas, este tratamiento dual provocó en la práctica el que se dieran varias interpretaciones con respecto a la ley, siendo que los conceptos de materias primas, materiales, envases y productos no eran precisos y se prestaban a muchas interpretaciones, debido a la desigualdad en el tratamiento tributario, queriendo muchos encontrarse en situación de privilegio.⁸³

Lo anterior dio origen a que en el año de 1985 se derogara el tratamiento preferencial del 4 %, quedando entonces una tasa general del 5 %; sin embargo, la prestación de servicios y ventas de productos con precio regulado por el Gobierno se gravaron de acuerdo a la tarifa del papel sellado (Art.4 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, aproximadamente del UNO por millar).⁸⁴

⁸² Ibidem.

⁸³ Ibidem.

⁸⁴ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, Op. Cit., pp. 29 y sig.

El país con la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915, obtenía menos ingresos de lo que gastaba, lo que generaba déficit fiscal, por lo que se vio en la necesidad de promulgar en 1986 una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres, que derogó a la de 1915 y que incrementó el interés del impuesto del 1 % al 5 %, con el objetivo de optimizar la recaudación tributaria.

La ley de 1986 tuvo como objetivo primordial, la creación del impuesto del 5 % calculado en forma porcentual sobre la venta de mercaderías y la prestación de servicios, eliminándose la tarifa de escala gradual que en forma tradicional se había utilizado, que representaba aproximadamente el 5 %, a pesar de dicho incremento, los ingresos no suplían las necesidades del Estado.⁸⁵

La mencionada ley, contemplaba muchas exenciones y constituyó una especie de impuesto general sobre ventas y servicios que afectaba de manera acumulativa todas las etapas de comercialización, del número de ventas que un producto fuera objeto dependía el monto del impuesto, lo que daba como resultado lo que se conoció como “Efecto Cascada”, que traía como consecuencia el aumento al costo de la venta, el valor del timbre fiscal, el cual se pagaba en cada etapa de la transacción de la venta del bien o servicio.⁸⁶

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ Ibidem.

Por otro lado, el impuesto de timbres no era un impuesto que se pagara mediante el empleo de estampillas, sino, en efectivo o por acumulación mensual del monto de ventas o prestaciones de servicios habidos en el período; consistía en el pago del 5 % sobre el valor de las ventas de bienes o servicios, el cual se realizaba a través de la compra del timbre, que se adhería al documento que amparaba la venta o la prestación del servicio (factura, recibo, etc.) o por medio del pago acumulativo mensual.⁸⁷

En cuanto al Papel Sellado, este era un papel especial proporcionado por el Ministerio de Hacienda, para hacer actos como la compraventa de inmuebles.⁸⁸

1.2.3. El Impuesto de Papel Sellado y Timbres.

De la lectura del texto de la última Ley de Papel Sellado y Timbres de 1986, puede concluirse que en El Salvador ya existía un impuesto general sobre bienes y servicios, el cual presentaba los siguientes rasgos fundamentales:

- Debido a su naturaleza, si bien era un impuesto que económicamente afectaba de una manera general el tráfico mercantil, por gravar bienes y servicios, jurídicamente constituía un impuesto de carácter documentario, pues el hecho generador lo constituía la emisión de las facturas de ventas de mercaderías o prestación de servicios, así como

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ Ibidem.

la póliza de importación; salvo las exenciones, el impuesto afectaba la totalidad de bienes y servicios existentes.⁸⁹

- Respecto de su forma de pago, se había abandonado la tradicional forma de liquidar el impuesto a través del Papel Sellado o el Timbre y se había establecido el pago en efectivo por declaración jurada mensual, la cual debía ser presentada dentro de los diez días hábiles siguientes al período mensual correspondiente.

Esto obviamente, al igual que la forma peculiar del hecho generador manifestado en el documento y no en la operación económica en sí, determinaba una transformación de la figura, ya que tradicionalmente, el impuesto debía ser cancelado no en efectivo sino mediante el uso de las especies fiscales respectivas (Papel Sellado y Timbres)⁹⁰;

- Desde un ángulo económico, el impuesto de timbres sobre facturas, adolecía del efecto en cascada, por no corresponder la tasa nominal del 5% establecida en la ley, a la tasa que realmente recaía sobre el precio final de los bienes y servicios; el impuesto se aplicaba sobre el valor total de cada una de las etapas de circulación económica del bien, con lo cual la base de cálculo incluía el impuesto tributado en la etapa

⁸⁹ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, Op. Cit., pp. 37 y sig.

⁹⁰ Ibidem.

precedente; por ello al existir dos o más etapas, la tasa real del impuesto era hasta de un 15% o más.⁹¹

El inconveniente del efecto cascada, usual en muchos sistemas tributarios fué superado con los impuestos del tipo valor agregado, que únicamente recaen sobre el mayor valor que adquieren los productos y servicios en las diferentes etapas de su ciclo económico.⁹²

Aunado a lo anterior, además de los defectos técnicos de que adolecía el impuesto de timbre y de su virtual transformación en el transcurso de su historia, debe notarse que en conjunto su estructura legal estaba desfasada, como producto de su adecuación a las cambiantes necesidades del Estado y a la influencia de técnicas tributarias modernas que no correspondían del todo a la naturaleza de este antiguo tributo.⁹³

De la misma manera, en lo referente al derecho adjetivo, los procedimientos de liquidación y fiscalización no resultaban ser los más adecuados a un impuesto de naturaleza estrictamente documentaria.⁹⁴

⁹¹ Ibidem.

⁹² Ibidem.

⁹³ Ibidem.

⁹⁴ Ibidem.

Debido a los inconvenientes que presentaba la mencionada Ley de Papel Sellado y Timbres, se emite un Impuesto Tipo Valor Agregado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el año de 1992, la tasa inicial de este impuesto fué del 10 %, estableciéndose el 8 de junio de 1995 una nueva tasa del 13%.⁹⁵

Lo anterior atendía, a que el impuesto de timbres del 5 % sobre facturas de venta de mercaderías y prestación de servicios, contenido en el Art. 5 N° 1 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, constituía una especie de impuesto general sobre ventas y servicios, que afectaba de manera acumulativa todas las etapas de comercialización.

Asimismo, el monto del impuesto pagado dependía del número de ventas de que había sido objeto un producto, por lo que la tasa real y efectiva de tal impuesto era, en muchos de los casos, superior a la tasa nominal del 5 %.

Se tuvo en consideración, que el carácter dinámico y cambiante propio de la actividad comercial, debía poseer estructuras flexibles y ágiles que permitieran su pronta adecuación técnica, a fin de evitar distorsiones sobre la actividad productiva, características que no presentaba el impuesto de timbres, el cual, desde sus orígenes, había sido un impuesto que versaba sobre documentos, por lo que no constituía un

⁹⁵ Decreto Legislativo. No. 296, publicada en el Diario Oficial No. 143, Tomo 316 del 31 de julio de 1992, que entró en vigencia el 1 de septiembre del mismo año.

instrumento adecuado para las necesidades del país ni para la realidad económica de la recaudación tributaria.⁹⁶

Las reformas efectuadas al impuesto de timbres sobre facturas, en su época, tuvieron como propósito transformar la figura de dicho impuesto, para adecuarla a las necesidades emergentes, lo que provocó que el impuesto alcanzara un alto grado de complejidad que justificara su desvinculación total de la Ley de Papel Sellado y Timbres.⁹⁷

El impuesto de timbres sobre facturas, tenía que ser sustituido por un impuesto tipo valor agregado, cuya estructura evitara la acumulación de la tasa aplicable, sin incrementar la magnitud del mismo, con la finalidad de mantener y aumentar los niveles de recaudación, asimismo de ser un impuesto que ofreciera transparencia en relación a su incidencia económica sobre los bienes y servicios.⁹⁸

1.2.4. El Impuesto Tipo Valor Agregado.

Cabe hacer mención de que en El Salvador, en el año de 1972, se realizó por primera vez la propuesta de implementación del IVA, habiendo encontrado fuertes oposiciones

⁹⁶ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, Op. Cit., pp. 47 y sig.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ Ibidem.

impulsadas por el sector de mayor poder económico del país: *la empresa privada*, obligando al gobierno de turno, a posponer su eventual aprobación.⁹⁹

En 1984, el gobierno hizo un segundo intento, considerando que era necesario sustituir la Ley de Papel Sellado y Timbres vigente a esa fecha, por una Ley de Impuesto al Valor Agregado, argumentando las razones siguientes:¹⁰⁰

- La política tributaria en El Salvador era muy antigua (vigente desde 1915).
- Existía una enorme cantidad de productos gravados con tasas diferenciadas desde el 2.5% hasta el 30%, además de estar afectados por reglamentaciones y adecuaciones que deberían someterse a examen y depurarse.
- La mayoría de esos impuestos indirectos deberían ser sustituidos por el IVA, con tasas diferenciadas propuestas del 14%, la máxima y una mínima del 5%.

Como resultado de ese intento, se promulgó una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres, la cual no varió totalmente en su materia impositiva, sino más bien en la ampliación de las tasas, ya que del 2.5% pasó al 5% sobre las ventas.

⁹⁹ Gutiérrez López, Salvador, “Breves Comentarios a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”, UCA Editores, San Salvador, 1994, pp. 21 y sig.

¹⁰⁰ Ibidem.

De igual forma que la anterior propuesta, la empresa privada fue el opositor mas grande del proyecto, secundada y apoyada esta vez por las organizaciones populares de apogeo, argumentando que dicho impuesto traería como consecuencia una mayor espiral inflacionaria y por consiguiente mayor pobreza a los sectores mas necesitados del país.

Después de estos intentos o indicios de implementar un nuevo tipo de sistema tributario que modificara sustancialmente la forma de recaudación fiscal y que hiciera más fácil su control administrativo, fue hasta el año 1992, que la política fiscal del gobierno estuvo centrada en la recaudación de impuestos indirectos, específicamente con la Ley de Papel Sellado y Timbres, pretendiendo con ello contrarrestar en parte el creciente déficit fiscal y el desajuste económico provocado por la problemática social, que originó un estado de “Guerra Civil”, que duró más de una década.

Los ingresos tributarios que percibía el Estado eran insuficientes para hacerle frente a los gastos cada vez más crecientes, la demanda de recursos para los años venideros era igualmente mayor.

La Ley de Papel Sellado y Timbres, promulgada según decreto Legislativo No. 284 del 31 de Enero de 1986, carecía de estructuras flexibles y ágiles que permitieran una adecuación técnica, a fin de evitar distorsiones sobre la actividad productiva, por lo que no constituía un instrumento idóneo para las necesidades del país, ni para la realidad

comercial, también derogó el impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos, contenido en Decreto No. 278 de fecha 31 de agosto de 1949 y sus reformas.

La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) se emitió mediante Decreto Legislativo No. 296 de fecha 24 de Julio de 1992, y comenzó a regir el 1 de septiembre de 1992, en la que se establecen los hechos generadores del impuesto, quienes se consideran sujetos del impuesto y los bienes que se consideran exentos.

Con la aprobación de dicha ley, el gobierno busco modernizar el sistema tributario derogando la Ley de Papel Sellado y Timbres y otros impuestos al consumo, pretendió además alcanzar los objetivos básicos siguientes:

- Aumentar las recaudaciones fiscales.
- Evitar el alto grado de evasión fiscal.
- Permitir emplear una mayor base de contribuyentes.
- Distribuir equitativamente la carga tributaria.

- Facilitar la recaudación de mayores ingresos en combinación con otros impuestos.

- Fomentar la inversión de bienes de capital.

De acuerdo con las afirmaciones del Ministerio de Hacienda, la Ley del IVA, permite reducir el monto del impuesto a pagar en las etapas intermedias de la transacción de un bien final, ya que existe mayor transparencia en su aplicación.¹⁰¹

Tanto el impuesto de Timbre como el IVA, son impuestos que se cobran en múltiples etapas, la gran diferencia radica en que el timbre va generando el fenómeno denominado “Efecto Cascada”, es decir, que el impuesto pagado pasa a formar parte del costo en cada operación de compraventa.

En cada etapa intermedia en que se comercializa el producto, el Impuesto de Timbre se adicionaba al costo, aumentando el precio del bien y por eso la tasa nominal del impuesto de timbre que era del 5% debido al efecto cascada, se elevaba a veces a tasas superiores al 15%.

El IVA, aunque es un impuesto al consumo, no forma parte del costo, ni debe ser considerado como un gasto en cada etapa del proceso de comercialización, según se

¹⁰¹ Ibidem

estipula en el Art. 70 LIVA, este impuesto es pagado por el consumidor final a una tasa única vigente, que para su primera aprobación constituía el 10%, pero actualmente es del 13%, como se analizara posteriormente.

Este fenómeno es así porque en la cadena de ventas, cada uno de los intermediarios paga al Fisco únicamente la diferencia que se obtenga entre el impuesto cobrado en el momento de realizar la venta menos el impuesto pagado cuando efectuó la compra; de esta forma, el comerciante recupera el impuesto pagado, contra el impuesto cobrado a los consumidores, por lo tanto al recuperar el impuesto, no puede ser considerado como costo ni gasto, sin embargo el consumidor final paga únicamente la tasa vigente.

El objeto de dicha ley, son los actos o actividades que se realicen en el territorio nacional estos son:

- a) Enajenación de los bienes.
- b) Prestación de Servicios.
- c) Uso o goce temporal de bienes.
- d) Importación o exportación de bienes o servicios.

Las reacciones de protesta y de rechazo ante la implementación del impuesto tipo valor agregado en nuestro país no se hicieron esperar, y como resultado de ello la tasa original propuesta por el Ministerio de Hacienda, que inicialmente fue del 15%, se

modificó al 10%, producto de la fuerte oposición encontrada en los diferentes sectores económicos y sociales del país.

Finalmente la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios fijó una tasa del 10 % para gravar la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de bienes muebles corporales o prestación y autoconsumo de servicios; años más tarde, como se estudiara mas adelante, la tasa se incremento al 13 % sobre la base imponible del impuesto, manteniéndose vigente este porcentaje hasta la fecha.

Dicha tasa se aplica al valor de los actos o actividades y este impuesto en ningún caso se considera parte de los actos; la recaudación del impuesto se da como resultado de la deducción del crédito fiscal al debito fiscal, por regla general el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de dicha deducción, Art. 54 LIVA.

Conceptualmente el impuesto tipo valor agregado tiene como objetivo gravar exclusivamente, el valor que añade al precio de venta a un determinado bien o servicio, cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien.¹⁰²

¹⁰² Ibidem.

En cuanto a los objetivos de este impuesto tenemos:

- 1) Gravar exclusivamente el valor agregado al producto, evitando la aplicación del impuesto sobre impuesto, a fin de no generar el efecto conocido con el nombre de “CASCADA”.
- 2) Fácil manejo administrativo, ya que no requiere de controles de inventario permanente.
- 3) Cumple una función de autocontrol de la evasión al crear una oposición de intereses entre compradores y vendedores.
- 4) Pagar impuesto al comprar y recuperarlo al vender.¹⁰³

Tenemos que dicho impuesto grava el mayor valor que se agrega a un producto en cada una de sus etapas de producción, distribución y venta, esto se consigue mediante un sistema que permite deducir de un impuesto que afecta al precio de venta de los bienes, el IVA soportado por el adquirente la etapa inmediatamente anterior.¹⁰⁴

¹⁰³ Ibidem.

¹⁰⁴ Ibidem.

Cada uno de los contribuyentes que intervienen en las etapas previas a las del consumo de un artículo, si bien pagan el IVA, en las compras de sus materias primas, insumos, productos determinados, etc.; los recuperan íntegramente con cargo al eslabón siguiente de la cadena y así sucesivamente hasta llegar al consumidor final quien es en definitiva quien soporta el impuesto, económicamente el único y real sujeto que soporta el IVA, es el consumidor final.¹⁰⁵

1.2.4.1. Ventajas y Efectos del Impuesto Tipo Valor Agregado.

En cuanto a las *ventajas* que representa este tipo de impuesto, se encuentran:

- 1) Evita el efecto cascada como el del impuesto de timbres, lo que provoca una integración vertical ineficiente de las actividades económicas.
- 2) Contribuye a minimizar la evasión fiscal, debido a que establece los procedimientos en cuanto a la documentación y registros emitida entre los contribuyentes independientemente de la capacidad económica de cada uno de estos; se incrementa la recaudación tributaria debido a que existe mayor control entre los contribuyentes, por la documentación exigida por este.
- 3) Sus exenciones son muy pocas.

¹⁰⁵ Ibidem.

- 4) El impuesto no representa ni costo ni gasto para los contribuyentes.
- 5) Es un impuesto vertical que se aplica a todos los productos y servicios por igual y por lo tanto, evita la distorsión sobre los precios relativos y no impacta significativamente en la asignación de los recursos.¹⁰⁶

1.2.4.2. Cambios Realizados al Impuesto Tipo Valor Agregado.

La Ley del IVA ha experimentado constantes reformas, de las cuales las más relevantes se detallan a continuación:

- a) En el año 1999, se llevan a cabo las siguientes reformas a la LIVA¹⁰⁷ :
 - La eliminación del comprobante de crédito fiscal por compra de víveres efectuados por empresas que no se dedican al rubro de alimentación.
 - La derogatoria de las exenciones de las mercaderías tales como: granos básicos, frutas en estado natural, leche fluida y medicinas.
 - La eliminación del reclamo del crédito fiscal por la construcción de bienes inmuebles por sub contratos.

¹⁰⁶ Ibidem.

¹⁰⁷ D. L. N° 713, de fecha 16 de septiembre de 1999, publicado en el D. O. N° 183, Tomo 345, de fecha 4 de octubre de 1999.

b) En el año 2000 con la implementación del CT¹⁰⁸, se derogaron algunas de las disposiciones de la LIVA¹⁰⁹ en los siguientes artículos:

- Hechos Generadores del Impuesto: Art. 3.
- Transmisión de calidad de contribuyentes: Art. 21.
- Responsables del Pago del Impuesto: Art. 33, 34, 35, 36, 37 y 38.
- Responsabilidad Solidaria: Arts. 39, 40 y 41.
- Domicilio de los Sujetos Pasivos: Art. 42 y 43.
- Calculo del Debito Fiscal: Art. 56
- Documentos Falsos o Irregulares no confieren Crédito Fiscal: Art. 59.
- Modos de Extinción de la Obligación Tributaria: Arts. 78, 79, 80, 82, 83, 84, 85, 86 y 87.

¹⁰⁸ Código Tributario, emitido por medio del Decreto Legislativo número 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo número 349 de fecha 22 de diciembre del año 2000.

¹⁰⁹ Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, emitida por medio del Decreto Legislativo número 296, de fecha 24 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial número 143, tomo número 316 del 31 de julio de 1992.

- Obligaciones Formales de los Sujetos del Impuesto: Arts. 88, 89, 90, 91, 92, 93 incisos 3º, 5º y 6º, 95, 96, 97. 98, 99. 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107 y 108.
- Régimen de Infracciones y Sanciones: Arts. 109, 110, 111, 112, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140 y 141.
- Administración del Impuesto Arts.: 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 152 – A, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161 y 163.
- Disposiciones Generales y Transitorias Arts.: 165 y 166.

En nuestro anterior sistema tributario, se dio una aparición empírica de cada figura impositiva al conjunto de tributos, como una necesidad de incrementar ingresos para el Estado; asimismo no existía un organismo técnico, jurídico – político, que fuere el ente encargado y centralizador de la elaboración de los proyectos correspondientes para ordenar los tributos existentes.¹¹⁰

Lo que existía era, dado el grado de elaboración jurídica, un conjunto de tributos sin orientación común; transcurría el tiempo y aún no se había introducido una

¹¹⁰ Ibidem

simplificación de los tributos, que se fundara en el establecimiento de la actividad tributaria sobre bases y todavía mas, era necesario introducir regulaciones que permitieran un eficaz ejercicio de la Administración Publica y el correcto cumplimiento de sus deberes por parte del contribuyente.¹¹¹

Con todo y las reformas implementadas en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la evasión fiscal se mantenía y la necesidad de establecer un cambio en la legislación impositiva se volvía imperante; el carácter dinámico y cambiante de la economía sugerían la creación de un solo cuerpo que normara la tributación y que permitiera ampliar las bases para la recaudación, es así, como a las puertas de un nuevo siglo se aprueba el Código Tributario de El Salvador.

El objetivo fundamental del Código Tributario, fue superar los vacíos normativos existentes en la legislación, hasta entonces vigente en materia tributaria que aunado a otros factores entorpecen la labor del ente fiscalizador, por la inexistencia de una normativa complementaria que regulara con eficacia la aplicación de los impuestos; asimismo, con su puesta en rigor se crea un marco legal moderno que trae beneficios tanto para la administración tributaria como para los administrados.

Entre las principales razones que motivaron a impulsar este proyecto se tiene:¹¹²

¹¹¹ Ibidem

¹¹² Ibidem

- a) **Razones Legales:** Que era indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que incrementen la recaudación fiscal y que contribuya a que los evasores no tengan a su favor una mayor cantidad de elementos para no pagar los impuestos.
- b) **Razones Fiscales:** Con la unificación, simplificación y racionalización de un solo marco jurídico en materia fiscal, se pretendía mejorar el control sobre aquellas personas responsables del pago del impuesto, facilitar la recaudación fiscal para obtener como resultado un incremento en los ingresos del Estado, así como también, garantizar los derechos y obligaciones entre el Fisco y Contribuyentes, a fin de proporcionar los elementos que permitieran el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica e igualdad en la tributación para ambas partes.
- c) **Razones Económicas:** Tomando en cuenta que la mayor parte de los impuestos que percibe el Estado provenía de los tributos, se hacía necesario reformar las leyes que rigen los impuestos, con el objeto de incrementar su recaudación y disminuir el déficit fiscal existente.
- d) **Razones Financieras:** Se hacía necesario emitir un marco legal que facilitara el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrollara los derechos de los

administrados, mejorara las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizara un adecuado flujo de recursos financieros que permitiera las responsabilidades que competen al Estado.

En el orden tributario actual, los tributos constituyen las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

El Art. 3 CT, establece los Principios Generales Aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria, garantizando la aplicación oportuna y correspondiente de normas y mecanismos de recaudación tributaria, no incurriendo en tratamientos diferenciados entre los administrados, sometiéndose al ordenamiento jurídico, procurando la agilidad de los procesos, incurrir en la menor cantidad de gastos y lograr su finalidad recaudatoria.

El Código Tributario, se crea entonces como una solución mediata que desarrolla y armoniza la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y las demás leyes tributarias, con excepción de los Impuestos Municipales e Impuestos Aduaneros, la estructura actual del sistema tributario salvadoreño viene entonces a unificar, simplificar y a mejorar las leyes que regulan los diferentes tributos.

La implementación del Código Tributario, tuvo repercusión sobre la recaudación de impuestos, sobre todo en la aplicación, control y fiscalización de las leyes que dicho cuerpo legal regula, dentro de las ventajas de su entrada en vigencia, se encuentran:

- Desarrolla, armoniza y simplifica la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la Ley de la Transferencia de Bienes Raíces y la Ley del Impuesto sobre la Renta; ya que unifica el régimen sancionatorio.
- Facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Pretende garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades del Estado.
- El Código Tributario establece un único procedimiento en materia de recaudación, determinación, discusión, devolución y cobro en materia tributaria, al igual que en el campo de las sanciones de carácter administrativo a que puede dar lugar el incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto sustantivas como formales.
- Dota a la Administración Tributaria de claras y amplias facultades y medios de acción para mejorar las posibilidades de control del cumplimiento de las

obligaciones tributarias, en el marco de las garantías que tanto la Constitución como la Ley les brindan a los contribuyentes.

- El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como uno de los pilares fundamentales.
- Permite combatir la evasión y la elusión fiscal, al establecer nuevas figuras: dictamen fiscal, fedatarios, el cruce de información y los controles de inventarios.

De esta forma, se supera radicalmente la complejidad que representa el hecho de que cada uno de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos, se encontraba sometida a reglas distintas y a veces contradictorias, lo que dificultaba su comprensión por parte de los obligados y la administración misma, esta en su aplicación y a aquellos en su cumplimiento, por lo que la unificación en materia de procedimientos constituye la base del proceso de simplificación que le complementa.

El sistema que el Código Tributario propugna tiene en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias uno de sus pilares básicos fundamentales; a tal fin apunta el sistema de determinación privada de impuestos que hacen los propios contribuyentes mediante declaraciones que en aplicación del Principio de Buena Fe que debe presidir las relaciones entre administración y administrados se presume veraz.

Al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias apunta también el esquema de gradualidad sancionatoria que deroga íntegramente el régimen de sanciones que estaba vigente, caracterizado por la onerosidad de las mismas.

La complejidad de su aplicación dependía en buena medida del análisis sobre elementos subjetivos de la conducta e inaplicables en gran medida, toda vez de que su aplicación dependía en buena parte del improbable éxito de la tarea de su notificación, regida por normas propias del Código Procesal Civil, adecuadas seguramente para el tipo de obligaciones propias del desarrollo alcanzado a finales del siglo XIX, pero absolutamente inadecuada para el volumen, complejidad y rapidez del tráfico obligación al del nuevo siglo.

El nuevo régimen sancionatorio guarda proporción con el esfuerzo que debe realizar la administración tributaria para lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

1.3. Elementos de los Tributos.

En cuanto a la actual concepción de las finanzas públicas, encontramos cuatro elementos típicos: necesidad, servicios, gastos y recursos públicos; para efectos de nuestra investigación mencionaremos algunas generalidades sobre estos elementos, tal sería el caso de las necesidades públicas las que comprende aquellas que provienen de la

colectividad y que el Estado satisface por medio de las erogaciones que para ese fin efectúa.¹¹³

Se dice que las necesidades públicas son de dos tipos: *Absolutas* y *Relativas*, las cuales se definen de la siguiente manera: Las necesidades públicas *Absolutas* son aquellas que por su naturaleza son esenciales, constantes y vinculadas a la existencia del Estado y que únicamente pueden ser satisfechas por él; entre ellas se encuentran la administración de justicia, resguardar la soberanía nacional de invasores extranjeros, regular la conducta de la colectividad por medio de leyes, normas coercibles entre otras.¹¹⁴

Las necesidades públicas *relativas*, son aquellas que por su naturaleza no están vinculadas a la existencia misma del Estado y son contingentes, mutables y están vinculadas al progreso y bienestar social, metas por las que debe velar el Estado en la medida de lo posible, de acuerdo a sus recursos materiales, pero no es algo que sea esencial ni que este vinculado a la existencia misma del Estado.¹¹⁵

Las necesidades públicas (*absolutas* y *relativas*) tienen ciertas características en común, entre estas podemos mencionar:

¹¹³ Villegas, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1998, p. 5.

¹¹⁴ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 7 y sig.

¹¹⁵ Ibidem.

- Deben satisfacerse por parte del Estado;
- No se satisfacen en forma individualizada, siempre se hace de manera colectiva;
- Por si misma justifican la existencia de un ente soberano, protector, llamado Estado.¹¹⁶

El Estado para satisfacer las necesidades públicas, lo hace por medio de los servicios públicos, los cuales se pueden clasificar generalmente en servicios públicos esenciales o inherentes a la soberanía y en servicios públicos no esenciales.¹¹⁷

Los servicios públicos esenciales, son aquellos que únicamente pueden ser prestados por el Estado de una manera exclusiva e indelegable, para lo cual puede hacer uso de su poder de imperio por medio de su autoridad; estos servicios son los que satisfacen una necesidad pública absoluta.¹¹⁸

Los servicios públicos no esenciales, son los que satisfacen necesidades públicas relativas, que tienen incidencia con el progreso y el bienestar social; en estos servicios se considera que no es necesario que para su prestación se utilicen las prerrogativas emanadas del poder de imperio.¹¹⁹

¹¹⁶ Ibidem.

¹¹⁷ Ibidem.

¹¹⁸ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 14 y sig.

¹¹⁹ Ibidem.

Como anteriormente se ha dicho, el Estado para satisfacer las necesidades públicas por medio de los servicios públicos, debe realizar erogaciones o gastos, que supone la existencia de ingresos; en lo que respecta al gasto público, el Estado debe efectuar una serie de gastos para su funcionamiento.¹²⁰

Es obvio que dentro de lo que son las finanzas del Estado, si se realizan gastos, hay necesidades de ingresos o recursos para que se tenga disponibilidad de realizar dichas erogaciones, la mayor parte de recursos del Estado se obtienen de lo que se llama recursos públicos.¹²¹

Cabe hacer mención que las fuentes más importantes de donde provienen los recursos o ingresos son:

- Del propio patrimonio del Estado, esto se da cuando el Estado posee bienes y los explota, ya sea dándolos en arrendamiento, vendiéndolos o explotándolos por su propia cuenta en forma directa por medio de su administración.
- Del patrimonio de los particulares, la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado los obtiene del patrimonio de los particulares, de una forma coactiva por

¹²⁰ Ibidem.

¹²¹ Ibidem

medio de los tributos; además, se consideran ingresos, los créditos públicos que el Estado recibe en calidad de préstamos.¹²²

1.3.1. Definición de Tributo.

Es importante recordar que el Estado para cumplir con los fines propuestos necesita recursos y gran parte de esos recursos los obtiene de los tributos; es así que estos constituyen rubros importantes para efectos de proyección Estatal, los tributos son *prestaciones obligatorias y no voluntarias*, ya que constituyen una manifestación exclusiva de la voluntad del Estado, naciendo esta de su poder de imperio.

Carlos Giuliani Fonrouge, dice: “El tributo es la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.”¹²³

Respecto a la definición dada por Fonrouge, se destaca que los tributos consisten generalmente en una obligación de dar dinero o cosas, así como también puede considerarse un hacer, dichas obligaciones son emanadas del poder de imperio estatal, como tal es obligatorio y coercible.

¹²² Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 15 y 24.

¹²³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, Ediciones Palma, Buenos Aires, 1989, pp. 309.

Héctor Villegas, sostiene que: “Los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”¹²⁴

La definición de Villegas enmarca elementos de mucha importancia, en primer lugar establece que dichas prestaciones *por lo general son en dinero, la exigibilidad del mismo en cuanto a la capacidad contributiva; y el cumplimiento de los fines del Estado.*

Dino Jarach, dice: “El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: por un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y por el otro lado el deudor, o los deudores quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.”¹²⁵

Este autor considera al tributo, como prestación pecuniaria que limita la relación jurídica entre acreedor, que en este caso es el Estado; y los deudores, es decir los obligados al pago de los impuestos, incorporando como elemento el principio de reserva de ley de los tributos; al señalar que su única fuente es la ley .

¹²⁴ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 37.

¹²⁵ Jarach, Dino, “El Hecho Imponible”, 2a Edición, Buenos Aires, 1999, pp. 11.

Juan Martín Queralt, dice: “*el tributo* es un ingreso público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, cuyo incumplimiento constituye la sanción de un ilícito.”¹²⁶

Para Queralt, el tributo es considerado un ingreso público, que se obtiene por un ente público, frente al contribuyente obligado, mediante la aplicación del poder coercitivo estatal, incorporando el elemento de capacidad contributiva y la sanción derivada del incumplimiento de pago.

De los conceptos mencionados, cabe destacar que el tributo no sólo se manifiesta como una obligación de contenido económico, sino también, como un conjunto de prestaciones diversas, cuya exigencia da lugar a distintos procedimientos administrativos; así también dentro de los elementos comunes se encuentra la exigencia por parte del Estado; la existencia de un sujeto activo, el Estado y un sujeto pasivo, el Contribuyente, dentro de la relación jurídico tributaria, la existencia de una ley que determine dicha relación tributaria.

El tributo es una obligación *ex lege*, es decir, que se origina por la realización del hecho Imponible tipificado en la Ley, con independencia de la voluntad de las partes, de

¹²⁶ Queralt, Juan Martín, Op. Cit., pp. 143.

tal suerte que una vez realizado devengará inevitablemente la obligación, de conformidad con la voluntad y mandato de la Ley.¹²⁷

Por otra parte, constituye una obligación de *Derecho Público* y por lo tanto su contenido y su régimen jurídico quedan también al margen de la voluntad de las partes radicando en ello su mayor diferencia con las obligaciones de Derecho Privado, y así lo expresa la legislación salvadoreña.¹²⁸

Para efectos de nuestra investigación, nos adherimos al concepto dado por Héctor Villegas, ya antes conceptualizado, en el sentido que en dicho concepto a nuestro juicio se enuncian todos los elementos necesarios de los tributos, los cuales mencionaremos a continuación:

- a) *Prestaciones comúnmente en dinero*, aunque dicha prestación puede ser satisfecha en especie; como lo establecen algunas legislaciones como forma de satisfacer los tributos.¹²⁹
- b) *Exigidos en ejercicio del poder de imperio*, es el carácter coercitivo que debe inspirar a los tributos, ya que la coacción es la voluntad de compeler o de obligar

¹²⁷ Ibidem.

¹²⁸ El Código Tributario establece en el Art. 11 el concepto de tributo de la siguiente manera: “Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

¹²⁹ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 43 y sig.

a alguien al cumplimiento de una norma, valiéndose de la fuerza de autoridad, en este caso originada por el poder del imperio.¹³⁰

- c) *Sobre la base de capacidad contributiva*, se dice que los tributos deben exigirse en relación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo u obligado al pago (contribuyente); este principio esta basado generalmente en que un tributo debe recaer en aquella persona que efectivamente tenga capacidad económica.¹³¹

Se dice que las personas que manifiesten mayor capacidad económica, son las que deben soportar la carga tributaria, este principio difícilmente se cumple en los impuestos indirectos, en el sentido que la carga tributaria se soporta de acuerdo a la cantidad de bienes y servicios que se adquieren y no de acuerdo a la capacidad económica que pueda tenerse en determinado momento.¹³²

- d) *En virtud de una ley*, tal y como se establece en el Art. 231 de la Constitución de la República, no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio publico, este elemento esta respaldado por el principio de legalidad, en el sentido que no puede haber un tributo sin una ley previa que lo establezca.¹³³

¹³⁰ Ibidem.

¹³¹ Ibidem.

¹³² Villegas, Héctor, Op. Cit., p. 46.

¹³³ Ibidem.

e) *Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines*, el único destino que puede otorgarse a los tributos, es la satisfacción de las necesidades públicas lo que constituye la razón de ser del Estado.¹³⁴

1.3.2. Clasificación de los Tributos.

Con respecto a la clasificación de los tributos, cabe destacar que existen tantas clasificaciones como autores, sin embargo, haremos mención a la más antigua clasificación y la utilizada por el Código Tributario, es decir, *la tripartita* que hace referencia a impuestos, tasas y contribuciones especiales; clasificación que será explicada mas ampliamente en los siguientes acápite.

Existe en la doctrina tributaria otra clasificación de tributos que conviene tomar en cuenta, dicha clasificación divide a los tributos en: *Tributos vinculados* y *Tributos no vinculados*.¹³⁵

Son *Tributos vinculados*, cuando el nacimiento de la obligación tributaria está vinculado al desempeño de una actividad; es decir, cuando la hipótesis de incidencia consiste en la descripción de una actuación estatal, un acto jurídico o material del Estado, una obra pública, un servicio o una consecuencia o repercusión de él, siendo así

¹³⁴ Ibidem.

¹³⁵ Ataliba, Geraldo, "Hipótesis de Incidencia Tributaria"; Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, pp. 234 - 238.

que la actuación estatal es el elemento caracterizador más importante, siendo estos las contribuciones y las tasas.¹³⁶

En cuanto a los *Tributos no vinculados*, tenemos que su hipótesis de incidencia tributaria consiste en la descripción de un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal, encontrándose comprendidos en esta clase los impuestos propiamente dichos.¹³⁷

1.3.2.1. Impuestos.

1.3.2.1.1. Definición.

De las categorías tributarias, que comprenden los impuestos, tasas y contribuciones especiales, limitamos nuestro estudio a lo que respecta al impuesto como tal, el cual es definido en el Art. 13 CT, de la siguiente manera: “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.”

En cuanto a lo expresado en el Código Tributario, respecto a las categorías tributarias, tenemos, *en primer lugar*, se establece que a pesar de que el impuesto es definido como un tributo sin contraprestación, tal situación no constituye un elemento distintivo del impuesto, ni de ninguna otra categoría tributaria.

¹³⁶ Ibidem.

¹³⁷ Ibidem.

Por lo que nos inclinamos a pensar que lo que quiso decir el legislador, es que en el presupuesto de hecho del impuesto -cuya realización genera la obligación de contribuir, por ser una obligación *ex lege*-, no aparece contemplada actividad de contraprestación administrativa.¹³⁸

En segundo lugar, respecto a la expresión que el Hecho Generador del Impuesto está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, tampoco sobre este punto ha sido muy acertada la definición que nos brinda el Código Tributario, ya que los negocios, actos o hechos que constituyen el Hecho Imponible del Impuesto como cualquier otro tributo, tendrán siempre naturaleza jurídica.

El Hecho Generador, en cuanto a concepto jurídico, es siempre un hecho que integra elementos jurídicos, lo que ha sucedido en este punto, es que el legislador ha querido resaltar el hecho de que en determinados supuesto habrá que atender a la verdadera naturaleza jurídica del hecho sujeto a imposición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los contribuyentes del impuesto.¹³⁹

La idea anterior, obtiene mayor fuerza por el contenido del Art. 18 CT., con base al cual los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el Hecho

¹³⁸ Benítez Perla, Juan Carlos, “El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, consideraciones en torno a su clasificación y a los hechos generadores”, Tesis para optar al grado de la licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Doctor José Matías Delgado, San Salvador, 1993, pp. 42 y sig.

¹³⁹ Ibidem.

Imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones utilizadas por los interesados.¹⁴⁰

Con lo expresado no debe de entenderse que habrá de sobreponerse a la naturaleza económica de la misma naturaleza jurídica del Hecho Imponible sujeto a imposición, el que deberá ser gravado con arreglo a la que debía haber sido la formulación jurídica que le es propia.

Lo anterior lo establece el Art. 17 CT., cuando se refiere a que el Hecho Generador se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindido de los defectos que pudieran afectar su validez.¹⁴¹

En tercer lugar, cuando en la definición se refiere a que el Hecho Generador debe poner de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, tampoco es una nota que pueda diferenciar al impuesto con las demás categorías de los tributos, pues la capacidad contributiva debe ser común de igual manera a las Tasas y a las Contribuciones Especiales.¹⁴²

¹⁴⁰ Ibidem.

¹⁴¹ Ibidem.

¹⁴² Ibidem.

En conclusión, se afirma que la diferencia esencial que distingue al Impuesto con las demás categorías tributarias, es que no aparece contemplada ninguna actividad administrativa, como puede apreciarse en las mismas definiciones que da el Código Tributario, de lo que es Tasa y Contribución Especial en los artículos 14 y 15, pues, tales tributos requieren de una contraprestación de la Administración para exigirlo.

Es decir, un carácter especial de los impuestos, que los diferencia de las tasas y contribuciones especiales, es el hecho que la prestación que se exige al contribuyente se paga independientemente de cualquier actividad que pudiere realizar el Estado; no existe una contraprestación de forma inmediata, por el solo hecho de haber pagado un impuesto, sino que se revierte con los servicios públicos prestados por el Estado.

1.3.2.1.2. Naturaleza.

Los impuestos no tienen otro fundamento jurídico que los justifique más que la sujeción a la potestad tributaria del Estado, en virtud de esa potestad el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual requiere realizar gastos.¹⁴³

La potestad tributaria del Estado no consiste en otra cosa más que la facultad que tiene el Estado a través del Órgano Legislativo de establecer impuestos, esto es lo que

¹⁴³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pp. 322 y sig.

jurídicamente da el sustento o la base para que el Estado pueda coactivamente cobrar un impuesto.¹⁴⁴

El impuesto es jurídicamente como todos los tributos, una institución del Derecho Tributario y esto es así porque nace de un ordenamiento jurídico autónomo cual es el Derecho Tributario; no es un contrato bilateral entre el Estado y los contribuyentes, ni una carga real que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo doctrinariamente.¹⁴⁵

1.3.2.1.3. Clasificación.

El criterio que la doctrina utiliza para la clasificación de los impuestos, es sin lugar a dudas el presupuesto de hecho del impuesto, siendo la clasificación siguiente:

a) Impuestos personales y reales.

Los *impuestos personales*, son definidos como aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto; como ejemplo, podemos hacer referencia al Impuesto Sobre la Renta, el

¹⁴⁴ Ibidem.

¹⁴⁵ Ibidem.

cual recaer sobre una persona natural o jurídica individualizada, y no podrá concebirse si no tiene relación con una determinada persona.¹⁴⁶

Los *impuestos reales*, son definidos como aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria; como ejemplo, podemos hacer referencia al Impuesto que recae sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, que grava la adquisición de un determinado bien o derecho, impuesto cuyo importe será el mismo, sea cual sea la capacidad económica de su adquirente.¹⁴⁷

b) Impuestos subjetivos y objetivos.

Los *impuestos subjetivos*, son definidos como aquellos en los que el elemento subjetivo del Hecho Imponible las circunstancias personales del sujeto pasivo, es tomado en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria.¹⁴⁸

Los *impuestos objetivos*, son definidos como aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Ibidem.

¹⁴⁷ Ibidem.

¹⁴⁸ Ibidem.

¹⁴⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pp. 329 - 331.

Pudiera pensarse que ésta coincide con la clasificación que se hace de los Impuestos Personales y Reales, pues el primero es subjetivo y el segundo es objetivo, sin embargo, no siempre sucede tal coincidencia, ya que si bien los impuestos personales son al mismo tiempo subjetivos, por las condiciones personales que los obligados a su pago adquieren en el momento de cuantificar el importe de su deuda.¹⁵⁰

Determinados impuestos reales adquieren una dosis de subjetividad al cuantificar su importe, como cuando existen en la normativa tributaria incentivos fiscales temporales para fomentar una actividad determinada, encontrándonos así, con un tributo que sin perder su naturaleza real, es al menos en ese período de incentivo fiscal, un impuesto con cierta dosis de subjetividad.¹⁵¹

c) Impuestos periódicos e instantáneos.

Los *Impuestos Periódicos* son definidos como aquellos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta; como ejemplo, podemos citar el ejercicio tributario respecto al Impuesto sobre la Renta que se entiende que es percibida la renta desde el primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, entendiéndose que el año siguiente pasa a integrar el

¹⁵⁰ Ibidem.

¹⁵¹ Ibidem.

hecho imponible de un impuesto que dará lugar a una obligación tributaria distinta al ejercicio anterior.¹⁵²

Los *impuestos instantáneos*, son definidos como aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo; lo que no significa que su duración haya de ser fugaz, sino que basta que no se prolongue indefinidamente; como ejemplo, se puede mencionar el pago del IVA, pues se devenga operación por operación.¹⁵³

En la transferencia de bienes, el impuesto se causa cuando tiene lugar su puesta a disposición, no obstante, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes; el devengo se produce cuando los bienes están en posesión del adquirente, en las prestaciones de servicios, cuando estos se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan.¹⁵⁴

d) Impuestos directos e indirectos.

Según la doctrina debe de hablarse de *métodos impositivos directos* y *métodos impositivos indirectos*, serán *métodos impositivos directos*, cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada

¹⁵² Ibidem.

¹⁵³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pp. 335 - 337.

¹⁵⁴ Ibidem.

persona, sin conceder a éste un derecho legal a resarcirse a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor.¹⁵⁵

En casos anteriores, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere someter a gravamen, un ejemplo de este método impositivo, es el Impuesto Sobre la Renta, pues el preceptor de la renta paga el impuesto y no puede trasladarlo sobre un tercero.¹⁵⁶

Los métodos impositivos indirectos son “las normas que conceden al sujeto pasivo de un impuesto, facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella”.

En relación a lo anterior, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.¹⁵⁷

Son ejemplos típicos de este método impositivo, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el Impuesto que grava el consumo de

¹⁵⁵ Ibidem.

¹⁵⁶ Ibidem.

¹⁵⁷ Ibidem.

alcohol o tabaco, ya que para el primer caso lo paga el contribuyente, y en el segundo caso, lo paga quien fabrica o importa tales productos.

Pero a quien quiere gravar el legislador es al consumidor final, de ahí es que se prevea que los sujetos pasivos deberán de pagar el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes, quedando éstos obligados a enterarlas al Fisco.¹⁵⁸

1.3.2.2. Tasas.

1.3.2.2.1. Definición.

De acuerdo a la teoría tripartita de los tributos que se ha adoptado, haremos mención de las tasas, que es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con una estructura jurídica análoga al impuesto que se diferencia por el presupuesto de hecho que existe en la ley.¹⁵⁹

Para Villegas, tasa es un tributo cuyo hecho generado esta integrado con una actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.¹⁶⁰

El Art. 14 CT., establece lo siguiente: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado

¹⁵⁸ Ibidem.

¹⁵⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pp. 342 y sig.

¹⁶⁰ Ibidem.

al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.”

Es importante denotar el carácter obligatorio que tienen las tasas, no podrían caracterizarse como una prestación voluntaria o facultativa; puesto que lleva implícita la coerción, ya que el Estado presta un servicio y el particular lo usa, no puede rehusar al pago aun cuando no haga uso de el, ya que los servicios tienen como mira el interés general pudiendo incidir en una persona determinada; en conclusión, podemos decir que la tasa es un tributo que el Estado cobra en virtud de la prestación de un servicio que se da en interés general.¹⁶¹

Se caracterizan las tasas en que su hecho generador esta vinculado con una actividad que brinda el Estado a favor del particular beneficiado; se dice que existe una concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio otorgado por el Estado en relación al contribuyente. Otra característica especial es que el producto de la recaudación debe ser exclusivamente destinado al servicio respectivo prestado por el Estado.¹⁶²

Para Villegas, una cosa es el tributo y otra cosa diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recaude; se puede decir que de acuerdo a los conceptos dados anteriormente de Impuesto y Tasa, la diferencia fundamental entre

¹⁶¹ Ibidem.

¹⁶² Ibidem.

ambos es que en los impuestos no existe una contraprestación directa, sino que es una forma mediata, a través de los servicios públicos que presta el Estado; en cambio con la tasa existe una contraprestación directa con respecto al contribuyente obligado al pago.¹⁶³

1.3.2.3. Contribuciones Especiales.

1.3.2.3.1. Definición.

Para Giuliani Fonrouge, la contribución especial es: “La prestación obligatoria en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o actividades especiales del Estado”.¹⁶⁴

Para Villegas, las contribuciones especiales son: “Los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de gastos públicos o de especiales actividades del Estado”.¹⁶⁵

Respecto a las definiciones anteriormente citadas, es preciso mencionar que ambas establecen que las contribuciones especiales se caracterizan por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, dichas prestaciones están destinadas a beneficiar a una persona determinada o grupos sociales determinados.

¹⁶³ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 59 y sig.

¹⁶⁴ Villegas, Héctor, Op. Cit., p. 87.

¹⁶⁵ Ibidem.

En el Art. 15 CT, se define a la Contribución Especial, como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.”

Para el Código Tributario, las contribuciones especiales se clasifican en dos grupos:

- a) Contribuciones de Mejora, son las instituidas para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como limite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.
- b) Contribuciones de Seguridad Sociales, prestaciones a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de salud y previsión.

1.4. Aspectos Generales del Impuesto Tipo Valor Agregado en El Salvador.

1.4.1. Concepto del Impuesto Tipo Valor Agregado.

El valor agregado es el *aumento de valor de mercado* de un bien o servicio generado por una actividad productiva o comercial que ha empleado los servicios de los factores

de la producción; valor agregado, es la *suma de los pagos hechos por los servicios* de los factores de la producción empleados en el proceso de producción y comercialización.¹⁶⁶

El valor agregado es igual a la *cantidad que el productor recibe por la venta* de sus productos, menos la cantidad pagada a otras empresas al efectuar las compras necesarias para producir, según el sistema utilizado para determinar el IVA; este impuesto se aplica en cada etapa de transferencia que experimentan los bienes gravados, pero con derecho a deducir el monto de los impuestos pagados en las etapas anteriores.¹⁶⁷

El esquema del IVA presenta mejores condiciones para ser controlado porque establece una contraposición de intereses entre comprador y vendedor y el impuesto se exhibe en el comprobante de crédito fiscal.¹⁶⁸

El *valor agregado*, es igual a la cantidad que el productor recibe por la venta de sus productos menos la cantidad pagada a otras empresas al efectuar las compras necesarias para producir; así mismo, puede ser explicado como el valor acumulado por el producto en todas las transacciones menos la cantidad pagada a otras empresas al comprar los insumos necesarios para seguir produciendo.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Escalante Pérez, Consuelo; “Comentarios a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”, Monografía para optar al grado académico de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA), San Salvador, 1998, pp. 61 y sig.

¹⁶⁷ Ibidem.

¹⁶⁸ Ibidem.

¹⁶⁹ Ibidem.

1.4.2. Características del Impuesto tipo Valor Agregado.

El IVA, es un impuesto de base amplia, porque recae sobre la producción y comercialización y además es un impuesto neutro porque no distorsiona los precios, creando ventajas o desventajas en la asignación de recursos; el IVA es un *impuesto indirecto*, prácticamente es un impuesto al consumo aunque para definir el hecho generador se le llame Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, por lo tanto es un impuesto que se traslada hasta el consumidor final.¹⁷⁰

Desde el punto de vista jurídico, el impuesto al valor agregado, además de ser un impuesto indirecto, es un *impuesto real* (su hecho imponible se determina sin relación a sujeto alguno), *objetivo* (no toma en cuenta circunstancias personales del sujeto) y es *instantáneo*.¹⁷¹

El hecho generador de este impuesto es la *venta (transferencia de bienes muebles)* en todas las etapas de comercialización y la prestación de servicios, la base para el cálculo no es el valor total de cada venta en cada etapa como en el impuesto de timbres, sino el valor que se agrega en cada etapa, de tal manera que en la última etapa del ciclo económico o sea la venta al consumidor final, el impuesto agregado a la factura representa exactamente la tasa establecida para el cálculo percibido en las distintas

¹⁷⁰ Escalante Pérez, Consuelo; Op. Cit., pp. 63 y sig.

¹⁷¹ Ibidem.

etapas de la comercialización. Es bien determinante que se comprenda que el impuesto real siempre recae sobre el consumidor final.¹⁷²

Dentro de la concepción de un sistema tributario armónico y racional el impuesto general al consumo de mercancías se concibe como un instrumento básico de financiación del gasto público y como tal es deseable que provea un importante ingreso financiero, con un elevado grado de elasticidad en el ingreso fiscal, que sea relativamente neutral frente al proceso económico y con condiciones aptas para compatibilizarlo dentro de un proceso de armonización tributaria para la integración económica regional.¹⁷³

En teoría, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es un impuesto *indirecto, real e instantáneo*, que grava la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios al sujeto pasivo, sea éste persona natural o jurídica; es importante mencionar como características generales del Impuesto Tipo Valor Agregado las siguientes:

- a) Grava de manera proporcional el valor del producto, esto implica que no distorsiona la estructura de precios.

¹⁷² Ibidem.

¹⁷³ Escalante Pérez, Consuelo; Op. Cit., pp. 69 y sig.

- b) Es un impuesto económicamente neutro, ya que su existencia no afecta decisiones económicas.
- c) Es un impuesto de base amplia, pues recae sobre la producción total y sobre todas las actividades económicas, es decir, es un colector global.
- d) Es fácilmente fiscalizable y simple de administrar.
- e) La base del débito fiscal responde al método “cálculo de impuesto por fuera”, es decir, el valor gravado de una operación no incluye el impuesto que se genera en la misma.
- f) La conformación del Crédito Fiscal da lugar a un impuesto “tipo consumo”, el cual cataloga a los bienes de capital como bienes Intermedios y, por lo tanto, acepta la deducción del IVA soportando en su adquisición en el mismo período en que se produce la compra.¹⁷⁴

1.4.3. Actividades que se Gravan con el Impuesto tipo Valor Agregado.

Nuestra legislación regula las actividades que se gravan con el IVA, de la siguiente manera:

- a) Transferencias de bienes muebles corporales.

¹⁷⁴ Ibidem.

- b) Prestaciones de servicios.
- c) Importaciones habituales o no.
- d) Retiro de mercancías.
- e) Auto consumo de bienes y servicios producidos por el contribuyente.
- f) Exportaciones.

Este impuesto consiste en pagar el tributo por cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto; el gravamen se circunscribe al aumento de valor que se produce en cada etapa de la circulación económica de un bien o prestación de servicio, recayendo el pago del impuesto finalmente al consumidor final.¹⁷⁵

El impuesto del IVA se aplica en cada etapa de transferencia que experimentan los bienes gravados, pero con derecho a deducir el monto de los impuestos pagados en las etapas anteriores, es el caso de los sujetos pasivos, no así para el consumidor final, este tipo de impuesto no grava el valor total del producto en cada transacción ni su valor en una sola etapa de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina valor agregado, es aquel que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Escalante Pérez, Consuelo; Op. Cit., pp. 72 y sig.

¹⁷⁶ Ibidem.

1.4.4. Métodos para Determinar el Impuesto Tipo Valor Agregado.

Para determinar el valor que agrega cada uno de los que intervienen en la producción y circulación de un producto se puede recurrir a dos métodos:

- a) Método de sustracción, el cual cuantifica la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada una de las empresas involucradas en el proceso de producción y distribución.
- b) Método de Adición, se procede a sumar todos los factores que agregó la empresa en la etapa que a ella le correspondió intervenir.

En El Salvador, se adopta el método de sustracción por su simplicidad y su fácil administración; su elección implica no gravar el valor agregado sino el precio de venta de los bienes y servicios, evitando la piramidación o el efecto cascada.

El método de sustracción se puede determinar:

- a) “Sobre Base Efectiva Real”, la cual, consiste en calcular la diferencia entre la producción, el período respectivo y el valor de los insumos incorporados a ella.

b) “Sobre Base Financiera”, en la cual, el valor agregado se establece por la diferencia entre las ventas y las compras efectuadas en un mismo período.

b.1) “Base Sobre Base”, en la cual, la tasa del impuesto se aplica a la diferencia entre las ventas y las compras del período.

b.2) “Impuesto Contra Impuesto”, en la cual, el impuesto se determina por la diferencia entre el impuesto recargado en las ventas de un período -débito fiscal- y el impuesto soportado por la empresa en sus adquisiciones del mismo período -crédito fiscal-, siendo este el aplicado en la recaudación del IVA en nuestro país.

1.4.5. Forma de Declarar el Impuesto Tipo Valor Agregado.

El IVA, correspondiente a cada etapa, se declara y paga dentro de los 10 primeros días hábiles del mes siguiente a aquél que corresponde declarar, el período tributario del IVA es de un mes, es decir se debe declarar el impuesto total aplicado a las ventas del mes, restándole el IVA aplicado a las compras del mismo mes.¹⁷⁷

¹⁷⁷ Ibidem.

Si el débito fiscal es mayor que el crédito fiscal, resulta un impuesto a pagar, cuando el crédito fiscal es mayor que el débito fiscal en un mismo período, se produce un remanente de crédito fiscal, el que deberá sumarse al crédito fiscal del periodo siguiente, para deducirlos del débito fiscal de ese período.

1.4.6. Hecho Imponible y Estructura de la Relación Tributaria en el Impuesto Tipo Valor Agregado.

1.4.7. Prestaciones Tributarias.

Del contenido de la normativa tributaria respecto al Impuesto tipo Valor Agregado, se puede destacar que existe una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico como de carácter formal.¹⁷⁸

Es de destacar el hecho que el sujeto pasivo debe realizar dicha pluralidad de deberes y obligaciones previo al pago del tributo, pago que se entiende como cumplimiento de una obligación, de la llamada Obligación Tributaria, cuyo objeto sería el ingreso de la Deuda Tributaria por parte del Sujeto Pasivo.¹⁷⁹

De esa pluralidad de actuaciones por parte del sujeto pasivo, se puede hacer una división en dos grupos o niveles, en la que se destaca por un lado, la obligación del pago

¹⁷⁸ Gutiérrez López, Salvador; “Breves Comentarios a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)”, Tesis para optar al grado académico de Licenciatura en Ciencias Jurídicas”, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1994, pp. 18 y sig.

¹⁷⁹ Ibidem.

del tributo, que se entiende como la obligación principal denominada Obligación Sustantiva, y por otro lado, los deberes de contenido no pecuniario, como lo es el de declarar, facilitar datos, soportar las comprobaciones igualmente patrimonial que surgen en torno a la primera, estando las prestaciones de este segundo grupo funcionalmente ordenadas a la satisfacción del pago del tributo denominadas Obligaciones Formales.¹⁸⁰

Otra de las prestaciones del sujeto pasivo que se destacan en la normativa tributaria, es la de identificar precisamente el objeto de esa obligación tributaria principal, que no es más que la Deuda Tributaria, que se establece en el Art. 39 del CT., que incluye además del pago del impuesto y el pago de multas e intereses a que haya lugar.¹⁸¹

1.4.7.1. Obligaciones Tributarias.

1.4.7.1.1. Obligaciones Sustantivas

La principal Obligación Tributaria del sujeto pasivo es el pago del tributo, siendo esta la cantidad que según el Hecho Generador realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la Ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto pasivo de acuerdo con su capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición, Art. 39 CT.

¹⁸⁰ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 24 y sig.

¹⁸¹ Ibidem.

Doctrinariamente, la Obligación Tributaria se define como “El vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo debe ingresar al ente público la cuota del tributo”, destacando de dicha definición las características siguientes:

a) Obligación *ex lege*, de conformidad a los artículos 16 y 60 CT., la Obligación Tributaria se origina por la realización del Hecho Imponible, en consecuencia, el único mecanismo para el nacimiento de la Obligación Tributaria es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su existencia; es decir, la Obligación Tributaria nace con independencia de la voluntad de las partes.¹⁸²

b) Obligación de *derecho público*, de conformidad al Art. 16 del CT., que expresa que la Obligación Tributaria es establecida por el Estado en el ejercicio del poder de imponer, hablamos de una obligación que tanto su contenido como su régimen, quedan al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello la mayor diferencia con las obligaciones de derecho privado.¹⁸³

Juan Martín Queralt, sostiene que uno de los criterios, para clasificar los ingresos públicos es en atención a la preponderancia de normas privatistas o publicistas en su

¹⁸² Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 32 y sig.

¹⁸³ Ibidem.

regulación; en esta clasificación se toma como criterio distintivo la pertenencia de las normas reguladoras de un determinado ingreso al ordenamiento público o privado.¹⁸⁴

En el primer caso, la Administración Pública, gozará de las prerrogativas que son propias de los entes públicos; en el segundo caso, primarían los principios propios del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre particulares; así pues, se concluye que los tributos se rigen por las normas de Derecho Público, donde el Estado puede hacer uso del poder de imperio para imponerse a los administrados.¹⁸⁵

c) Obligación de *dar*, consiste en que su objeto es una prestación patrimonial a un ente público, por lo que se refiere al hecho de dar una suma de dinero, el Art. 68 CT., establece las formas en que se extingue la obligación tributaria sustantiva, siendo estas: el pago, la compensación, la confusión y la prescripción, regulando en los Arts. del 69 al 84 CT., el contenido y la manera de ejecutarse cada una de estas modalidades.¹⁸⁶

1.4.7.1.2. Obligaciones Formales.

Las Obligaciones Tributarias Formales, consisten en las obligaciones de hacer o no hacer, ya que los sujetos de estas no coinciden necesariamente con los sujetos de la Obligación Tributaria Sustantiva, ya que no solo los contribuyentes obligados a prestar

¹⁸⁴ Queralt, Juan Martín, Op. Cit., pp. 165

¹⁸⁵ Art. 131 ordinal 6º de la Constitución, donde se establece que corresponde a la Asamblea Legislativa, decretar los impuestos sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

¹⁸⁶ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 41 y sig.

tributos, tienen obligaciones hacia la administración, sino también los sujetos que en definitiva no resultan contribuyentes y aún otros de los que la administración sabe de ante mano que no son deudores ni coobligados al tributo.

Entre las Obligaciones Tributarias Formales, tenemos: registrarse e informar, obligación de declarar, de llevar registros y contabilidad, de constituir representante, de designar lugar para oír notificaciones, etc.¹⁸⁷

1.4.8. Hecho Generador.

Conceptualmente el “Hecho Generador”, corresponde al acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria; en otras palabras es el hecho o conjunto de hechos al cual el Legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un determinado tributo.¹⁸⁸

Así también puede definirse como: “El presupuesto de hecho al que la norma tributaria le asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que para el caso se resume en la sujeción al tributo.”¹⁸⁹

¹⁸⁸ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 41 y sig.

¹⁸⁹ Ibidem.

Tal presupuesto ha sido denominado tradicionalmente en el Derecho Salvadoreño, como Hecho Generador,¹⁹⁰ en cuanto a los supuestos que la ley entiende realizado el Hecho Generador, establece:

a) Cuando la ley tributaria respectiva contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas; y,

b) Cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable, Art. 59 CT.

La doctrina ha coincidido a lo largo de varios decenios, que el Hecho Generador constituye el eje del Derecho Tributario Sustancial, afirmando, que del mismo se deriva toda la disciplina jurídica del tributo, pues, no sólo se obtiene del mismo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la Obligación Tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la Deuda Tributaria.¹⁹¹

¹⁹⁰ Es así como lo estipula el Código Tributario, en el Art. 58, que lo define en estos términos: ...“El Hecho Generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

¹⁹¹ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 209 y sig.

Con base a lo antes mencionado, podemos afirmar que existirá el tributo sólo si se realiza el Hecho Generador, y por eso, aunque éste englobe deberes y obligaciones surgidas de otros presupuestos de hecho, sólo podrán legitimarse y resultar procedentes si se realiza el Hecho Generador.

En otras palabras, nos encontramos frente a un marco jurídico global explicativo del Hecho Generador, pero que no agota su contenido ni es el único mecanismo generador de las diversas prestaciones que lo conforman; aunque así sea jurídicamente el presupuesto básico necesario para que en su seno surjan otros específicos o modalidades concretas de realizarlo, de donde derivan las diversas prestaciones tributarias.

1.4.8.1. Estructura del Hecho Generador.

1.4.8.1.1. Elemento Subjetivo del Hecho Generador.

El elemento subjetivo del Hecho Generador es el *Sujeto* que debe ser gravado una vez haya realizado ese hecho; lo anterior, arroja la necesidad de que la ley contemple a la persona que ha de considerar como realizador del Hecho Generador; atendiendo al elemento subjetivo en la configuración del Hecho Imponible, se puede obtener la distinción, entre lo que son los impuestos personales con lo que son los impuestos reales, exigiendo los primeros la referencia a un sujeto determinado para poder formar un Hecho Imponible.¹⁹²

¹⁹² Ibidem.

1.4.8.1.2. Elemento Objetivo del Hecho Generador.

El elemento objetivo del Hecho Generador, consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo; Sainz de Bujanda, distingue cuatro aspectos del elemento objetivo, que son: a) material; b) espacial; c) temporal; y, d) cuantitativo.¹⁹³

a) *Aspecto Material*, es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto.¹⁹⁴

Según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o específicos, abarcando los primeros supuestos no citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global, y los segundos, por el contrario, sólo los expresamente especificados o detallados en ella.¹⁹⁵

b) *Acto Espacial*, indica el lugar de producción del Hecho Imponible, siendo decisivo determinar el ente público al que se sujeta; en el plano internacional, dada la vigencia del principio de territorialidad, con su correlato del de residencia efectiva;¹⁹⁶ según lo regulado en los artículos 15 LISR y 19 LIVA; la ley ha de señalar el lugar

¹⁹³ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 56 y sig.

¹⁹⁴ Ibidem.

¹⁹⁵ Ibidem.

¹⁹⁶ Ibidem.

donde se entienda realizado el Hecho Imponible, pues de ello dependerá que se someta o no a la legislación salvadoreña.

c) *Aspecto Temporal*, reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del Hecho Imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo, siendo éste elemento el que divide los tributos en periódicos e instantáneos.¹⁹⁷

Aunque la regla general es que éste tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configurados del Hecho Imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la legislación tributaria el momento exacto del devengo.

Es de tener en cuenta, que el momento de realización del Hecho Generador determina el régimen legal aplicable, en los tributos periódicos de atenderse al momento del período impositivo en que la ley fije el devengo del tributo para conocer la normativa aplicable al tributo surgido en ese período impositivo.¹⁹⁸

d) *Aspecto Cuantitativo*, este elemento expresa la medida con que el Hecho Imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad; habiendo tributos fijos o variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del

¹⁹⁷ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 227 y sig.

¹⁹⁸ Ibidem.

patrimonio, o del bien transmitido, etc.), ya que en los fijos su Hecho Generador no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su medición (por ejemplo, la obtención de una certificación administrativa).¹⁹⁹

1.4.9. Hechos Generadores del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

El IVA, es un impuesto que tiene un supuesto de hecho múltiple, pues somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios; se pueden distinguir seis grupos de operaciones sometidas al impuesto, constituyendo Hecho Generador para efecto del impuesto del IVA, las siguientes:

a) La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, artículo 4 LIVA, la Ley define en el Art. 6, lo que es transferencia de dominio de bienes muebles corporales, entendiéndose como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, considerando a estos efectos como tales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía.

La transmisión del poder de disposición implica, la transferencia de la disponibilidad económica del bien, en la gran mayoría de los supuestos, la expresión se equipara al modo de los contratos traslativos de dominio, con lo que el concepto de transferencia

¹⁹⁹ Ibidem.

resulta idéntico al reconocido en el Derecho Privado, dicho de otra manera, se equipara en la mayoría de los casos, a la compraventa mercantil.²⁰⁰

Otras veces, sin embargo, la transferencia a efectos tributarios debe entenderse de un modo mucho más amplio que en la normativa privada; además existen otros actos o negocios jurídicos que deben entenderse incluidos en el concepto de transferencia de bienes muebles corporales, aunque evidentemente se encuentren lejos de las compraventas mercantiles, siendo éstos los siguientes:

1) La transmisión del poder de disposición de los bienes por medio de cualquier contrato traslativo, no sólo la compraventa en Derecho, el paradigma es la inclusión en la tributación de las operaciones de permuta.²⁰¹

2) Los supuestos en que la transferencia produce la existencia de una posesión similar a la del propietario.²⁰²

3) Se incluyen aquellas transferencias que se derivan no de actos o negocios que tienen su origen en un acuerdo o convención, sino de la ley o de una decisión administrativa o jurisdiccional, como por ejemplo con los Juicios Ejecutivos Mercantiles de adjudicación.

²⁰⁰ Villegas, Héctor, Op. Cit., p. 223.

²⁰¹ Villegas, Héctor, Op. Cit., pp. 232 y sig.

²⁰² Ibidem.

En la ley se cita expresamente la pública subasta, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto.²⁰³

4) Los actos o negocios que no producen inmediatamente la transferencia de la propiedad, aunque de modo indudable sí que producirá una utilidad económica inmediata al cesionario; es el caso de los contratos con efectos meramente obligatorios que con posterioridad a su perfección provocan el efecto traslativo, la ley cita expresamente la Promesa de Venta seguida de la transferencia de la posesión, usufructo, etc.²⁰⁴

5) Los actos o negocios en los que, ni siquiera de forma inmediata, se produce una traslación de la propiedad o de cualquier otro derecho real de goce; son los casos de transferencia de bienes entre comitente y comisionista, que actúen en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra.²⁰⁵

b) El retiro de las empresas de bienes muebles corporales, Art. 11 de la LIVA.

A los efectos del IVA tienen la consideración de autoconsumo los siguientes supuestos:

²⁰³ Ibidem.

²⁰⁴ Ibidem.

²⁰⁵ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 73 y sig.

1) Las transferencias de bienes muebles corporales del patrimonio de las empresas o profesionales del sujeto pasivo al patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo, es el que se conoce con el nombre de autoconsumo externo.²⁰⁶

2) La transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales del patrimonio de las empresas o profesionales.²⁰⁷

3) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial y profesional.²⁰⁸

4) La utilización para la propia actividad empresarial o profesional de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados por el propio sujeto pasivo; este caso, que se conoce con el nombre de autoconsumo interno, recibe en la normativa una regulación peculiar y ciertamente compleja.²⁰⁹

c) La importación e internación de bienes y servicios, Art. 14 LIVA.

Por un lado el Hecho Imponible está constituido por la importación de bienes y servicios, entendiéndose por tal, la entrada en el país de un bien proveniente de un país extranjero o la utilización de un servicio por un usuario domiciliado que ha sido

²⁰⁶ Ibidem.

²⁰⁷ Ibidem.

²⁰⁸ Ibidem.

²⁰⁹ Ibidem.

desarrollado en el exterior, siempre y cuando provengan de un país que no sea del área centroamericana.²¹⁰

Por otro lado el Hecho Imponible está constituido por la internación de bienes y servicios, según lo establece el Art. 2, numeral 12) RLIVA, la cual consiste en la introducción legal de mercancías originarias de los países signatarios del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y la utilización de servicios prestados por dichos países.²¹¹

d) La prestación de servicios Art. 16 LIVA.

La prestación de servicios por medio de la cual se satisfacen bienes de carácter intangible, puede entenderse como toda actividad llevada a cabo por empresarios y profesionales que no pueden considerarse entrega de bienes.²¹²

El legislador, ha realizado una enumeración de lo que entiende por prestación de servicios en el Art. 17 LIVA; para tales efectos es necesario que sean realizados por empresarios o profesionales, o mejor dicho, es necesario que tales entregas y prestaciones constituyan una actividad desarrollada en masa y por empresa, tal como lo establece el Art. 3 del C. Com.

²¹⁰ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 79 y sig.

²¹¹ Ibidem.

²¹² Ibidem.

Otro requisito que debe cumplirse, es el señalado en el Art. 29 LIVA, el cual prescribe que quienes al iniciar actividades con un activo total inicial inferior a veinte mil colones, estarán excluidos de la calidad de contribuyentes para los efectos del referido impuesto.

A los efectos del impuesto, son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos conjuntamente o por separado, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

e) Venta de bienes de activo fijo que se han tenido de uso para la empresa y que al venderse, antes de dos años de posesión a partir de la fecha de adquisición, Art. 71 LIVA.

f) Exportación de bienes muebles corporales y de servicios, Art.74 LIVA.

Existen tres requisitos fundamentales que el legislador estableció para considerar una transferencia de bienes muebles corporales o prestación de servicios como exportación, los cuales son: a) deben ser destinados al uso o consumo en el exterior; b) las prestaciones de servicios deben ser realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él; y, c) los servicios deben ser destinados a ser utilizados exclusivamente en el país. De tal suerte que al faltar uno de esos requisitos se considera como afecto al IVA la transferencia o el servicio prestado.

A diferencia de todos los demás hechos generadores del IVA, las exportaciones se encuentran gravadas con una tasa del 0%.

1.4.10. Sujetos Tributarios.

Cada vez que se aplica un tributo aparece frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales que lo integran, un ente público que actúa a través de diversos órganos, y que es el que impulsa los procedimientos tendientes a su efectividad.²¹³

1.4.10.1. Sujeto Activo.

El sujeto activo, puede definirse como: “El ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo”.²¹⁴

Se puede hacer una distinción entre el ente público que establece el tributo, el ente titular del mismo, el ente destinatario de la recaudación y finalmente, el que desarrolla su gestión y recaudación, siendo sólo este último el que cabe definir como sujeto activo del tributo, en cuanto a la posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se despliegan. Siendo en nuestro país, el Art. 131 No. 6 Cn., la base legal que sustenta la imposición de tributos.²¹⁵

²¹³ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 87 y sig.

²¹⁴ Ibidem.

²¹⁵ Ibidem.

El artículo 19 del CT., establece que el sujeto activo de la Obligación Tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo; siendo el Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, el que tiene la potestad de administrar la aplicación del CT. y las leyes tributarias, es decir, el competente para desarrollar la gestión y recaudación de los tributos, de conformidad a los artículos 223 Cn. y 22 CT.

1.4.10.2. Sujeto Pasivo.

El término sujeto pasivo hace referencia a los sujetos particulares, aunque también puede tratarse de un ente público, a cuyo cargo impone la ley diversos deberes pecuniarios y no pecuniarios, que configuran el estatus jurídico de sujeción al tributo y a las correspondientes potestades administrativas de gestión tributaria.²¹⁶

El Art. 103 Cn. puede ser considerado como la base legal que respalda la existencia del sujeto pasivo, tomando como parámetro que la propiedad no es un derecho absoluto, ya que el que lo otorga es el Estado y como contraprestación él puede imponer ciertas cargas a las personas como por ejemplo, el pago de impuestos para contribuir con el sostenimiento de las funciones sociales del mismo.

Cuando la obligación se entiende nacida por la realización del Hecho Generador, será sujeto pasivo el realizador del presupuesto de hecho tributario, y en consecuencia, el titular de la capacidad económica gravada que con aquel se pone de manifiesto, se le

²¹⁶ Gutiérrez López, Salvador; Op. Cit., pp. 98 y sig.

denomina *Contribuyente*, y tiene tal calidad cuando exteriorice: ser realizador del Hecho Imponible y, asumir la posición del deudor de la Obligación Tributaria frente a la Hacienda Pública acreedora del correspondiente crédito.

Podemos observar con relación a lo expresado, que el Art. 5 LISR, usa los términos “sujeto pasivo” y “contribuyente” de forma indistinta; mientras que el Art. 20 LIVA, clasifica a los sujetos pasivos o deudores del impuesto, dividiéndolos en contribuyentes y en responsables, siendo esto lo correcto.

La ley atribuye en cada caso los deberes en que se despliega el tributo, pese a que en estos sujetos no ocurre la nota de realizadores del Hecho Imponible, bien por haber intervenido en cierta manera en su realización, o por meras razones de garantía y aseguramiento del crédito tributario, sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas las prestaciones tributarias y esto ocurre con los denominados responsables, artículo 45 – 59 CT.

CAPITULO 2

“NORMATIVA DE LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA).”

2. 1. Principios Tributarios de Rango Constitucional.

La estrecha relación que guarda la materia fiscal con la Constitución de la República, encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, debe ser el objetivo primordial de todas las leyes; la Constitución es la norma suprema y fuente primaria del derecho fiscal, determina las fuentes del ordenamiento que preside, asimismo señala la distribución de los poderes y competencias tributarias.

Vizcaíno, sostiene que uno de los pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado *Principio de Constitucionalidad*, que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos debe evitar contradecirlos.²¹⁷

²¹⁷ Kuri de Mendoza, Silvia Lissette y otros, “Manual de Derecho Financiero”, UCA editores, 1ª edición, San Salvador, 1993, pp. 61 y sig.

Dicho *Principio de Constitucionalidad*, es el fundamento para la creación de la Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, desarrollando los preceptos constitucionales como base de un Estado de Derecho, es decir la ley secundaria no esta en contravención con la Constitución.

Como bien se menciona anteriormente, la Constitución como ley suprema hace efectiva la seguridad jurídica, a través del planteamiento de principios legales que luego son desarrollados y explicados por leyes secundarias, para efectos de nuestra investigación tomaremos en cuenta como legislación secundaria: Código Tributario, Ley y Reglamento del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Los principios constitucionales constituyen los elementos básicos de cualquier ordenamiento y, en nuestro caso, fundamento de las distintas instituciones, sujetos, elementos, etc., en relación a la recaudación del IVA, con efecto vinculante.

Sin embargo, los principios constitucionales no son los únicos que pueden considerarse como principios específicos de una disciplina, deben tomarse en cuenta todos los principios aplicables al objeto de su conocimiento en su totalidad, los que no siempre se encuentran plasmados en un ordenamiento jurídico; es decir, Principios Generales del Derecho, aplicables en virtud de características específicas.

Calvo Ortega, le atribuye a los Principios Generales del Derecho una doble función: *normativa e interpretativa*, la primera, como directriz respecto de la función normativa ordinaria y como integradora de “lagunas” jurídicas; la segunda, como criterio de carácter interpretativo.²¹⁸

Sainz de Bujanda, por su parte, ha señalado que “los Principios Generales del Derecho cumplen una triple misión: primera, legitimar las normas escritas en la medida en que estas se atienden a dichos principios; segunda, interpretar los textos escritos en busca de la justicia y tercera, una función normativa subsidiaria en caso de insuficiencia de las normas escritas.”²¹⁹

Estas funciones, que la doctrina le atribuye a los principios generales del Derecho, nos parecen acertadas ya que sirven de guía tanto en la aplicación como en la interpretación normativa.

Los principios generales del Derecho que tienen más incidencia en nuestro tema de investigación son los de orden público económico, siendo influenciado nuestro ordenamiento por el *principio de respeto a la propiedad privada*, así como por el *principio de libertad económica*; el primero, como limitación al derecho del Estado

²¹⁸ Ibidem.

²¹⁹ Ibidem.

sobre los bienes; el segundo, por ser un factor de influencia en los contratos estatales, en la estructuración de las empresas públicas así como en los monopolios fiscales.²²⁰

Los principios constitucionales son anteriores respecto de cualquier otro principio jurídico, por tratarse de los principios generales que fundamentan el ordenamiento jurídico, lo que significa que los principios expresados en la ley no pueden contradecir lo establecido en el texto constitucional, puesto que poseen la calidad de preceptos superiores a cualquier norma, y, en consecuencia, son de cumplimiento obligatorio.

Así, para Mortati, “los principios constitucionales gozan de una eficacia directa por dos razones: la primera, constituyen una referencia obligada en la interpretación de la legislación ordinaria; y, segunda, porque obligan al legislador a crear los institutos jurídicos necesarios para su desarrollo.”²²¹

Es decir, los principios constitucionales no solo tienen valor programático, sino también preceptivo, en el sentido de que garantizan la producción normativa de acuerdo a determinados criterios y valores que han sido asumidos como tales, ahora bien, la garantía de la adecuación de la legislación secundaria de la Constitución se consigue mediante los mecanismos de control constitucional.

²²⁰ Ibidem.

²²¹ Ibidem.

En nuestro medio contamos con dos vías principales: el “proceso de inconstitucionalidad” y la “inaplicabilidad o desaplicación”, que pueden dar como consecuencia la declaratoria de inconstitucionalidad, emitida por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia o la inaplicabilidad de normas infraconstitucionales contrarias a los preceptos constitucionales, por parte de los jueces y magistrados (Art. 174, 183 y 185 Cn.).

Los Principios Constitucionales pueden dividirse en *materiales* y *formales*, entre los primeros encontramos los de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscación; entre los segundos, los de reserva de ley, legalidad presupuestaria, etc.²²²

1) Principios Materiales.

Principio de Capacidad Contributiva: el punto de partida de este principio lo constituye la idea de financiación del gasto público, la obtención de fondos se puede lograr mediante las diversas modalidades de los recursos, una de las cuales consiste en atribuirles a los ciudadanos, de manera obligatoria, la financiación de una parte del gasto público.²²³

²²² Ibidem.

²²³ Ibidem.

Esto es lo que se conoce como financiación del gasto público por reparto, es decir, que los ciudadanos contribuyen a la cobertura del gasto público y, en la medida en que es obligatorio, quedan sujetos al deber de contribuir.

Esta exigencia del deber de contribuir se fundamenta en la capacidad contributiva, es decir, que la capacidad económica se convierte en el fundamento y la medida del deber de contribuir.

El principio de capacidad económica cumple, dice Pérez Royo, tres funciones esenciales:

1. De fundamento de la imposición o de la tributación.
2. De límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario.
3. De programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.²²⁴

En primer lugar, resulta claro que tal principio informador debe estar en la propia Constitución, este deber de contribuir, establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición.

²²⁴ Ibidem.

En segundo lugar, este principio opera como una determinación negativa, es decir, como límite al legislador en la configuración de los tributos, lo que implica que el legislador no puede crear tributos sin tomar en cuenta la capacidad contributiva, así como también la concurrencia de hechos, actos o negocios jurídicos, debido a su frecuencia, se conviertan en presupuestos para el surgimiento de la obligación tributaria en la recaudación del IVA.

En tercer lugar, el legislador ha recibido, de parte del constituyente, el encargo de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos.

En lo que a nuestro ordenamiento constitucional respecta, no se encuentra contemplado el principio de capacidad contributiva, aunque algunos consideran que esta implícito en el Art. 131 ordinal 6º Cn., que literalmente expresa: “Art. 131. Corresponde a la Asamblea Legislativa: ...6º. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa”...; se afirma que el principio de capacidad contributiva puede considerarse implícito en la frase “en relación equitativa”.

Principio de Igualdad: Nuestra Carta Magna establece en el Art. 3, que: “Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión...”

En el referido artículo se establece el principio de igualdad ante la ley, esto es, que existe una misma ley para todos, lo que impide la creación de estatutos legales que contengan derechos y obligaciones especiales, atendiendo a consideraciones de nacionalidad, raza, sexo o religión.

La igualdad, tal como lo señala la citada disposición constitucional, es principio de todo el ordenamiento jurídico; el principio de igualdad no solo implica la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en cuanto a la aplicación de la misma; un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales.

Principio de Generalidad: El principio de generalidad implica, dice Sainz de Bujanda, “que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas publicas, esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley” ...²²⁵

Es decir, la ley no puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva, este principio de generalidad únicamente es comprensible por tanto, en relación con la capacidad contributiva.

²²⁵ Ibidem.

La doctrina española suele hablar de este principio en dos sentidos: el primero, *subjetivo*, es decir, que todos deben contribuir de acuerdo a su capacidad económica; el segundo, *objetivo*, es decir, que todo acto, hecho o negocio jurídico que revele capacidad contributiva debe estar tipificado como hecho imponible.²²⁶

No se trata, pues, de que todos deben pagar, sino de que no puede eximirse a nadie de contribuir por privilegios personales, de clase, etc., solo se puede dejar de contribuir por carencia de capacidad contributiva.

Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, lo cual hace de la exención el mecanismo que con mayor frecuencia viola el principio de generalidad, esta consiste, dice Sainz de Bujanda: ...“en que determinados hechos, lógicamente comprendidos dentro del presupuesto de hecho de un tributo, no hacen surgir, por determinación expresa de la ley, la obligación tributaria -exenciones objetivas-; bien en un círculo de personas determinadas, no surge para ellas la obligación tributaria -exenciones subjetivas-“...²²⁷

Pero las exenciones no siempre constituyen violaciones del principio de generalidad, rectamente entendido, muchas de ellas pueden estar impuestas por un riguroso criterio de justicia, la concesión de beneficios tributarios puede ser materialmente justificada y

²²⁶ Ibidem.

²²⁷ Ibidem.

constitucionalmente legítima siempre que por medio de ella, se logre la consecución de objetivos que gozan del respaldo constitucional.²²⁸

Nuestra Constitución permite las exenciones a favor de ciertas actividades al otorgar a la Asamblea Legislativa la facultad de “Decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios.” (Art. 131 ordinal 11° Cn.).

Principio de Progresividad: Se entiende por progresividad, dice Pérez Royo,...“aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior a los que tienen menos”.²²⁹

La exigencia de la progresividad debe ser respetada en toda la estructura del sistema tributario y no en cada figura tributaria en particular; no obstante, dice Sainz de Bujanda, que ...“se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema”...²³⁰

²²⁸ Ibidem.

²²⁹ Ibidem.

²³⁰ Ibidem.

La progresividad, en ningún caso puede extenderse hasta el infinito, por ello, la Constitución de El Salvador establece un límite a través del principio de no confiscatoriedad (inciso 5° del Art. 106 Cn.), que en nuestro caso, a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria, le es aplicable plenamente la disposición citada.

2) Principios Formales.

Principio de Legalidad: En materia tributaria, es necesaria la referencia a dos aspectos que encierra la expresión principio de legalidad: por una parte, el *Principio de Reserva de Ley* y por otra, el *Principio de Legalidad de su Administración*.²³¹

Principio de Reserva de Ley, establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley; asimismo, el *Principio de Legalidad de la Administración,* por su parte, implica que toda actuación singular del poder esta justificada por ley previa.²³²

En el primer sentido, la legalidad tributaria, se identifica con el principio de reserva de ley, requiriéndose en consecuencia, una ley formal para el establecimiento de los tributos; lo cual implica que no puede existir el tributo sin ley que lo establezca,

²³¹ Ibidem.

²³² Ibidem.

principio recogido en la máxima “*nullum tributum sine lege*”; en el segundo sentido, significa que toda la gestión de los tributos debe aparecer atribuida a la Administración.

Este principio tiene un significado político dentro del esquema constitucional de la división de poderes, sin embargo, la elección de las materias reservadas a la ley se ha encontrado a la esfera de libertad y propiedad de los individuos, de ahí que haya sido precisamente en la regulación de los tributos -prestaciones patrimoniales de carácter coactivo- donde la reserva de ley encuentra una de sus más sólidas y tradicionales expresiones.²³³

En el Estado de Derecho, el Principio de Legalidad se constituye no solo como una garantía individual, sino también una institución al servicio de un interés colectivo, el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.²³⁴

Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto,

²³³ Ibidem.

²³⁴ Ibidem.

además de esta exigencia de democracia o representación, se puede hablar de una garantía de igualdad o tratamiento uniforme para los ciudadanos.²³⁵

Una última exigencia que puede conectarse con el Principio de Legalidad es la de seguridad jurídica o certeza de Derecho, que equivale al derecho que tiene todo contribuyente a saber con exactitud cuales con sus obligaciones tributarias.

El Principio de Legalidad, en nuestro ámbito tributario, se encuentra establecido en el inciso primero del Art. 231 Cn., el cual expresa: “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”, no obstante la expresión contribuciones debe entenderse como referida a tributos.

Asimismo, el Art. 131 ordinal 6º Cn., le otorga competencia a la Asamblea Legislativa para decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos; a esto cabe agregar que el principio de legalidad tributaria comprende la regulación de los elementos esenciales del tributo, como son: el hecho imponible, los sujetos, la base imponible, etc.

La Reserva de Ley implica, de una parte, la habilitación, del Órgano Legislativo para llevar a cabo la creación tributaria y, al mismo tiempo, determina que la ley contenga los elementos esenciales del tributo.²³⁶

²³⁵ Ibidem.

**Principios Especiales.*

Algunos autores consideran la existencia de principios de los distintos entes del Estado, entre otros, se menciona *la Autonomía Financiera, la Suficiencia Financiera, la Coordinación con la Hacienda Estatal, la Solidaridad, etc.*²³⁷

La Autonomía Financiera, se considera un criterio de capacidad de autoorganización, cuya extensión depende de lo establecido en la Constitución y otras leyes, en nuestro caso, podemos ejemplificarla con la facultad de autonomía reconocida a los municipios por la Constitución, Arts. 203 y 204, desarrollada por el Código Municipal, Arts. 2 y 3; y, por el Código Tributario, Art. 1.²³⁸

La Suficiencia Financiera, se traduce en el compromiso, que puede estar respaldado por la Constitución, de que otros entes públicos, aseguren la suficiencia de recursos para hacer frente a las necesidades públicas, que tienen a su cargo los entes beneficiarios de este principio.²³⁹

El Principio de Coordinación, implica que todo sistema organizativo particular debe funcionar ligado con el sistema general; así, la organización tributaria, debe actuar en consonancia con la organización estatal.

²³⁶ Ibidem.

²³⁷ Ibidem.

²³⁸ Ibidem.

²³⁹ Ibidem.

El Principio de Solidaridad, parte de la misma exigencia de coordinación en la satisfacción de las necesidades e implica la interdependencia entre la autonomía y la unidad; así, por ejemplo, entre la ordenación financiera municipal y estatal, exige la prestación por parte de uno de los niveles de servicios públicos no prestados se cubren adecuadamente por el otro.²⁴⁰

La colaboración en esos casos es necesaria, también cuando se pretende superar el desequilibrio económico entre diversas regiones del país, podemos considerar contenido este principio en el Art. 203, inc. 2º Cn., y en Código Municipal, Arts. 11, 12 y 14.

Finalmente, los Principios Constitucionales apuntan los fines de la tributación o el marco de referencia sobre el cual ha de guiarse está; trata de establecer sus límites por efecto de los derechos fundamentales y el contenido que el Estado debe imprimirle al derecho tributario para proyectarlo hacia los fines y programas estructurales que se precisan.

El equilibrio de la situación descrita, da lugar a que el gobierno realmente ejercite el poder tributario, esto depende, en primer lugar, de que no se rompa, de hecho, la bipolaridad ejecutivo – legislativo; es decir, el gobierno debe mantener todas sus facultades decisorias en orden a la aplicación de las leyes, pero no debe menoscabar la

²⁴⁰ Ibidem.

competencia tributaria normativa que el principio de reserva de ley atribuye en exclusiva al poder legislativo.

De lo anteriormente expuesto, se pueden sintetizar dos cosas: la primera es que, la Constitución es de suma certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero suma equilibrada de tal suerte que permite promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad.

Es también conocimiento y certeza del derecho positivo, como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general y, finalmente, como previsibilidad de las consecuencias jurídicas derivadas de las propias acciones o de las conductas de terceros.

La segunda, es que la legislación secundaria en materia tributaria es *el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación del Estado*; es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares, a favor del Estado.

2.2. Mecanismos de Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado en la Legislación Secundaria.

Es importante señalar que en nuestra legislación existen tres mecanismos de recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las cuales se desarrollarán a continuación, asimismo los sujetos que intervienen en cada uno de ellos.

2.2.1. Mecanismo Ordinario.

El IVA se cobra como un porcentaje del valor de una mercancía o servicio, y los consumidores deben pagarlo al momento de comprar la mercancía o servicios, el IVA es un impuesto que castiga al consumo, es decir, es un *impuesto al gasto* de las personas.

El cobro del IVA se hace sobre el valor agregado -como su nombre lo indica-; es decir, el impuesto se aplica solo a la diferencia entre el valor de las ventas de una empresa y el valor de sus compras a otras empresas, entre el precio de venta final y la suma de los costos parciales.

Los contribuyentes deben trasladar a los adquirentes de los bienes y a los prestatarios de servicios, la cantidad correspondiente al debito fiscal que deberá constar en el comprobante de crédito fiscal en forma separada del precio o remuneración de la operación, Art. 57 LIVA.

2.2.1.1. Sujetos que Intervienen.

En este mecanismo se establece que son responsables obligados a pagar el tributo, los sujetos pasivos del gravamen que pueden tener la calidad de responsables inscritos y responsables no inscritos.

2.2.2. Retención.

Para el cumplimiento al CT, referente al IVA, se aplica la retención, siempre que se adquieran habitualmente determinados bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios habituales de ciertos servicios, expresamente señalados en la designación pudiéndose efectuar las retenciones de forma total o parcial, según lo disponga la Administración, en operaciones realizadas con proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto, la retención se efectuara en el momento en que se causa el impuesto.

Es de aclarar que todas las retenciones mencionadas, deben enterarse íntegramente al Fisco, en el plazo legal estipulado en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

2.2.2.1 Sujetos que Intervienen.

En cuanto al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, interviene por una parte, el *Agente de Retención*, el *Adquirente de los bienes* y el *prestatario o beneficiario de los servicios*, cuando quien transfiere el bien o el

prestador de los servicios no tiene domicilio ni residencia en el país esta obligado al pago del IVA, para este efecto deben efectuar las retenciones pertinentes, Art. 161 CT.

Intervienen como *Agentes de Retención*, quienes adquieren habitualmente determinados bienes muebles corporales o son estos prestatarios o beneficiarios habituales de ciertos servicios, en operaciones realizadas con proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto, es decir son aquellos que venden y están obligados a retener y pagar directamente al Fisco.

De acuerdo al CT, las retenciones se efectuarán en el momento en que según las reglas generales se causa el impuesto y solamente se aplicarán en las adquisiciones de bienes o servicios expresamente señaladas por la Administración, pudiéndose efectuar dichas retenciones total o parcialmente, según lo disponga esta.

2.2.3. Percepción.

La Administración Tributaria esta facultada para designar a quienes vendan o transfieran habitualmente bienes, como responsables en carácter de agentes de percepción del IVA, que causaran sus compradores y adquirentes en las ventas posteriores que realicen, especialmente al por menor a consumidores finales.

Con este fin los productores, fabricantes, importadores, industriales, distribuidores o comerciantes mayoristas que sean designados como agentes de percepción, deberán

informar a la Administración Tributaria y a los compradores, del precio de venta al público de sus productos por parte de los comerciantes minoristas, y cada vez que ocurran variaciones en los mismos.

Cuando el comerciante venda al público a precios superiores a los indicados, deberá comunicarlo a su proveedor, en el mismo período tributario en que ello ocurra, a fin de que aquel practique la percepción por la diferencia adeudada del impuesto.

Cuando un contribuyente es facultado como agente de percepción debe informar a la Administración Tributaria el impuesto a percibir por los distribuidores del bien que produce, y estos a su vez informar del impuesto a percibir por ventas al detalle que realicen.

Este mecanismo solamente opera en relación con el producto a precio de venta al público, se retiene desde el productor, cuando se vende a un precio mayor se notifica para que el contribuyente perciba el impuesto, el productor cobra cada precio según lo vende al público a efectos de percibir el IVA.

2.2.3.1. Sujetos que Intervienen.

En el caso de este mecanismo de recaudación, interviene por una parte el *Agente de Percepción*, que es el sujeto que la Administración Tributaria faculta para percibir el IVA, siendo estos sujetos quienes venden o transfieran habitualmente bienes, como

responsables en carácter de agentes de percepción de los impuestos que causarán sus compradores y adquirentes en las ventas posteriores que realicen, especialmente al por menor a consumidores finales; son *contribuyentes* por el mecanismo de Percepción únicamente los inscritos en IVA, y que no están clasificados como Grandes Contribuyentes.

2.2.4. Anticipo a Cuenta.

Consiste en pagos mensuales equivalentes al 1.5% de los ingresos brutos obtenidos, menos las rebajas y devoluciones sobre ventas efectuadas por las personas jurídicas domiciliadas, con excepción de aquellas que se dedican exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas; dicho anticipo a cuenta es liquidado por medio de la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, de la cual puede resultar una diferencia a pagar al Fisco o a devolver a favor del contribuyente social.

2.2.4.1. Sujetos que Intervienen.

Los sujetos que intervienen en este mecanismo de recaudación del IVA, son únicamente los obligados por la Administración Tributaria, generalmente son aquellos que poseen la calidad de Grandes Contribuyentes, en base a lo establecido en el Art. 151 CT.

2.2.5. Obligaciones Tributarias Relacionadas a la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Dentro de la clasificación de las Obligaciones Tributarias, contenidas en la legislación tributaria salvadoreña, se encuentran las *Obligaciones Formales* y las *Obligaciones Sustantivas*.

2.2.5.1. Obligaciones Formales.

Constituyen Obligaciones Formales aquellas que se encuentran en la legislación tributaria y que no implican un desembolso de dinero, sino más bien están orientadas a la forma de presentación de la información, por lo que podemos mencionar las siguientes:

1) *Obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes e informar.*

La Administración Tributaria lleva un registro de contribuyentes de los impuestos que administra; deben inscribirse en el Registro los sujetos pasivos dentro de los quince días siguientes a la fecha de iniciación de las actividades, incluyendo los exportadores e importadores habituales.

No están obligados a inscribirse en el Registro los sujetos excluidos como contribuyentes, los que tienen operaciones en los doce meses anteriores inferiores a un monto de cinco mil setecientos catorce con veintinueve centavos de dólar (\$5,714.29) su activo total sea inferior a dos mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavo de dólar (\$2,285.71), Art. 86 CT.

Cuando los contribuyentes no solicitan su inscripción en el Registro dentro del plazo señalado, la Administración Tributaria ordena de oficio su inscripción con los datos e información de que disponga, sin perjuicio de la sanción correspondiente, la Administración Tributaria notifica en el lugar del local o establecimiento donde realiza sus actividades el contribuyente, Art. 89 CT.

2) Obligación de Registrarse como contribuyente.

Para registrarse es necesario llenar los datos que establece el Código Tributario en el Art. 87, dentro de los cuales se establece la información general del contribuyente y del giro de la empresa.

3) Obligación de señalar lugar para recibir notificaciones y de informar cambio de dirección para recibir notificaciones.

El sujeto pasivo esta obligado a fijar dentro del territorio de la República para todo efecto tributario en el acto de registro, por medio del formulario respectivo, lugar para recibir notificaciones, el que en ningún caso podrá ser apartado postal.

Los sujetos pasivos tienen la obligación de informar cualquier cambio en el lugar para recibir notificaciones mediante el formulario correspondiente dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes de suscitado el cambio.

En caso de fiscalización debe mantenerse en la dirección actual, salvo en los casos que comprueben el cambio efectivo de domicilio o el establecimiento de una dirección procesal por medio de apoderado.

Cuando los sujetos pasivos designan apoderado o comisionan personas a efecto de recibir notificaciones deben expresarlo por escrito en forma clara e inequívoca, ya que son estos los que asumen la responsabilidad de cumplir.

El sujeto pasivo que sale del país esta obligado a dar aviso con diez días de anticipación a su retiro y si designa un apoderado o encargado este debe dar aviso de tal circunstancia dentro del mismo plazo de la ausencia del contribuyente, Art. 90 CT.

4) Obligación de presentar declaración.

Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro de los diez primeros días hábiles de mes siguiente al período tributario correspondiente, los sujetos pasivos sea en calidad de contribuyentes o de responsables, aun cuando ella no de lugar al pago del impuesto, Art. 91 CT.

Además están obligados a presentar declaraciones mensualmente, que contengan la información del mes anterior, Art. 97 CT.

A) Utilización de formulario u otros medios tecnológicos para declarar.

Las declaraciones tributarias se presentan en los formularios que disponga la Administración Tributaria tales como internet, medios magnéticos u otros medios de transmisión de datos como correo electrónico; siempre que estas posean todos los requisitos contenidos en los formularios proporcionados por la Administración Tributaria para tal fin, Art.92 CT.

B) Carácter de la información contenida en las declaraciones tributarias.

La información contenida en las declaraciones tributarias tiene para todos los efectos el carácter de declaración jurada, ya sea que se presente por cualquier medio autorizado, Art. 93 CT.

C) Lugares de presentación de las declaraciones tributarias.

Las declaraciones tributarias deben presentarse en los lugares que la Administración Tributaria disponga para la recepción de las mismas a través de otras entidades públicas o privadas, incluidas las Instituciones Bancarias, Art. 94 CT.

D) Contenido de las declaraciones tributarias.

El sujeto pasivo debe consignar en el formulario de la declaración tributaria los datos e información que la naturaleza de cada impuesto requiere, Art. 95 CT.

E) Consolidación en las declaraciones tributarias.

Cuando los sujetos pasivos poseen sucursales, establecimientos o agencias que conformen junto a la casa matriz una sola entidad o persona jurídica, deben presentar una sola declaración tributaria y presentar los datos en forma consolidada, la Administración Tributaria puede solicitar la información desagregada por agencias, sucursales, establecimientos o centros de costos, Art. 96 CT.

5) Obligación de emitir documentos.

La LIVA, establece que los contribuyentes de este impuesto, se encuentran obligados a la emisión de la siguiente documentación:

A) Crédito Fiscal.

Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios están obligados a emitir y otorgar a otros contribuyentes un documento que se denomina “Comprobante de Crédito Fiscal”, cuando se trata de operaciones realizadas con consumidores finales, deben emitir y otorgar un documento que se denomina “Factura”.

Asimismo, en el caso de las operaciones de exportación deben emitir y entregar Factura, dichos documentos sirven para sustentar las operaciones relacionadas con los demás tributos internos que regula el Art. 107 CT.

B) Nota de Remisión.

Si el Comprobante de Crédito Fiscal no se emite al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de los bienes o de remitirse estos, los contribuyentes deben emitir y entregar en esa oportunidad al adquirente una “Nota de Remisión” que ampara la circulación o tránsito de los bienes y mercaderías.

El Comprobante de Crédito Fiscal debe emitirse en el mismo período tributario en que se emite la Nota de Remisión respectiva, a más tardar dentro de los tres días siguientes a dicha transacción debiendo hacer referencia a la correspondiente Nota de Remisión; también los contribuyentes deben emitir notas de remisión cuando efectúen envíos de bienes muebles y mercaderías en consignación, o traslados que no constituyan transferencias, Art. 109 CT.

C) Reemplazo de Comprobantes de Crédito Fiscal (Notas de Débito y Crédito).

Cuando con posterioridad a la emisión de los comprobantes de crédito fiscal ocurran ajustes o diferencias en los precios, descuentos, intereses devengados, bonificaciones u otras modificaciones en la operación, o cuando se producen devoluciones de dinero, de bienes, envases, depósitos, o se anulen o rescindan operaciones efectuadas ó se hubiere calculado erradamente el débito fiscal, quienes transfieran bienes y los prestadores de servicios deben expedir nuevos comprobantes de crédito fiscal o notas de débito o de crédito, según corresponda y que modifiquen los documentos emitidos anteriormente.

Las notas de débito y crédito deben hacer referencia al número de comprobante de crédito fiscal que es sujeto a modificación, Art. 110 CT.

D) Reemplazo de facturas y documentos equivalentes autorizados por la Administración Tributaria.

Cuando con posterioridad a la emisión de facturas o documentos equivalentes autorizados por la Administración Tributaria, ocurren ajustes que disminuyen, anulan o rescinden operaciones, quienes transfieren bienes o prestan servicios deben anular dichos documentos y emitir nuevas facturas que modifiquen los documentos expedidos inicialmente.

Para lo anterior deberá consignarse en ellas el monto de la operación, dejando constancia al reverso del original del documento anulado de la identificación del cliente, nombre completo y firma, número de identificación tributaria o en su defecto número de documento único de identidad, debiendo agregar al comprobante anulado la copia del documento.

En cualquier caso los ajustes a las ventas que rebajen el débito fiscal deben hacerse dentro del plazo de tres meses contado a partir de la fecha de la entrega de los bienes o a partir de la fecha en la que se preste el servicio, Art. 111 CT.

E) Obligación de expedir comprobante de retención.

En los casos de retención del IVA, los adquirentes de bienes y prestatarios de servicios, deben emitir y entregar un documento que se denomina Comprobante de Retención, Art. 112 CT.

F) Requisitos Formales de los Documentos.

Los documentos que utilizan los contribuyentes deben cumplir con las especificaciones formales, tales como: Comprobantes de Crédito Fiscal, Facturas y Notas de Remisión, Art. 114 CT.

G) Emisión de tiquetes en sustitución de facturas por medio de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados.

Cuando la emisión de facturas resulte de difícil aplicación, por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, la Administración Tributaria puede autorizar mediante resolución la utilización de máquinas registradoras u otros sistemas computarizados para la emisión de tiquetes en sustitución de facturas, Art. 115 CT.

6) Obligación de informar.

Todas las personas naturales o jurídicas así como las Instituciones Públicas, Autoridades, Entidades Administrativas y Judiciales, tienen la obligación de proporcionar los datos en informes que la Administración Tributaria o sus dependencias le requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias

relacionadas con los tributos que administra; la Administración Tributaria, esta facultada para efectuar la investigación necesaria, a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen, Art. 120 CT y 56 RACT.

7) Obligación de presentar o exhibir la información y de permitir el control.

La Administración Tributaria puede en un momento determinado requerir que el contribuyente le proporcione cierta información que le sirve de base para llevar a cabo su función fiscalizadora, de control, inspección o verificación para tal efecto designa a sus auditores o peritos fiscales, los cuales están obligados a exigir que les sea facilitada la información necesaria, Art. 126 CT.

8) Obligación de constituir representante legal y de dar aviso.

Las personas jurídicas no domiciliadas en el país que tienen calidad de contribuyentes están obligadas a constituir representantes o apoderado ante la Administración Tributaria, Art. 127 CT.

9) Obligación de llevar contabilidad formal.

Se entiende por contabilidad formal la que se ajusta consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable, es llevada en libros autorizados en legal forma; están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales estén sujetos a ello.

La contabilidad formal debe completarse con los libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustenta los registros, que permite establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permiten establecer su real situación tributaria, Art. 139 CT.

10) Obligación de llevar registros especiales.

Todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria, de conformidad a lo que dispone el Código Tributario y demás leyes y reglamentos tributarios, están excluidas de esas obligaciones las personas naturales cuyos ingresos provienen exclusivamente de salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar.

Se establecen disposiciones específicas para determinados sujetos pasivos relativas a la obligación de llevar registros especiales -ya sea en forma manual, mecanizada o computarizada- para los comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal, importadores, inversionistas, representantes de casas extranjeras, agentes aduaneros, industriales, profesionales liberales, artes y oficios, agricultores y ganaderos, Art. 140 CT.

11) Registros para contribuyentes inscritos del IVA.

Los contribuyentes inscritos del IVA deben llevar los libros o registros de compras y de ventas relativos al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del pago del impuesto, Art. 141 CT.

12) Obligación de llevar inventarios.

Los sujetos pasivos que obtienen ingresos gravables y que tienen normalmente existencia, están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permiten individualizarlos e identificarlos plenamente; están obligados a practicar inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo, Art. 142 CT.

13) Obligación de informar cese definitivo de actividades.

Los sujetos pasivos que cesan definitivamente en la realización de actividades o ponen término a su negocio por venta, liquidación, permuta, disolución de sociedad u otra causa, deben informar por escrito de tal circunstancia a la Administración Tributaria dentro de los quince días siguientes de su ocurrencia, debiendo presentar los comprobantes de pago del impuesto respectivo. En caso de disolución, liquidación, fusión de sociedades ó de otros entes jurídicos, el representante legal de estas ó el liquidador en su caso, debe dar aviso a la Administración, Art. 144 CT.

14) Obligación de conservar información y pruebas.

Las personas o entidades, que tienen o no el carácter de contribuyentes, deben conservar la información y pruebas relativas a libros de contabilidad y libros que exige el CT por cinco años, Art. 147 CT.

15) Obligación de informar extravío de documentos y registros.

En caso de pérdida de los registros de contabilidad, archivos o documentos legales, el contribuyente está obligado a informar a la Administración Tributaria de tal extravío, Art. 149 CT.

16) Obligados a presentar declaración, contenido y modificación.

El período tributario es de un mes calendario, los contribuyentes y en su caso los responsables del impuesto deben presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas en el período tributario, en la cual se deja constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo período así como de los remanentes de ese, traspasados de períodos tributarios anteriores, igualmente liquidan el impuesto a pagar o si correspondiere, liquidan el remanente del crédito fiscal no deducido del débito fiscal del respectivo período, Art. 93 LIVA y 34 RLIVA.

17) Lugar, plazo y requisitos de la declaración.

La declaración jurada debe incluir el pago y debe ser presentada en la Dirección General de Tesorería en Bancos y en otras Instituciones Financieras autorizadas por el

Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que esas instituciones tengan en el país, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente.

El impuesto sobre las importaciones e internaciones es liquidado por la Dirección General de la Renta de Aduanas en el mismo acto en que se determinan los derechos aduaneros, la constancia del pago de ese impuesto constituye el comprobante del crédito fiscal, Art. 94 LIVA.

2.2.5.2. Obligaciones Sustantivas.

Son Obligaciones Sustantivas, aquellas contempladas en la legislación tributaria que implican un desembolso de dinero, entre las que se mencionan:

1) Retener el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La Administración Tributaria esta facultada para designar como responsables, en carácter de agentes de retención del IVA a quienes adquieren habitualmente determinados bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios habituales de ciertos servicios, en operaciones realizadas con proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto.

Las retenciones se efectúan en el momento en que según las reglas generales se causa el impuesto y solamente se aplican en las adquisiciones de bienes o servicios expresamente señaladas en la designación, pudiendo efectuar dichas retenciones total o parcialmente según lo dispone la Administración Tributaria.

Es decir, cuando al contribuyente del impuesto al adquirir un bien mueble corporal o sea prestatario o beneficiario habitual de ciertos servicios es facultado por la administración tributaria para efectuar la retención correspondiente al dueño del bien o prestatario del servicio y emitir el respectivo comprobante de retención, Art. 161 y 162 CT.

2) Percibir el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La Administración Tributaria esta facultada para designar a quienes venden o transfieren habitualmente bienes como responsables en carácter de agentes de percepción de los impuestos que causan sus compradores y adquirentes en las ventas posteriores que realicen especialmente al por menor a consumidores finales.

Con este fin los productores, fabricantes, importadores, industriales, distribuidores o comerciantes mayoristas que son designados como agentes de percepción, deben informar a la Administración Tributaria y a los compradores, del precio de venta al

público de sus productos por parte de los comerciantes minoristas, y cada vez que ocurren variaciones en los mismos.

Cuando el comerciante vende al público a precios superiores a los indicados debe comunicarlo a su proveedor, en el mismo período tributario en que ello ocurre, a fin de que aquel practique la percepción por la diferencia adeudada del impuesto.

Cuando un contribuyente es facultado como agente de percepción debe informar a la Administración Tributaria el impuesto a percibir por los distribuidores del bien que produce y estos a su vez informar del impuesto a percibir por las ventas al detalle que realice.

La diferencia entre el débito fiscal del productor y el débito fiscal del detallista es el impuesto a percibir por los distribuidores del bien que produce el contribuyente autorizado como agente de percepción, Art. 163 CT.

3) Pago.

La declaración jurada incluye el pago y debe ser presentada en la Dirección General de Tesorería, en Bancos y en otras Instituciones autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que esas instituciones tengan en el país, Art. 94 LIVA.

La finalidad de realizar un estudio de las obligaciones relativas al pago del IVA en nuestro tema de investigación, ha sido el de establecer los parámetros necesarios para el óptimo cumplimiento en la Recaudación del IVA, debido al desconocimiento de la mayoría de los contribuyentes, lo cual imposibilita la aplicación de los mecanismos en el pago del impuesto.

2.2.6. Exenciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Cabe agregar que no todas las actividades están gravadas por el IVA, ya que existe una dispensa legal o exención que permite que algunas operaciones realizadas por el contribuyente no estén afectas al pago del impuesto; dichas exenciones se describen a continuación:

Exenciones	Base legal
<p><u>Importaciones e Internaciones</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las efectuadas por representación diplomática y consultar extranjera o agentes de las mismas acreditados en el país. 2. Las efectuadas por una institución u organismo internacional y por sus funcionarios. 3. Aquellos bienes que son de uso personal o consumo normal de pasajeros, tripulantes de nave, aeronaves y otros vehículos, que por su naturaleza o cantidad puede 	Art. 45 LIVA

<p>determinarse que no se introducen con fines comerciales.</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Bienes donados desde el extranjero, a las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones de utilidad pública. 5. Donaciones de acuerdo a convenios celebrados por el país. 6. Las efectuadas por municipios, cuando los bienes importados o internados sean para obras o beneficios de la comunidad. 7. La maquinaria destinada al activo fijo de sujetos pasivos, que sea utilizada para la producción de bienes o servicios gravados. 8. Autobuses, microbuses y vehículos de alquiler dedicados al transporte público de pasajeros. 	
---	--

Exenciones	Base Legal
<p><u>Prestación de Servicios</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. De salud, prestados por Instituciones Públicas. 2. De arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas 	Art. 46 LIVA

<p>habitacionales.</p> <ol style="list-style-type: none">3. Servicios prestados por asalariados, regidos por la legislación laboral.4. Las cotizaciones que pagan los trabajadores en concepto de seguridad social.5. Las comisiones pagadas por la administración de las cuentas individuales de ahorro para pensiones y del contrato de seguro de invalidez y sobrevivencia cobrada por la AFP.6. De espectáculos públicos culturales calificados por la Administración Tributaria.7. Educativos y de enseñanza prestados por universidades, colegios, institutos, academias e instituciones similares.8. Operaciones de depósito y préstamo de dinero de instituciones financieras autorizadas, en lo relativo al pago o devengo de intereses.9. Emisión y colocación de títulos valores, cuya oferta primaria haya sido pública a través de una bolsa de valores.10. De suministro de agua y servicios de alcantarillado	
---	--

prestados por instituciones públicas. 11. De transporte público terrestre de pasajeros. 12. De seguros de personas en los referentes al pago de primas.	
---	--

2.2.7. Sujetos que Intervienen en la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Para tener una idea de la eficacia en la recaudación del IVA en nuestro país, es necesario establecer los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria en la recaudación de este impuesto, asimismo de las funciones y los que ostentan tal calidad ante la administración tributaria, lo cual se analizara a continuación.

2.2.7.1. Sujeto Activo.

El Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo; el Estado es representado como sujeto activo por la Dirección General de Impuestos Internos, denominada Administración Tributaria, compete a esta la potestad de administrar la aplicación del Código Tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos de una manera general y obligatoria.

Entre las funciones básicas de la Administración de Tributaria, como sujeto activo de la relación tributaria se encuentran:

- El registro y control de los sujetos pasivos del impuesto.
- Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva.
- Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales.
- Control y designación de agentes de retención y de percepción.
- La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes.
- Las liquidaciones oficiosas de impuestos.
- La aplicación de sanciones.
- La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial.
- Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administrativa.

2.2.7.1.1. Administración Tributaria.

Los avances del Estado de Derecho han determinado que toda la actuación del Estado debe estar sometida al ordenamiento jurídico, que obliga a que el poder, en su manifestación práctica, respete líneas de conducción definidas y acordes con

procedimientos para la creación jurídica, esta normatización del poder convirtió al poder tributario en el poder normativo en materia tributaria.²⁴¹

Este poder, entendido desde un punto de vista eminentemente tributario, ha sido superado, en su lugar, se ha adoptado una definición del poder dentro de un marco mas amplio, que no tiene como fundamento la imposición, sino que esta referida a los ingresos y gastos, y se concreta en el ejercicio de competencias por parte de los órganos a los que la Constitución limita, este poder es denominado *poder financiero*.²⁴²

El *poder financiero*, no es más que el poder de regular el ingreso y gasto público; este poder se concreta en la titularidad y ejercicio de competencias para aprobar los presupuestos y para establecer los ingresos precisos para financiar los gastos, asimismo tiene las siguientes características:²⁴³

1. Comprende la potestad normativa, es decir, la facultad para emitir normas que disciplinan los ingresos y los gastos de los entes públicos; en este plano, ejercen el poder financiero el Órgano Legislativo y la Administración Pública, cuando es titular de la potestad reglamentaria; esta potestad atribuida a la Administración ha sido cuidadosamente elaborada por la doctrina administrativa, que se ha

²⁴¹ Kuri de Mendoza, Silvia Lissette, y otros, Op. Cit., pp. 157 a 164.

²⁴² Ibidem.

²⁴³ Ibidem.

encargado de precisar los caracteres que confluyen en el concepto de potestad y que son, básicamente, los siguientes:

- a) Su origen se encuentra en la ley no en relación jurídica alguna.
 - b) Tiene carácter genérico y va dirigida a una pluralidad de destinatarios.
 - c) El ejercicio de esa potestad no va dirigido a conseguir una prestación concreta y determinada, sino que normalmente atribuye un haz de las facultades a la Administración, de cuyo ejercicio surgirán derechos y deberes.
 - d) Aquellos a quienes va referido el acto en que pueda concretarse la potestad normativa no se encuentra frente a la misma en una situación de deber, positivo o negativo, sino en una situación de sujeción o sometimiento.
2. Supone la potestad administrativa o de gestión, el ejercicio del poder financiero se contempla en un plano concreto, que supone la aplicación de las normas jurídicas previamente establecidas; el poder financiero es ejercido por la Administración Pública, mas concretamente, la Administración Financiera, es decir, aquella parte del aparato estatal que tiene encomendada la gestión de los ingresos y los gastos públicos.

3. Implica el derecho del ente público sobre el producto recaudado, como consecuencia de la aplicación efectiva de las normas jurídicas, la Administración tiene el derecho de percibir ingresos y de disponer de ellos.

Asimismo es preciso establecer que el poder financiero tiene un doble fundamento, por un lado su *fundamento político*, esta basado en la soberanía, todos los poderes del Estado emanan de la soberanía, que reside en el pueblo, Art. 83 Cn.

El segundo, es su *fundamento jurídico*, entendiendo con este que los entes públicos ejercen poder financiero porque el ordenamiento jurídico se lo atribuye; es decir, que el poder financiero se basa en el ordenamiento jurídico y es ejercido con las limitaciones que el mismo ordenamiento configura; así lo establece el Art. 86 Cn., que dice: “El poder público emana del pueblo; los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes”...

La Administración Tributaria puede ser entendida desde una doble perspectiva: como actividad y como aparato; la primera perspectiva se refiere a la totalidad de la actividad administrativa; mientras que la segunda perspectiva hace hincapié en las

personas y cosas que tienen como finalidad el desarrollar una determinada actividad administrativa -en el caso concreto, la actividad financiera-.²⁴⁴

Ello lleva a admitir que la organización tiene, para el orden jurídico, un valor fundamental; pues no basta con la creación normativa si esta no incluye los mecanismos idóneos para hacerla aplicable, la organización puede estudiarse en forma estática -centrando el análisis en las distintas partes que la componen- o en forma dinámica, contemplado la organización en relación a la creación de los órganos y la distribución de sus competencias.²⁴⁵

Las distintas competencias de organización se distribuyen entre los órganos del Estado los que a su vez están limitados en el ejercicio de sus funciones por la Constitución y las leyes, como lo establece el inciso 1º del Art. 86 Cn.

La dirección de las finanzas le corresponde al Órgano Ejecutivo, como lo dispone el Art. 226 Cn., que dice: “El Órgano Ejecutivo en el ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado”.

²⁴⁴ Ibidem.

²⁴⁵ Ibidem.

2.2.7.1.2. Autoridades Competentes.

El Estado por medio de los entes encargados, dentro de sus diferentes funciones, son los responsables del cumplimiento de la recaudación tributaria, para el estudio de la eficacia en la recaudación del IVA, señalaremos:

a) Ministerio de Hacienda.

La administración financiera de la Hacienda Pública le corresponde al Ministerio de Hacienda; dicha gestión tiene antecedentes complejos en virtud de que, originalmente, no se deslindaban las materias sobre las cuales se ejercería competencia, incurriéndose en algunos casos, en confusión de actividades.

Así, el Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda y Guerra, del 18 de marzo de 1858, no separaba las funciones que debían ejercer, respectivamente, cada una de dichas Secretarías de Estado; posteriormente, el Decreto de Ley de Creación de los Ministerios de Hacienda y Economía, del 28 de febrero de 1950, aumentó la posibilidad de una autonomía organizativa de ambas Secretarías y concretó sus funciones.

Finalmente, por medio del Acuerdo Ejecutivo No. 794 de 1952, se creó la Secretaría de Hacienda, en forma independiente; en la actualidad, la competencia otorgada al Ministerio de Hacienda se encuentra regulada por el Art. 36 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, entre sus atribuciones, cabe mencionar las siguientes: la dirección de las finanzas públicas, la dirección y ejecución de la política tributaria, entre otras.

El Ministerio de Hacienda, está conformado por varias unidades de asesoría y de apoyo logístico, entre las que cabe destacar: la Unidad de Asesoría, la Dirección de Política Fiscal, el Tribunal de Apelaciones, la Unidad Jurídica y la Dirección de Servicios Gráficos; cuenta además, con cinco Direcciones Generales: a) Dirección General de Impuestos Internos; b) Dirección General de la Renta de Aduanas; c) Dirección General del Presupuesto; d) Dirección General de Tesorería; y, e) Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

A pesar de que el Ministerio de Hacienda está conformado por una serie de unidades de asesoría, y de apoyo logístico, nos referiremos únicamente a la Dirección General de Impuestos Internos y al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, La Dirección General de Renta de Aduanas y la Dirección General de Tesorería, por guardar relevancia específica en nuestro tema de investigación.

b) Dirección General de Impuestos Internos.

En materia tributaria, la Administración actual está constituida básicamente, por la Dirección General de Impuestos Internos, creada por la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos como un órgano adscrito a la Secretaria de Estado del Ramo de Hacienda.

Le compete a esta Dirección el conocimiento de todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos: Renta, IVA, Patrimonio, Transferencia de Bienes

Raíces, Donaciones, Consumo de Productos y Servicios, entre otros actos jurídicos y transacciones, y en general, todo tipo de impuestos y contribuciones que las respectivas leyes le confieran, Art. 1 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

La Dirección debe velar por la fiel aplicación y cumplimiento de las leyes tributarias, así como de ejercer las tareas de supervisión que la ley le asigne y, en general, asistir al contribuyente, recibir y fiscalizar declaraciones; registrar y controlar sujetos pasivos y pronunciar resoluciones en sus distintos grados, Art. 3 LODGII.

La DGII, asume el carácter de organismo técnico independiente cuyas funciones básicas son las de recaudar, fiscalizar y cobrar los impuestos que administra, para desarrollar estas labores en forma optima se complementa con los sistemas normativos, de apoyo, planificación y coordinación.

Dentro de las funciones básicas de la DGII, podemos mencionar las siguientes:

- Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuyentes fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por ley.
- La asistencia tributaria al contribuyente.
- La recepción y fiscalización de las declaraciones.
- El registro y control de los contribuyentes.

- El pronunciamiento de resoluciones en distintos grados.
- Formular planes de aseguramiento y control de calidad.

c) Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Para garantizar el derecho de apelación de los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, se creó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, integrado por un Presidente y dos Vocales, nombrados por el Órgano Ejecutivo en el ramo de Hacienda.

Este Tribunal, se encuentra regulado por la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que establece lo concerniente a la estructuración y actuaciones del referido órgano, dentro del incidente de apelación, en los actos mencionados anteriormente, esta ley excluyó todo lo relativo a los recursos de rectificación y similares, que se planteaban en las respectivas leyes impositivas.

d) Dirección General de Renta de Aduanas.

Para regular el movimiento comercial en los aspectos de importación y exportación de mercaderías, se creó la Dirección General de la Renta de Aduanas, como dependencia del Ramo de Hacienda; a esta Dirección le compete principalmente: fijar los aforos aplicables a mercaderías que no estuvieren específicamente designadas en el arancel; perseguir el contrabando; etc. (Art. 4 del Decreto de Creación de la Dirección General de Renta de Aduanas).

e) Dirección General de Tesorería.

Es la dependencia del Ministerio de Hacienda, encargada de la recaudación, custodia, distribución de los dineros públicos, su organización se encuentra regulada por la Ley de Tesorería.

El servicio de Tesorería está constituido, de acuerdo al inciso 3° del Art. 2 de la Ley de Tesorería, por el “conjunto de oficinas encargadas, como función principal o exclusiva, de percibir, custodiar y erogar materialmente los dineros públicos y dependientes todas de la Dirección General de Tesorería”.

2.2.7.1.3. Facultades Fiscalizadoras de la Dirección General de Impuestos Internos.

La DGII, se encarga de administrar y velar por el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte de los contribuyentes, por medio de la fiscalización de los sujetos pasivos y por requerimiento de información a terceros, contando para el mejor desempeño de sus funciones con la Sub Dirección de Grandes Contribuyentes, la Sub Dirección de Medianos Contribuyentes y con las oficinas regionales situadas en el oriente y el occidente del país; asimismo cuenta con delegaciones departamentales.

La DGII, tiene potestad de fiscalizar al universo de contribuyentes, por medio de planes masivos de verificación de obligaciones formales y sustantivas; así como de realizar auditorías integrales o puntuales a contribuyentes previamente seleccionados técnicamente por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria.

Una herramienta que contribuye al logro de ese fin, para asegurar la recaudación tributaria, es el uso de un sistema informático de fiscalización que tiene codificada la declaración de renta, IVA, pago a cuenta, retenciones, distribución de dividendos, el cual permite:

- Cruce de información entre impuestos.
- Cruce de información entre compradores y vendedores.
- Determina los vectores de error diseñados previamente.
- Estudios técnicos de rentabilidad a los diferentes sectores económicos.
- Seguimiento a los omisos, lo cual le permite seleccionar a contribuyentes que presentan irregularidades.
- Diseño de planes y programas de verificación y fiscalización, los cuales son ejecutados estratégicamente por las diferentes Sub Direcciones de Grandes y Medianos Contribuyentes, Regionales y Central de Fiscalización, según corresponda.

Las diferentes leyes tributarias administradas por la DGII, regulan limitando el derecho de la acción de fiscalización y la determinación oficiosa de impuestos

complementarios y de imposición de multas por incumplimiento de obligaciones formales y sustantivas así:

- a) Cuando exista autoliquidación o declaración, la caducidad es de tres años, contados a partir del último día hábil que la respectiva ley otorga para la presentación de la declaración.
- b) Cuando no exista autoliquidación o declaración, la caducidad es de cinco años, contados a partir del último día hábil que la ley respectiva concede para cumplir con dicha obligación.
- c) Facultad de liquidar de oficio el Impuesto.

2.2.7.2. Sujeto Pasivo.

Para los efectos del Código Tributario, se considera sujeto pasivo, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, Art. 30 CT.

Los sujetos pasivos son los siguientes:

- Las personas naturales o jurídicas.
- Las sucesiones y fideicomisos.
- Las sociedades nulas, irregulares o de hecho.

- Las asociaciones cooperativas.

Igual calidad tienen las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas; así como asume la calidad de sujeto pasivo, quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero, representado o mandante, Art. 20 LIVA.

En cuanto a los *contribuyentes*, se establece que son quienes tienen carácter de productores, comerciantes o que realicen dentro de su giro en forma habitual ventas u otras operaciones que signifiquen transferencia onerosa del dominio de bienes muebles corporales, no son contribuyentes del impuesto quienes realizan transferencias ocasionales de bienes muebles corporales adquiridos sin ánimo de revenderlos, Art. 22 LIVA.

Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por el Código Tributario o por las leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar.

2.2.7.2.1. Responsables del Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

En cuanto a este punto cabe mencionar que son responsables, del pago del Impuesto al Valor Agregado, los obligados por deuda ajena; que aún sin tener el carácter de

contribuyentes, deben cumplir las obligaciones atribuidas por virtud de la ley, según lo establecido en el Art. 42 CT.

Se establece que son *Responsables por Representación*, aquellos sujetos que tienen Responsabilidad Solidaria, en calidad de representantes, y que enmarca el Art. 43 CT, de la siguiente forma:

- a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces;
- b) El administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprende su gestión;
- c) Los mandatarios, respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administran o disponen durante el período que comprende su administración;
- d) Los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones;
- e) El contratante local y el representante del conjunto cultural, artístico, deportivo o similar, sea integrante o no del mismo, y que se presente individualmente como persona natural o bien agrupados en conjunto, a nombre de los mencionados;

f) Los que administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas y de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;

g) El fiduciario respecto del fideicomiso;

h) Los curadores especiales en el caso de los ausentes y los curadores de la herencia yacente; y,

i) Los herederos por los impuestos a cargo de la sucesión.

Asimismo, la ley establece *Responsabilidad Solidaria*, por parte de las personas que adquieren bienes y derechos, como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por dominio y transferencia de los respectivos bienes, en los casos que señala el Art. 44 CT, de la siguiente manera:

a) Los donatarios y los legatarios por los impuestos adeudados correspondientes, en proporción de la donación o legado;

b) Los sucesores o adquirentes de empresas propiedad de personas naturales o jurídicas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella; y,

c) Las personas jurídicas que resulten de la fusión o transformación de otras, respecto de

los tributos que adeuden las fusionadas o transformadas, hasta la fecha de inscripción del acto.

Se establece *Responsabilidad Subsidiaria respecto de Transferencias de Bienes y Prestaciones de Servicios* efectuadas por cuenta de terceros, cuando los terceros representados o mandantes, no hayan pagado el impuesto proveniente de la transferencia de bienes o de la prestación del servicio, teniendo éstos acción para repetir lo pagado, en base a lo dispuesto en el Art. 45 CT.-

Cabe destacar que tienen *Responsabilidad Directa* del pago del impuesto los *Agentes de Retención y Percepción*, tal como lo regula el Art. 47 CT, debido a que están designados por ley a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponde, en actos u operaciones en los que intervienen o cuando pagan o acreditan sumas.

Efectuada la Retención o Percepción del impuesto, el Agente de Retención o Percepción es el único responsable ante la Administración Tributaria del pago, por el importe retenido o percibido y debe enterarlo en la forma y plazo establecido, de manera que si no realiza la retención o percepción responde solidariamente, Art. 48 CT.

Además de los anteriormente mencionados, también tienen el carácter de *Responsables Solidarios*, los que señala el Art. 49 CT, de la siguiente forma:

- a) Los socios, copartícipes o cotitulares de sociedades de personas, de otras personas jurídicas no societarias, sociedades nulas, irregulares o de hecho, en los casos de disolución, liquidación, quiebra o insolvencia de éstas; y,
- b) Los integrantes de los entes colectivos sin personalidad jurídica que sean contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

2.3. Régimen Sancionatorio.

La Administración Tributaria, con la única finalidad de asegurar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de las obligaciones relativas al pago de impuestos y la eficacia en la recaudación de los mismos, se vale de medios con carácter coercitivo; en este apartado se hará relación de las disposiciones generales contempladas en el régimen sancionatorio del Código Tributario, las cuales en dicho cuerpo legal se establecen como *infracciones y sanciones*.

2.3.1. Infracciones.

El Código Tributario, define a la *infracción* como aquella acción y omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de las obligaciones de la misma naturaleza, sean de carácter sustantivo o formal, así como las conductas dolosas y sancionadas por dicho cuerpo legal, Art. 226 CT.

El incumplimiento de cada obligación tributaria constituye una infracción independiente, aún cuando tengan origen en un mismo hecho; son sancionadas en forma independiente, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un sólo acto, según lo establece el Art. 227 CT.

2.3.2. Sanciones.

Se entiende por *sanción* la medida pecuniaria, multa, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por *infracción* a las disposiciones contenidas en el Código Tributario o en las leyes tributarias; para la presente investigación, de las obligaciones tributarias relativas al IVA, de conformidad al Art. 228 CT.

Las violaciones a las obligaciones y disposiciones en materia tributaria son sancionadas por la Administración Tributaria por medio de resolución razonada, salvo las excepciones contenidas en el Art. 259 CT, de acuerdo a un procedimiento especial establecido para tal efecto.

Las sanciones que por infracciones a las normas de carácter tributario que deba imponer la Administración Tributaria, se decretan previo al cumplimiento del procedimiento establecido, salvo la sanción de arresto en que se aplica la Ley de

Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos.²⁴⁶ Las sanciones, que contempla el C.T., respecto al incumplimiento de las obligaciones derivadas al pago del IVA, son:

-Medida Pecuniaria ó Multa: Este tipo de sanción es de carácter estrictamente administrativo y consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero, por la comisión de las infracciones que se encuentran establecidas del Art. 235 a 258 del CT.

Entre los casos de multas que con mayor frecuencia se imponen a los contribuyentes del IVA, podemos mencionar el incumplimiento de la obligación de inscribirse como contribuyente del IVA, teniendo la obligación de hacerlo; esta infracción acarrea al contribuyente el pago de una multa de 3 salarios mínimos mensuales, según el Art. 236 CT.

Asimismo, otra de las infracciones que acarrea el pago de multas, es el omitir la presentación de la declaración del IVA, o presentarla de forma extemporánea; la comisión de esta infracción puede generar en el contribuyente el pago de una multa que puede ir desde el 5 % hasta el 40 % del impuesto que se determine en la declaración.

²⁴⁶ Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos, emitido mediante D. L. No. 457, de fecha uno de marzo de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 70, Tomo No. 306 del 21 de marzo de 1990.

Asimismo, puede elevarse el pago de la multa por la presentación incorrecta de la declaración, con evidentes errores aritméticos o de cualquier otro tipo de información que requiera la Administración Tributaria, según lo establecido en el Art. 238 CT.

-Comiso: Esta sanción es una pena accesoria y consiste en la privación definitiva de los instrumentos o del producto, de la actividad propia del contribuyente, por un tiempo que es establecido por la Administración Tributaria, Art. 256 C.T.

Este tipo de sanción se aplica en el caso de comercio clandestino, violación de cierre temporal de la empresa y sustracción de especies, cuando dichas actividades se cometen con dolo.

-Cierre Temporal: El cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de infracciones relativas a la obligación de emitir y entregar documentos, tipificadas en el Art. 239 CT.

-Arresto: Esta sanción consiste en privar de libertad por un tiempo breve, al contribuyente y se establece en los casos de reincidencia de las infracciones de incumplimiento de la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria, que establece el Art. 245 CT.

Esta sanción es aplicable en los casos de infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies, de acuerdo a lo establecido en el Art. 255 CT; y en este caso el arresto del contribuyente infractor es por un tiempo de cinco días.

2.3.2.1. Circunstancias Atenuantes en la Aplicación de Sanciones.

Respecto a las atenuantes a las sanciones impuestas por la Administración Tributaria, se establecen según lo dispuesto en el Art. 261 CT, de la siguiente manera:

- 1) Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales, según sea el caso, la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento; y,
- 2) Cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le será atenuada en un treinta por ciento.

Si la corrección se efectuare transcurrido el plazo dispuesto por la Administración Tributaria, no habrá lugar a la aplicación de las atenuantes aludidas.

2.3.2.2. Circunstancias Agravantes en la Aplicación de Sanciones.

Las sanciones serán agravadas en los casos y formas siguientes, Art. 262 CT:

- 1) Cuando exista reincidencia, se entenderá que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de caducidad de la facultad sancionatoria, en este caso la sanción se incrementará en un setenta y cinco por ciento; y,
- 2) Cuando exista reiteración, entendiéndose como tal, cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores, en este caso, la sanción aplicable se incrementará en un cincuenta por ciento.

2.3.2.3. Procedimientos para la Imposición de Sanciones Administrativas Impuestas por el Código Tributario.

El C. T., regula de manera específica las etapas que constituyen el procedimiento para la imposición de las sanciones administrativas, anteriormente relacionadas, sin embargo es importante señalar que en el caso del arresto este procedimiento se encuentra regulado por una ley supletoria aplicable para tal caso, como más adelante se relacionara.

2.3.2.3.1. Procedimiento para la Imposición de Multas.

En cuanto al procedimiento para imponer este tipo de sanción, el C. T., establece dos formas de proceder, la primera dentro del procedimiento para liquidar de oficio el impuesto, regulado en los Arts. 186 y sig. C. T.; y, la segunda como un procedimiento especial de imposición de multas, según lo regulado en los Arts. 259 y 260 C. T.

En cuanto al primer caso, en la liquidación de oficio del impuesto, se establece el siguiente procedimiento:

- La Administración Tributaria procede a iniciar el procedimiento pertinente,
- Se concede audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría.
- En el mismo acto de la notificación se abre a pruebas por el término de diez días, contados desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito las pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de la inconformidad.

- Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, somete a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dicta la resolución correspondiente.
- Cuando producto del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, el contribuyente desvirtúa en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación, la Unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas emite el informe correspondiente, el que debe ser entregado junto con la resolución respectiva, y sirve de base en la liquidación junto con el informe de auditoría.

Respecto al procedimiento especial de imposición de multas que señala el C. T., se lleva a cabo de la siguiente manera:

- Constatada una infracción, la Administración Tributaria ordena la iniciación del procedimiento.
- Se notifica al contribuyente infractor, a fin de que comparezca a la audiencia respectiva y entregándole una copia de la auditoria en la cual se determinó el cometimiento de la infracción.

- La Audiencia se lleva a cabo en un plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, en la cual se da a conocer al contribuyente la infracción cometida.
- Se abre el término probatorio por el plazo de ocho días hábiles, en el cual se deben presentar mediante escrito pruebas idóneas y conducentes.
- Concluido el término probatorio, se dicta la resolución correspondiente, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, dando a conocer la multa impuesta.

2.3.2.3.2. Procedimiento para la Imposición de Comiso.

El procedimiento en este tipo de sanción, es posterior a la imposición de multas, y únicamente en los casos de comercio clandestino, violación a medidas de control de un establecimiento, dispuestas por el Juez de Paz competente; y, la sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del infractor, cuando se embarguen o se apliquen medidas precautorias, según lo establece el Art. 256 C. T...

La Administración Tributaria, rinde informe de cualquiera de los casos antes mencionados a la Fiscalía General de la República, y es ente quien procede a solicitar el comiso de los bienes o mercaderías ante el Juez de Paz competente.

El Juez de Paz competente teniendo conocimiento de lo solicitado y procede al comiso de las mercaderías, productos y demás efectos utilizados en la comisión de las infracciones y con arresto del infractor hasta por cinco días continuos.

2.3.2.3.3. Procedimiento para la Imposición del Cierre Temporal de Establecimientos.

El cierre temporal se decreta por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones del Art. 256 C.T.

En caso de reincidencia la Administración Tributaria certifica los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia, lo remite a la Fiscalía General de la República, para que ésta solicite al Juez de Paz competente que proceda a la imposición de la sanción del cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina.

El Juez de Paz competente, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia y la solicitud de cierre, fija audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el Juez dicta de manera inmediata la resolución respectiva.

El cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina, es ordenado por el Juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República

con participación de delegados de la Administración Tributaria, imponiendo sellos oficiales con la leyenda "**CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL**", los cuales también deben ser autorizados por el Juez competente con el sello del Juzgado y la indicación "**POR ORDEN JUDICIAL**".

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

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

2.3.2.3.4. Procedimiento para la Imposición del Arresto.

Dicho procedimiento se encuentra regulado por la Ley para la Imposición de Arresto o Multa Administrativa; el cual se realiza de la siguiente forma:

- Se inicia de oficio o por denuncia, la cual puede ser por escrito o en forma verbal.

- El informe a presentar debe contener la identificación del presunto infractor, y el lugar donde puede ser citado.
- El presunto infractor debe comparecer dentro del término de tres días hábiles a manifestar su defensa.
- En caso de no comparecer se declara rebelde y se continúa el procedimiento.
- Se abre a pruebas por el término de ocho días hábiles y concluido este, el Juez de Paz competente dicta resolución dentro del tercer día.
- Dicho arresto no puede exceder de 15 días.

2.3.3. Delitos Tributarios.

La Administración Tributaria, para el cumplimiento de sus objetivos y para el ejercicio de sus facultades, no solamente esta apoyada por el Código Tributario, sino también por el Código Penal.

En el año de 1995, se estableció el delito contra la Hacienda Pública, tipificado como una “Defraudación al Fisco”, era sancionado judicialmente al imputado con pena de uno

a tres años de prisión, si lo defraudado no excedía en un 25 % del impuesto que debió haberse pagado y si era superior con pena de tres a cinco años de prisión.

Respecto a la Evasión de Impuestos el Art. 317 del Código Penal vigente establece una sanción de prisión de dos a cuatro años en cuanto al favorecimiento de la evasión; el Art. 318 del mismo cuerpo legal, establece una sanción de prisión de cinco a diez años para el funcionario o empleado público que en el desempeño de sus funciones realice actos arbitrarios, pudiendo ser sancionados con prisión de dos a cuatro años e inhabilitación especial para el desempeño del cargo para el mismo tiempo.

Con los instrumentos legales mencionados se logró llevar a la Fiscalía General de la República, a seis empresas, de las cuales se encarcelaron a tres representantes legales de las mismas, habiéndose logrado recuperar, como consecuencia de esos ejemplos, un aproximado de \$ 2, 628, 571.00 dólares de los Estados Unidos de América.

En cuanto a los Delitos Relativos a la Hacienda Pública, nuestro Código Penal Vigente, establece en su Capítulo V, una serie de figuras que pretenden garantizar todo el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de los mismos.

El Art. 249 Pn., establece los Delitos relativos a la Defraudación al Fisco, los cuales consisten en:

- 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 Pn, y;
- e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

En cuanto a la Defraudación, cabe mencionar que en el Derecho Penal, significa causar perjuicio patrimonial mediante el engaño, por lo que se castiga engañar al FISCO, de modo que se deja de pagar lo que se debía abonar; siendo necesario que ese engaño se produzca de las maneras señaladas por la ley.

En cuanto a la *Evasión de Impuestos*, significa la omisión de declarar hechos generadores, o declarar 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;
- 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.

Cuando se trata del IVA y el monto evadido en dicho período tributario fuere de \$11,428.57 a \$34,285.71, la sanción aplicable consiste en pena de prisión de 4 a 6 años;

si dicha evasión excede de \$34,285.71 en el período tributario, la pena aplicable es de 6 a 8 años de prisión.

En el caso de contribuyentes del IVA, que se encuentran obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establece tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atiende a los mismos montos y penas establecidas anteriormente, aplicándose también 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, Art. 249-A Pn.

Respecto al Delito de Apropiación Indevida de Retenciones ó Percepciones Tributarias, el Art. 250 Pn, establece que el sujeto que no entregue el monto retenido o percibido del impuesto al Fisco, en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedan de \$2857.14 por mes, será sancionado con prisión de 4 a 6 años.

De igual forma se sanciona a los sujetos que sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retengan o perciban el impuesto en un total superior a \$2857.14 por mes y no lo enteren al Fisco.

En cuanto a los Reintegros, Devoluciones, Compensaciones ó Acreditamientos Indevidos, el Art. 250-A, define que el sujeto que obtuviere para sí o para otro en

perjuicio del Fisco, un provecho económico al que no tiene derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiera por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario, será sancionado con prisión de 4 a 6 años, si la defraudación excediere de \$2857.14.

El delito por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, será sancionado con prisión de 6 a 8 años, si el provecho se obtuviere por cualquiera de los medios siguientes:

- a) Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones;
- b) Documentos obtenidos en forma fraudulenta;
- c) Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado;
- d) Excluyendo u omitiendo declarar ingresos;
- e) Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes;

- f) Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.

Finalmente, la figura de la Proposición y Conspiración, en caso de cometer cualquiera de los delitos de Defraudación al Fisco, serán sancionadas con pena de prisión de 2 a 4 años, Art. 251 Pn; cuando este delito sea cometido por un funcionario o empleado público, la sanción será de 4 a 6 años.

2.4. Situación Actual de la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

La recaudación proveniente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es una de las prioridades en las proyecciones del Ministerio de Hacienda, en cuanto a los ingresos que reportó el IVA en el año 2002, fueron superadas, al recaudar US \$ 107.1 millones de dólares, siendo la cifra proyectada de US \$ 94 millones.²⁴⁷

Dentro de los factores que contribuyeron a la mayor recaudación, se puede mencionar el crecimiento económico como principal factor, y el trabajo de la Administración Tributaria, en las siguientes áreas:

²⁴⁷ Ministerio de Hacienda, Revista “Contacto Nuestros Logros”, Año 5, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador; 2002, pp. 25 y siguientes.

- La generación de la cultura tributaria a través de campañas como facturin, en el cual se solicita a los centros escolares que recolecten el mayor número de facturas o tiquetes por supermercados o comercios.

*“A partir de agosto de 2002, se logró controlar un promedio de ventas de US \$ 8.08 millones en 11,676 establecimientos.”*²⁴⁸

- La fiscalización.
- Intensificación del Plan Cero Tolerancia, desde mayo 2002, para aplicar la Ley a negocios inscritos que a pesar de tener altos volúmenes de venta no cumplen con sus obligaciones tributarias y evaden el pago de impuestos.
- El Plan Cien, que consiste en la revisión del ciento por ciento de los furgones que ingresan al país, para combatir el contrabando, disminuyendo así la competencia desleal, permitiendo a las empresas incrementar sus ventas.

En el mismo año 2002, desde el inicio del gobierno del Presidente Francisco Flores, se implementó un fortalecimiento de las finanzas públicas, como una de las políticas de ingresos, que estaba orientada a hacer que el que tiene que pagar, pague sus impuestos, a través de algunas medidas como lo son:

²⁴⁸ Ibidem.

1. El incremento en la cobertura de los planes de fiscalización, así como medidas de supervisión del pago de las obligaciones tributarias tanto a la empresa privada como a instituciones públicas orientadas al incremento de la base tributaria.
2. La aplicación de la Ley de Infracciones Aduaneras a fin de combatir frontalmente el contrabando.
3. La aplicación de la figura del Código Tributario, para evitar la evasión y la elusión fiscal.

A partir del año en comento se iniciaron una serie de planes destinados a controlar el pago por parte de los contribuyentes, mediante de una mayor fiscalización de la Administración Financiera, entre los cuales cabe mencionar:

1) Cierre de Negocios, Plan fedatario

El Ministerio de Hacienda ha implementado el Plan Fedatario con el objetivo de lograr que los contribuyentes emitan y entreguen las facturas correspondientes y de esa manera garantizar que el impuesto cobrado sea trasladado al Fisco; con dicho plan se ejecutaron las siguientes acciones:

- 7,062 inspecciones a negocios, de las cuales se detectaron 2,292 inconsistencias en la entrega de facturas, lo que representa un 34% de evasión de los contribuyentes visitados.
- Multas a 172 negocios por incumplimientos que equivalen a US \$ 9,632; los negocios con mayor porcentaje de deficiencias son el sector comercio, restaurantes, farmacias, salas de belleza y servicios profesionales.
- “De junio a diciembre de 2002 se remitió un total de 19 casos a la Fiscalía General de la República, de los cuales en 10 casos se aplicó la sanción del cierre temporal del establecimiento por un período de cinco días en las regiones: Centro 1, Occidente 7 y Oriente 2; por la reincidencia de la comisión en la infracción de no emitir y entregar factura, y que ya han sido sancionados por primera vez.”²⁴⁹

2) *Plan Punto Fijo, Playa 2002.*

El Plan se ejecutó con la finalidad de hacer presencia fiscal y atender al sector que registra mayor actividad económica, tomando en cuenta que los niveles de facturación durante la temporada de vacaciones son elevados, con ello se generó presencia en 75 negocios grandes y medianos en La Paz, La Libertad y La Unión.

²⁴⁹ Ibidem.

La fiscalización reguló dos fases:

- Verificación de la reincidencia de los comercios que en el año no emitían facturas; y,
- Aplicación de sanciones por las deficiencias encontradas.

El plan es ejecutado cada año tomando como base los planes y programas de fiscalización y el número de denuncias de ciudadanos en contra de los contribuyentes que no emiten facturas de consumidor final, ni comprobantes de crédito fiscal.

En el año 2003, con el objetivo de facilitar y agilizar al contribuyente, el pago oportuno de las obligaciones tributarias, el Ministerio de Hacienda ha implementado los siguientes instrumentos:

1. La aplicación del sistema de declaraciones electrónicas tributarias (DET), el cual facilita la preparación de declaraciones tributarias asistidas por computador y su entrega por medios magnéticos; a abril de 2003 se recibieron 90,920 declaraciones y pago de US \$ 296,079,497.
2. Se publicó en los principales periódicos del país, el Número de Identificación Tributaria y el monto pendiente de pago de 1,838 contribuyentes, de los cuales a

diciembre del 2002, el monto pagado ascendió a US \$ 1,130,043.27, y de enero a marzo del 2003, el monto pagado fué de US \$ 1,120,860.71.

3. Aplicativo para el Dictamen Fiscal: Los contribuyentes obligados a presentar Dictamen Fiscal para el ejercicio 2001 era de 4,063 contribuyentes, con ello se logró el 82.1% de cumplimiento; dentro de los hallazgos detectados por los Dictaminadores Fiscales, para el año 2001 se tenía un impuesto pagado en forma voluntaria de US \$ 2,217,873 e impuesto no corregido por valor de US \$ 4,107,631; para el año 2002, impuesto pagado en forma voluntaria de US \$ 36,503 de impuesto no corregido por valor de US \$ 149,499²⁵⁰

En el año 2004, la Administración Tributaria con sus mecanismos de control -aunque no logra garantizar un 100% de una aplicación técnica de la ley- tiene un plan anual de fiscalización en el que se revisan alrededor de 30,000 personas -naturales y jurídicas-, de las cuales 3,000 se fiscalizan en aspectos sustantivos que corresponden a las grandes empresas y los pequeños y medianos empresarios, y contribuyentes en aspectos de control o masivos.

²⁵⁰ Ministerio de Hacienda, Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, junio 2002-mayo 2003, pp. 27 y sig.

Durante el año en comento, el Ministerio de Hacienda dentro del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, ejecutó una diversidad de planes de fiscalización, entre los que se encuentran:

- Seguimiento de denuncias de terceros.
- Plan de dictámenes fiscales deficientes.
- Plan de dictaminadores.
- Plan de análisis.
- Plan de control de imprentas.
- Plan COA (plan de Control de Operaciones Autodeclaradas ó cruces de información).
- Plan remanente de crédito fiscal.
- Fedatarios.
- Estudios especiales.
- Plan de control de facturas (puntos fijos), entre otros.²⁵¹

Dentro de los objetivos de la Administración Tributaria desde el año 2004 al 2005, se realizaron 32,036 fiscalizaciones en donde el 85% fueron masivas, es decir se hizo presencia y el 15% sustantivos, determinando un total de 37 millones de dólares de

²⁵¹ Ministerio de Hacienda, Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2004, pp. 15 y sig.

evasión de impuestos, basados en las cifras determinadas por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria, el cual es un promedio por caso fiscalizado.²⁵²

Hasta el mes de junio de 2004, la recaudación por fiscalización oscilaba entre 8 y 9 millones de dólares, llegando a finales de ese año hasta 18 millones de dólares.

2.4.1. Factores que Contribuyen a los Incumplimientos en las Obligaciones Tributarias.

La DGII, cuenta con información en términos globales, como tendencias de los incumplimientos del pago del IVA, las Subdirecciones generan un informe por tipo de impuesto de los incumplimientos determinados a través de las fiscalizaciones efectuadas.²⁵³

Los factores observados en las fiscalizaciones y que contribuyen a los incumplimientos en las obligaciones tributarias son:

- ✓ *Falta de cultura tributaria*, tributar es una carga, además de que los contribuyentes no confían en la probidad en la administración de los fondos públicos, o en los beneficios de estos impuestos.

²⁵² Ibidem.

²⁵³ Ibidem.

- ✓ *Falta de control interno*, las medianas y pequeñas empresas, que generalmente son de carácter familiar, no cuentan con un control interno adecuado.
- ✓ *Poca importancia*, las prioridades de los contribuyentes en general dejan en segundo plano el aspecto tributario.
- ✓ *Marco Jurídico muy ambiguo que propicia la elusión fiscal*.
- ✓ *No existe un programa de divulgación de cumplimientos tributarios por parte de la Administración Tributaria*.

La recaudación tributaria, específicamente en lo que respecta al IVA, hasta el mes de septiembre de 2004, aumentó en comparación al año 2003, sin embargo, no alcanzó el monto que el Ministerio de Hacienda esperaba para suplir las necesidades económicas de la sociedad.²⁵⁴

El IVA, es el principal pilar de la estructura del país, aporta más de la mitad de todos los ingresos que percibe el Estado, los ingresos del Gobierno por concepto del Impuesto

²⁵⁴ Ibidem

tipo Valor Agregado, aumentaron en los primeros siete meses de ese año, pero no alcanzaron la meta fijada por el Ministerio de Hacienda.²⁵⁵

Entre enero y septiembre de 2004, el IVA inyectó a las arcas públicas poco más de US \$ 435 millones; la cantidad superó US \$ 20.1 millones a la recaudación en el período de 2003, pero se situó en US \$ 18.8 millones por debajo de lo que el Ministerio de Hacienda esperaba.

Según el Director de Tesorería, Mariano Bonilla, el no cumplimiento se debe a que ha habido una disminución en las captaciones del IVA, aplicado a las transacciones hechas dentro del país, este rubro, conocido técnicamente como “IVA declaración” experimentó una caída de 3.7 por ciento en comparación con el mismo período de 2003.²⁵⁶

En cambio el llamado “IVA de importación”, que como su nombre lo indica es cobrado en los puntos de ingreso de las mercancías al país, registró un aumento durante los primeros cinco meses del año.

Existen cuatro factores, según el Director de Tesorería, que son la causa en la disminución en la recaudación de IVA, en el año en comento, las cuales son:

²⁵⁵ Ministerio de Hacienda, Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2004, pp. 17 y sig.

²⁵⁶ Ibidem.

- 1) El tibio desempeño de la economía en general; y, por consiguiente en las ventas, es la que mantiene este impuesto en negativo, que se vio acentuado por la incertidumbre que las elecciones presidenciales generaron en esa época.
- 2) La innegable evasión del impuesto.
- 3) La existencia de empresas que compraron bienes fuera del país, reportaron IVA de importación, pero todavía no los han movido dentro de la economía y, por lo tanto no han generado “IVA declaración”.
- 4) El retraso en la aprobación del presupuesto general 2004, que impidió a la empresa y al gobierno, ejecutar sus compras y contrataciones como lo había previsto.

2.4.2. La Elusión y la Evasión Fiscal en Relación con los Objetivos de la Política Tributaria.

De acuerdo al artículo publicado en el Boletín No. II, del año 3, del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, rara vez se han aceptado como criterios independientes la eficacia fiscal y el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, ya que se considera que todo impuesto establecido se paga, sin embargo, la Elusión y la Evasión Fiscal pueden contrarrestar los efectos de un

sistema impositivo que pretende determinados objetivos de política económica, ya que la Elusión y la Evasión Fiscal son la norma en la práctica fiscal.²⁵⁷

La recaudación por impuestos puede estar disminuyendo a causa de la Elusión y la Evasión Fiscal, ya que dan lugar a situaciones que dentro de la Ley reducen la deuda tributaria y el impacto total o parcial de forma fraudulenta de los impuestos; por otra parte, la Elusión y la Evasión son generalmente vistas como un hecho secundario o poco importante en relación con la situación de cumplimiento tributario.²⁵⁸

En la medida en que se sabe que esto ocurre, el problema es visto simplemente como una tarea administrativa de aplicación de la legislación y de cierre de lagunas legales, mas que como un elemento clave de formulación de las políticas impositivas y en el diseño de los sistemas tributarios.²⁵⁹

Debería darse por hecho que el comportamiento normal de todas las personas y empresas comerciales será el de practicar la Elusión Fiscal en la medida en que tengan incentivos y oportunidades para ello; todo esto sobre la base de que muchos intentarán evadir lo máximo posible sus obligaciones tributarios.

²⁵⁷ Ministerio de Hacienda. Boletín del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos Julio – Septiembre de 1995. No. II, Año 3, San Salvador, pp. 1 y sig...

²⁵⁸ Ibidem

²⁵⁹ Ibidem

También se declara en el mencionado Boletín, que se ha escrito poco acerca de los fallos fiscales, a pesar de su importancia evidente en el diseño de los sistemas impositivos y en el logro de los objetivos de la política tributaria, y los pocos escritos son deficientes desde muchos puntos de vista.

Se identifican como factores incidentes en la escasez de la literatura respecto a la Elusión y la Evasión, los siguientes:

1. La Elusión Fiscal ha sido ignorada, ya que supone actuaciones dentro de la ley; es importante tratarla, debido a que ha sido al menos tan dañina y destructiva como la Evasión.
2. Se ha ido escribiendo cada vez mas acerca de la Evasión fiscal, pero lo escrito respecto a la Elusión y la Evasión Fiscal no trata las implicaciones económicas.
3. No se han tenido en cuenta las implicaciones que pudieran tener la Elusión y la Evasión Fiscal, ni un análisis de reformas estructurales de las disposiciones tributarias y de la susceptibilidad de pérdidas de recaudación para cada tipo de impuesto y de su forma de imposición ya que algunos contribuyentes tienen mayores oportunidades para la Elusión y la Evasión Fiscal que otros.²⁶⁰

²⁶⁰ Ibidem.

Las investigaciones empíricas para determinar el volumen de Evasión Fiscal han sido de tres tipos: elaboración de estadísticas de las infracciones tributarias, estudios empíricos y de comportamiento, y análisis estadísticos y econométricos, las estadísticas publicadas por el Ministerio de Hacienda, indican simplemente la medida en que el fraude fiscal ha sido detectado y no la medida en que ha sido practicado.²⁶¹

2.4.3. Principales Deficiencias en la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Dentro de las principales deficiencias e incumplimientos tributarios del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Ministerio de Hacienda, ha establecido que son:

- Falta de retención del IVA a sujetos no domiciliados.
- Autoconsumo o retiro de bienes y servicios tales como rifas, sorteos, promociones, etc., sin emisión de factura.
- Falta de facturación de diferencias de inventarios o faltantes de inventarios.
- Deducción de créditos fiscales no relacionados con la fuente de ingresos.

²⁶¹ Ibidem.

- Deducción de créditos fiscales por compras que se incorporan a bienes inmuebles.
- Comprobante de crédito fiscal por compras utilizadas fuera del período fiscal permitido.
- Error en aplicación de la proporcionalidad y método directo.²⁶²

2.5. Jurisprudencia Respecto a los Mecanismos de Recaudación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Debido a los incumplimientos en las obligaciones tributarias relacionadas a la recaudación de este impuesto, se considera necesario el análisis de algunas sentencias que versan sobre formas de incumplimiento del pago del IVA, ya que ello permitirá ampliar el panorama sobre los efectos en la captación de dicho impuesto y de las principales causas suscitadas en la realidad sobre el tema en estudio.

2.5.1. Análisis de la Sentencia número 55-L-2000.

2.5.1.1. Tribunal que Conoce del Caso.

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

²⁶² Ministerio de Hacienda, Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2004, pp. 20 y sig.

2.5.1.2. Sujetos que Intervienen en el Caso.

- Como parte demandante tenemos a una persona natural representada por su Apoderado General Judicial.

- Como partes demandadas a la *Dirección General de Impuestos Internos* y el *Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos*.

2.5.1.3. Acto Impugnado en Relación a la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Pago de IVA, créditos fiscales e impuestos complementarios, por considerar que no se había dado el hecho generador, debido a que el demandante había parcelado una finca para venderla y utilizaba la forma jurídica de *arrendamiento con promesa de venta para enajenar lotes*; además de efectuar la venta de sacos de café, excedentes de la actividad de cultivo y la adquisición de materiales que dedicó para la refacción de su casa de habitación.

2.5.1.4. Argumentos de la Parte Demandante.

El demandante expresó en relación a la calificación del hecho generador, que la transacción realizada con los lotes, no grava el IVA, ya que no es aplicable a precios de

venta de inmuebles -lotes- sino solamente a intereses que sobre el precio pagan los compradores; sobre la calificación del hecho generador de la venta de sacos de café afirmó que por no tratarse de una actividad habitual y no existir disposición expresa que grave la venta de sacos excedentes de sus labores de cultivo, tampoco es aplicable el impuesto a esta operación.

En cuanto a la compra de materiales para la refacción de su casa de habitación, este argumentó que por no ser esta actividad parte del giro de su empresa, no constituye un hecho generador que grave el IVA.

En relación al primer caso se refirió que el Código de Comercio, en su Art. 1025, regula los efectos de la resolución del contrato de compraventa, en el que se haya pactado el pago del precio en abonos, por la causal de falta de pago de uno o varios de ellos, incluyendo el de la compraventa de inmuebles, que es la transacción realizada con los lotes a través de la figura del arrendamiento con promesa de venta no esta sujeta al pago del IVA.

2.5.1.5. Argumentos de la Parte Demandada.

La parte demandada estableció la inaplicabilidad de los argumentos del demandante, basándose en que el artículo 3 LIVA, que ha sido derogado por el Código Tributario, en

cuanto al primer acto impugnado del contrato de arrendamiento con promesa de venta, lo que efectivamente se produjo es un arrendamiento, cuyos cánones están gravados en su totalidad en base a lo dispuesto en el Art. 17 lit. c) LIVA.

Asimismo, consideró que el hecho generador que en realidad se configuró es la prestación del servicio de arrendamiento, ya que el bien inmueble puede volver a ser objeto de una nueva transacción, todos los cánones están gravados por el valor total, razón por la cual consideró procedente confirmar los ingresos imputados por esta.

Respecto a los ingresos omitidos por venta de sacos vacíos, argumentó que dicha operación fué documentada con su respectivo Comprobante de Crédito Fiscal; y de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 LIVA, serán gravados con el impuesto objeto de estudio; dicha disposición tiene la finalidad de otorgar o no la calidad de contribuyente del impuesto a los sujetos que se apeguen a las situaciones en ella contenidas.

Se entiende ocurrido y causado el impuesto, en este caso en particular, al momento de ser exigibles los cánones de arrendamiento o al perfeccionarse la venta, conforme lo establece el artículo 18 literal c) LIVA relacionado con el artículo 7 literal e) del RLIVA.

En cuanto al material que adquirió para la refacción de su casa de habitación, consideró la demandada que dicha actividad no es deducible del pago del impuesto ya que esa actividad no es parte del giro de su empresa.

2.5.1.6. Pretensiones Específicas.

En cuanto a las pretensiones de la parte demandante, se tenían las de declarar ilegal el pago de créditos fiscales y la aplicación de impuestos complementarios, sobre el monto del total de los cánones de arrendamiento de los lotes parcelados, la venta de los sacos de café y la compra de materiales para la refacción de su casa.

2.5.1.7. Síntesis de la Resolución.

En primer lugar, se tuvo por establecida la interpretación errónea de la ley, argumentada por la parte demandante, en cuanto a negarse a realizar el pago en concepto de IVA, considerando que la actividad realizada en su giro económico no perfecciona el hecho generador establecido por la ley; sobre lo cual la Sala estimó que era procedente declarar legal, la resolución dictada por la DGII, y la dictada por el TAI, en cuanto a confirmar el pago del IVA.

En cuanto a la venta de sacos vacíos de café, excedentes de la actividad de cultivo, la Sala estableció que dicho acto causaba el pago del impuesto, dado que se reunían los requisitos exigidos por la ley, Art. 28 LIVA, además de haberse documentado

debidamente con los respectivos comprobantes de crédito fiscal; declarándose legal la resolución impugnada, en este punto.

Finalmente, en cuanto a la adquisición de material de construcción para la refacción de la casa de habitación, la Sala estimó que dicha actividad no puede ser deducible, ya que no constituye parte del giro ordinario de la empresa, ni puede considerarse una actividad que forme parte de la misma; declarándose legal la resolución impugnada, en este último punto.

2.5.1.8. Valoración Grupal, Análisis y Crítica.

El análisis de la presente sentencia ha tenido como objetivo primordial el de mostrar las diversas formas que los contribuyentes emplean para evitar el pago del IVA, en concreto, el contribuyente se valió de la falta de claridad en la interpretación legal de lo que constituye el hecho generador, en relación al pago del impuesto por los cánones de arrendamiento y por la venta de sacos vacíos de café y la compra de materiales para refacción, considerando que no constituían parte del giro de la empresa y por ello no pagó el impuesto.

Siendo que la realidad positiva de la ley tiende a generar confusión respecto a los obligados del pago, consideramos que la misma no establece en forma absoluta y específica que se debe entender por hecho generador sino que lo hace en forma general.

Es necesario realizar modificaciones en la ley, y la creación de mecanismos que permitan dejar claramente definidos que hechos causan o están exentos del pago IVA, así como de un método que no genere confusiones en cuanto a la aplicación e interpretación; y que la Administración Tributaria pueda verificar, controlar y regular eficientemente que actividades son generadoras del impuesto y que sujetos son los obligados.

El descontento de muchos de los obligados al pago del impuesto aparentemente, gira en relación a que es, hasta una fase prolongada de tiempo y actividad en la que la autoridad competente declara que no se está percibiendo el pago del impuesto por parte de los obligados, dicha declaración a nuestro parecer se prolonga por la falta de certeza de la autoridad competente, si el giro es gravado o no por el impuesto.

Respecto a la recaudación del IVA, es importante señalar que al buscar información acerca de fundamentos jurisprudenciales, nos encontramos con una gran mayoría de actores que aducen, como en el caso analizado, que los giros impetrados no constituyen hecho generador del impuesto.

2.5.2. Análisis de la Sentencia número 101- P - 2000.

2.5.2.1. Tribunal que Conoce del Caso.

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

2.5.2.2. Sujetos que Intervienen en el Caso.

- El demandante es una persona jurídica, representada por su Apoderado General Judicial.
- Como parte demandada el *Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos*, en cuanto modificó resolución pronunciada por la *Dirección General de Impuestos Internos*.

2.5.2.3. Acto Impugnado en Relación a la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Se impugnó la determinación de cuotas complementarias al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por supuestos ingresos no declarados, compras de materiales y servicios, que fueron deducidos en el pago del impuesto.

Lo antes mencionado en opinión de la DGII no conservaron su individualidad por haberse incorporado a un bien inmueble y que por tanto no cumplían con los requisitos establecidos en el Art. 65 LIVA.

2.5.2.4. Argumentos de la Parte Demandante.

Dicha parte argumentó que la DGII había objetado que los créditos fiscales no se anotaron en los libros fiscales de compras del IVA, ni se reclamaron en las respectivas declaraciones, alegando que la objeción a dichos créditos era arbitraria e ilegal ya que los Créditos Fiscales a los que hizo alusión la DGII no se registraron en el libro de compras y no se incluyeron en las declaraciones de IVA, debido a que correspondían a erogaciones de bienes y servicios incorporados a la construcción de una bodega.

Asimismo, el Crédito Fiscal objetado y reclamado por la DGII, es totalmente improcedente ya que en ningún momento la demandante reclamo dicho valor; la parte actora, consideró que la tasación determinada del impuesto sobre créditos fiscales objetados por la DGII, violaba el Art. 65 LIVA, en virtud de que dicha autoridad no tomó en cuenta que la contribuyente no se dedujo los créditos fiscales -rechazados- por saber de antemano que no eran deducibles y que por lo mismo se absorbió el impuesto.

Además, la parte actora consideró que el TAI, violó la disposición legal antes mencionada, porque no valoró las pruebas proporcionas, ni las tomó en consideración al momento de emitir la resolución en la cual modificó el acto emitido por la DGII, aumentando el monto económico a pagar.

2.5.2.5. Argumentos de la Parte Demandada.

El TAI, manifestó que la parte actora centró su pretensión en que la DGII consintió las objeciones a créditos fiscales y que dichas sumas en ningún momento fueron acreditadas por la contribuyente, lo que quedó evidenciado en el libro de compras y declaraciones presentadas, en los períodos tributarios fiscalizados.

El TAI, se contradijo en sus argumentos al manifestar que consideró que procedió la declaratoria parcial de ilegalidad de su fallo, excluyendo otras objeciones a los referidos créditos fiscales por no habérselos deducido la contribuyente.

2.5.2.6. Pretensiones Específicas.

Se pretendía declarar ilegal la resolución dictada por la DGII, asimismo las objeciones dictadas por el TAI, en cuanto al pago de impuestos al IVA, por hechos no declarados, esto lo fundamentó en virtud de lo establecido en el Art. 65 LIVA y conforme a las deducciones derivadas de la construcción de una bodega de la sociedad demandante; y, consecuentemente no realizar el pago del IVA.

2.5.2.7. Síntesis de la Resolución.

En el presente caso, se estableció que el TAI, determinó dentro del trámite del recurso interpuesto que la objeción de créditos fiscales, efectuada por la DGII, es

totalmente improcedente, al verificar mediante libros de compras del IVA y declaraciones del citado impuesto, proporcionados por la contribuyente, que dicha suma no fue acreditada ni reclamada como crédito fiscal deducible.

La Sala estableció que es ilegal la resolución pronunciada por el TAI, por medio de la cual modificó la resolución emitida por la DGII en el sentido de que en virtud que dicho Tribunal había omitido la opinión brindada por el asesor designado en el proceso; determinando que para reestablecer el derecho violado que el TAI debería dictar resolución que excluyera la objeción de créditos fiscales antes relacionados.

2.5.2.8. Valoración Grupal, Análisis y Crítica.

En cuanto a la resolución emitida, la consideramos acertada, en el sentido de la necesidad de dar cumplimiento al principio de congruencia, el cual establece que debe existir pronunciamiento, en cuanto a las peticiones de los interesados, y con el principio de legalidad, en el sentido que el sujeto activo de la recaudación debe regirse a lo establecido por las regulaciones referidas a los impuestos.

Respecto a la recaudación de impuestos, en la presente sentencia podemos encontrar nuevos elementos para la determinación de los impuestos asignados a los contribuyentes, como es la aplicación de los derechos constitucionales de audiencia,

debido proceso y defensa de las partes; ya que en el caso analizado el contribuyente hizo valer su derecho al pronunciarse y evidenciar los errores cometidos en la aplicación de la imposición de impuestos.

Lo anterior en referencia a los alegatos expuestos por la parte demandante, respecto a que se rindió un informe justificativo para ejecutar los pagos de los impuestos, condenando el pago sin haberle concedido el derecho constitucional de defensa, por lo cual el procedimiento carecía de legalidad.

2.5.3. Análisis de la Sentencia número 231- C - 2002.

2.5.3.1. Tribunal que conoce del caso

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

2.5.3.2. Sujetos que intervienen en el caso.

- Como parte demandante tenemos a una persona jurídica, representada por sus Apoderados Generales Judiciales.
- Como parte demandada el *Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos*, en cuanto modificó resolución pronunciada por la *Dirección General de Impuestos Internos*.

2.5.3.3. Acto Impugnado en Relación a la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

La determinación del remanente de Crédito Fiscal y el pago de IVA, específicamente la imposición de pagos por comisiones recibidas por ventas de equipo para construcción y muebles para oficina, efectuadas como un facilitador del negocio en el extranjero. Asimismo, el mantenimiento a dicha maquinaria vendida; considerados por la demandante como exportación de servicios de mantenimiento, que según esta, se enmarcan dentro de los límites establecidos en el Art. 74 LIVA, que no están afectas al pago de IVA, pues se aplica tasa cero de conformidad al Art. 75 LIVA.

2.5.3.4 Argumentos de la Parte Demandante.

La parte demandante argumentó la errónea aplicación de los artículos 74 y 75 LIVA; estableció que su representada desarrolla la labor de vender y dar mantenimiento a maquinaria o equipo que ha sido comprado, y que esa labor genera a favor de la empresa el cobro de un precio por el servicio de mantenimiento que nada tiene que ver con la comisión que se recibe por haber facilitado el negocio.

Concluyendo, que los servicios por los cuales se cobra una comisión fueron utilizados exclusivamente en el extranjero por los compradores a quienes se prestó el

servicio, por lo cual dichas comisiones no se consideran hechos generadores para el pago del impuesto.

2.5.3.5. Argumentos de la Parte Demandada.

Esta basó sus argumentos en que las comisiones en casos como el impugnado, para que se consideren exportación de servicios, de mantenimiento de maquinaria y equipo, como la demandante argumentó, se deben cumplir tres supuestos: que el servicio sea prestado dentro del territorio nacional; que el usuario del servicio no sea residente en el país; y, que el servicio se utilice exclusivamente en el extranjero; y que el último de ellos no lo cumple la empresa demandante.

2.5.3.6. Pretensiones Específicas.

Se pretendía declarar ilegal la resolución dictada por la DGII, en cuanto al pago de IVA, en concepto de remanentes no declarados por pagos de comisiones que a criterio de los representantes de la empresa demandada, constituyen tasa cero, según lo establecido en los Arts. 74 y 75 LIVA.

2.5.3.7. Síntesis de la Resolución.

Se declaró legal la resolución de la DGII; sobre el pago en concepto de remanente de Crédito Fiscal, y al pago del IVA, por las comisiones no pagadas y que son hechos

generadores de dicho impuesto. Esto por la razón que para la aplicación de la tasa cero, los servicios debieron ser realizados y utilizados totalmente en el extranjero, Art. 74 y 75 LIVA, siendo improcedente pretender que dichos servicios se consideren operaciones de exportación.

2.5.3.8. Valoración Grupal, Análisis y Crítica.

Es necesario establecer la errónea aplicación de los preceptos tributarios por parte de los obligados al pago del IVA, así como el desconocimiento de las actividades que se gravan, como se ha podido evidenciar en el análisis de la presente sentencia.

La estrecha relación que guarda con el tema de la recaudación, se da en el sentido de que muchos de los impuestos dejan de ser percibidos por la falta de pago o evasión, esto se debe a que los preceptos legales que regulan las actividades que generan el pago, no son entendidos claramente por los obligados, es decir, existe duda en cuanto a las actividades que son gravadas por la ley.

Por lo que consideramos el urgente control efectivo de las autoridades competentes, en el sentido que estos deben regular con tiempo y anticipación el giro o actividad comercial de cualquier empresa establecida, con el objeto de evitar la evasión del impuesto por falta de conocimiento o por malicia de los obligados.

CAPITULO 3

“COMPARACIÓN DE LOS MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO TIPO VALOR AGREGADO DE CHILE Y COSTA RICA, RESPECTO A LOS MECANISMOS DE RECAUDACION EN EL SALVADOR”.

El análisis de los mecanismos de recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado, de Chile y Costa Rica, se consideraron como parámetro, ya que en la actualidad representan altos porcentajes en el financiamiento de sus actividades estatales y sus niveles de recaudación sobrepasan a los demás de la región latinoamericana.

En primer lugar, cabe destacar que en Chile, los ingresos tributarios, ocupan un lugar muy importante en lo que respecta al gasto público de su economía, como mas adelante se detallara, se maneja una efectiva política pública para abordar la distribución de los gastos; los regímenes tributarios, de manera excepcional el IVA, han contribuido en los últimos 15 años a favorecer el sostenimiento de los sectores de educación, salud, cultura y deporte.²⁶³

En segundo lugar, se ha considerado el análisis de los mecanismos de recaudación del IVA, en Costa Rica, debido a que la recaudación de impuestos en ese país, lo ubica

²⁶³ Exposición de Hacienda Pública, Ministerio de Hacienda de Chile, 2005.

en primer lugar, sobre los demás países del istmo centroamericano, ha representado en la actualidad buena parte en el financiamiento de los gastos públicos.²⁶⁴

Por lo anterior, el análisis de los mecanismos de recaudación del IVA, en esos países posee importancia para nuestra investigación, en el sentido de realizar una comparación y de señalar diferencias que conlleven a buscar recomendaciones a las problemáticas que con mayor frecuencia se dan en la recaudación de dicho impuesto en nuestro país.

3.1. El Impuesto Tipo Valor Agregado en Chile.

Para iniciar el estudio de la recaudación del IVA, en este país, es conveniente realizar una breve explicación de lo que constituye su sistema de recaudación de impuestos; el Sistema Tributario Chileno, está constituido por Impuestos Directos e Indirectos.

En Chile, se tiene como principal objetivo que los impuestos deben recaudar los recursos necesarios para financiar el gasto público, como en todos los estados; así, tenemos que los impuestos financian casi el 80% del gasto público, según datos de recaudación tabulados por el Servicio de Impuestos Internos, por sus siglas SII, hasta el año dos mil cinco, por lo cual la recaudación tributaria ha contribuido a la estabilidad fiscal, en dicho país.

²⁶⁴ Informe comparativo del Impuesto al Valor Agregado -IVA- ó General a las Ventas -IGV- de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, emitido por la Secretaría de Integración Económica Centroamericana - SIECA-, 2004.

Asimismo, tenemos que las políticas de recaudación de impuestos pretenden recaudar distorsionando al mínimo posible las decisiones económicas; en general no discrimina por el origen de los ingresos ni por las formas de consumo, la aplicación y el cobro de los impuestos, como lo es el IVA, han sido orientados a evitar la doble tributación.

El Servicio de Impuestos Internos, en ese país, ha implementado en la actualidad la aplicación de los impuestos por medio del Principio de Equidad, lo que significa, la aplicación de impuestos debe preservar criterios de igualdad para todos los contribuyentes, con lo cual se establece una tasa única, para el pago del IVA.

Habiendo establecido los anteriores parámetros, cabe mencionar que la Estructura Tributaria en Chile está constituida por pocos impuestos de alto rendimiento, los principales son IVA y Renta; los ingresos tributarios en Chile, exhiben una fuerte concentración en los impuestos internos al consumo, dentro de ellos el más importante es el IVA al aportar una cifra que sobrepasa la mitad de toda la recaudación, según el cuadro siguiente:

Ingresos Tributarios - Años 2003 y 2004						
	Monto ⁽¹⁾ (millones de US\$)		% del Total Neto, Gov. Central		% del PIB	
	2003	2004 proy(5)	2003	2004 proy(5)	2003	2004 proy(5), (6)
Impuesto a la Renta	3,223	3,856	27.45	25.76	4.47	4.16
IVA	5,875	7,629	50.04	50.97	8.15	8.23
Impuestos Especiales sobre Ciertos Bienes⁽²⁾	199	236	1.70	1.58	0.28	0.26
Impuestos Específicos⁽³⁾	1,422	1,637	12.11	10.94	1.97	1.77
Otros⁽⁴⁾	1,021	1,611	8.70	10.76	1.42	1.74
Total Ingresos Tributarios	11,741	14,969	100.00	100.00	16.29	16.15

Fuente: Elaborado por el SII a base de la información de la Tesorería General de la República

Notas

(1) Calculado usando tipo de cambio promedio de cada año.

(2) Incluye impuestos a productos suntuarios; vehículos; y bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares

(3) Incluye impuesto a los tabacos, cigarros, cigarrillos y combustibles

(4) Incluye impuestos al comercio exterior; timbres y estampillas; juegos de azar; herencias y donaciones; y otros impuestos.

(5) Ingresos tributarios año 2004 proyectados a base de información acumulada de recaudación al mes de noviembre.

(6) Se proyecta el PIB nominal del año 2004 usando variación acumulada para los primeros tres trimestres respecto a igual lapso del año anterior (13,4%).

El estudio de la aplicación del IVA en Chile, es conveniente para hacer una comparación con la aplicación de este impuesto en nuestro país, dado los índices que presenta este impuesto en ese país, por lo que nos referiremos a las generalidades en la aplicación del IVA, en Chile; dicho impuesto se encuentra regulado en la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios de Chile (LSIVSC).²⁶⁵

Dentro del sistema legal chileno, las disposiciones generales relativas al cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los impuestos, se encuentran contenidas dentro del Código Tributario, asimismo en este se establecen una serie de sanciones e infracciones concernientes al incumplimiento de las obligaciones tributarias.²⁶⁶

²⁶⁵ Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios de Chile, ley N° 1.606, publicada en el Diario Oficial del 3 de Diciembre de 1976.

²⁶⁶ Código Tributario de Chile, ley N° 830, decreto de ley N° 830, publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974.

En cuanto al sistema legal, de aplicación penal, las figuras de la Evasión y Elusión de impuestos son regulados de forma especial por la Ley Contra la Evasión y Elusión Tributaria Chilena. (LCEEC).

3.1.1. Objeto del Impuesto Tipo Valor Agregado en Chile.

Gravar exclusivamente, el valor que se añade al precio de las ventas de un determinado bien o servicio, en cada una de las etapas: producción, distribución y comercialización; asimismo como impuesto indirecto su objeto es el de establecer ciertas restricciones, para obtener una optima recaudación fiscal, Art. 8 LSIVSC.

3.1.2. Actividades que Grava el Impuesto Tipo Valor Agregado.

En las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios gravadas con el IVA, el tributo se devenga en la fecha de emisión de la factura o boleta; si se trata de ventas, en caso que la entrega sea anterior a la emisión del documento o cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no corresponde emitirlo, el impuesto se devenga en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies.

En las prestaciones de servicios, cuando la percepción del ingreso es anterior a la emisión de la factura o boleta, o no corresponde emitir estos documentos, el impuesto se devenga en la fecha en que la remuneración se percibe o se pone, en cualquier forma a disposición del prestador del servicio.

Para efectos de precisar que actos o actividades causan el hecho generador del pago del IVA, en la legislación Chilena, de manera concisa, señalamos:

- a) Las importaciones.
- b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades.
- c) Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizadas en liquidación de sociedades civiles y comerciales.
- d) Los retiros de bienes corporales muebles, para uso o consumo personal o familiar, ya sea de producción propia o para la prestación de servicios.
- e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción.
- f) La venta de establecimientos de comercio.
- g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles y de otras prestaciones similares.
- i) El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados ha dicho fin.

- j) Las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros.
 - k) Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.
 - l) Las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra.
 - m) La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable.
- Art. 8 de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios de Chile.

3.1.3. Método para Determinar el Impuesto Tipo Valor Agregado.

Dada la aplicación de los mecanismos de recaudación de la economía Chilena, en la cual se pretende establecer la simplicidad en la aplicación del IVA, se utiliza el *Método de Sustracción*, sobre base financiera.

Se calcula la obligación tributaria del contribuyente aplicando la tasa del impuesto al total de las ventas del período -débito fiscal- y se descuenta el impuesto por las compras en el mismo período -crédito fiscal-, dando como resultado el impuesto a pagar.

El *Método de Sustracción*, aplicando el denominado "*impuesto contra impuesto*" - débito fiscal menos crédito fiscal- es el adoptado, ya que según datos proporcionados por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, es el que permite que juegue la contraposición de intereses entre compradores y vendedores y evita la complejidad del método de adición para estimar el valor agregado de las empresas, Art. 23 y siguientes LSIVSC.

3.1.4. Tasa Impositiva.

La tasa impositiva es del 19% sobre la base imponible del precio de venta, por el valor de las operaciones respectivas, según lo establece el Art. 14 de la LSIVSC.

3.1.5. Sujetos que Intervienen.

En la legislación Chilena, se establece que son contribuyentes del pago de impuestos a las ventas y servicios, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada; el tributo afecta al adquirente, al beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión; igualmente, el impuesto afecta a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios.

Son considerados sujetos obligados al pago del IVA, según lo determina el Art. 10

LSIVSC:

- a) El importador, habitual o no.
- b) El comprador o adquirente, cuando el vendedor no tenga residencia en Chile.
- c) Las Sociedades.
- d) El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero; y,
- f) Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos.

El sujeto activo, en la relación tributaria es el Estado, a través del Servicio de Impuestos Internos, Institución Estatal, asimismo la Dirección Nacional de Impuestos Internos, es ente encargado de la fiscalización y aplicación de las leyes tributarias, según lo establece el Art. 2 del RALSIVSC.

3.1.6. Obligaciones.

La Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios de Chile, establece en los Arts. 51 y siguientes, una serie de Obligaciones Formales y Obligaciones Sustantivas, para el cumplimiento del pago del IVA, dentro de las cuales cabe hacer mención a las siguientes:

- Obligación de presentar la declaración del impuesto.
- Obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes.
- Pagar el impuesto.
- Pagar las retenciones correspondientes.

3.1.7. Exenciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

En lo pertinente al IVA, se establecen las siguientes exenciones al pago de este impuesto, según lo regula el Art. 12 LSIVSC, de la siguiente manera:

I. Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes:

- 1.- Los vehículos motorizados usados, excepto los que se importen y los que se transfieran en virtud del ejercicio, por el comprador, de la opción de compra contenida en un contrato de arrendamiento con opción de compra de un vehículo.
- 2.- Las especies transferidas a título de regalía a los trabajadores por sus respectivos empleadores.
- 3.- Las materias primas nacionales, siempre que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación.

II. La importación de las especies efectuadas por:

1. El Ministerio de Defensa Nacional, asimismo por las instituciones y empresas dependientes o no de dicha Secretaría de Estado.
2. Las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en Chile; las instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca, y los diplomáticos y funcionarios internacionales.
3. Los funcionarios o empleados del Gobierno Chileno que presten servicios en el exterior y por inmigrantes.
4. Los tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando éstas constituyan equipaje de viajeros.
5. Los pasajeros y residentes procedentes de zona de régimen aduanero especial.

Asimismo, dentro de esta legislación están exentas las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados por el Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones; y, a las Universidades.

6. Las instituciones u organismos que se encuentren exentos de impuestos en virtud de un tratado internacional ratificado por el Gobierno de Chile.

7. Los productores, siempre que se trate de materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación.
8. Los inversionistas y las empresas receptoras, por el monto de la inversión, siempre que consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera.
9. Las importaciones que constituyan premios o trofeos culturales o deportivos, sin carácter comercial.
10. Los artistas chilenos respecto de las obras ejecutadas por ellos.

III. Las especies que se internen:

1. Por los pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estadía en Chile, y siempre que se trate de objetos personales y vehículos para su movilización en el país.
2. Transitoriamente al país en admisión temporal, almacenes francos, en depósito aduanero, en tránsito temporal u otra destinación aduanera semejante.

IV. Las especies exportadas para su venta al exterior.

V. Las siguientes remuneraciones y servicios:

1. Los ingresos percibidos por concepto de entradas a los siguientes espectáculos y reuniones:

- Artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación Pública.
- De carácter deportivo.
- Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de instituciones de beneficencia con personalidad jurídica.
- Circenses presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas chilenos.

2. Los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa, y los pasajes internacionales tratándose de fletes marítimos o aéreos del exterior a Chile.

3. Las primas de seguros que cubran riesgos de transportes respecto de importaciones y exportaciones, de los seguros que versen sobre cascos de naves y de los que cubran riesgos de bienes situados fuera del país;

4. Las primas de seguros que cubran riesgos de daños causados por terremotos o por incendios que tengan su origen en un terremoto.

5. Las primas de seguros contratados dentro del país que paguen la Federación Aérea de Chile.
6. Las comisiones que perciban los Servicios Regionales y Metropolitano de Vivienda y Urbanización sobre los créditos hipotecarios que otorguen a los beneficiarios de subsidios habitacionales.
7. Los ingresos que no constituyen renta.
8. Los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales o fianzas otorgados por instituciones financieras.
9. El arrendamiento de inmuebles.
10. Los servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados.

Se consideran liberadas del impuesto las siguientes empresas e instituciones:

1. Las empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.
2. Las agencias noticiosas.
3. Las empresas navieras, aéreas ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.
4. Los establecimientos de educación, limitándose a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.
5. Los hospitales, dependientes del Estado o de las Universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro.

3.1.8. Infracciones por Incumplimiento del Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

El sistema legal chileno, referente al pago de impuestos, se determina en primer lugar por las infracciones contenidas en cada una de sus leyes, la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en la cual se regula lo relativo al IVA, establece a partir del Art. 63, sanciones relativas a los incumplimientos de las obligaciones contenidas en ese

cuerpo legal; en este país se agota la vía administrativa por medio de las infracciones y sanciones contempladas en el Código Tributario.²⁶⁷

Cabe mencionar, que en la actualidad las figuras delictivas de la Elusión y la Evasión de Impuestos, son reguladas por medio de la LCEEC, estableciéndose así una regulación especial sobre estas, con lo cual se pretende fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de impuestos y cerrar fuentes de evasión y elusión.²⁶⁸

Respecto a las sanciones tributarias, el Código Tributario Chileno, establece desde multas mensuales, hasta el arresto del contribuyente infractor hasta por quince días, como medidas de apremio a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas; para la aplicación de esta última, es requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable, por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, Art. 97 CTC.

En el caso de las sanciones pecuniarias responde en primer lugar el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas, lo anterior según el Art. 98 CTC.

²⁶⁷ Ibidem.

²⁶⁸ Ley Contra la Evasión y Elusión Tributaria – Ley 19.738, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 junio de 2001.

Las sanciones corporales y los apremios, se aplican a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento, Art. 99 CTC.

3.2. El Impuesto Tipo Valor Agregado en Costa Rica.

El análisis de la aplicación del IVA en Costa Rica, es importante, debido a que los índices apuntan los mayores niveles en la recaudación de este impuesto, a nivel Centroamericano, ubican a Costa Rica sobre los demás países del istmo, este país logra un alto margen en la recaudación de este impuesto, por lo que puede financiar gran parte de su actividad estatal.

En Costa Rica, el Impuesto General sobre las Ventas, es un Impuesto al Valor Agregado, aplicable en la venta de mercancías y en la prestación de algunos servicios, específicamente indicados en el cuerpo normativo de la Ley del Impuesto General sobre Ventas.²⁶⁹

El sistema legal tributario en Costa Rica, es regulado de manera general por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dentro del cual se establecen las obligaciones formales y sustantivas en la aplicación del pago de impuestos, incluyendo obligaciones relacionadas al pago del IVA, conocido como Impuesto General sobre las

²⁶⁹ Ley del Impuesto General sobre Ventas, ley No. 6826, de fecha del 8 de noviembre de 1982

Ventas; asimismo contiene una serie de infracciones relativas al incumplimiento de las obligaciones.²⁷⁰

3.2.1. Objeto del Impuesto Tipo Valor Agregado en Costa Rica.

Este impuesto grava la transferencia del dominio, a título gratuito u oneroso, de todo tipo de mercancías, así como de los servicios gravados por la ley mencionada; en Restaurantes, Cantinas, Centros nocturnos (sociales, de recreo y similares), hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no, talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos, talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías, Aparcamientos de vehículos.

Además, los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares, servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias, servicios de bodegaje y otros servicios no financieros -almacenes generales de depósito, de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías-.

Así también, los servicios de lavandería y aplanchado de ropa, espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiben películas para niños, servicios publicitarios prestados a través de la radio, la prensa y la televisión, transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas

²⁷⁰ Ley Número 4755, con fecha de publicación 3 de mayo de 1971.

similares, así como la grabación de videos y pistas, y su arrendamiento, servicios de las agencias aduanales.

Finalmente, los servicios de correduría de bienes raíces, mudanzas internacionales, primas de seguros, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social, servicios prestados por imprentas y litografías; exceptuando la Imprenta Nacional, las de universidades públicas, del Ministerio de Educación, así como del Instituto Tecnológico y la Editorial de Costa Rica, todo de conformidad al Art. 1 de la LIGVCR.

3.2.2. Actividades que Grava el Impuesto Tipo Valor Agregado.

La aplicación del IVA, en Costa Rica, corresponde a la realización de las siguientes actividades:

- Al comprador, en la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero.
- Al importador, en las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda.

- Al cliente en la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero.
- Al contribuyente, en el uso o consumo de mercancías en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa.
- Al comprador o consignatario, en las ventas en consignación y a los apartados de mercancías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso.

3.2.3. Método para Determinar el Impuesto Tipo Valor Agregado.

En Costa Rica, se aplica el *Método de Sustracción* sobre la base financiera, estableciendo el denominado "*Impuesto contra Impuesto*"; el impuesto se aplica a todas las transacciones de mercancías y servicios gravados, menos el impuesto pagado por compras de insumos y mercaderías gravados en el mismo período.

El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal, que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes, el débito fiscal se determina aplicando la tarifa del IVA al total de ventas gravadas del mes correspondiente.

Cuando el crédito fiscal es mayor que el debito, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente; el crédito fiscal por compras locales debe estar respaldado por facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, Art. 14 LIGVCR.

3.2.4. Tasa Impositiva.

Para referirnos al cálculo del impuesto es importante hacer referencia que la tarifa del impuesto fué del quince por ciento -15%- para todas las operaciones, de acuerdo al Art. 1 LGIVSCR. Esta tarifa fue aplicada durante los primeros dieciocho meses de entrar en vigencia la ley, al cabo de los cuales se redujo al trece por ciento -13%-.

En la actualidad, respecta al consumo de energía eléctrica en general se aplica la tarifa del 13 %; a excepción del consumo de energía eléctrica residencial, cuya tarifa es permanente en un 5%.

3.2.5. Sujetos que Intervienen.

Intervienen como sujetos pasivos en la recaudación del IVA, los que ostentan la calidad de contribuyentes, comprendidos como las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, Art. 13 LIGVCR, así también, las personas

físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas por exportaciones.

En la legislación en comento, interviene como sujeto activo en la recaudación del IVA, el Estado; por medio de la Dirección General de la Tributación Directa (DGTD), ente encargado de la administración y fiscalización de este impuesto.

3.2.6. Obligaciones.

En relación a la recaudación de este impuesto, en Costa Rica, se tiene que son obligados al cumplimiento de este impuesto, los contribuyentes y declarantes, de acuerdo al Art. 8 LIGVSCR, las siguientes:

- Extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados.
- En los documentos debe consignarse respectivamente el número de inscripción y anotar el precio de la venta.

- Llevar y mantener al día un registro de compras y otro de ventas, es decir, registros contables.
- Deben consignar su número de inscripción en toda declaración, comprobante de depósito y comunicación que presenten o dirijan a la Administración Tributaria.
- Los contribuyentes deberán mantener en un lugar visible de sus establecimientos comerciales la constancia de inscripción (Formulario D-140 presentado ante la administración).
- Los contribuyentes deben liquidar el impuesto a más tardar el décimo quinto día de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas correspondientes al mes anterior, en el momento de presentarla, debe pagarse el impuesto respectivo; la obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente.
- El impuesto o, en su caso, las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los contribuyentes; mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente, la obligación de

presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto.

- Los contribuyentes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos, y las correspondientes a sus casas matrices, Art. 15 LIGVCR.

3.2.7. Exenciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

En dicha legislación se establecen las siguientes exenciones a la base imponible del IVA:

- Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva.
- El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas, suministrados por terceras personas y facturadas por separado.

- Los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado.
- En la prestación de servicios, el impuesto se determina sobre el precio de venta, después de deducir los importes, cuando correspondan.
- En la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda.

Están exentas del pago de este impuesto, según lo regulado en el Art. 9 LIGVCR, las ventas de: artículos definidos de la canasta básica alimentaria, reencauches y llantas para maquinaria agrícola, productos veterinarios e insumos agropecuarios que definan el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda; medicinas, libros, composiciones musicales, cuadros y pinturas creados en Costa Rica por pintores nacionales o extranjeros y cajas mortuorias.

Asimismo, están exentos: el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a 250 Kw. /h; cuando el consumo mensual exceda los 250 Kw. /h el impuesto se aplicará al total de Kw. /h consumido; exportaciones de bienes gravados o no por el IVA y la reimportación de mercaderías nacionales que ocurra dentro de los tres años siguientes a su exportación.

3.2.8. Infracciones al Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

En la legislación Costarricense, las infracciones relativas a la recaudación tributaria se clasifican en: infracciones administrativas y delitos tributarios; la Administración Tributaria, es el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consisten en multas y cierre de negocios, Art. 65 CTCR.

Las infracciones, en la legislación Costarricense, son consideradas, en lo pertinente de la siguiente manera:

- Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción.
- Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias.
- Mora en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria.
- Falta de ingreso por omisión o inexactitud.

- Hechos irregulares en la contabilidad.
- No llevar libros de contabilidad, si existe obligación de llevarlos.
- No tener legalizados los libros de contabilidad, cuando sea obligatorio.
- No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan.
- Mantener los libros con un atraso superior a los tres meses.
- Incumplimiento en el suministro de información.
- No emisión de facturas.

Las infracciones que dan lugar al cierre de negocios, son las siguientes:

- Destrucción o alteración de sellos.
- Reducción de sanciones.
- Inducción a error a la Administración Tributaria.
- No entrega de tributos retenidos o percibidos.

Uno de los mecanismos orientados al control y fiscalización del pago del IVA, en esta legislación es la denominada Lotería Fiscal, que consiste en la exigir el comprobante de las compras realizadas por el consumidor final, para estimular a exigir la factura o el documento que la reemplace.

Lo anterior se estimula a través de sorteos de dinero, en forma mensual, con el único requisito de enviar en sobre cerrado la mayor cantidad de facturas, para lo cual la Administración Financiera destina una parte del presupuesto nacional para hacer efectivo este método de fiscalización del IVA.

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda, reglamenta la organización, el sistema de sorteos, la periodicidad, la cantidad y la clase de premios, establece el órgano encargado de la organización y administración de los sorteos y todo lo relativo a este sistema de lotería.

3.3. Semejanzas y Diferencias de las Leyes Analizadas con la Ley del Impuesto Tipo Valor Agregado en El Salvador.

3.3.1. Semejanzas.

En primer lugar, cabe mencionar que en Chile, Costa Rica y El Salvador, la Recaudación del IVA, constituye gran parte del financiamiento del gasto público, asimismo, la implementación del mismo es de base relativamente simple y diferente a los demás impuestos, pretendiendo una mayor regulación para hacer eficaz el cumplimiento de las obligaciones derivadas en la recaudación de este.

Respecto a las actividades que grava el IVA, en los tres países mencionados, dicho impuesto es aplicado a las ventas y prestación de servicios, generalmente se menciona la venta de bienes, y estos países son casi unánimes en identificar los bienes con productos manufacturados o mercaderías, estos en general son definidos como bienes muebles tangibles que son objeto de transacciones comerciales.

El concepto básico del objeto, implica la exclusión de bienes intangibles, en general, excluyendo sectores primarios tal como lo son la agricultura, pesca y minería, entre otros; en el caso de los servicios, se establecen algunas diferencias que se analizarán con posterioridad.

Asimismo, cabe destacar la aplicación de la *tasa cero*, en la regulación del IVA, en los tres países, de manera exclusiva para el caso de las exportaciones, con la finalidad de facilitar la administración y recuperar los créditos por insumos gravados.

De acuerdo al análisis realizado, respecto al método para la determinación del IVA, en los países de Chile y Costa Rica, establecemos que en ambos es igual que en nuestra legislación, es decir, el *Método de Sustracción* sobre base financiera -"impuesto contra impuesto"-; es simple, el IVA se aplica a todas las transacciones de mercancías y servicios gravados, menos el impuesto pagado por compras de insumos y mercaderías gravados en el mismo período.

En lo relativo a los sujetos que intervienen en la recaudación del impuesto; este es un elemento bastante homogéneo en las leyes que contienen la regulación relativa al IVA, en los tres países, ya que se definen como sujetos del impuesto al vendedor habitual de los bienes gravados.

En cuanto a las obligaciones relativas al pago del IVA, en los mecanismos utilizados para la recaudación de este impuesto, en Chile y Costa Rica, en comparación a las existentes en El Salvador, establecemos las que se asemejan en lo pertinente, de la siguiente manera:

a) El IVA, es administrado en base a liquidaciones de los contribuyentes determinados por el Estado, a través del Fisco, en base a declaraciones; la determinación y pago del impuesto generalmente se hace en forma mensual;

b) Con respecto al pago, este tributo no tiene especiales características; sólo puede mencionarse que en los países relacionados y El Salvador, el período de pago es el mismo que para la presentación de las liquidaciones.

c) La transferencia del impuesto es prácticamente inmediata, observando únicamente algunas características especiales en cada una de las regulaciones, porque ciertas reglas deben dictarse para establecer cómo y bajo qué condiciones la transferencia tiene lugar.

d) Las reglas administrativas sobre contabilización, registro, etc., son comunes a las que se exigen para el control del impuesto en comento, en El Salvador.

En cuanto a las exenciones, de manera general, en los tres países se aplican de manera diversa, que si bien es cierto representan diferencias sustanciales, cabe aclarar que constituyen semejanzas, respecto a los bienes y servicios que por naturaleza son esenciales para el desarrollo de la sociedad, como lo son: hospitales públicos, servicios de seguridad social, educación pública, estaciones públicas de radio y televisión, etc.

Respecto a las infracciones por incumplimiento de las obligaciones derivadas del pago del IVA, las legislaciones de Chile y Costa Rica, en comparación a El Salvador, se regula de forma administrativa, con la única finalidad de lograr la captación de fondos para ser destinados a los fines sociales a los cuales esta destinada la actividad social de dichos Estados.

3.3.2. Diferencias.

Las formas legislativas del IVA, son significativamente similares en Chile, Costa Rica y El Salvador, probablemente porque los dos primeros, al igual que otros del Continente Americano, influyeron en la implementación del IVA, en los países que posteriormente regularon este impuesto, como es el caso de El Salvador.

Debe notarse que hay diferencias significativas, entre la simplicidad de algunas normas y la relativa complejidad de otras, lo cual depende de las necesidades específicas que se requieren en cada país, por lo que procederemos a mencionar las diferencias más significativas entre los mecanismos de recaudación del IVA, en Chile y Costa Rica, respecto a los mecanismos de este impuesto en El Salvador.

Respecto a las actividades que gravan el IVA, en Chile, es preciso señalar que la agricultura y la minería es incluida en el IVA, en una base regular que permite a los agricultores deducir los créditos por sus compras de insumos (fertilizantes) y maquinarias gravadas; a diferencia de El Salvador, en donde la agricultura y la minería son excluidas, para simplificar la administración del impuesto.

Respecto a lo anterior, la producción agrícola se destina al consumo como alimentos; otra parte se exporta y en consecuencia tampoco se halla sujeta a tributación; y, respecto a la producción destinada al sector manufacturero es gravada como ventas de este sector -sin crédito alguno por la etapa agrícola-.

Asimismo, la legislación Chilena establece como prestación de servicios que causan el IVA, actividades de carácter comercial, de amplia gama, definidas en el texto de la LSIIVSC; por otra parte en Costa Rica, se gravan únicamente algunos servicios, tal como los prestados por hoteles, restaurantes, bares y similares; de igual manera nuestra

legislación establece una serie de actividades que gravan el IVA, incluyendo servicios profesionales.

Con referencia a la Tasa de aplicación del IVA, estas varían de país en país; en Chile, se aplica una tasa impositiva, la más elevada, 19 %; en Costa Rica se aplica una tasa del 13 % para todas las operaciones, al igual que en El Salvador, la diferencia radica que en Costa Rica, se exceptúa el consumo de energía eléctrica residencial que es permanentemente del 5 %.

Otra de las diferencias mas significativas entre la aplicación del IVA en Chile y Costa Rica, respecto de El Salvador, se observa en cuanto al sujeto de este impuesto, ya que Chile y El Salvador, definen como sujeto del impuesto al vendedor habitual de los bienes gravados en las leyes que regulan el IVA; sin embargo, la Ley General de Ventas de Costa Rica, establece que los contribuyentes son entes públicos o privados, personas físicas o jurídicas dedicadas a la venta de mercaderías.

En cuanto a las exenciones al pago del IVA, se puede mencionar que las regulaciones del IVA; en Chile, Costa Rica y El Salvador excluyen del IVA una serie de bienes que por definición deberían estar gravados, estas envuelven un considerable grado de discreción y las diferencias entre las legislaciones son sustanciales.

Asimismo, en Chile y Costa Rica, se encuentran exentos del pago del IVA, varios alimentos de la canasta básica, como una medida de beneficiar a la sociedad; a diferencia de El Salvador, en donde no existe una regulación específica, que exima del pago del impuesto a ningún tipo de alimentos.

En Chile el IVA, se establece una lista de exenciones larga, que son aplicadas de gran manera en las exportaciones e importaciones, y las demás aplicadas con rigor sobre actividades y servicios que versan en las necesidades primarias de la población.

La lista de exenciones, es también larga en Costa Rica, con la única diferencia que los bienes exentos se clasifican por orden alfabético, y se eximen bienes que son considerados de consumo esencial para personas de reducido ingreso, tal como alimentos frescos, vestimenta, útiles escolares, algunos bienes del hogar, etc.

En Costa Rica, también se nota una tendencia a limitar las exenciones de los bienes esenciales, como versa en dicha ley, exenciones de los bienes incluidos en la "canasta básica de consumo familiar", utilizada para calcular la evolución de los índices de precios.

En Chile, se grava con el IVA los bienes inmuebles, a diferencia de las legislaciones de Costa Rica y El Salvador, en las cuales se restringe el pago de este impuesto a los bienes muebles.

CAPITULO 4

“ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CAUSAS QUE INTERVIENEN EN LA EFICACIA DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.”

4.1. Eficacia en la Aplicación de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La implementación del IVA, en nuestro país, ha tenido como objetivo primordial, dinamizar la actividad comercial, a través de la aplicación de un impuesto tipo valor agregado que ofrezca facilidad en su aplicación real y jurídica; asimismo, que optimice los niveles de recaudación de impuestos y la armonización del régimen fiscal.

El análisis de la eficacia en la aplicación de la LIVA, ha tenido como objeto dar a conocer directamente la medida en que el IVA es aplicado conforme a sus disposiciones positivas, tanto por el conocimiento que tienen los contribuyentes de las obligaciones derivadas del pago del impuesto, como de los controles administrativos y la aplicación de sanciones en la realidad jurídica.

A efecto de este análisis, ha sido necesario establecer el nivel de conocimiento que se tiene de la información proporcionada por la Administración Tributaria respecto de las obligaciones derivadas del pago del impuesto y su papel como ente fiscalizador y

esto conforme a los resultados obtenidos en la investigación de campo realizada en el ámbito territorial de San Salvador.

También es importante señalar, a efectos de evaluar la eficacia en la recaudación del IVA, la capacidad que tiene la Administración Tributaria de establecer métodos adecuados de fiscalización y control en la recaudación del IVA.

En primer lugar, es oportuno observar que el panorama tributario por el cual atraviesa El Salvador, en la actualidad, sostiene un incremento en la recaudación de impuestos cercano al 40%; entre 1990 y el 2004, esto se debe a la incorporación de instrumentos tributarios modernos en las estructuras impositivas como el IVA.²⁷¹

Al mismo tiempo, se han realizado esfuerzos importantes por mejorar la Administración Tributaria, no obstante, aún persiste un esfuerzo tributario insuficiente que ubica a nuestro país, y a los demás del área Centroamericana por debajo de su capacidad recaudatoria.²⁷²

Después de las reformas efectuadas en la década de los 90's, nuestro país ha requerido nuevos compromisos de reformas que modernicen los sistemas tributarios y los hagan aptos para enfrentar los desafíos del gasto público, debido a que en la

²⁷¹ Barreix Alberto, y otros; "Reforma Tributaria para el Desarrollo Humano en Centroamérica", Revista de la Comisión Económica para América Latina -CEPAL-, No. 87, 2005, pp. 83 y sig...

²⁷² Ibidem.

actualidad los recursos económicos recaudados a través de la tributación son insuficientes, trayendo como consecuencia prestación de servicio estatal de baja calidad; y, el déficit fiscal crónico que es financiado mediante endeudamiento.

El nivel de recaudación tributaria ha tenido una tendencia ascendente, que exhibe una marcada variabilidad, esta se debe esencialmente a las limitaciones impuestas a la base imponible del IVA, a los diferentes tipos de exenciones y desgravaciones, que tienden a favorecer a cierto sector de la sociedad; así como por los altos niveles de incumplimiento y evasión que existen en nuestro país, los cuales han generado la necesidad de efectuar reformas tributarias que permitan controlar y ejercer presión impositiva en los contribuyentes del pago del IVA.²⁷³

Lo anterior ha permitido elevar el nivel de control en los contribuyentes, en el cumplimiento de sus obligaciones, principalmente en el pago del impuesto, y en la implementación planes masivos de fiscalización, lo cual ha arrojado datos sorprendentes, pero todavía exhibe una marcada evasión del pago, dado que no existen verdaderos programas de eliminación de esta conducta, la labor de la Administración se ha basado en la investigación de los casos en los cuales se ha detectado el fraude fiscal.

Pese a la evolución acontecida en la legislación tributaria, El Salvador tiene todavía una carga impositiva muy baja; además, la continua liberalización del comercio exterior

²⁷³ Ibidem.

ha impuesto una pesada tarea a la Administración Tributaria; ya que ahora debe administrar un sistema complejo y controlador que abarque un mayor número de contribuyentes internos.²⁷⁴

En segundo lugar, es de considerar que a través de las reformas tributarias se ha buscado resarcir las pérdidas de ingresos tributarios debidas a la liberalización del comercio exterior, recurriendo a aumentos sucesivos del IVA, tratando de contrarrestar lo que se percibe como un efecto regresivo de este impuesto, otorgando exenciones sustanciales y tratamientos técnicos poco convenientes a los bienes incluidos en la canasta de consumo.²⁷⁵

En nuestro país no se ha considerado la reducción o eliminación de la tasa del IVA en los productos de la canasta básica, en medicamentos, vestuario, ni en los servicios esenciales, que permitirían un óptimo desarrollo en la sociedad salvadoreña; asimismo, no existe ninguna diferencia al pagar el impuesto, es el consumidor final quien lo paga; sin aplicación del principio de capacidad contributiva.

Como ya se mencionó, el IVA se ha convertido en la principal fuente de recaudación de impuestos, en el año 2004 representó 45% de la recaudación tributaria total y su contribución como porcentaje del PIB estuvo entre 4,8 y 6,3%; sin embargo, la

²⁷⁴ Ibidem.

²⁷⁵ Ibidem.

recaudación media -5,3% del PIB- es inferior al promedio latinoamericano en 0,8 puntos porcentuales del PIB.²⁷⁶

El año 2005, en lo que respecta a recaudación de IVA, se caracterizó por un mayor dinamismo en ingresos obtenidos en este período, resultando superiores en un 5.6% a los registrados en el 2004, debido básicamente a la aplicación de nuevas medidas administrativas y tributarias contempladas en la reciente reforma tributaria.²⁷⁷

A pesar de los esfuerzos por incrementar los niveles de recaudación de impuestos, en nuestro país, sigue persistiendo una reducida productividad del IVA, que solo alcanza el 40.8%, de lo esperado, lo cual evidencia los elevados niveles de evasión y las excesivas exoneraciones y uso de la tasa cero.

²⁷⁶ Informe Anual del Banco Central de Reserva, San Salvador, 2004, pp. 24.

²⁷⁷ Los ingresos tributarios -netos de devoluciones de IVA- registraron un monto de US \$ 1,602.3 millones mostrando un incremento anual de 15.9 %, inducido mayormente por el impulso del impuesto sobre la renta, el IVA y el impuesto sobre el consumo de productos, como resultado de este comportamiento alcista de los ingresos tributarios, el coeficiente de tributación se situó en 9.5% del PIB proyectado para el año 2005, al finalizar septiembre de 2005, los ingresos netos provenientes del IVA fueron de US \$ 811.8 millones creciendo 12.7 % anual y representan el 50.7 % del total de impuestos, al interior del impuesto al valor agregado, el IVA declaración mostró un crecimiento de 15.2% y el IVA importación un incremento de 13.9 %, la participación relativa del IVA importación fue de 55 % del total recaudado. **Informe del Banco Central de Reserva, “Situación Económica de El Salvador”, III trimestre, San Salvador, 2005, p. 17.**

Se sugiere que el diseño óptimo del IVA es el que establece el uso de una tasa única, aplicable a la base más amplia posible, este enfoque prioriza la neutralidad entre sectores y la simplicidad administrativa, reduciendo las oportunidades de evasión.²⁷⁸

4.1.1. Cumplimiento de las Obligaciones Derivadas del Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Para iniciar el análisis de este punto y su incidencia en la recaudación del IVA, estableceremos que las obligaciones tributarias derivadas del pago de este impuesto son necesarias para un efectivo control por parte de la administración tributaria; las cuales se encuentran establecidas en la LIVA y demás normativas que tienen relación con este impuesto.

Según la normativa tributaria los contribuyentes del IVA, están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo, existen incumplimientos a dichas obligaciones debido a condiciones económicas, culturales, académicas y otras implícitas en el ambiente tributario, condiciones que no son consideradas de manera preventiva ni correctiva por la administración.²⁷⁹

Para los contribuyentes del IVA, el pago de dicho impuesto solo representa un desembolso de efectivo, lo cual se convierte en una visión parcial, ya que no se

²⁷⁸ Barreix Alberto, y otros, Op. Cit., pp. 95 y sig.

²⁷⁹ Entrevista realizada al Coordinador Jurídico del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

considera su efecto en las repercusiones, derivadas de las multas e impuestos no pagados, que significara desembolsos en efectivo, incremento de pasivos, o disminución de utilidades; así como efectos en la medición y revelación en los estados financieros, considerando que la obligación es exigible por la fuerza coactiva de la ley.²⁸⁰

La DGII, cuenta con información en términos globales, como tendencias de los incumplimientos por pago de impuestos, las Subdirecciones generan un informe por cada impuesto de los incumplimientos determinados en las fiscalizaciones efectuadas.²⁸¹

Entre los factores observados en las fiscalizaciones y que contribuyen a los incumplimientos en las obligaciones tributarias se encuentran: falta de cultura tributaria, falta de control interno, poca importancia por parte del contribuyente, marco jurídico muy ambiguo; no existe un programa de divulgación de cumplimientos tributarios por parte de la Administración Tributaria.²⁸²

Desde la entrada en vigencia del CT, las empresas cuyos ingresos anuales son iguales o superiores a US \$ 571, 428.57 o a las que poseen activos por mas de US \$ 1,

²⁸⁰ Según datos obtenidos en encuesta realizada a contribuyentes del IVA del AMSS, 2006.

²⁸¹ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Medianos Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

²⁸² Ibidem.

142, 847 tienen la obligación de presentar dictamen fiscal, a través del auditor fiscal que ha sido nombrado por la empresa.²⁸³

El dictamen fiscal, se aplica en un 70 % a las grandes empresas, y en un 30 % a las medianas empresas; constituye una herramienta de control que tiene la función de corregir errores en la marcha y los planes de fiscalización del IVA por parte de la Administración Financiera.²⁸⁴

El Director de Fiscalización observa que de los dictámenes que no fueron presentados en el año 2005, el 80 % no fueron presentados debido a que las empresas no hicieron el nombramiento de un auditor fiscal, el 20 % restante fue por responsabilidad de los contadores que no cumplieron con su obligación.²⁸⁵

Los dictámenes recibidos en mayo de 2005 revelaron que en el 2004, las empresas clasificadas entre medianas y grandes incluyendo todos los sectores dejaron de pagar mas de 12.1 millones de dólares entre IVA y otros impuestos, de esa cantidad ya se pagaron voluntariamente US \$ 2.8 millones de dólares.²⁸⁶

²⁸³ Ministerio de Hacienda, Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2005, pp.19 y sig.

²⁸⁴ Ibidem.

²⁸⁵ Ibidem.

²⁸⁶ Ibidem.

Del ejercicio tributario del IVA terminado al 31 de diciembre de 2003, mediante estudio realizado por el Ministerio de Hacienda se descubrió que no se habían cancelado US \$ 8.6 millones de dólares en concepto de IVA no declarado, mientras que en el 2001 fueron US \$ 6.1 millones, en concepto de IVA no declarado.²⁸⁷

Según el Ministerio de Hacienda los incumplimientos a las obligaciones tributarias son frecuentes en los pequeños, medianos y grandes contribuyentes, puesto que donde se fiscaliza se dan incumplimientos, por lo que es posible establecer una ponderación del grado de incumplimiento para las categorías de contribuyentes.²⁸⁸

Los incumplimientos son identificados de acuerdo a la clasificación de grandes, medianos y pequeños contribuyentes por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria –UPET-, quien define y diseña la estrategia, los programas de fiscalización, informes de indicadores tributarios para determinar el riesgo de incumplimientos basados en las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes.

En los resultados obtenidos en las fiscalizaciones y perfiles en donde se establece que contribuyente tiene mas riesgo, también seleccionan los casos a fiscalizar basándose en el riesgo determinado y las programaciones de los mismos, todo esto es documentado

²⁸⁷ Ibidem.

²⁸⁸ Ibidem.

en un plan anual de fiscalización, y las Sub Direcciones se encargan de la parte operativa de la fiscalización.²⁸⁹

Dentro de los contribuyentes, los incumplimientos formales son frecuentes, entre los cuales se enfatizan el registro de todas las compras y no registro de todas las ventas; lo que lleva a un creciente remanente de crédito fiscal, así como la omisión de la presentación de declaraciones tributarias.²⁹⁰

En la determinación de los incumplimientos sustantivos, existe una limitante, en lo que respecta al establecimiento del impuesto no pagado, pues no se llega a comprobar el incumplimiento, ya que no existe un buen control interno del contribuyente para establecer procedimientos de comprobación de evasión.²⁹¹

En los grandes contribuyentes se observa frecuentemente las omisiones en las declaraciones de IVA, así como la presentación de crecientes remanentes; es importante resaltar que los grandes contribuyentes hacen mayor uso de la evasión fiscal que el resto de los contribuyentes como por ejemplo la sub declaración de ingresos y hechos generadores declarados indebidamente.²⁹²

²⁸⁹ Ibidem.

²⁹⁰ Ibidem.

²⁹¹ Ibidem.

²⁹² Ibidem.

La apreciación de los contribuyentes respecto al pago de impuestos, derivada de las condiciones anteriores, representa una limitación para evaluar el contexto financiero que implica un incumplimiento, ya que al relacionar las obligaciones tributarias con pago y disminución del efectivo no se consideran otros elementos que tendrán repercusiones a corto, mediano o largo plazo.²⁹³

Las repercusiones de los incumplimientos a las obligaciones tributarias son el pago de multas e impuestos no enterados, así como el efecto que pudiera tener en la medición, valuación, revelación y presentación de las cifras de los Estados Financieros de los contribuyentes.²⁹⁴

Asimismo, los desembolsos en efectivo, ante las dificultades económicas de los contribuyentes, de manera general de los medianos contribuyentes, para solventar obligaciones laborales, pagos a proveedores, pagos a instituciones financieras, el cumplimiento de las obligaciones tributarias se concibe únicamente como una disminución del efectivo, o no representa una prioridad a solventar.

El contribuyente no considera que la obligación tributaria únicamente se extinga con el pago y que en algún momento determinado lo hará debido a la fuerza coactiva de la

²⁹³ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Medianos Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

²⁹⁴ Ibidem.

ley; además de eso los contribuyentes deberán cargar con el pago de una multa derivada del incumplimiento.²⁹⁵

En caso de multas e impuestos por incumplimientos a las obligaciones tributarias que cuantitativamente sean significativas, podrían ser de tal magnitud que existiera la posibilidad de que la empresa corte de forma importante la escala de sus operaciones y no continúe sus operaciones dentro del futuro previsible.²⁹⁶

El conocimiento que los contribuyentes tienen respecto a las obligaciones contenidas en la ley se limita al cumplimiento de algunas de las formalidades, de manera específica en cuanto a la declaración del impuesto y la emisión de comprobantes y facturas.

Destacando que no son directamente los contribuyentes, quienes tienen información acerca de las formalidades y obligaciones derivadas del pago del impuesto, sino que lo son los encargados del trámite necesario para el pago.²⁹⁷

Existen en la actualidad muchos contribuyentes que de manera personal se encargan del pago del IVA, pero no tienen un conocimiento exacto de las disposiciones legales

²⁹⁵ Ibidem.

²⁹⁶ Ibidem.

²⁹⁷ Según datos obtenidos en encuesta realizada a contribuyentes del IVA del AMSS, 2006.

pertinentes al pago del impuesto, y en la mayoría de ocasiones los prestatarios de servicios no se encuentran registrados en el registro de contribuyentes del impuesto.²⁹⁸

Se logró verificar que los contribuyentes que tienen conocimiento de las obligaciones derivadas del pago del IVA, en su mayoría son personas que cuentan con estudios universitarios y que trabajan en el ámbito tributario o se dedican a facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de formalidades necesarias para el pago de impuestos.²⁹⁹

El conocimiento que los contribuyentes tienen respecto a las obligaciones tributarias relativas al pago del IVA, es poca, esto se debe a que no existen programas orientados a la capacitación de los contribuyentes sobre el pago del IVA, las pocas capacitaciones que se realizan tratan únicamente sobre obligaciones formales, y son enfocadas a los controles administrativos.³⁰⁰

Asimismo, en lo que respecta a los prestatarios de servicios, en su mayoría no existe un control ni una exigencia propia para hacer efectivo el registro de estos y por ende el pago en concepto de IVA, destacando de igual manera que no existe en el país una verdadera educación en materia tributaria.³⁰¹

²⁹⁸ Ibidem.

²⁹⁹ Ibidem.

³⁰⁰ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Medianos Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

³⁰¹ Ibidem.

4.1.2. Manejo de los Controles Administrativos en el Ámbito de la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Es conveniente señalar que la declaración del pago del IVA, es uno de los medios de verificación con los cuales cuenta la Administración Tributaria, en el caso que se tenía que haber declarado y no se hizo, es necesario mantener que se dio el hecho generador, y que el Fisco no tuvo conocimiento por vía normal, lo que origina que haya un presunto deudor tributario.

En cuanto a la anterior situación la Administración se ve enfrentada a la dura tarea de la investigación cuyo objeto será descubrir la existencia de posibles ilícitos realizados con el objeto de evadir o eludir el pago del IVA, pero que han sido ignorados, debido a la falta de individualización de los sujetos pasivos pagadores del impuesto.

Los controles que realiza la Administración Tributaria, se han logrado satisfacer hasta el momento, por medio de la implementación de reformas en la ley que han permitido ampliar los campos de aplicación de fiscalizaciones que reduzcan los niveles de evasión de impuestos.³⁰²

La Administración Tributaria, para llevar a cabo su función de recaudación de impuestos, se ha valido de una serie de planes orientados a la verificación de obligaciones formales establecidas en la LIVA y no a la realización de auditorias

³⁰² Ibidem.

integrales; las inspecciones las llevan a cabo en el negocio u oficina del contribuyente, donde se determina que hay deficiencias y se realizan recomendaciones.³⁰³

El procedimiento utilizado para llevar a cabo la inspección en el contribuyente se realiza por medio de la presencia de un auditor, quien se encarga de requerir los documentos necesarios, el cumplimiento de las obligaciones formales, y posteriormente realiza un informe.³⁰⁴

Actualmente no se cuenta con el personal necesario para realizar las fiscalizaciones, existían 350 auditores, hasta el mes de junio de 2005, el Ministerio de Hacienda cuenta con 1,884 casos a fiscalizar, y se estima que cada auditor existente necesita 8,440 horas anualmente por auditoria, pero únicamente existen 1,600 horas reales por auditor, esto significa que solamente se audita aproximadamente el 20 % de la cartera.³⁰⁵

Para la obtención de elementos probatorios, la administración a través de las auditorias puede requerir a los contribuyentes; revisión de libros, documentos como facturas, comprobantes, realización de inspecciones en empresas y solicitar información

³⁰³ Ministerio de Hacienda, Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2004, pp. 27 y sig.

³⁰⁴ Ibidem.

³⁰⁵ Ibidem.

pertinente, dichas actividades no se encuentran limitadas por la legitimidad del acto, quedando vinculada la administración al resultado determinado.³⁰⁶

Para efectuar controles, el Fisco puede valerse de toda clase de elementos como los pueden ser pruebas testimoniales e inspecciones oculares, las facultades que tiene el Fisco son amplias y puede utilizar medios como la exigencia en los contribuyentes y responsables de dar cumplimiento a las obligaciones derivadas del pago del IVA, entre las cuales se pueden mencionar: llevar libros y registros y así controlar lo relacionado a la materia imponible; esto se les exige aun a los comerciantes que tienen negocios y que no cumplen con los supuestos que menciona la LIVA, para así poder determinar en que momento estos se vuelven contribuyentes del Fisco.³⁰⁷

La emisión de documentos que comprueben las operaciones realizadas tales como facturas, comprobantes de crédito fiscal, comprobantes de retención, notas de remisión, etc.; y la exigencia de que los documentos sean conservados por un término de seis años; asimismo, se puede hacer comparecer al contribuyente para que proporcione información a las oficinas de la DGII, solicitar información por escrito, la exhibición de los libros y comprobantes, el allanamiento del establecimiento por orden judicial.³⁰⁸

³⁰⁶ Ibidem.

³⁰⁷ Ibidem.

³⁰⁸ Ibidem.

Pudiéndose concluir que la Administración Tributaria, para llevar a cabo el control de las obligaciones derivadas del pago del IVA, lo realiza sobre una base cierta de acuerdo a los hechos económicos que se dan, los cuales son fácilmente encubribles, simulables o desnaturalizables en función jurídica.

Más aun cuando se da un desfase evidente entre la ocurrencia del hecho generador, la investigación, la determinación, y control; lo cual ha permitido a los contribuyentes de una manera muy cómoda manipular pruebas de descargo o aprovecharse de las deficiencias de comprobación ya que en el transcurso de la investigación puede constarse muy poco.³⁰⁹

El papel que actualmente esta desempeñando el Ministerio de Hacienda es mas reactivo que preventivo, hace falta mas trabajo en la orientación al contribuyente para evitar incumplimientos a la normativa tributaria, hace falta difusión para mejorar la cultura tributaria, ya que la Administración Tributaria se enfoca principalmente en la recaudación de los impuestos y en la fiscalización.³¹⁰

4.1.3. Consecuencias de los Incumplimientos de las Obligaciones Tributarias, Derivadas del Pago del Impuesto Tipo Valor Agregado.

³⁰⁹ Entrevista realizada al Sub Director de Medianos Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

³¹⁰ Barreix Alberto, y otros, Op. Cit., pp. 91 y sig.

Respecto a este punto, indicaremos la importancia que tiene la existencia de procedimientos de control y determinación de pagos, y como efectos de los incumplimientos, la aplicación de sanciones.

La Administración Tributaria, considera que la importancia de la aplicación de sanciones respecto al incumplimiento de las obligaciones tributarias, radica en que el procedimiento para determinar la sanción constituye la aplicación de mecanismos para el cumplimiento del pago.³¹¹

Es oportuno destacar la necesidad recaudatoria de este impuesto, y por tanto, hay que reconocer también que el incumplimiento tributario es elevado, lo que origina un alto porcentaje que deja de ser percibido por el Estado, creando déficit fiscal, que hasta en la actualidad no se logra reducir.³¹²

Sumándose al aspecto antes mencionado, la ineficiencia de la Administración Tributaria en cuanto a los medios de recaudación, se debe a que estos han sido orientados exclusivamente a una variedad de planes masivos, los cuales han sido la base y el apoyo para la imposición de sanciones, siendo estos a la fecha la forma en que se ha logrado la recaudación de impuestos, y no así por la vía normal de recaudación de este

³¹¹ Ibidem.

³¹² Ibidem.

impuesto, que consistiría en el pago y declaración voluntaria por parte del contribuyente.³¹³

Los planes de control fiscal, en la actualidad se han logrado extender pero todavía no existe una fiscalización integral en la que se logren detectar las deficiencias en cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas; asimismo, si las actividades desempeñadas por los contribuyentes están siendo desarrolladas dentro del marco legal, lo cual daría seguridad jurídica al contribuyente, y no darse lo que en la actualidad ocurre, el temor a la imposición de sanciones.³¹⁴

Las sanciones contempladas en la LIVA, se dan de manera general en los incumplimientos de las obligaciones tributarias derivadas del pago de dicho impuesto, son el resultado de las auditorías fiscales realizadas en las inspecciones, calificaciones y verificaciones realizadas por estos.

Asimismo, se logró constatar que dichos auditores, en la mayoría de casos se limitan a entregar una hoja de resultados en las visitas e informes por infracciones cometidas por los contribuyentes, sin dar algún tipo de orientación en cuanto a lo que se debe realizar posteriormente.³¹⁵

³¹³ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Medianos Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006

³¹⁴ Ibidem.

³¹⁵ Ibidem.

Con relación a las auditorias, cabe destacar que por medio de estas se genera la coacción en el contribuyente; por el desconocimiento que tienen los mismos sobre las diferentes sanciones que pueden surgir por el incumplimiento de alguna obligación.

Cabe aclarar que dicho documento no tiene ninguna fuerza legal ya que toda sanción debe ser notificada por la DGII a través del Departamento Jurídico, lo cual mayoritariamente no es cumplido, ya que con la hoja de resultados de la auditoria, el contribuyente tiene cinco días hábiles para presentarse a la Unidad Liquidadora para que le calculen el impuesto a pagar, y posteriormente le elaboren el mandamiento de pago.³¹⁶

En la actualidad la recaudación del IVA, se ha orientado a la verificación de obligaciones formales, las cuales originan la imposición de multas y sanciones, que han sido la parte medular de la recaudación tributaria.³¹⁷

4.2. Factores que Inciden en la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Para determinar los factores que inciden en la recaudación del IVA ha sido necesario analizar los resultados obtenidos por medio de la investigación de campo hecha a la población contribuyente a través de un cuestionario enfocado ha obtener el conocimiento que los mismos poseen de la legislación que regula y controla el pago del IVA, y por

³¹⁶ Ibidem.

³¹⁷ Según datos obtenidos en encuesta realizada a contribuyentes del IVA del AMSS, 2006.

otra parte identificar la aplicación que estos realizan de los requisitos necesarios para cumplir con las obligaciones tributarias.

Es por ello que a través de la investigación realizada comprobamos la incidencia de diversos factores en la recaudación del IVA, es decir, los factores educativos, culturales, sociales y económicos, así como también la evasión y la elusión del pago del IVA y su influencia directa en la baja recaudación de este impuesto.

4.2.1. Factores Educativos y Culturales.

En términos generales, la educación en materia tributaria, consiste en “lograr desenvolver al educando, que habitualmente es un niño o un joven, en forma armónica e integral a sus aptitudes físicas, intelectuales y morales”.³¹⁸

La educación tributaria, se orienta, a capacitar a los futuros o actuales contribuyentes para cumplir debidamente y con plena convicción cívica y moral sus obligaciones tributarias, para lo cual es necesario darles una base de instrucciones elementales de los principales aspectos del Derecho Tributario, pero antes de referirse concretamente al contenido de la educación en materia tributaria, se debe precisar sus objetivos y fines.³¹⁹

³¹⁸ Ministerio de Hacienda, “Compilación ABC de Hacienda”, Unidad de Comunicaciones, 2002; pp. 42 y sig.

³¹⁹ Ibidem.

Los principales objetivos ideales de la educación en materia tributaria son:³²⁰

- a) Llevar al contribuyente a cumplir fielmente con las obligaciones que la ley tributaria impone, tanto sustantivas como formales.
- b) Exigir que la Administración Tributaria ajuste sus conductas a los mandatos de la ley, sin incurrir en prácticas abusivas o arbitrarias, o procedimientos al margen del ordenamiento o norma, respetándose así el principio de legalidad, Art. 3 literal c), párrafo 3° CT.

La labor de educación en materia tributaria, en lo que respecta al contribuyente, consiste fundamentalmente en:³²¹

- a) Que se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria.
- b) Que tenga conocimiento del uso que se da a su dinero y, por consiguiente de las necesidades que se dejaran de satisfacer si no tributa con honradez.
- c) Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede.

³²⁰ Ibidem.

³²¹ Ibidem.

- d) Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento fiscal.

La educación tributaria es por tanto el instrumento más poderoso y efectivo de la lucha contra la defraudación, evasión y contrabando fiscal, ya que un contribuyente educado no debería de incurrir en conductas delictivas o infractoras de las leyes impositivas.

Para alcanzar los objetivos de la educación tributaria, es necesario que las autoridades fiscales contribuyan al logro de dichos objetivos, mediante el cumplimiento de las siguientes obligaciones:³²²

- a) La información frecuente y comprensible para la generalidad de los contribuyentes y el destino dado a los ingresos recibidos de éstos.
- b) Dar a conocer los logros obtenidos mediante la aplicación de las contribuciones recaudadas cada trimestre, a través de la prensa escrita, radio, televisión, y boletines, en las oficinas recaudadoras de los tributos; y,
- c) Dar a conocer los estímulos fiscales que las leyes establezcan y la conveniencia de acogerse a los beneficios derivados de las mismas.

³²² Ibidem.

De esta forma se estará generando mayor conciencia de la importancia que tiene el cumplimiento voluntario para la Administración Tributaria, sin embargo, también es importante en relación con las obligaciones de la Administración Tributaria:³²³

- Aplicación de la ley fiscal con toda ponderación y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes.
- Escuchar al contribuyente y conocer sus problemas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Darle la razón al contribuyente cuando le asiste y no esperar a que un tribunal se la otorgue.
- No beneficiarse o aprovecharse de los errores del contribuyente.
- Evitar que la actuación ante el contribuyente sea ventajosa y ofensiva.
- Resolver las consultas con prontitud e inclusive realizar la labor de asesoramiento.

³²³ Ibidem.

- Superación permanente y actualización en el desempeño de sus funciones.

Por lo tanto, no basta con la formación de la conciencia fiscal del contribuyente, lograda con las enseñanzas impartidas en las Universidades o en las Asociaciones Profesionales, sino que es necesario que permanentemente las autoridades fiscales estén en campaña y principalmente en los medios de comunicación, para lograr el puntual y voluntario cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales.

La educación en materia tributaria, se encuentra orientada al cumplimiento tributario voluntario, que es la declaración correcta de la obligación tributaria en el momento apropiado y de acuerdo a las regulaciones tributarias.

El carácter voluntario o involuntario, del cumplimiento estaría delimitado por la participación de la Administración Tributaria; solo si el cumplimiento se da sin mediar su participación, se diría que es voluntario; en estricto, se puede interpretar que es voluntario, de esta forma cuando el contribuyente cumple correctamente con sus obligaciones por propia decisión, sin mediar el accionar de la administración, aun cuando este se de fuera del plazo señalado.

En la practica es muy difícil establecer que parte del incumplimiento es intencional o que parte no lo es, por lo que la Administración Tributaria utiliza estrategias diferentes

para combatirlos; el énfasis en la educación, la difusión y la orientación al contribuyente esta dirigido a minimizar esa parte del incumplimiento de carácter no intencional, mientras que el uso de la fiscalización esta mas bien dirigido a combatir el incumplimiento intencional.³²⁴

Son varios los factores que contribuyen en la mejora del cumplimiento tributario voluntario, sin duda, entre los factores con mayor influencia están:³²⁵

- a) Ampliación de las facilidades administrativas y tecnológicas que favorezcan el cumplimiento.
- b) La capacidad de la Administración Tributaria para detectar y sancionar el incumplimiento y la evasión fiscal.
- c) La capacidad de recaudación y cobranza de los impuestos por la Administración Tributaria.
- d) La generación efectiva de instrumentos de controles preventivos y posteriores.
- e) Énfasis en la educación, difusión y orientación al contribuyente.

³²⁴ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Grandes Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

³²⁵ Ibidem.

Respecto a las condiciones culturales, la falta de un ambiente de control, con relación a las obligaciones tributarias, dificulta el adecuado funcionamiento del sistema de control interno y en el resto de sus componentes, evaluación de riesgos, sistema de información contable y de comunicación y monitoreo.³²⁶

La poca información en materia tributaria, para los contribuyentes prevalecen como prioridades el funcionamiento del negocio, a manera de ejemplo el incremento de sus ventas, un adecuado nivel de inventarios, el pago a los proveedores y acreedores; teniendo poco involucramiento en los aspectos tributarios, aún con el pleno conocimiento de la legislación.³²⁷

Asimismo las condiciones académicas, la falta de actualización, la legislación esta sujeta a reformas que le permitan adaptarse al contexto económico y social del país, lo cual requiere como respuesta de los contribuyentes la actualización a esa dinámica, pero que no es efectiva debido a la falta de recursos económicos y de personal que responda a esas exigencias.³²⁸

En la presente investigación se logró constatar por medio de las diferentes encuestas realizadas, tanto a la población contribuyente así como también a los funcionarios entrevistados; que la mayoría de los contribuyentes no posee una educación en cuanto a

³²⁶ Ibidem.

³²⁷ Según datos obtenidos en encuesta realizada a contribuyentes del IVA del AMSS, 2006.

³²⁸ Ibidem.

materia tributaria, en el sentido que en nuestro país no existen conocimientos de los beneficios del pago del IVA, lo que existe hasta la actualidad es la imposición del cumplimiento de obligaciones a través de diversos medios coactivos.³²⁹

En el país no existe una verdadera cultura tributaria, tal cual se nos manifestó, esto deriva del hecho de que no hay programas destinados a crear conciencia de los beneficios en el desarrollo que el país podría ostentar a través del pago de impuestos.³³⁰

Lo anterior se fundamenta en el hecho que el presupuesto designado a este rubro no alcanza a cubrir de manera satisfactoria las necesidades de educación expansiva, concretamente en el área tributaria.³³¹

4.2.2. Factores Económicos y Sociales.

La situación económica de un país es el punto de partida y el marco dentro del cual se desarrolla la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, la literatura existente sobre incumplimiento tributario ha afirmado la existencia de una relación directa entre el nivel de ingresos de una economía y el cumplimiento tributario.

Aun cuando exista todavía una discusión sobre la validez de esta proposición, lo cierto es que la experiencia empírica muestra que los esfuerzos que debe realizar la

³²⁹ Ibidem.

³³⁰ Ibidem.

³³¹ Ibidem.

Administración Tributaria para fomentar el cumplimiento tributario voluntario son mayores en un contexto de recesión que en uno de bonanza.³³²

Adicionalmente, la situación de la distribución del ingreso de un país también tiene influencia en el cumplimiento tributario voluntario; la relación entre el ingreso y los impuestos no declarados tiene la forma de una “U”, lo cual significa que el incumplimiento es más alto en las clases con mayores y menores recursos que la clase media; esto sugeriría que una distribución del ingreso mas equitativa influiría positivamente en el cumplimiento tributario voluntario.³³³

Los contribuyentes evalúan su decisión de cumplir con las obligaciones tributarias en función a sus términos de intercambio con el Estado y en función de su posición relativa respecto a otros contribuyentes, en este sentido, si los contribuyentes perciben una desigualdad entre el intercambio de su poder de compra en el mercado versus los servicios que reciben por parte del Estado, o si perciben un trato desigual y perjudicial a otros contribuyentes, estarán mas inclinados a evadir.

El cumplimiento voluntario seria mas efectivo y eficiente, en el sentido de tener menores costos administrativos y de cumplimiento, si la Administración Tributaria

³³² Barreix Alberto, y otros, Op. Cit., pp. 24 y sig.

³³³ Ibidem.

pusiera mayor énfasis en la asistencia a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones.³³⁴

El acceso a la información así como la posibilidad de recibir orientación y educación tienen una gran influencia en el cumplimiento tributario en tanto disminuyen los costos administrativos y de cumplimiento, fomentan el pago voluntario y desarrollan conciencia tributaria.³³⁵

La marcada división existente entre las clases alta, media y baja, en El Salvador, constituye uno de los principales problemas que inciden en la recaudación del IVA, puesto que generalmente es la clase alta la dueña y propietaria de los negocios o empresas que descargan el pago del IVA en el consumidor final, que es generalmente la clase media y baja.³³⁶

La falta de recursos económicos, por los cuales atraviesa la población contribuyente, genera que estos se dediquen a trabajar para el pago de sus deudas, propias del giro de la empresa, y no para el cumplimiento de las obligaciones derivadas al pago del IVA.³³⁷

³³⁴ Según datos obtenidos en encuesta realizada a contribuyentes del IVA del AMSS, 2006.

³³⁵ Ibidem.

³³⁶ Ibidem.

³³⁷ Según datos obtenidos en encuesta realizada a contribuyentes del IVA del AMSS, 2006.

Los contribuyentes consideran que la administración tributaria es muy compleja, que implica muchos controles y obligaciones, lo cual hace costoso y complicado para el contribuyente cumplir con las obligaciones; y además consideran que el sistema impone en su conjunto problemas de falta de equidad y proporcionalidad.³³⁸

El sistema de recaudación del IVA posee baja flexibilidad para responder a los cambios de las circunstancias económicas y sociales; esto en parte se debe a la gran influencia que los distintos actores económicos tienen en este proceso, así como a la diversidad de posiciones ideológicas, ocasionando un lento proceso de negociación, cada vez que las circunstancias demandan un cambio en la política fiscal.³³⁹

Las condiciones de los contribuyentes que afectan el cumplimiento a las obligaciones tributarias, implican diversos factores, dentro de los cuales destacan los recursos económicos limitados que no permiten capacitaciones continuas; es decir que la situación económica de la mayoría de los contribuyentes no les permite acceder a programas de capacitación continua, debido a los costos de las mismas, tampoco les permite cumplir con el pago oportuno de los impuestos.³⁴⁰

³³⁸ Ibidem.

³³⁹ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Grandes Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

³⁴⁰ “La Legislación Salvadoreña y la Recaudación de Fondos Públicos”, Boletín de Estudios Legales, Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social, FUSADES, San Salvador, mayo de 2006, p. 3.

4.2.3. La Evasión y Elusión y su incidencia en la Recaudación del Impuesto Tipo Valor Agregado.

Mediante la investigación realizada se determinó que las figuras de Evasión y Elusión de impuestos constituyen en la actualidad las principales conductas delictivas en materia tributaria que pretenden ser reguladas, para evitarlas, ya que se dan con mucha frecuencia.

La criminalización de estas figuras conlleva a una relevancia no solo del ámbito jurídico de imposición de penas, sino también trasciende el ámbito administrativo-tributario-, ya que la recaudación de IVA cumple una función ético-social que debe ser protegida por el Derecho Penal.

La recaudación del impuesto es necesaria para que el Estado cumpla sus funciones, entre las que destacan el desarrollo de la sociedad en todos sus aspectos, así como la seguridad general; la falta de medios por parte del Estado para cumplir sus fines -en lo que influye el fraude tributario- puede llevar a situaciones realmente graves, como crisis económicas.

Uno de los fines que se persiguen con el sistema tributario es una mejor distribución de la riqueza entre las clases sociales, función de justicia social que merece una protección penal.

Los principios anteriores resultan suficientes para tipificar penalmente las figuras de evasión y elusión de impuestos, según los funcionarios entrevistados para contrarrestar los niveles de evasión y elusión fiscal es necesario poner en práctica los siguientes factores:

- Una aplicación estricta y creíble de la ley, lo que implica capacidades de recolección y fiscalización apropiadas;
- Un conjunto de castigos para aquéllos que evadan impuestos, el castigo debe ser lo suficientemente alto para que se reduzca, en términos relativos, el costo de cumplir; y,
- Un sistema tributario parejo y menos complicado.

4.2.3.1. La Evasión Tributaria.

La Evasión Tributaria se define: “Como toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que no lo hacen utilizando medios fraudulentos o emitiendo conductas ya normadas por la ley.”³⁴¹

³⁴¹ Cabanellas, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Tomo IV, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001, p. 68...

La Evasión Tributaria es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales de manera total o parcial, con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.³⁴²

La evasión fiscal es un fenómeno universal, que sucede en todas las sociedades, clases sociales, profesionales, industrias y sistemas económicos; que dependen de las estructuras económicas y tributarias, tipos de ingresos y actitudes sociales.

La teoría de la evasión tributaria tiene limitaciones ya que descansa solamente en las actitudes con respecto al riesgo, con toda la información relacionada al comportamiento de la Administración Tributaria.

Las metodologías para estimar una evasión tributaria incluyen el estimar la economía del sector informal y comparar los impuestos declarados con los ingresos potenciales de los impuestos calculados en cuentas nacionales.³⁴³

³⁴² Ministerio de Hacienda, “Guía Sobre la Evasión e Impuestos”, Boletín del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, No. 2, año III, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2003, pp. 39-53.

³⁴³ Ibidem.

Las medidas para enfocar esta evasión tributaria incluyen el uso de retenciones, impuestos presuntos y mínimos, auditoria selectiva, multas y revisiones cruzadas entre los impuestos.

En años recientes, se ha estado prestando mayor atención a la evasión tributaria, esta conciencia puede ser que haya despertado con el problema político del déficit fiscal en aumento, que algunos argumentan podría resolverse reduciendo la llamada brecha tributaria, que resulta de comparar el ingreso imponible declarado a las autoridades tributarias con ingresos imponibles calculados de otras fuentes, supuestamente mas exactas.³⁴⁴

El darse cuenta que personas con ingresos similares muy a menudo acababan pagando impuestos muy diferentes, representaban oportunidades de evasión tributaria, lo que ha llevado a muchos gobiernos a una preocupación con respecto a las implicaciones de la evasión misma.³⁴⁵

En Latinoamérica, las autoridades fiscales, después de introducir reformas importantes en la política tributaria, han dedicado más recursos a medir y reducir la evasión de impuestos, siendo uno de los principales el IVA.³⁴⁶

³⁴⁴ Ibidem.

³⁴⁵ Ibidem.

³⁴⁶ Ibidem.

Los eruditos muy a menudo hacen una distinción entre lo que es evadir el tributo y eludir el tributo; en teoría, la evasión implica una violación de la ley mientras que eludir el tributo implica aprovechar las ambigüedades de la ley para reducir la carga tributaria; sin embargo, esta distinción no siempre es fácil de hacer.³⁴⁷

La evasión tributaria se practica de diferentes maneras: no declarar ingresos, reportar menos ingresos, ventas de patrimonio, reportar mayores gastos deducibles, contrabandear bienes o valores; o realizar algún otro tipo de trampa; la variedad en la evasión de impuestos es realmente notable y siempre se encuentran nuevos métodos para reducir la carga impositiva.³⁴⁸

La evasión de impuestos se encuentra vinculada a aspectos como:³⁴⁹

- a) La estructura de la economía, ya que en un país donde la mayoría de la producción es dispersa existe mayor probabilidad de ocurrencia; sin embargo cuando proviene de grandes empresas, es improbable que tenga mucha evasión.
- b) La estructura del sistema tributario, resultando probable que varíe de acuerdo al uso de diferentes bases impositivas; en el caso del IVA probablemente se relacione con omitir reportar ventas o compras.

³⁴⁷ Ibidem.

³⁴⁸ Ibidem.

³⁴⁹ Ibidem.

- c) El número de impuestos, a veces los gobiernos introducen impuestos adicionales para neutralizar las pérdidas relacionadas a la evasión de impuestos; sin embargo, esto produce falta de eficiencia en el sistema impositivo y facilita la búsqueda de nuevas vías para evitar pagar impuestos.

La evasión puede afectar la productividad del sistema de impuestos, reduciendo la cantidad de ingresos que pueden obtenerse bajo el sistema estatuario; afecta la actitud del ciudadano hacia su gobierno, a menudo creando escepticismo sobre el papel del sector público, llegando a afectar dicho sistema, en el sentido de que las leyes tributarias comienzan a anticipar la evasión de impuestos por grupos en particular y tratan de penalizarlos aumentando las tasas de impuestos para estos grupos; resultando una desigualdad horizontal aumentada por que no todos los contribuyentes en estos grupos se comportan igual.³⁵⁰

Un artículo clásico teórico sobre la evasión de impuestos, hace referencia que desde el punto de vista del contribuyente se ha discutido como una especie de teoría de los juegos; para un individuo racional la elección se basara en las ganancias o pérdidas esperada asociadas con la decisión, el objetivo estriba en maximizar las ganancias del contribuyente.³⁵¹

³⁵⁰ Ibidem.

³⁵¹ Ibidem.

El beneficio derivado de la evasión de impuestos se relaciona al valor esperado de dinero -y por tanto a la utilidad del dinero- que el individuo no paga; el costo de la evasión de impuestos se relaciona con la probabilidad de ser atrapado y las consecuencias de este desenlace.

Las consecuencias del cometimiento de la evasión de impuestos están asociadas con multas que pueden superar en forma considerable el impuesto que originalmente se adeudaba; sin embargo, la probabilidad de que el individuo pague estas multas depende de la probabilidad de que lo atrapen, y dicha probabilidad puede ser muy baja.³⁵²

La teoría de la evasión tiene algunas implicaciones importantes para la Administración Tributaria, por cierto la teoría implica que la evasión de impuestos puede reducirse, ya sea aumentando las multas asociadas con ella o aumentando los gastos administrativos, asumiendo que este aumento eleva la posibilidad de que el evasor de impuestos sea atrapado; la teoría asume una relación positiva estrecha entre los costos de la administración y la probabilidad de atrapar evasores.³⁵³

Las limitaciones teóricas y prácticas en la literatura sobre la evasión de impuestos no han recibido la atención que merecen, una limitación primaria tiene que ver con la aversión a tomar riesgos, la cual puede variar entre individuos, y podrá depender del

³⁵² Ibidem.

³⁵³ Ibidem.

nivel de riqueza o de ingresos del contribuyente; en algunos avances teóricos más recientes, la obediencia hacia el pago de impuestos del contribuyente gira totalmente en torno a su actitud hacia el riesgo.

Una segunda limitación se relaciona al uso de las penas aplicadas a los evasores que resultan atrapados, en otras palabras, muchos evasores que deberían sufrir una pena no son atrapados, y por tanto no son afectados por las penas; esto plantea la pregunta de si el sistema judicial y la comunidad en general están anuentes a penalizar a plenitud a los pocos individuos desafortunados que resultaron atrapados, mientras que muchos individuos más están cometiendo el mismo crimen y no son atrapados.³⁵⁴

En tercer lugar, la teoría asume que los contribuyentes saben con exactitud cuál es la probabilidad de que los atrapen y las penas que tendrían que pagar, de modo que hacen los cálculos de costo beneficio; sin embargo, los administradores de impuestos a menudo mantienen esta información altamente confidencial, de manera que para la mayoría, si no para todos los contribuyentes, la probabilidad de ser atrapado es un factor desconocido y las penas pueden ser enormemente inciertas.³⁵⁵

4.2.3.2. La Elusión Tributaria.

³⁵⁴ Ibidem.

³⁵⁵ Ibidem.

La Elusión Tributaria, consiste en las actuaciones desplegadas por el contribuyente y orientadas a eludir el menoscabo de la riqueza de este, como consecuencia del pago que debe realizarse a la administración tributaria, por haberse colocado en los presupuestos establecidos en la ley tributaria, referida a la materialización del hecho generador o hecho imponible, que lo vincula con el nacimiento de la obligación tributaria.

La elusión tributaria, se define como aquellas situaciones que dentro de la ley reducen la deuda tributaria del contribuyente.³⁵⁶

La elusión tributaria implica un exceso de deducciones, sin embargo habrá evasión en aquellas circunstancias en las que la base imponible compensada haya sido falsificada deliberadamente, como inflando las cifras de los gastos o incluyendo gastos personales como gastos deducibles como actividad empresarial.³⁵⁷

Es posible identificar tres clases de elusión fiscal relacionadas con el exceso de deducciones, la diferencia entre las tres es la motivación de los contribuyentes:³⁵⁸

1. Elusión fiscal por reacción, ocurre cuando un contribuyente reorganiza sus negocios con la intención de reclamar un aumento de sus

³⁵⁶ Ministerio de Hacienda, Boletín No. 11, año 3, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, Julio-Septiembre de 1995, pp. 7 y sig.

³⁵⁷ Ibidem.

³⁵⁸ Ibidem.

deducciones; y reducir de esta forma el impuesto total a pagar; también puede ser asociada con las decisiones del Gobierno para deducciones sin límites determinados, de tal forma que pierde el control del total de las deducciones que podría reclamar el contribuyente.

2. Elusión fiscal defensiva, se presenta cuando los Gobiernos se defraudan a ellos mismos, al equivocarse al ajustar tarifas o los niveles de renta, por causa de la inflación, olvidándose de integrar los impuestos sobre las personas físicas y jurídicas de forma satisfactoria.

3. Elusión fiscal por manipulación, se presenta cuando la legislación fiscal, la administración y la interpretación judicial son tan flexibles que permiten crear deducciones a voluntad por expertos legales o contables que actúan en nombre de los contribuyentes, como por ejemplo ganancias de capital, pérdidas acumuladas que pueden ser reclamadas como deducciones en años posteriores, etc.

La evasión supone una conducta del sujeto pasivo, activa u omitiva, que viola abiertamente una norma tributaria, evitando el pago del tributo en parte o su totalidad; la diferencia con la elusión radica en que aquí se ha realizado el presupuesto de hecho y en

consecuencia ha nacido la obligación tributaria, pero el sujeto pasivo no cumple el mandato de la norma.³⁵⁹

La evasión actúa sobre el presupuesto de hecho, mientras que la elusión actúa abierta y directamente sobre el mandato incumpléndolo.

El fraude de la ley como elusión lícita de los tributos, se define de la siguiente manera: “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y el o los que se han amparado en otra norma dictada con otra finalidad”.³⁶⁰

Es decir, consiste sustancialmente en la consecución de un resultado económico por medios jurídicos a los normales; medios jurídicos que primariamente tienden al logro de fines diversos que no están gravados o lo están en la medida mas reducida que aquellos medios normales o usuales; presupone siempre la existencia de dos normas, la norma defraudada y la norma de cobertura.³⁶¹

³⁵⁹ Entrevista realizada al Sub Director de la Sub Dirección de Grandes Contribuyentes, Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2006.

³⁶⁰ Serrano Gómez, Alfonso, “Fraude Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Caracas, 2001, pp. 52 y sig.

³⁶¹ Ibidem.

La forma de combatir el fraude de ley, según la doctrina, consiste en aplicar al supuesto en cuestión la norma defraudada en vez de la norma de cobertura en que el sujeto pasivo pretende ampararse.³⁶²

³⁶² Ibidem.

CAPITULO 5

“CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES”

5.1. Conclusiones.

* El grado de eficacia en la recaudación del IVA en la actualidad es bajo, ya que no se han logrado obtener de manera óptima los fines que se pretendían con la implementación de reformas en la normativa que lo regula, lo cual obedece a factores sociales, culturales, educativos, económicos y jurídicos que inciden drásticamente en su recaudación; asimismo no se ha logrado eliminar las conductas de evasión y elusión de este impuesto.

1. En la edad antigua los tributos carecían del carácter e importancia que hoy poseen pues constituían prestaciones exigidas por los que ostentaban el poder político – económico y es hasta el advenimiento del Estado moderno que se ve la necesidad de implementar un sistema tributario reglamentado, con el fin de disponer de recursos para hacer frente a las responsabilidades estatales.
2. El Impuesto al Valor Agregado se ha implementado en la mayoría de países del mundo, incluyendo El Salvador, por constituir un tributo de amplia base, de control efectivo por parte de la administración y de buena recaudación tributaria de los recursos necesarios para cumplir con los fines del Estado.

3. El impuesto tipo valor agregado, constituye una prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio y sobre la base de capacidad contributiva y en virtud del principio de legalidad, con la finalidad única de cubrir los gastos para financiar de esta manera las actividades estatales, ya que este impuesto en la economía salvadoreña representa más del 50 % de los fondos obtenidos en la recaudación de impuestos.
4. El IVA es un impuesto de base amplia porque recae sobre la producción y comercialización; es neutro por no distorsionar los precios; y, finalmente es indirecto ya que su pago se traslada hasta el consumidor final
5. La legislación salvadoreña que regula el IVA, contempla las garantías constitucionales y además es bastante amplio, sin embargo existe un bajo nivel de conocimiento por parte de los contribuyentes.
6. Dentro de las ventajas mas importantes del IVA, observamos que se reduce significativamente la evasión que anteriormente se practicaba con mayor regularidad que en la actualidad, ya que el IVA establece un mecanismo de control automático, el cual consiste en que cada contribuyente tiene el deber de pagar el impuesto y consecuentemente el derecho de exigir el crédito fiscal correspondiente al impuesto pagado por insumos.

7. La Dirección General de los Impuestos Internos, es el ente encargado de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y esto lo logra a través de fiscalizaciones y auditorias que tienen el fin único de detectar que contribuyentes incumplen o evaden el pago del IVA.
8. La Administración Tributaria, es el ente encargado de regular los ingresos y el gasto público; pero en la actualidad los planes existentes de fiscalización no logran abarcar la totalidad de la población contribuyente.
9. Los planes de fiscalización, ejecutados por el Ministerio de Hacienda, para regular el cumplimiento del pago del IVA, han sido realizados de manera general en los pequeños y medianos contribuyentes, ejerciendo un menor control en los grandes contribuyentes, que son los que en su mayoría representan altos niveles de evasión del IVA.
10. Los medios coercitivos adoptados por la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento del pago del IVA han traído como resultado la represión y no la educación del contribuyente, ya que este se ve obligado a pagar el impuesto como resultado de las sanciones administrativas y no por la convicción de contribuir al desarrollo del país.

11. Los planes de fiscalización en nuestro país no buscan la prevención del incumplimiento de las obligaciones tributarias, derivadas del pago del IVA, ya que en la actualidad la Administración Tributaria no logra abarcar la inmensa población contribuyente, asimismo no satisface los planes y programas destinados a la educación y cultura tributaria, debido a la falta de recursos económicos que faciliten campañas de educación tributaria.
12. La falta de información y educación tributaria son factores determinantes en el incumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, lo que acarrea un bajo nivel de recaudación del IVA.
13. Las capacitaciones en materia tributaria representan para la Administración Tributaria altos costos y para el contribuyente poca accesibilidad a las mismas.
14. La existencia de conductas evasivas se han incrementado en la última década, por lo que consecuentemente ha sido necesario establecer los tipos penales con la figura de la Defraudación al Fisco, reguladas en el Código Penal
15. Los planes y estudios relativos a la recaudación del IVA, indican un aumento menor al 50 % de lo esperado, lo cual demuestra que las reformas realizadas a la normativa aplicable, no han dado los resultados que se pretendían, asimismo

existen elevados niveles de evasión, sobre todo por parte de los grandes contribuyentes.

16. La elusión y la evasión fiscal han logrado contrarrestar los objetivos previstos en la recaudación del IVA, ya que estas conductas son vistas por quienes las cometen como una reducción de sus propias deudas.
17. La Administración Tributaria no logra eliminar la práctica de la elusión y de la evasión de fiscal ya que no es fácil contrarrestar las lagunas legales del sistema tributario salvadoreño.
18. En cuanto a la evasión de impuestos cabe señalar que nuestro sistema tributario no ha considerado la realización de un análisis de reformas estructurales en cuanto a las disposiciones tributarias y de las repercusiones económicas que acarrea al Estado, ya que los estudios realizados por el Ministerio de Hacienda, en cuanto a la evasión han tratado únicamente la medida en que el fraude fiscal ha sido detectado y no la medida en que ha sido practicado el mismo.
19. A pesar de los cambios realizados en la actualidad a la normativa aplicable al IVA, podemos mencionar que dentro de las principales problemáticas en la recaudación del IVA, se han determinado: la falta de retención del IVA, el autoconsumo o retiro de bienes y servicios sin emisión de facturas, falta de

facturación de diferencias de inventario o faltantes de inventario, deducciones de créditos fiscales no relacionados con la fuente de ingresos, entre otros.

20. En cuanto a la jurisprudencia analizada en la investigación se logró constatar que los contribuyentes del IVA señalan falta de claridad en la interpretación legal de lo que constituye el hecho generador, ya que los contribuyentes poseen poca información acerca de la aplicación de la normativa referente al IVA.
21. Respecto al derecho comparado analizado, la recaudación del IVA ha presentado problemáticas en la mayoría de los países de Latinoamérica, sin embargo dentro de los países que presentan mayor eficacia en la recaudación del IVA encontramos a Chile y Costa Rica, esto se debe a diversas variantes en el pago del impuesto; en Chile se aplica una tasa mayor, en Costa Rica existe una mayor cultura tributaria por parte de los contribuyentes.

5.2. Recomendaciones.

1. El Estado debe implementar e impulsar de manera inmediata programas destinados a un trato mas justo para el contribuyente, lo cual implica la modernización de los medios de pago y la anulación de multas en casos que no constituyan amenaza al interés fiscal; ya que se logro constatar a través de la investigación la falta de una cultura tributaria y de programas que incentiven al contribuyente a cumplir sus obligaciones.

2. El Estado a través de la Administración Tributaria debe establecer prioritariamente auditorías y fiscalizaciones a las medianas y grandes empresas, de igual forma aumentar la presencia fiscalizadora en estas, esto debido a que se ha logrado detectar que son estas quienes mayormente evaden y eluden el IVA.
3. Se debe profundizar la investigación de los delitos tributarios, la falsificación de facturas, el alcance y efecto de las operaciones del IVA, y aumentar el control de los contribuyentes que se encuentran obligados al pago del impuesto; lo cual permitirá hacer efectivo el pago por aquellos sujetos en que se ha comprobado la comisión de delitos.
4. El Estado debe reducir o excluir la tasa del IVA, principalmente en los bienes y servicios que son necesarios para el desarrollo social de la población, quien finalmente paga el impuesto, siendo estos: alimentos de la canasta básica, medicamentos, salud, energía eléctrica, etc.; debiendo aumentarla o aplicarla con estricto rigor en bienes y servicios que generan mayores ingresos, como lo son: negocios nocturnos, bebidas alcohólicas, cigarrillos, importación de ciertas mercaderías, servicios profesionales con mayores ingresos, etc.
5. Los contribuyentes deben ser asesorados claramente para que puedan identificar las condiciones que le puedan llevar a incumplimientos de la normativa tributaria referente al IVA, a fin de que se tomen acciones que disminuyan el riesgo y el

impacto de incumplir con el pago de este impuesto y otras obligaciones; ya que la población contribuyente encuestada manifestó desconocimiento o confusión de la normativa tributaria aplicable al IVA.

6. Es importante que el contribuyente tenga una cultura voluntaria y dispuesta al pago del IVA y que la legislación que regula todas las normas relativas al IVA, pueda incentivar el cumplimiento de la obligación antes de una probable fiscalización que lleve a pagar intereses y multas; esto debido a que en investigaciones realizadas se verificó que los contribuyentes no tienen una conciencia de pago, ya que resulta con mayor facilidad el pago de una multa que el control en el pago del IVA.
7. Deben establecerse mecanismos de auto-formación empresarial, tales como mesas de trabajo internas, investigaciones de carácter tributario que no solo representen la forma de llenar formularios.
8. La Administración Tributaria debe satisfacer eficazmente la consulta del contribuyente para que este pueda contar con el conocimiento adecuado que le permita cumplir con el pago del IVA.
9. Es necesario que la formación de la conciencia fiscal del contribuyente se enfoque a las asociaciones o colegios profesionales, cámaras de comercio e

industria y otras agrupaciones similares mediante conferencias, foros, boletines informativos, etc., con la finalidad de reafirmar y actualizar constantemente el conocimiento de cambios o modificaciones en la legislación tributaria; porque generalmente los pequeños y medianos contribuyentes no poseen educación tributaria.

10. Para que el Estado pueda tener credibilidad ante el contribuyente, es necesario reducir los niveles de corrupción y realizar obras sociales que demuestren la utilización de los fondos públicos recaudados por medio de los impuestos.
11. Con relación a la cultura tributaria, consideramos de vital importancia la enseñanza desde la escuela primaria, en cuanto a que la recaudación de impuestos es crucial para el desarrollo económico de un Estado y consecuentemente esa convicción pueda ser aplicada en el núcleo familiar , puesto que pudimos evidenciar en la investigación de campo que en nuestro país existen muchas empresas de comercio familiar y por ello es importante que enseñen y conciben el pago del IVA y de otros impuestos como un compromiso de ciudadano, que trae consigo beneficios al país.
12. La Administración Tributaria debe contribuir a una educación que permita la construcción de un conocimiento tributario que genere un cumplimiento voluntario, por ejemplo: la realización de foros y charlas, orientadas a reducir los

incumplimientos más frecuentes; también es necesario que el gobierno de evidencia del uso adecuado y eficiente de los impuestos recaudados, a fin de promover el compromiso de tributar por parte de los contribuyentes.

13. Es de suma importancia el controlar que los encargados de la realización de los controles del pago del IVA, en vías de contribuir con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en su rol de asesores de los contribuyentes, deben considerar en la oferta y desarrollo de su trabajo los principios éticos a los que están sujetos, ya que la demanda de servicios en materia de Derecho Tributario, en muchos casos buscan la reducción de la deuda tributaria a través de las figuras de la evasión y la elusión del pago del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- ATALIBA, GERALDO, “Hipótesis de Incidencia Tributaria”; Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.

- BANCO CENTRAL DE RESERVA, Informe Anual, San Salvador, 2004.

- BANCO CENTRAL DE RESERVA, Informe “*Situación Económica de El Salvador*”, III trimestre, San Salvador, 2005.

- BARREIX ALBERTO, Y OTROS; “Reforma Tributaria para el Desarrollo Humano en Centroamérica”, Revista de la Comisión Económica para América Latina, No. 87, 2005.

- BROWNING, DAVID: “El Salvador, la Tierra y el Hombre”, Dirección de Publicaciones e Impresos, San Salvador, 1998.

- CARRASCO PIZANA, PEDRO; “Sobre los Indios de Guatemala”, editorial “José de Pineda Ibarra”, Ministerio de Educación, Ciudad de Guatemala, 1982.

- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO OCEANO, tomo II, 2ª edición, Madrid, 1999.

- FERNÁNDEZ MOLINA, MANUEL; “Los Tributos en el Reino de Guatemala, 1786-1821”, Editorial Taurus, Ciudad de Guatemala, 1991.

- FUNDACIÓN SALVADOREÑA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL -FUSADES- “La Legislación Salvadoreña y la Recaudación de Fondos Públicos”, Boletín de Estudios Legales, San Salvador, mayo de 2006.

- GARCÍA GARCÍA, MANUEL y otros, “Introducción a la Economía Financiera”, Editorial Terras, 2ª edición, México D. F., 1996.

- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “Derecho Financiero”, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1989.

- JARACH, DINO, “El Hecho Imponible”, 2ª Edición, Buenos Aires, 1999.

- KURI DE MENDOZA, SILVIA LISSETTE y otros, “Manual de Derecho Financiero”, UCA editores, 1ª edición, San Salvador, 1993.

- MINISTERIO DE HACIENDA, “Compilación ABC de Hacienda”, Unidad de Comunicaciones, San Salvador, 2002.

- MÉNDEZ, JOSÉ MARÍA; “Historia Constitucional de El Salvador, Insurrecciones en El Salvador, Independencia de México y Centroamérica”, Tomo IV, Tecno Impresos, San Salvador, 1998.

- MINISTERIO DE HACIENDA; Boletín No. 11 del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, Año 3, San Salvador, julio – septiembre de 1995.

- MINISTERIO DE HACIENDA; “Guía Sobre la Evasión de Impuestos”, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2003.

- MINISTERIO DE HACIENDA; Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, junio 2002 - mayo 2003.

- MINISTERIO DE HACIENDA; Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2004.

- MINISTERIO DE HACIENDA; Memoria de Labores, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador, 2005.

- MINISTERIO DE HACIENDA; Revista “Contacto Nuestros Logros”, Año 5, Publicaciones del Ministerio de Hacienda, San Salvador; 2002.

- QUERALT, JUAN MARTÍN, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Tecnos, 9ª Edición, Valencia, 1998.

- SERRANO GÓMEZ, ALFONSO; “Fraude Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Caracas, 2001.

- SISTEMA DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA CENTROAMERICANA, Informe Comparativo del Impuesto al Valor Agregado -IVA- ó General a las Ventas -IGV- de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, 2004.

- UPALDO, CÁLIZ; “La Determinación de las Cargas Tributarias, Origen e Introducción”, Editorial Máxima, 19ª Edición, Chile, México D. F., 2001.

- VILLEGAS, HÉCTOR; “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1998.

TESIS

- BENÍTEZ PERLA, JUAN CARLOS; “El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Consideraciones en torno a su Clasificación y a los Hechos Generadores”, Tesis para optar al grado de la licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Doctor José Matías Delgado, San Salvador, 1993.

- DERAS DE REYES SANTOS, VIOLETA DEL CARMEN; “Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones Sobre la Ley de Alcabala”, tesis para optar al grado de Doctorado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974.

- ESCALANTE PÉREZ, CONSUELO; “Comentarios a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”, monografía para optar al grado académico de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA), San Salvador, 1998.

- GUTIÉRREZ LÓPEZ, SALVADOR; “Breves Comentarios a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)”, Tesis para optar al grado académico de Licenciatura en Ciencias Jurídicas”, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1994.

- RIVAS ESCALANTE, AMELIA GUADALUPE; “Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1992”, Monografía para optar al grado de licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA), San Salvador, 1993.

- SÁNCHEZ DE GUEVARA, RUTH, “Recursos contra la Determinación Oficiosa del Impuesto al Valor Agregado a través de la Presunción”, Monografía para optar al grado académico de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA), San Salvador, 1997.

LEGISLACIÓN.

- **Código Tributario**, Decreto Legislativo número 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, Diario Oficial Número 241, tomo número 349 de fecha 22 de diciembre del año 2000.

- **Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos**, Decreto Legislativo No. 457, de fecha 1 de marzo de 1990, Diario Oficial No. 70, Tomo No. 306 del 21 de marzo de 1990.

- **Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**, Decreto Legislativo número 296, de fecha 24 de julio de 1992, Diario Oficial número 143, tomo número 316 del 31 de julio de 1992.

- **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**, Decreto Legislativo número 83, de fecha 22 de septiembre de 1992.

FUENTES HISTÓRICAS

- **Ley de Papel Sellado y Timbres**, Decreto Legislativo número 16, de fecha 26 de febrero de 1824.

- **Ley del Impuesto de Timbres sobre Facturas de Ventas o Documentos de Importación de Bienes**, Decreto Legislativo número 26, de fecha 15 de mayo de 1900.

DERECHO COMPARADO

- **Código Tributario de Chile**, Decreto y Ley N° 830, Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974.
- **Ley Contra la Evasión y Elusión Tributaria de Chile** - Ley 19.738, Diario Oficial del 19 junio de 2001.
- **Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios de Chile**, Ley N° 1.606, Diario Oficial del 3 de diciembre de 1976.
- **Ley del Impuesto General Sobre Ventas de Costa Rica**, Ley No. 6826, del 8 de noviembre de 1982.

JURISPRUDENCIA.

- **Sentencia Número 55-L-2000**, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, el 12 de marzo 2002.

- **Sentencia Número 101- P – 2000**, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, el 11 de septiembre de 2001.

- **Sentencia Número 231- C - 2002**, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, el 22 de junio de 2005.

SITIOS WEB

www.es.wikipedia.org/wiki/Liga_de_Delos; fecha de consulta: 11 de enero de 2006.

www.consejerofinanciero.com/aspects_contents04; fecha de consulta: 9 de febrero de 2006.