

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2013
PLAN DE ESTUDIOS 2007



TEMA:

**EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO MECANISMO
DE CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN EL MARCO DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

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

PRESENTADO POR:

HERNÁNDEZ MONTOYA, SABRINA GABRIELA
PIMENTEL PORTILLO, RAFAEL ANTONIO
RAMOS PLEITEZ, KARMY ABIU

LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ.
DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE 2013.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO

RECTOR

MASTER ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO

VICERRECTOR ACADÉMICO

MASTER OSCAR NOÉ NAVARRETE

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

DOCTORA ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA

SECRETARÍA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRÚZ LETONA

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO

DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA

VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES

SECRETARIO

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA

DIRECTORA DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ

DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS.

A mi padre celestial Jehová, quien a lo largo de mi vida me ha enseñado, censurado y disciplinado por medio de su palabra escrita la Biblia; ya sea con los relatos o con los principios bíblicos, los cuales me han permitido meditar y tomar decisiones en torno a mi vida; y quien ha escuchado cada uno de mis oraciones dándome la guía en el momento oportuno.

A nuestro señor Jesucristo quien es nuestro modelo a seguir por la obediencia extraordinaria que demostró con cada una de las decisiones que tomo, puesto que me enseñó que para ser felices es necesario que nosotros busquemos la guía de Dios y le permitamos a él que nos guíe, y sin olvidar las valiosas cualidades como la paciencia y humildad que demostró en diversas situaciones aun cuando él era perfecto.

A mi mamá y a mi papá que con su amor y paciencia siempre estuvieron a la par mía aun a pesar de sus dificultades, enseñándome el valor de la responsabilidad, y que estuvieron dispuestos en brindarme su apoyo en diferentes formas a pesar de las circunstancias, y por supuesto a mis dos hermanos menores que siempre me brindaba su apoyo y amor, mas con sus ocurrencias y con su colaboración a pesar de su tan temprana edad.

A mis queridos hermanos y hermanas en la fe que aparte de compartir el mismo propósito en la vida me han animado a no perderlo de vista ya sea con sus experiencias, sus palabras edificantes y recordatorios constantes, los cuales han quedado bien gravados en mi mente y corazón, y bueno a aquellos hermanos que se convirtieron en mis amigas y amigos que siempre están ahí.

A mi familia completa quienes en forma conjunta e individual me han ensañado a través de sus experiencias de vida, a seguir mejorando como ser humano y quienes me han brindado su cariño en diferentes maneras y cuando menos lo he esperado.

A mis compañeras y compañeros con las que pase estos últimos seis años en la universidad y que de una u otra forma me han apoyado y brindado su cariño, su amistad, y por estar ahí cuando necesitaba una mano, en las buenas y malos ratos siempre nos reíamos y nos animábamos mutuamente. Y que aunque ya no somos compañeros de aula quedo esa amistad a pesar de las diferentes circunstancias de cada uno.

Al licenciado Samuel Merino González, por ser nuestro asesor en este trabajo y por mostrar su disponibilidad, al momento de orientarnos.

A todas esas personas que de una u otra forma me ayudaron en mi estancia en la universidad y me dejaron grandes enseñanzas, las cuales siempre recuerdo con mucho cariño.

Sabrina Gabriela Hernández Montoya

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODO PODEROSO, por iluminar el camino académico de mi vocación, y que me permite alcanzar un grado más en el desarrollo de ser.

A MIS PADRES, por enseñarme el respeto, la comprensión, el amor y la dedicación de dar lo mejor de mí ante los retos de la vida.

A MIS HERMANOS Y FAMILIARES, que siempre están conmigo con su presencia y apoyo, guardando la unidad familiar.

A MI ALMA MÁTER, a través de cuyos catedráticos, supe asimilar su sabiduría, experiencia y conocimientos.

A MIS AMIGOS Y COMAÑEROS, con quienes comparto una nueva dimensión del valor amistad.

A MIS DOS COLEGAS DE TESIS, por la comprensión, dedicación y esmero, en culminar una etapa más de nuestras vidas.

A TODAS AQUELLAS PERSONAS, que de una u otra forma colaboraron conmigo, para llevar a feliz término la culminación de mi carrera.

A TODOS, GRACIAS.

Rafael Antonio Pimentel Portillo.

AGRADECIMIENTOS.

A Dios: Por ser todo para mí, quien es mi amigo y padre, financió, guió, apoyó en cada momento, me demostró que nunca me abandona y ha sido fiel ante todas las circunstancias, gracias a él he terminado la carrera y la gloria sea para él, que con ella sea engrandecido su reino y sean bendecidas las personas a mi alrededor.

A mi Familia: Por ser mi apoyo incondicional y oportuno en todas las formas a lo largo de la carrera, que el Señor Jesucristo bendiga infinitamente sus vidas siempre, han sido de bendición en el camino de la vida, formando una mujer de bien y útil a la sociedad.

A mis amigos: Por brindarme su amistad incondicionalmente, con quienes compartí seis años, hemos llorado, sonreído de tristeza y de alegría, también haciéndome cómplice de fechorías, todas estas cosas que hicieron sentir amena mi estancia en esta universidad gracias, que Dios bendiga su camino.

Karmy Abiu Ramos Pleitez

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
CAPITULO I	
ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
1. HISTORIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	1
1.1. Definición de Los Tributos.....	2
1.2. Naturaleza Jurídica del Impuesto.....	7
1.3. Tipos de Imposición del Impuesto	8
1.4. Clases de Tributos.....	10
1.4.1. El Impuesto.....	13
1.4.1.1. Clases de impuestos.....	15
1.4.2. La Tasa.....	19
1.4.2.1. Definición.....	20
1.4.2.2. Clasificación de Las Tasas.....	24
1.4.2.3. Diferencia entre Tasa e Impuesto.....	26
1.4.2.4. Diferencia entre Tasa y Precio Público.....	27
1.4.3. Las Contribuciones Especiales, Concepto y Caracteres.....	29
1.4.3.1. Clasificación.....	30
CAPITULO II	
EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	32
2.1. Clases de Sujeto.....	35
2.1.1. Sujeto Activo	
2.1.2. Sujeto Pasivo.....	36
2.1.2.1. Causas de la Responsabilidad del Sujeto Pasivo.....	37
2.1.2.2. Capacidad del Sujeto Pasivo Directo.....	44

2.1.2.3. Legislación Salvadoreña.....	46
2.1.2.4. Exclusión de Sujetos Pasivos.....	51
2.1.2.5. El Domicilio.....	53
2.2. Relación Jurídica Tributaria.....	57
2.2.1. Relación Tributaria y Obligación Tributaria.....	59
2.2.2. Naturaleza Jurídica de La Relación Jurídica Tributaria.....	60
2.2.3. La Relación jurídica no es Una Relación de Poder.....	64
2.2.4. La Relación jurídica Tributaria no es una Relación Compleja.....	66
2.2.5. La Relación Jurídica Tributaria es Personal No Real.....	67
2.2.6. Nacimiento de La Relación Jurídica Tributaria.....	68
2.3. Hecho Generador del Impuesto Sobre La Renta.....	70
2.3.1. Renta Obtenida	
2.3.2. Legislación Salvadoreño.....	74

CAPITULO III

LA EVASIÓN TRIBUTARIA

3. CONCEPTO Y DEFINICION DE LA EVASION TRIBUTARIA.....	76
3.1. Términos Relacionados a La Evasión Fiscal.....	79
3.2. Importancia de La Evasión Fiscal.....	80
3.3.Causas de Evasión.....	82
3.4.Objeto de La Evasión.....	86
3.5.Tipos y Formas de Evasión.....	87
3.5.1.Formas de Evasión	
3.6. Clasificación de Los Sujetos Evasores.....	92
3.7.Medidas ante La Evasión Fiscal.....	93
3.8. La Evasión Fiscal en El Derecho Penal.....	95
3.8.1. El Delito de Evasión.....	98

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA

4. COMO MECANISMO LEGAL PARA DISMINUIR.....	103
4.1. Breve Reseña Historia del Derecho	
4.1.1.La Etapa de Formación del Derecho Administrativo.....	105
4.1.2. La Etapa de Consolidación del Derecho Administrativo.....	111
4.2. El Procedimiento Administrativo.....	113
4.2.1. Concepto	
4.2.2. Definición.....	115
4.2.3. El Procedimiento Administrativo y La Función Administrativa.....	116
4.2.4.Los Fines del Procedimiento Administrativo.....	118
4.2.5. Principios Generales del Procedimiento Administrativo.....	119
4.2.5.1.El Principio de Legalidad Objetiva	
4.2.5.2.Principio del Informalismo en Favor del Usuario.....	123
4.2.6. Principios generales que conforman el procedimiento.....	124
4.2.7. Regulación Jurídica del Procedimiento Administrativo.....	128
4.2.7.1.Regulación Secundaria.....	129
4.3. Concepto y Definición de Procedimiento de Liquidación.....	132
4.4. Contenido del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.....	133

CAPITULO V

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR.

5. SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	138
5.1. El Salvador	
5.1.1. Declarantes sobre el impuesto sobre la renta	
5.1.2. Contribuyentes registrados, según clasificación.....	139
5.1.3. Contribuyentes Declarantes del Impuesto	140

5.1.4. Discrepancia entre los años dos mil siete	
5.1.5. Comparación de Ingresos del Impuesto Sobre La Renta.....	141
5.1.6. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa.....	142
5.1.7. Impuesto tasado versus recaudado.....	143
5.1.8. Diferentes instancias a la que puede recurrir el contribuyente.....	145
5.1.8.1. Procesos Instruidos en el Tribunal de Apelaciones	
5.1.8.2. Sala de lo Contencioso Administrativo.....	146
5.1.8.3. Fiscalía General de la República.....	148
5.1.9. Composición de La Deuda Por Instancia.....	149
5.1.10. Ciertos países de Centroamérica.....	150
5.2. Algunos Efectos de La Evasión Fiscal en El Salvador.....	151

CAPITULO VI

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES.

6. CONCLUSION.....	155
6.1. Conclusiones	
6.2. Recomendaciones.....	156
6.2.1. Inversión en La Ciudadanía	
6.2.2. Política educativa de formación de cultura tributaria.....	159
6.2.3. Lagunas jurídicas en la legislación tributaria.....	160
BIBLIOGRAFIA.....	162

ABREVIATURAS

A. de C.	Antes de Cristo
Art.	Artículo
C.A.	Centro América
C.T.	Código Tributario
Cn.	Constitución de la República de El Salvador
D.L	Decreto Legislativo
Ibíd	misma cita
Ídem	En el mismo libro y misma página
Inc.	Inciso
Op. cit.	Obra citada
p.	Página
pp.	Páginas
S.A.	Sociedad Anónima

ss. Siguintes

Vid. Véase

SIGLAS UTILIZADAS

CBA	Canasta Básica Ampliada
CEPAL	Comisión Económica para América Latina
CIAT	Centro Inter-Americano de Administraciones Tributarias
D.O	Diario Oficial
FEFE	Fondo de Estabilización y Fomento Económico
IVA	Impuesto del Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PIB	Producto Interno Bruto
SC	Sala de lo Constitucional
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas
UJMD	Universidad José Matías Delgado

INTRODUCCION

Esta investigación referida a La eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa como Mecanismo de Control En el Índice de la Evasión Fiscal en el marco de la Ley del Impuesto sobre La Renta, es una investigación de carácter jurídico-dogmática formalistas, en atención al objeto de la investigación, ya que lo que se estudia son las normas de derecho positivo, es decir, a) Código Tributario; b) Ley del Impuesto Sobre la Renta ,c) Constitución de la Republica de El Salvador, el cual se estudiara con el objeto de determinar cuál es el grado de eficacia de dicho procedimiento en la disminución de los índices de evasión fiscal en El Salvador.

En ese sentido, esta investigación tiene un carácter documental, puesto que para ser llevada a cabo se utilizó material bibliográfico, asimismo vale decir que aunque una investigación de carácter dogmático concibe el problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalistas, descontando todo elemento factico o real que se relaciones con la institución o especie legislativa y su cometido es básicamente interpretar el derecho objetivo formal.

Es menester, justificar el porqué, de la elección de una investigación jurídico-dogmática formalista, la respuesta consiste en el hecho de que los estudiosos del derechos, centran su atención básicamente en la norma, y en ese orden de ideas, se hace necesario saber lo que contiene la misma.

En este caso se analizara disposiciones normativas, contenidas en a) Código Tributario; b) Ley del Impuesto Sobre la Renta ,c) Constitución de la Republica de El Salvador, y esta investigación pretende conocer las repercusiones que se derivan de la mismas, es decir, el alcance que tiene

este procedimiento administrativo en esas normativas. La manera como se llevara a cabo esta investigación es mediante, el análisis normativo, para determinar porque es necesario la regulación de la liquidación oficiosa, de manera más amplia, para no poner en riesgo la seguridad jurídica que poseen las personas, haciendo uso de los métodos de interpretación de la norma, y sobre todo tomando en consideración los seis elementos para interpretar la ley, que son: el elemento gramatical, el elemento histórico, el elemento teleológico, el elemento sistemático, el elemento lógico, y el elemento de validez constitucional.

Así también, esta investigación se auxiliara del contenido de libros, cuyos autores se hayan referido a dicho procedimiento administrativo.

Las unidades de análisis, son: a) Código Tributario; b) Ley del Impuesto Sobre la Renta ,c) Constitución de la Republica de El Salvador, d) Código Civil; en estos cuerpos normativos se centrara la investigación, en el sentido que el objetivo general y principal, de este trabajo consiste en determinar el grado de efectividad del procedimiento de liquidación oficiosa en la disminución de los índices de evasión fiscal en El Salvador, es por ello, que el estudio e interpretación de las normas de estos cuerpos normativos, se convierten en la máxima preocupación de esta investigación.

Siendo esta una investigación documental, de carácter jurídico dogmático formalista, la muestra se circunscribe al Derecho Vigente, y se utilizara la técnica de observación e interpretación de la norma, en este caso la normativa vigente pertinente a la liquidación oficiosa mencionada, además con el objeto de enriquecer esta investigación se hará uso de estadísticas brindadas en los informes del Ministerio de Hacienda, sobre la evasión fiscal en El Salvador.

En el presente trabajo, se abordara un tema de interés nacional, siendo la recaudación de impuestos una de las fuentes para financiar el gasto público del país.

En el capítulo uno, se hablara de aspectos generales del derecho tributario, se definirá el tributo, su naturaleza, y las clases de tributos; qué son tasas, impuestos y contribuciones especiales, diferencias entre las clases de tributos.

El capítulo dos, el sujeto pasivo y activo del impuesto sobre la renta según la ley, capacidad de los sujetos, exclusión de sujetos según la ley del impuesto sobre la renta y doctrina, diferencia entre relación tributaria y obligación tributaria, hecho generador del impuesto sobre la renta según doctrina y ley, entre otros.

El capítulo tres, concepto y definición de evasión tributaria, otros términos relacionados a la evasión tributaria son el fraude fiscal, defraudación fiscal; la importancia de erradicar la evasión fiscal, causas de evasión fiscal, falta de conciencia tributaria, complejidad de legislación de un país, ineficiencia de la administración tributaria, objeto de la evasión tributaria, tipos y formas de evasión, como la falta de inscripción en Registro Fiscales, falta de presentación de declaraciones, falta de pago de impuesto declarado o liquido (omisión de pago, morosidad) y declaración incorrecta (ocultamiento base imposible, defraudación, contrabando); clasificación de sujetos evasores, medidas que deben tomar ante tratamiento de evasión fiscal, someramente la evasión fiscal en el derecho penal, delito de evasión.

El capítulo cuatro, sobre el procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo legal para disminuir el índice de evasión fiscal se iniciara con una

breve reseña historia del derecho administrativo, etapas de formación en el derecho administrativo, etapas de consolidación en el derecho administrativo; el procedimiento administrativo, concepto y definición, fines del procedimiento, principios generales del procedimiento administrativo según doctrina y legislación salvadoreña, estructura del procedimiento en general. Capítulo cinco, se incluyó, la situación del impuesto sobre la renta en El Salvador, contribuyentes registrados, comparación de ingresos del Impuesto sobre la renta anuales durante el año dos mil ocho al dos mil doce, ingresos recaudados versus presupuestados, lo recaudado en liquidación oficiosa versus presupuestado, devoluciones a contribuyentes del impuesto sobre la renta, las diferentes instancias que puede recurrir el contribuyente en virtud de su derecho de defensa según impuestos que se le hayan tasado en fiscalización, como el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, Sala de lo Contencioso Administrativo y Fiscalía General de la República; composición de la deuda por instancia, algunos efectos de evasión fiscal en El Salvador, situación fiscal en ciertos países de centro América y México.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. HISTORIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

A través de la historia el término tributo adquirió distintos significados conforme a la coyuntura social, económica y política. La estructura económica y la estructura Jurídico-Político condicionan la función del tributo en las distintas formaciones sociales, verbigracia según como se encuentran dividida la propiedad, la forma de Estado, régimen político, las cuales forman parte a la hora de juzgar el papel desempeñado por el tributo en un determinado momento histórico.

En las sociedades donde no existía la propiedad privada, primaba lo social sobre lo individual, es decir que, las aportaciones del individuo a las cargas comunes revestían naturaleza personal, no patrimonial; el cumplimiento de obligaciones de carácter militar y la prestación de propio trabajo personal constituía la contribución individual al cumplimiento de las cargas comunes.

Pero a medida en que las estructuras económicas se desarrollaban de distintas maneras, las formaciones sociales fueron adquiriendo mayor complejidad y se desarrolló la propiedad privada, por lo tanto se generalizó los intercambios comerciales entre los territorios teniendo como surgimiento los impuestos aduaneros y aquellos que gravarían el consumo de determinados artículos, que se une a los llamados impuestos de capitación¹ y

¹ Impuesto de Capitación: Repartimiento de tributos y contribuciones que se hace por cabezas, o el tributo que se paga por individuo sin atención a los capitales, a las rentas ni a los productos de la industria (Escriche). La capitación – sigue diciendo ese autor- fue conocida en Roma, donde se sujetaba a las personas a dos clases de impuestos: uno personal, que se repartía per capita, y otro real, que gravaba los fundos o heredades y se

que vienen a constituir la forma más antigua de imposición directa.

Es de esta manera que profundizaremos el tributo, en la naturaleza jurídica del impuesto, la imposición, entre otro, para luego abordar El Procedimiento de Liquidación Oficiosa como Mecanismo de Control de La Evasión Fiscal en El Marco de la Ley del Impuesto Sobre La Renta.

1.1. Definición de Los Tributos

A los tributos, se les denomina de varios modos: devengos, exacciones, cargas, gravámenes, detracciones, gabelas. También en forma sinónima con sus especies, se les llama impuestos o contribuciones. En este manuscrito se hace uso del término tributo.

Es así, que se pueden definir los tributos como “toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario”. Otra definición similar nos dice que “los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y sociales de Manuel Ossorio; tributo es el Impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen, carga, Servidumbre, Obligación.

La doctrina contractual, equiparaba el tributo a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios

denominaba iugeratio, porque se repartía por yugadas. También era costumbre imponer este gravamen a la cantidad de terreno de propiedad, independientemente del número de personas que vivían o estaban sobre él. En: <http://www.definicion-de.es/capitacion/>, sitio web visitado: el 16 de noviembre de 2013.

públicos y los medios pecuniarios para cubrirlos, de modo tal que trasladaba al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado.

Las doctrinas publicistas concebían genéricamente al tributo, como una 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. Es así que, son vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explica que el impuesto (tributo) es "como una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio", según dice Griziotti².

Para comprender lo que es el derecho tributario es necesario conocer que son los tributos, según lo establece Sainz de Bujanda citado por Villegas; se entiende por tributo "toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes publicados estén encomendados".

Por su parte Ángel Schindel considera que en la doctrina existe relativa uniformidad en el sentido de considerar que la expresión tributo desde el punto de vista jurídico, se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado y otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que dispone la ley, con el objeto de cumplir con sus fines los tributos, como lo hemos señalado,

²**GRIZIOTTI, Benvenuto**, "*Principios de Ciencia de las Finanzas*", Editorial Roque De Palma. Buenos Aires 1959, p. 168.

constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado. Otra definición a la que podemos llegar es la siguiente: "Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"³.

Por su parte el Código Tributario da una definición legal en el Art. 11 C.T., el cual establece que: "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", artículos relacionados 1, 28 inc.1, 22, 72 inc. 1, 120 inc. 1, 6 literal a) todos del C.T; Art. 2 numeral 1 del RACT. De las definiciones puede extraerse según Schindel algunos elementos esenciales como:

- i. Prestación Pecuniaria, ya que el tributo es una prestación patrimonial exigible en dinero, aunque la doctrina sostiene que también puede serlo en especie, aclarando que esta última forma subsista solo en casos aislados, pues modernamente la prestación se cumple normalmente en dinero, lo cual es conforme por lo establecido por el Art. 11 C.T.
- ii. Coerción, el segundo elemento de los tributos consiste en que la prestación puede ser exigida coercitivamente por el Estado si los particulares obligados a su pago no se avienen a la decisión dispuesta por la ley.
- iii. Unilateralidad, el tercer elemento consiste en que si bien generalmente se trata de una prestación generalmente dineraria, en la obligación o hay

³**SCHINDER, Angel**, "Concepto y Especies de tributos", en **AA.VV.**, Director Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Tomo I Derecho Tributario, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p.565.

prestaciones bilaterales directas, como en la mayoría de los negocios jurídicos privados, aunque en algunas especies de tributos, como las tasas y contribuciones especiales se requiere la existencia de una particular actividad del Estado, no necesariamente como contraprestación equivalente.

- iv. Origen en la Ley, en virtud del principio de legalidad y reserva de ley, la prestación debe ser establecida indispensablemente por la ley.
- v. Finalidad, se establecen con el fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes públicos, sin embargo no es esta la única finalidad de existencia de los tributos, ya que algunos tributos se imponen por ley con el fin principal de actuar como disuasivos de ciertas actividades de los particulares o para incentivar determinadas actividades.

Así algunos países especialmente Europa, acuden a los tributos como un fin de lograr objetivos socialmente deseables como la preservación del medio ambiente y similares⁴. Impuesto, según lo establece el Art. 13 del Código Tributario, es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Otras definiciones, pueden ser: “Son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que lo mismo reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinados

⁴SHINDEL, Angel, Op. cit., p.565-567.

En igual sentido se pronuncia Villegas al establecer que los elementos diferenciadores del tributo que los distinguen de los ingresos públicos en general son: **a)** Prestaciones en dinero o especie, siendo esta última de carácter excepcional; **b)** Exigidas en su poder de imperio; **c)** En virtud de una ley; y **d)** Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.

unilateralmente y sin contra prestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”⁵.

Para Carlos M. GiullianiFonrouge 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.”⁶

Para Héctor B. Villegas “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 para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”⁷

Para DinoJarach “El Tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de 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 de otro lado el deudor, o los deudores quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.”⁸Del concepto dado, de tributo se puede concluir lo siguiente:

a) Los tributos se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario, es decir, el Estado como lo veremos oportunamente, tiene la potestad de crear, modificar y extinguir tributos y ello no es más que una manifestación de su soberanía.

⁵**CASTILLO ARAUJO, O.**, “Cuaderno de Cátedra Para Contabilidad de Impuestos”, Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” UCA, 1984.

⁶**GIULIANI FONROUGE, C.**, *Derecho Financiero*, Volumen I Edición II Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970. p. 309.

⁷**VILLEGAS, Hector**, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Edición I, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992, p. 73.

⁸**JARACH, Dino**, El Hecho imponible, edición II, Buenos Aires, Argentina, 1982. p. 11.

- b) El pago de los tributos no es voluntario, sino que ellos se imponen en forma obligatoria o coactiva.
- c) Los tributos implican el pago de una suma de dinero, con lo cual se excluyen las prestaciones personales forzadas y la entrega de especies.
- d) Los tributos a que se han aludido tienen como objetivo dotar al Estado de recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines⁹.

Sobre esta materia se han planteado diversas posiciones en relación a si el tributo debe ser el único medio a través del cual el Estado obtenga ingresos para satisfacer las necesidades colectivas y sus propios fines. Algunos planteamientos postulan que sería mejor que el Estado definiera sus gastos operacionales en forma más racional y así con un ahorro fiscal alcanzar recursos para absorber el gasto social, lo que implica que el esfuerzo no sólo lo asumen los particulares.

Otros plantean, por el contrario, que las formas más adecuadas de obtener ingresos es mediante los tributos siendo esta la herramienta más eficiente de generar recursos al Estado a fin de lograr la equidad y distribución del ingreso.

1.2. Naturaleza Jurídica del Impuesto

De acuerdo a los conceptos anteriores, el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que lo justifique más que la sujeción a la potestad

⁹**BARAHONA BOJORGE, J. y Otros**, *“El recurso de apelación como medio de impugnación de las resoluciones emitidas por la dirección general de impuestos internos, en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta”*, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011, p.64.

tributaria¹⁰ del Estado. En virtud de esa potestad¹¹, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual requiere realizar gastos¹².

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 jurídicamente da el sustento o la base para que el Estado pueda coactivamente cobrar un impuesto. El impuesto es pues, 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.

1.3. Tipos de Imposición del Impuesto.

Los impuestos, atendiendo a los diversos sistemas impositivos de los Estados del mundo, pueden ser: Impuestos Proporcionales, Progresivos¹³, Regresivos, Ad Valoren y Específicos. La diferencia entre los primeros tres

¹⁰Con Potestad Tributaria se entiende en que el Estado es el único que puede crear, modificar e inclusive extinguir los impuestos.

¹¹En virtud de dicha potestad tributaria el Estado puede exigirlos coercitivamente en virtud de su poder de imperio.

¹²**BENÍTEZ PERLA, J. y Otros**, *El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios Iva Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados*, Tesis, UJMD, El Salvador, 1993. p. 10.

¹³ Un impuesto progresivo es un impuesto por el cual la tasa impositiva aumenta a medida que aumenta la base imponible, persiguiendo un efecto redistributivo de los ingresos o gastos. Los impuestos progresivos intentar reducir la incidencia de los impuestos de las personas con una menor capacidad de pagar.

El término se aplica con frecuencia en referencia a los impuestos sobre la renta personal, donde las personas con mayores ingresos pagan un mayor porcentaje de esos ingresos en impuestos que aquellos con menos ingresos. También se puede aplicar para el ajuste de la base imponible mediante el uso de exenciones fiscales, créditos fiscales o impuestos selectivos que crean efectos progresivos de distribución.

tipos de impuestos se establecen tomando el ingreso como base de comparación. En los impuestos progresivos, la tasa media o la relación entre el impuesto pagado e ingreso, aumenta siempre que se incremente el nivel de ingresos del individuo. En los proporcionales, la tasa media permanece constante ante un incremento de los ingresos, y en los regresivos, la tasa media o relación pago de impuestos–ingreso, disminuye. En los impuestos Ad Valorem la base es el valor, generalmente de mercado, de los bienes sobre los cuales se aplica la tasa; mientras que en los específicos, el impuesto se establece como un monto fijo en dinero, por unidad física, peso, volumen, entre otros¹⁴.

En general los impuestos directos son más progresivos que los indirectos, aunque pueden existir excepciones debido a factores como la traslación, que no siempre es perfecta. En los impuestos indirectos, como por ejemplo, en aquellos que gravan las ventas generales o los selectivos a consumos de bienes y servicios, el sujeto, persona o empresa que sufre el impacto inicial, tratará de trasladarlo mediante ajustes en los precios. Dichos ajustes pueden hacerse hacia atrás reduciendo los pagos a los factores de producción o lo que es más factible, hacia adelante en forma de aumentos en los precios de los bienes y servicios gravados.

En los ejemplos anteriores, el sujeto incidido será el Consumidor Final que efectúe la compra o adquiera el servicio. Claro que la traslación no será siempre total y completa. En conclusión, y como base lo expuesto anteriormente, en el sistema impositivo de El Salvador existen impuestos progresivos e impuestos proporcionales, así:

¹⁴ En la mayoría de los países con ingresos bajos y medios, es preferible el impuesto específico que se ajusta en forma automática en función de la inflación que el impuesto ad valorem.

Impuestos progresivos: El Impuesto Sobre la Renta para personas naturales, fideicomisos y sucesiones domiciliadas, y asalariados, es progresivo, dado que establece, por medio de una tabla escalonada, un mayor porcentaje a pagar por un nivel de renta imponible más alto.

Entre los Impuestos proporcionales se encuentran los siguientes: a) El Impuesto Sobre la Renta para personas jurídicas domiciliadas o no, personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliados, es del tipo proporcional, por que fija la tasa del 25% sobre su renta imponible; b) El Impuesto Sobre la Renta para conjuntos culturales, deportivos, artísticos y similares no domiciliados es también proporcional, porque se fija una tasa del 5% de la renta bruta obtenida en cada evento; c) El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es proporcional, por aplicarse la tasa del 13% sobre la base imponible; d) El Impuesto por la Transferencia de Bienes Raíces también lo es, por que grava con un 3% sobre el exceso de aquellos inmuebles con valor mayor a \$28,571.43 (¢250,000.00)¹⁵.

1.4. Clases de Tributos

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

A. Tasas, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público,

¹⁵**CRUZ JUAREZ, E. y Otros**, *“Cumplimientos de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes contenidas en el Código tributario de El Salvador”*, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011, p.17.

a que se refieran, afecten o beneficien de manera particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que el servicio se presta o las actividades se realiza en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación Administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

B. Contribuciones especiales, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación del servicio públicos.

C. Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esta constituidos por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.¹⁶

El tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, la tasa y la contribución especial. La diferencia entre estas tres figuras radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir – el hecho imponible. En la tasa nos encontramos ante un hecho consistente en la utilización del dominio público o en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona, verbigracias por aseo, desechos sólidos, mantenimientos de parques, costo por tasa municipal por poste de alumbrado eléctrico, fiestas patronales, entre otros.

¹⁶ **QUERALT, Juan Martin y Otros**, *Las Categorías Tributarias, Derecho Tributario*, Editorial Aranzandi SA, decimocuarta edición 2009. p. 31

Piénsese, por ejemplo en la instalación de una red de alumbrado público. En tal caso, además de atenderse al interés general o común de la población en que es instalada dicha red de alumbrado, se está proporcionando un beneficio directo y más intenso a los propietarios de inmuebles sobre los que se proyecta el alumbrado, razón por la cual están llamados a contribuir de forma que financien parcialmente los gastos por referida instalación.

En otros casos – *contribuciones especiales* – nos encontramos también ante actividades administrativas que producen un beneficio especial a determinadas personas, aunque normalmente, a diferencia de las tasas, la actividad administrativa no es solicitada por el contribuyente, verbigracia en El Salvador, Ley del impuesto sobre el producto de tabaco, el impuesto del Fondo de Estabilización y Fomento Económico, (FEFE), del cual se obtienen anualmente para subsidiar el gas propano, Fondo de Conservación Vial (Fovial), según la ley, este impuesto es utilizado para la reparación y mantenimiento de las principales carreteras del país, Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros.

En el caso del impuesto se encuentra ante una obligación de pago nacida con una independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.¹⁷

Se pagara el Impuesto sobre la Renta cuando se perciban ingresos, sin que la percepción de la renta necesite, adicionalmente, de actividad alguna para hacer nacer la obligación de contribuir. De ahí precisamente que el Código

¹⁷ *Ibíd.*, p. 32.

Tributario defina el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, a diferencia de lo que ocurre con la tasa y la contribución especial, tributos en que la existencia de una actividad administrativa se erige en requisito condicionalmente de la obligación de contribuir, de forma que no existe actividad administrativa.

Se paga impuesto porque se ha realizado un hecho que es indicativo de capacidad económica, sin que tal hecho necesite ponerse en relación con ninguna actividad administrativa.

1.4.1. El Impuesto

El Código Tributario¹⁸, en su Art. 13, define lo que es un impuesto de la siguiente manera: Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El autor GiulianiFonrouge conceptualiza a los impuestos de la siguiente manera: Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. Del concepto antes expresado se pueden distinguir ciertos elementos, a saber:

- a) Consiste generalmente en una obligación de dar dinero o cosas, considerándose en la actualidad pecuniaria, pero pudiendo considerarse un hacer;

¹⁸**CODIGO TRIBUTARIO**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000.

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

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

De acuerdo a lo manifestado por Villegas, impuesto es un tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. Esta definición se acerca mucho a lo que se sustenta con respecto a los impuestos en el sentido de que no hay relación de dependencia de alguna actividad estatal con el pago del impuesto. El impuesto¹⁹ es pues una prestación en dinero o en especie, fijada por el Estado de manera unilateral y con fundamento en el poder de imperio emanado del poder soberano que éste tiene, con carácter obligatorio

¹⁹En los impuestos la base imponible corresponde a la cuantificación del hecho gravado, en cambio en las tasas la base imponible y el tributo mismo depende del costo del servicio.

y dirigido a todos los individuos que se encuentren en una situación que coincida con lo prescrito en la ley, como hecho generador del impuesto; esto se confirma al decir que el impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

Se puede mencionar que en lo que respecta a la actividad financiera del Estado, los impuestos²⁰ constituyen una importante fuente de financiamiento; esto ayuda a fortalecer la soberanía de un Estado, en el sentido que lo hace autosuficiente en términos financieros y a no depender de préstamos o ayudas Internacionales lo cual compromete la soberanía de un Estado por no estar sujeto a ciertas condiciones que se imponen, con motivo de tales ayudas. El hecho imponible debe tomar de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Todo tributo por imperativo constitucional debe gravar una manifestación de capacidad económica. Lo que ocurre es que en el impuesto en donde la presencia de la capacidad económica es más evidente, la nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias no aparecen contempladas ninguna actividad administrativa, este es la diferencia del impuesto.

1.4.1.1. Clases de impuestos.

Al igual que ocurre en toda clasificación de los institutos jurídicos, el convencionalismo ha conducido a las más variadas clasificaciones de impuestos. Economistas, hacendistas, sociólogos y juristas han formulado las

²⁰Los ingresos públicos pueden definirse de manera general, como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten cumplir su función, objetivos y desarrollar sus actividades para satisfacer las necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad.

más variadas distinciones entre impuestos, atendiendo a criterios tales como la divisibilidad o no de los servicios financiados, la repercutibilidad o no de la cantidad pagada sobre una tercera persona, la realidad económica sujeta a imposición, la forma en que se liquidan o pagan, entre otros. Limitada la clasificación de campo del Derecho, parece conveniente erigir, como criterio de calificación, el presupuesto de hecho del impuesto que es elemento esencial.

Se presenta a continuación la clasificación de impuestos:

A) Impuestos Personales y Reales. Como señaló SAINZ DE BUJANDA, impuestos personales son aquellos cuyo presupuestos objetivo solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actuada como elementos como elementos constitutivos del propio presupuesto. Es el caso de los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica. Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona.

Para pensar en un determinado impuesto sobre la renta personal habrá de tenerse en cuenta el importe de la misma, su procedencia la existencia o no de gastos de enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, las inversiones realizadas durante el periodo impositivo, entre otros. Sin tener en cuenta estas circunstancias será difícilmente pensable un impuesto auténticamente personal sobre la renta. Por el contrario los impuestos reales²¹ son aquellos cuyos presupuestos de hecho o hecho imponible pueda ser concebido con independencia con la persona que lo

²¹Tributos que van ligados a las cosas o bienes en particular. Impuestos que giran en torno a los bienes de los que el sujeto pasivo es titular o pagador.

haya realizado. Piénsese en el IVA que grava la adquisición de un determinado inmueble cuyo importe será el mismo sea quien sea su adquirente.

B) Impuestos Subjetivos y Objetivos. Impuestos subjetivos²² son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible – las circunstancias personales del sujeto pasivo– es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria. Impuesto objetivo²³ son aquellos en que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de la deuda.

C) Impuestos Periódicos e Instantáneos. Periódicos son aquellos impuestos 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 resulte a socia una deuda tributaria distinta.

Por ejemplo, en la percepción de un rendimiento de trabajo personal o, general en la obtención de rentas. El legislador dispone que el 31 de diciembre de cada año se devenga el Impuesto sobre la Renta, de manera que la renta percibida a partir del enero ya pasa a integrar el hecho imponible de un impuesto que dará lugar a una obligación tributaria distinta.

Instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un periodo determinado de tiempo. No

²²Tributos que tienen en cuenta las circunstancias personales e incluso familiares de los sujetos pasivos en la liquidación tributaria, siendo clarificadores el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²³ Son aquellos que no tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, sino que sólo consideran el elemento material del que se deriva la obtención de la renta.

quiere decir que su duración haya de ser fugaz, si no que basta con que no se prolongue indefinidamente. Ejemplo de impuesto instantáneo lo constituye por ejemplo el pago del IVA por la adquisición de un automóvil.

D) Impuestos Indirectos e Indirectos. Sainz de Bujanda ha esclarecido el alcance jurídico de la anotada distinción, de forma que más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de *métodos impositivos directos* y *métodos impositivos indirectos*. Se encuentran ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a esta 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. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter el gravamen.

Por el contrario, cuando la norma jurídica tributaria concede al sujeto pasivo de impuestos 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, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos. En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador exige el ingreso, posibilitando que sus contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.

Por ejemplo de método directo es el Impuesto sobre la Renta²⁴. El perceptor de renta paga el impuesto y no puede repercutirlo sobre un

²⁴Impuesto único sobre las ganancias de las personas físicas que grava con una tasa progresiva el conjunto de las rentas del contribuyente, su mujer y sus hijos menores.

tercero. Ejemplos de métodos impositivos indirectos lo constituye el impuesto que grava el consumo de alcohol o tabaco. El impuesto lo paga quien fábrica o importa tales productos, pero a quien quiere gravar el legislador es a quien los consume y de ahí que se prevea que los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes, quedando estos obligados a soportarlas.

1.4.2. La Tasa

Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o, potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado²⁵.

Para Villegas, tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. De acuerdo al proyecto de Código Tributario Salvadoreño, en su Art. 2, encontramos la siguiente definición: Tasa es el tributo cuyo hecho generador consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos, de un servicio público de naturaleza jurídica o administrativa, individualizada con respecto al contribuyente.

Es importante hacer notar el carácter obligatorio que tienen las tasas, no podría caracterizarse como una prestación voluntaria o facultativa puesto que lleva implícita la coerción, ya que desde que el Estado presta un servicio y el particular lo usa, no puede rehusar al pago aun cuando no haga uso de él, ya que los servicios tienen como mira el interés general, pudiendo incidir

²⁵**OSSORIO, Manuel**, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, 1ª Edición Electrónica, realizada por Datascan, S.A. Guatemala, C.A. p. 931.

en una persona determinada. En conclusión se puede 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.

Se caracterizan porque su hecho generador está 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 prestado por el Estado en relación al contribuyente.

Otra característica especial de las Tasas es que el producto de la recaudación, debe ser exclusivamente destinado al servicio respectivo prestado por el Estado. Villegas, no está de acuerdo con esta posición ya que según él, una cosa es el tributo y otra cosa diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden.

Se puede decir que de acuerdo a los conceptos dados anteriormente de Impuesto y Tasa, la diferencia fundamental entre ambos es que en los impuestos no existe una contraprestación directa e inmediata, sino que una forma mediata, mediante los servicios públicos que presta el Estado; en cambio con la tasa existe una contraprestación directa e inmediata con respecto al contribuyente obligado al pago.²⁶

1.4.2.1. Definición

Las tasas se definen como tributos cuyos hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público-local,

²⁶**BENÍTEZ PERLA, J. y Otros**, *El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios IVA Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados*, Tesis, UJMD, El Salvador, 1993. p., 12

automático o estatal-, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de manera particular a sujetos pasivo, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- a- Que la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios y actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria.
- b- Que esos servicios o actividades no se presten ni se realicen efectivamente por el sector privado; es decir, que únicamente sea el sector público el que los preste y realice, independientemente de que la normativa vigente imponga su reserva o no al sector público. Concepto que ha de entenderse aplicable tanto en el ámbito estatal, automático y local.

A continuación se analiza brevemente cada una de las hipótesis que se ha calificado como tasas:

- a- *La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.*
La utilización por un particular de los bienes que son dominios público su aprovechamiento especial requiere, como es lógico, que los entes públicos titulares de esos bienes demaniales²⁷ concedan, con carácter previo, una

²⁷ Son bienes y derechos de dominio público (demaniales) los que siendo de titularidad pública se encuentran afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley les otorgue expresamente el carácter de demaniales. Los bienes y derechos públicos o demaniales, a diferencia de los bienes patrimoniales, presentan como características las siguientes: son inalienables, inembargables e imprescriptible, han de destinarse obligatoriamente al uso o servicio público, salvo razones de interés público debidamente justificado; han de incorporarse a inventarios y registros adecuados. *DICCIONARIO JURIDICO*, Disponible en <http://www.iurisconsultas.com/9-Diccionario->

autorización u otorguen una concesión. En consecuencia, si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que acudir necesariamente a los titulares de esos bienes públicos y obtener una autorización, pagando la oportuna tasa.

Piénsese, por ejemplo, la utilización de terreno de uso público local con mercancía, materiales de construcción, escombros, andamios y otras instalaciones análogas, la entrada de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo para vehículos, carga y descarga de mercancía de cualquier clase; la ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa; la instalación de kioscos en la vía pública; escaparates y vitrinas; instalación de puestos, barracas, casetas de venta; instalación de anuncios ocupando terreno de dominio público local; el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en la vía de los municipios dentro de las zonas a tales efectos se determinen con limitaciones que pudieran establecerse.

b- *La prestación de servicios o la realización de actividades en el régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria.* Se considera como hecho imponible de las tasas²⁸ a prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, se produzca cualquier de las circunstancias

Juridico/74-DICCIONARIO-JURIDICO-Bienes-demaniales-y-patrimoniales, sitio web visitado el día 22 de octubre de 2013.

²⁸En cuanto a la aplicación del principio de legalidad, se menciona que es menos rígida en su aplicación a las tasas, ya que tiene por objeto el establecer el valor de costo de la prestación.

siguientes: Cuando la solicitud de la actividad administrativa o la recepción de la prestación de servicio administrativo sea de hecho obligatorio para el administrado, o cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad, como consecuencia de la normativa vigente se lo reserve o no. De este modo, se somete al pago de una tasa²⁹ la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de derecho público cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente por el sujeto al resultar impuesta, bien por disposiciones legales o reglamentarias, bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; así mismo la realización de actividades o prestación de servicios por la Administración conllevara el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado.

La nota que subyace de tras de todas estas exigencias es la *Coactividad* en la prestación del servicio y de la actividad. Coactividad que existe cuando el pago de la prestación patrimonial es anulado, legal o reglamentariamente, a la realización de una actividad administrativa o de un servicio público. Y también cuando esos bienes, servicios y actividades solicitados por el administrado y que presta la administración, que puedan considerar imprescindibles para su vida personal o social, al no existir libertad o espontaneidad real a la hora de realizar el hecho imponible, sino que la necesidad de acudir a la actividad administrativa, fruto de la esencialidad de ese servicio o actividad, se convierte de hecho en una necesidad inexcusable. Idéntica consideración cabe cuando sea únicamente el sector público el que preste el servicio o realice la actividad,

²⁹Puede añadirse que el concepto de Tasa se relaciona con el pago del costo del servicio o con el pago del beneficio que se obtiene por la cesión del aprovechamiento especial del patrimonio público.

no existiendo otra posibilidad que no sea acudir a la Administración y pagar la prestación patrimonial exigida. En todos estos supuestos, dada la común característica de la Coactividad en la imposición de la contraprestación y, en consecuencia, su consideración como tasa, el establecimiento y su regulación de sus elementos esenciales corresponde a la ley. Por ejemplo el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, alumbrados de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, entre otros.

Se espera la exención del pago de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor del Estado, Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, cuando se trate de aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunidades que exploten directamente, y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

1.4.2.2. Clasificación de Las Tasas

De acuerdo al autor Villegas en cuanto a la clasificación de las tasas no existe coincidencia entre los diferentes autores, y menciona que autores como GiampietroBorrás y GiulianiFonrouge estiman que es poco útil la clasificación para la consideración jurídica del tema, proponiendo la clasificación siguiente³⁰ :

1) Tasas Judiciales: a) De jurisdicción civil (juicios civiles propiamente dicho, comerciales, rurales, mineros, contencioso administrativo, entre otros.); b) De

³⁰**BENÍTEZ PERLA, J. y Otros,** *El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios IVA Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados*, Tesis, UJMD, El Salvador, 1993. p. 13

jurisdicción civil voluntaria (juicios sucesorios, informaciones sumarias, habilitaciones de edad, entre otros); y, c) De jurisdicción penal (procesos de derecho penal común y derecho penal controvencional)

2) Tasas Administrativas: a) Por cesión y legalización de documentos y certificados (auténticas, legalizaciones, documentos de identidad, pasaportes, entre otros.); b) Por controles, fiscalizaciones, inspecciones oficiales (salubridad, pesos y medidas, seguridad industrial, entre otros.); c) Por autorizaciones, concesiones y licencias (permisos de construcción, de conducir, de caza y pesca, de espacio para puestos de ventas o para publicidad en la vía pública, entre otros.); d) Por inscripción en los registros públicos (registro civil, del automotor, prendario de propiedades, entre otros.); y, e) Por actuaciones administrativas en general (sellado por trámites y actuaciones en vía administrativa).

La clasificación de tasas que da Villegas, se amolda muy bien al régimen tributario argentino, pero no al régimen tributario salvadoreño, en el cual no existe hasta el momento una clasificación técnicamente elaborada sobre el particular.³¹

Otra clasificación que ha tenido evidente arraigo en la doctrina es la que distingue entre *tasa fiscales y parafiscales*. Con ella se pone de relieve la diferencia fundamental entre tasas sujetas al régimen general de los tributos y tasas que, como las parafiscales, gozan de evidentes peculiaridades en relación a dicho régimen general.³² La clasificación más significativa es la que distingue las tasas en atención al ente titular de las mismas. Con arreglo a ello cabe distinguir entre tasas estatales, locales. Esta distinción tiene,

³¹ *Idem*

³² QUERALT, Juan Martín y Otros, *Op. Cit.*, p. 42

cuanto menos, la ventaja de ofrecer un punto de sustentación uniforme, el del régimen jurídico aplicable a cada una de las tasas que se integran en los distintos sistemas tributarios estatal, local y automático.

1.4.2.3. Diferencia entre Tasa e Impuesto.

El elemento diferenciador entre impuestos y tasas hay que buscarlo en la distinta naturaleza del presupuesto de hecho o hecho imponible; *el impuesto* se conecta con una situación de hecho que constituye una manifestación de capacidad económica referida exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público impositor.

El presupuesto de hecho de la *tasa*, por el contrario, consiste en una situación de hecho que determina, o necesariamente se relaciona, con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado. Esta actividad administrativa se prestara normalmente a instancia de parte, bien con el fin de cumplir con exigencias impuestas por el ordenamiento – es la caso de la tasa Licencia de obras-, con el fin de conseguir determinados objetivos- es el caso de las tasas por inscripción en Registros Públicos-. Tampoco se desnaturaliza el concepto de tasa cuando la actividad la realiza de oficio la Administración, sin previa petición del contribuyente que motive aquella, o, cuando, no puede entenderse que exista solicitud a la administración, como es el caso del estacionamiento de vehículos en vías públicas delimitadas.

Otras de las características más relevantes de las tasas es la exigencias de la *actividad administrativa* en su hecho imponible, tal y como ha sido reiteradamente subrayado por los Tribunales españoles, que recalcan que no

basta con la existencia de esa actividad administrativa o del servicio, sino que se exige que el servicio o la actividad sean prestados *efectivamente*, procediendo la devolución de la tasa si el servicio no llegara a prestarse por causa no imputable al sujeto pasivo.

1.4.2.4. Diferencia entre Tasa y Precio Público.

De acuerdo a la legislación se clasifican como *precios públicos* las contraprestaciones recibidas por un Ente Público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o su recepción y ese servicio es prestado, o la actividad es realizada, también por el sector privado³³. No se aprecia, por tanto, la nota de la coactividad en la recepción o solicitud del servicio o la actividad administrativa –de exigencia inexcusable en el caso de las tasas-.

En primer lugar, cuando puede entenderse que la solicitud de la actividad o del servicio administrativo es efectivamente libre, en cuyo caso deberá entenderse no solo que no viene impuesta legalmente, sino que el servicio o la actividad solicitada no sea imprescindible-.

Es decir, para que no se trate de una prestación patrimonial coactiva, sujeta al principio de reserva de ley, se exige, además de que no resulte impuesta legal o reglamentariamente, que el bien, la actividad o el servicio requerido no sea, tal y como recoge la sentencia, objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales, servicios o

³³En resumen podemos decir que las tasas son obligatorias, están reguladas mientras que los precios públicos son voluntarios y permiten a las entidades públicas obtener beneficios o subvencionar distintos tipos de actividades.

actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social.

La determinación concreta de cuando, al concurrir esas circunstancias, se podrá calificar la prestación patrimonial como sujeta a reserva de ley, o como precio público que, al no ser coactivamente exigido, no necesita regulación por ley, solo podrá realizarse analizando cada caso concreto, pues, al fin y al cabo, dependerá encada caso de la configuración legal, e incluso la exigencia de esencialidad del servicio público podrá variar de un sector de población a otro.

En Segundo lugar, que el servicio o la actividad no debe ser realizado en posición de monopolio. El motivo es meridianamente claro: aunque no concurren las anteriores circunstancias, no existe real y efectiva libertad para utilizar el bien o recibir el servicio o la actividad si los entes públicos son los únicos que prestan ese servicio, pues a los sujetos únicamente les queda la posibilidad de optar entre no recibir ese servicio administrativo, o recibirlo y efectuar el pago de la prestación. Es asimismo difícil el análisis a priori de la concurrencia de esta circunstancia si entran en consideración, por ejemplo, criterios de capacidad económica que pueden convertir la prestación de servicios, verbigracia, la sanidad o la educación, en un monopolio de hecho de hecho, al prestarse por el sector privado pero quizás con precios inalcanzables para determinados sujetos.

En tercer lugar, los requisitos voluntariedad y no monopolio del sector público, se den de forma cumulativa y no alternativa; aunque la solicitud del según sea el caso puede ser libre y espontánea, si los entes públicos los prestan o realizan en posición de monopolio debe considerarse que la libertad no es real.

1.4.3. Las Contribuciones Especiales, Concepto y Caracteres.

Son contribuciones especiales los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obra públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos³⁴.

De esta definición legal se desprende la nota definitoria de las Contribuciones Especiales está en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, al igual que ocurre con el impuesto y la tasa. Del impuesto se diferencia en que en la Contribución Especial hay siempre una actividad administrativa, de la tasa se distingue por el hecho de que, aun cuando en, categorías debe concurrir una determinada actividad administrativa, la que da a lugar al pago de contribuciones especiales está básicamente encaminada a la satisfacción de un interese general, sin perjuicio de que, al mismo tiempo, produzca un beneficio especial a determinadas personas, mientras que en el caso de la tasa, la actividad administrativa esta sustancialmente motivada por el particular y persigue la resolución de problemas individuales, aun cuando, como es lógico, no pueda contrariar el interés general.

Otra definición de Contribución Especial para GiulianiFonrouge es “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.³⁵

³⁴Las contribuciones especiales son obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

³⁵**GIULIANI FONROUGE, C.***Derecho Financiero*, Volumen I Edición II Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970. p. 925.

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 gastos públicos o de especiales actividades del Estado.³⁶ De acuerdo al proyecto de Código Tributario salvadoreño, en su Art. 2, da la siguiente definición: Contribución especial, es el título cuyo hecho generador consiste en un beneficio particular obtenido, real o presuntivamente, por el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales estatales o públicas o de actividades especiales estatales o públicas, ejercidas en forma descentralizada o no.

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, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Un ejemplo de esto sería la realización o ampliación de una carretera, se produce por ese hecho una plusvalía de los inmuebles que están a la orilla de dicha carretera, en este caso se satisface un interés general, pero al mismo tiempo se proporciona una ventaja a las personas que son dueñas de dichos inmuebles.

1.4.3.1. Clasificación.

Las contribuciones especiales se clasifican en dos grupos:

Contribuciones de mejoras: Están constituidas por la obligación impuesta por el Estado, a determinados propietarios de inmuebles, beneficiados por la realización de una obra pública, efectuada en el lugar donde se encuentra ubicado el inmueble.

³⁶**VILLEGAS, Hector**, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, Edición I, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992. p. 105

Contribuciones parafiscales: Estos son “Los tributos establecidos a favor de entes autónomos, sociales o económicos, destinados a beneficiar a la colectividad, mediante la realización de actividades especiales, tales como la seguridad social”

Según el autor Héctor B. Villegas, las contribuciones parafiscales son calificadas como exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Entendemos por exacciones, al efecto de exigir prestaciones o deudas tributarias. A continuación se mencionan según Villegas las características de las contribuciones parafiscales: a) Lo recaudado en tales conceptos no se incluye en los presupuestos nacionales; b) No son recaudados por organismos fiscales específicos dependientes del gobierno central; y c) No ingresan en la tesorería estatal, ya que van directamente a los entes recaudadores y administradores de esta clase de tributos.³⁷

³⁷ **BENÍTEZ PERLA, J. y Otros**, *El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios IVA Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados*, Tesis, UJMD, El Salvador, 1993. p. 18

CAPITULO II

EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En El Salvador, en el año de 1915 empezaron a emitirse leyes regulando impuestos directos como indirectos, creadas por las necesidades de cada época y en función del ámbito político, social y económico del momento. La Primera Ley del Impuesto Sobre la Renta fue decretada en mayo de 1915,³⁸ y esta misma ley en junio de 1915 se derogó y entra en vigencia la Segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo propósito era en su esencia social, aún con la nueva Ley, “La crisis económica seguía, lo que provocó un año más tarde el nacimiento de la Tercera Ley del Impuesto sobre la Renta en 1926 con una estructura notable y de mayor aplicabilidad, la cual tuvo efectos positivos para el objetivo de la percepción requerida”.³⁹

En 1928, el Órgano Legislativo aprobó La Ley del Impuesto de Alcabala.⁴⁰ La referida Ley gravaba las transacciones de propiedades, tales como inmuebles o terrenos rústicos, haciendas, fincas, solares, residencias, entre otros. Esta ley fue reformada en el año de 1939. Y un año más tarde se reforma nuevamente estableciendo un impuesto del 0.5% sobre el valor de los bienes raíces⁴¹.

“La crisis de 1932 y las repercusiones de la segunda Guerra Mundial, promovieron nuevas reformas que prácticamente sustituyeron la Tercera Ley,

³⁸ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Diario Oficial, No. 118, Tomo 78. mayo 1915

³⁹ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Diario Oficial, No. 140, Tomo 80, Junio 1916

⁴⁰ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Diario Oficial, No. 200, Tomo 105, Septiembre 1928

⁴¹ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Decreto Legislativo, No. 60. Diario Oficial No. 222, octubre 1940

pero la sustitución formal y material se produjo con la Cuarta Ley del Impuesto sobre la Renta⁴². En la permanente controversia fisco-contribuyente, los sectores interesados cuestionaron la ley, habiéndose una vez más promulgado la llamada Quinta Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual ha sufrido múltiples reformas, siempre condicionadas al momento histórico”. Esta fue aprobada y gravaba directamente los ingresos⁴³. Pese a las protestas e inconformidades en diversos sectores económicos del país, encabezados por la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASI), la quinta ley entró en vigencia a partir del treinta y uno de diciembre de 1963.

Años más tardes, el Gobierno dirigido por el Ingeniero José Napoleón Duarte, el 22 de Diciembre de 1986 promulgó, un conjunto de decretos conocidos en el medio social como “El Paquetazo”, por medio de los cuales se derogaron, modificaron o sustituyeron decretos, artículos y leyes del Sistema Tributario de esa época, con el argumento de la urgente necesidad de reconstruir el patrimonio e infraestructura nacional.⁴⁴

Las principales reformas introducidas por “El Paquetazo” en materia de impuestos directos en primer lugar se acuerda derogar la Ley del Impuesto a la Alcabala, teniendo como justificante el hecho que resultaba inadecuada para las necesidades de la Administración Tributaria por contener defectos técnicos que la convertían en ineficiente y obsoleta. En segundo lugar en sustitución de la Ley del Impuesto a la Alcabala⁴⁵ fue aprobada la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces. Esta ley ha sufrido hasta la

⁴² **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Diario Oficial, No. 232, Tomo 153, Diciembre 1951.

⁴³ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Decreto Legislativo, No. 472, diciembre 1963

⁴⁴ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Diario Oficial No. 239, tomo 293, diciembre 1986.

⁴⁵ Decreto Legislativo. No. 552, diciembre 1986

fecha frecuentes reformas, las más recientes se incluyen en el Código Tributario. Actualmente tasa con un 3% el exceso del valor de las transacciones de bienes raíces, de veinticinco mil colones con un centavo de colon en adelante. Y en tercer lugar se aprobó el Impuesto Sobre el Patrimonio.⁴⁶

A inicios de los años noventa se realizaron reformas fiscales orientadas en dos rumbos, el primero la simplificación tributaria que consistió en unir la Administración de rentas y el Ministerio de Hacienda y la simplificación del sistema impositiva con el nuevo impuesto del Impuesto al Valor Agregado en donde se elimina todos los impuestos indirectos que existían como Ley de papel sellado y timbre entre otras, lo que reflejo un gran avance en la recaudación de impuestos.⁴⁷

La iniciativa del Gobierno del Presidente Alfredo Cristiani, deroga en todas sus partes la Quinta Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus correspondientes reformas, para dejar vigente lo que podría llamarse la Sexta Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Siempre en la década de los noventa, el Estado se ve en la necesidad de iniciar un proceso de modernización del Ministerio de Hacienda y decide eliminar leyes que apoyaban impuestos que no daban resultados en la recaudación del impuesto, de baja recaudación y cuya administración resultaba costosa. Como resultado del proceso de modernización, se deroga la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio. Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nuevamente fue reforzada por varias reformas anuales

⁴⁶ Decreto L. No. 553, diciembre 1986.

⁴⁷ **FUNDACIÓN NACIONAL PARA EL DESARROLLO**, Seguridad Fiscal en El Salvador, primera edición San Salvador, 2008, p. 11

desde 1992 hasta 1996. Posteriormente, en reformas efectuadas en el año de 1999, aparecen cuatro decretos legislativos, que incluían aspectos tales como la eliminación del límite de mil colones para efectos de retención de renta por prestación de servicios, la disposición de retenerle renta a los profesionales liberales como las personas naturales que prestan sus servicios. Con las nuevas leyes El Ministerio de Hacienda esperaba evitar la evasión y elusión fiscal, y además de recaudar por lo menos mil millones de colones más, al mismo tiempo obtener una mayor transparencia, imparcialidad, seguridad y facilidad de sus procedimientos. Aun contando con las reformas, los especializados en materia tributaria afirmaron que existían vacíos de ley, incoherencias, falta de claridad, disposiciones obsoletas entre otros; aspectos que vislumbraban una actualización obligatoria, lo que se esperaba y se ha conseguido en gran medida con la aprobación del Código Tributario de El Salvador.

2.1. Clases de Sujetos

Existe una relación jurídica emanada de la Ley (que más adelante se explicara con detalle), en la cual surge el Estado como Sujeto Activo y el contribuyente como Sujeto Pasivo. En consecuencia, el titular del crédito fiscal es el Estado y no el Órgano Ejecutivo (ni el Ministerio de Hacienda).
Sujetos en la Relación Jurídica: Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.

2.1.1. Sujeto Activo

En El Salvador, como en casi todas las legislaciones modernas los únicos sujetos activos de las obligaciones tributarias, son el Estado e instituciones que tienen la categoría de “entes de derecho público” como son las municipalidades, para el caso. No todo el tiempo, ha sido el Estado el único

sujeto activo de la relación tributaria, antiguamente la iglesia católica imponía su propio impuesto; en la edad media, el señor feudal era sujeto activo de los impuestos que le dictaban a sus vasallos y en roma, el emperador vendía el derecho de cobrar impuestos a los señores y estos adquirían el importe del mismo para su propio beneficio. El sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado, y a él le corresponden los derechos inherentes a su calidad de acreedor de las sumas debidas por el tributo, más se debe tener en cuenta que no siempre, es el beneficiado último, con el crédito correspondiente al tributo, sino que figura como parte en la relación jurídica tributaria, tiene obligaciones que la misma ley le impone.

Lo primordial, es la percepción de los impuestos, las gestiones para el cobro, para la liquidación entre otras, todas estas obligaciones, en estricto sentido, no son derechos como para un acreedor en el derecho privado, porque la misma ley fundamental, le impone tales cargas, luego no es potestativo del Estado percibir los impuestos, hacer las gestiones de cobro o liquidarlo, es obligatorio de conformidad a la Constitución Política, Art. 128.

También tiene obligaciones secundarias, que tienen por objeto controlar, descubrir el nacimiento de la obligación, evitar evasiones del impuesto y facilitar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, entre otros.⁴⁸

2.1.2. Sujeto Pasivo

Respecto al sujeto pasivo, la doctrina determina los alcances de su

⁴⁸ **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Disponible en <http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/6112cbb58a686391062578c30053893c?OpenDocument>, sitio web visitado el día 9 de Agosto 2013.

contenido autores como Fernando Pérez Royo⁴⁹ lo relacionan con el termino deudor tributario, al igual que GiulianiFonrouge⁵⁰, es decir el obligado al cumplimiento de la obligación Tributaria sea esta pecuniaria u obligación formal; no siempre el sujeto pasivo de un crédito fiscal coincide con personas reconocidas como tales por el Derecho Privado, siendo en el Derecho Tributario se admite la existencia jurídica de determinados entes que aquella rama del Derecho desconoce.

Así se tiene a las agrupaciones que, sin tener personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre la cual puede recaer la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal. Por lo tanto, para el Derecho Tributario, el concepto de deudor es más amplio que para las demás ramas del Derecho.⁵¹

2.1.2.1. Causas de la Responsabilidad del Sujeto Pasivo

Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o por haber adquirido un bien o

⁴⁹ **PÉREZ ROYO, Fernando**, *Derecho Financiero y Tributario*, Primera Edición, Madrid, Editorial Civitas, 200, p. 140.

⁵⁰ **FONROUGE, Giuliani**, *Derecho Financiero* Volumen I, Séptima Edición, Buenos Aires, Editorial de Palma, 2001, p. 445

⁵¹ **MANAUTOU, Emilio Magain**, *INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO MEXICANO*, Primera Edición 1966, Editorial Porrúa, Avenida República Argentina, México 2007, p. 281

negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo. Entre las clasificaciones que al respecto ha elaborado la doctrina, se encuentran las siguientes de los Autores:

Para Dino Jarach existen las siguientes categorías de la responsabilidad:

- a) Responsables contribuyentes: Es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.
- b) Responsables por sustitución: Es aquél que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, entre otros.
- c) Responsables por garantía. Son responsables por garantía tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.
- d) Responsables solidarios. Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación, como responsables por sucesión se encuentran los herederos y los donatarios universales.

La responsabilidad por representación se adquiere en forma voluntaria o en forma forzosa. En el primer caso se encuentran los que asumen voluntariamente la representación de otra u otras personas; en el segundo caso, los que, como los padres, los tutores, entre otros, ejercen por ley la

representación.

Mario Pugliese, tratadista italiano, clasifica los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, en las siguientes categorías:

- a) Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa: Esta comprendido no sólo el sujeto que dio nacimiento al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter-vivos, o sean, el heredero, el legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o más sociedades.
- b) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria: Se encuentran comprendidos los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la administración pública tanto por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la parte de los demás coherederos, y a cualesquiera de ellos se les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien, a todos, por partes iguales. En el primer caso, el que haga el pago total tendrá siempre a su favor el derecho de "recobro", que es la acción de repetir contra los demás responsables, por la parte que a cada uno de ellos les toca pagar.
- c) Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa: Es el que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. En los países cuya legislación del impuesto sobre la renta atiende más a la persona que a los ingresos.
- d) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria: Para

Pugliese, la responsabilidad solidaria en el pago de los créditos fiscales se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo. En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y se le sancione su omisión, ya que si él hubiera cumplido con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo lo habría eludido. De aquí su carácter represivo, de índole disciplinario.

Pueden adquirir esta responsabilidad, entre otros, los funcionarios, notarios, magistrados, portadores, retenedores y recaudadores. Esa responsabilidad se justifica, en el caso de los primeros, por tramitar o autorizar actos u operaciones sin exigir a las partes el cumplimiento de las obligaciones fiscales que gravan a esos actos u operaciones; de los citados en cuarto término, por transportar mercancías que no están amparadas con la documentación que acredite el pago de los créditos tributarios por parte del sujeto pasivo directo, mismos que éste ha eludido; de los citados en quinto término, por no retener del sujeto pasivo directo el monto de los créditos fiscales que éste debe pagar con motivo de los pagos que reciben del retenedor; y, por último, de los recaudadores, por no cumplir con su función de auxiliar a la Hacienda Pública en la recaudación de los tributos que gravan el consumo de los servicios o bienes que él presta o enajena, o sea, por no cobrar junto con el precio el importe del tributo a cargo del sujeto pasivo directo.

- e) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta: Son los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores

del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

- f) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva: Se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien; de ahí el nombre de responsabilidad "ambulatoria" que también se le ha dado.

El tratadista argentino Manuel Andreozzi, clasifica la responsabilidad del sujeto pasivo, en atención al orden en que se ejercita por el Estado, por lo que la divide en directa o indirecta.

Corresponde la responsabilidad directa a la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria y la indirecta, a la persona que no intervino en su creación, pero que por diversas causas adquiere responsabilidad tributaria. Aclara que en una u otra categorías existirá la responsabilidad solidaria si así lo ha determinado expresamente la ley aplicable, pues esta responsabilidad no se presume.

Joaquín B. Ortega, clasifica a los agentes auxiliares del fisco en las siguientes categorías:

- a) Agentes de liquidación. Son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de formular la liquidación de créditos tributarios por los que no

tengan responsabilidad directa. La liquidación del impuesto predial⁵² es siempre a cargo del personal hacendario, así como los créditos que deriven de la aplicación de la contribución por mejoras, entre otros.

- b) Agentes de retención. Son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de descontar, de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dichos créditos; verbigracia la retención del impuesto sobre utilidades distribuibles por la sociedad que las distribuye; la retención del impuesto sobre salarios y emolumentos por el patrono que hace el pago al trabajador, entre otros.⁵³
- c) Agentes de recaudación. Son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal competente. En los impuestos sobre consumo de energía eléctrica, artículos de lujo, de gasolina, entre otros, generalmente, el que proporciona el servicio o enajena el bien gravado, tiene a su cargo la obligación de cobrarle al consumidor del servicio o bien adquirido, el impuesto que grava la operación y del cual éste es el sujeto pasivo directo.
- d) Agentes de verificación. A diferencia de los agentes de liquidación, retención y recaudación, el agente de verificación lo puede ser no solamente un tipo de persona, sino diversas. En efecto, conforme a las ideas de esta clasificación, los agentes de verificación son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no autorizar los actos o contratos que se celebran ante ellos, sin la previa comprobación de que

⁵² El impuesto predial es un gravamen con el cual se grava una propiedad o posesión inmobiliaria. Esta contribución deben pagarla todos los propietarios de un inmueble, ya sea vivienda, oficina, edificio o local comercial.

⁵³ **MANAUTOU, Emilio Magain**, *Opcit*, p. 384

los créditos tributarios directamente relacionados con esos actos o contratos han sido pagados. Son ejemplo de esto, los notarios que no deben protocolizar actos o contratos gravados por la ley sin que previamente las partes les acrediten el pago de los créditos fiscales correspondientes; así como los jueces y funcionarios públicos, que no deben autorizar actos gravados sin que previamente se satisfagan los créditos fiscales o abstenerse de efectuar inscripciones en los libros de registros públicos, sin la previa comprobación de que determinados créditos tributarios han sido pagados no inscripción por parte del Registro Público de la Propiedad.

Asimismo, son agentes de verificación los terceros a quienes una ley fiscal imponga el deber de no efectuar pagos si no es previa entrega de un recibo o documento requisito en la forma que la propia ley determina. La empresa que adquiere un bien está obligada en el momento de hacer entrega del precio a recabar un recibo que consigne el traslado del impuesto al valor agregado; de no consignar la traslación, el gasto no es deducible.

A esta clasificación deben agregarse los agentes de control que son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no transportar mercancías o efectos, sin que previamente el propietario de ellos haga entrega de la documentación probatoria del pago de los créditos tributarios, o el deber de proporcionar los datos o informes relacionados con contribuyentes cuya actividad investiga la Hacienda Pública. Esto último, tiene como objetivo controlar todas las operaciones que un contribuyente celebra con ellos y sirve para determinar, con mayor precisión, el volumen de operaciones que aquél realiza, su posible utilidad y si ésta va de acuerdo con lo declarado.

2.1.2.2. Capacidad del Sujeto Pasivo Directo.

Como el concepto de sujeto pasivo del Derecho Tributario no coincide con el del Derecho Privado, tampoco son aplicables a aquél, los principios de la capacidad que este último ha elaborado. En efecto, en el Derecho Privado es sujeto de derechos y obligaciones solamente quien tiene capacidad jurídica, por lo que ningún efecto de derecho produce los actos de los incapaces, salvo que sean realizados a través de los que ejercen la patria potestad o la tutela.

En cambio, en el Derecho Tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales; la única limitación que encuentra el sujeto activo es el de que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se discierna al incapaz un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes, ya que, como en las demás ramas del Derecho, se le niega personalidad; por sí mismo no podría acudir ante un tribunal. El procedimiento de ejecución debe tener como limite la obtención de una garantía, la cual una vez satisfecha, debe suspenderse.

Para el Derecho Tributario todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. Como limitantes a esta regla se tiene a los actos que son nulos, por falta de capacidad general o especial de una o de las dos partes que lo celebran, requerida por la rama del Derecho a que corresponden, que dan lugar a la devolución de lo pagado. Para Jarach, quien tiene capacidad en el Derecho Privado, la tiene también en el Derecho Tributario, pero la capacidad de los entes que desconoce aquella rama del Derecho, a los que la misma consideran incapaces, la poseen en el Derecho Tributario, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria.

Al igual que en el Derecho Privado, en el Derecho Tributario existen causas que vienen a modificar la capacidad del sujeto pasivo directo; lo que Pugliese llama: "calidades y atributos" de la persona que modifican su capacidad tributaria. Entre las más importantes están:

- a. Naturaleza legal de la sociedad en este factor es de capital importancia en aquellos gravámenes que tienden a fomentar el desenvolvimiento de determinados tipos de sociedades, verbigracia las sociedades cooperativas, o bien, para influir en el correcto funcionamiento de las sociedades que operan bajo una naturaleza que no les corresponde.⁵⁴
- b. Profesión, arte u oficio, en los impuestos personales varía la capacidad de la persona, en atención a la profesión, arte u oficio que desempeña.
- c. Domicilio este concepto de domicilio varía en el Derecho Tributario según que el impuesto sea real o personal. En el primer caso, se atiende al lugar en que se percibe la renta gravable, al lugar en que esté establecido el negocio, o al lugar en que está ubicado el bien objeto del gravamen. En el segundo caso se atiende al lugar en que reside el contribuyente, al lugar en que se encuentra, o bien, al lugar que el mismo legislador le fije.

Se considera domicilio fiscal de las personas físicas, tratándose de empresarios, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; tratándose de las que presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base para el desempeño de sus actividades, y, en los demás casos, asalariados por ejemplo, al lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades. Respecto de las personas morales, el domicilio fiscal lo será el local en donde se encuentre la

⁵⁴ **MANAUTOU, Emilio Magain**, Op Cit, p. 286

administración principal del negocio y si tienen la residencia fuera del país, el establecimiento que tenga en El Salvador, y en caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal en el país, o en su defecto el que designen.

2.1.2.3. Legislación Salvadoreña.

Sujeto Activo de la obligación tributaria es El Estado, ente público acreedor del tributo, según Art. 19 del Código Tributario.

Según el Reglamento de La Ley del Impuesto sobre La Renta y el Art. 30 del Código Tributario es sujetos pasivos de las obligaciones tributarias: El obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea esta en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, y que realiza actos o hechos jurídicos de contenido económico constitutivos del hecho generador, quedando comprendidos por consiguiente:

- a) Las personas naturales, domiciliadas o no en el país;
- b) Las personas jurídicas, domiciliadas o no en el país;
- c) Las sucesiones y los fideicomisos, domiciliados o no en el país; Art. 52 C; 18 y 19 Com.; 35, 41 y 92 LISR.
- d) Los conjuntos artísticos con o sin personalidad jurídica no domiciliados en el país. Art. 34 LISR
- e) Las Instituciones Públicas Gubernamentales, sometidas al Régimen General de Exenciones, contenido en el D.L. N° 74, del diez de octubre de

mil novecientos noventa y uno, publicado en el Diario Oficial N° 206 tomo 313 del 4 de noviembre del citado año.

f) Las corporaciones y fundaciones, tanto las de derecho público como las de utilidad pública que no llenen los requisitos del Art. 6 de la Ley de Impuesto sobre La Renta y mientras no hayan sido calificadas previamente como tales, por la Dirección General.

g) Las sociedades irregulares o de hecho y la unión de personas. Art. 86 inciso 7,8 y 10 Código Tributario.

Dentro del concepto "conjunto" como sujeto pasivo, quedan comprendidas todas las entidades y agrupaciones de hecho, a quienes la Ley las asimila a personas jurídicas, aun cuando no hayan obtenido su personalidad por defectos de forma y de fondo, en su constitución, organización, documentos y por cualquier otra causa y que realizaren hechos constitutivos de obtención de ingresos.

También son sujetos pasivos, aquellos a quienes la ley reconoce o califica, identificándolos como tal, únicamente para efectos fiscales, aun cuando carezcan de personalidad jurídica, es decir las sociedades de hecho⁵⁵ y las sociedades de personas⁵⁶. Todo sujeto pasivo de la obligación sustantiva, lo es también de las obligaciones formales y que según el Art. 85 del Código Tributario son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás

⁵⁵Op. Cit. p. 905, Sociedad de hecho: Sociedad resultante de un acuerdo no escrito, y si bien el acuerdo existe por escrito no se encuentra inscrita en el Registro respectivo siempre se le considera una Sociedad Irregular, porque no tiene la personalidad jurídica otorgada por el Registro respectivo, sin embargo realiza actos que le generan una renta y está obligada a tributar de la misma.

⁵⁶Op. Cit. p. 905, Sociedad de personas: Sociedad comercial formada a base de las condiciones personales de los socios, que responden ilimitadamente por sus obligaciones.

sujetos que por disposición de ley deban dar, hacer, o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto. Art. 42,43, 68 y sig. CT; 24 y 27 LISR.

Sujeto responsable: Se considera responsable por la posición en que se encuentran, y siendo aun sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a esta. Ejemplo los padres, los tutores, los herederos en una sucesión, el fiduciario respecto del fideicomiso, y curadores especiales, entre otros.

Contribuyente: Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago, por ser quien se beneficia de la renta que obtiene por la actividad económica que realiza.

Conceptos en el artículo anterior:

- a) Persona natural. El hombre o la mujer como sujeto jurídico, con capacidad para ejercer derechos y contraer y cumplir obligaciones, cualquier que sea su edad, sexo, estirpe o condición. Las personas naturales se dividen en salvadoreñas y extranjeras. Son salvadoreñas las personas que la Constitución del Estado declara tales. Los demás son extranjeros.
- b) Persona jurídica. Es la persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representados judicial y extrajudicialmente con finalidades diversas entre estas económica, neolítica, cultural, deportiva o de otro género, distinta. Tiene numerosas nombres para el tecnicismo: persona abstracta, artificial, civil, ficticia, incorporal, de existencia ideal, no física o moral. Las personas se dividen además en domiciliadas y transeúntes (o no domiciliadas).

- c) Sucesión. Según el diccionario de Cabanellas es un medio de adquirir y poder transmitir la propiedad y los demás derechos. Es la transmisión de derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta, a la persona que sobrevive, a la cual es testador o la ley llama para recibirla. La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio.
- d) El fideicomiso. Es un contrato por el cual una persona (el fiduciante) transfiere a título de confianza a otra persona (el fiduciario) uno o más bienes, que pasan a formar el patrimonio fideicomitado, para que al vencimiento de un plazo o al cumplimiento de una condición, éste transmita la finalidad o el resultado establecido por el primero, a su favor o a favor de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

El fideicomiso se constituye mediante declaración de voluntad, por la cual el fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del fideicomisario, el usufructo, uso o habitación, en todo o parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su cumplimiento al fiduciario, derechos en propiedad, pero sin facultad de disponer de ellos sino de conformidad a las instrucciones precisas dadas por el fideicomitente, en el instrumento de constitución.

Las clases de fideicomisos se exponen a continuación:

- a) Fideicomiso entre vivos, su constitución es por escritura pública, con las formalidades de las donaciones entre vivos. Según el Código Civil la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.

- b) Fideicomiso por causa de muerte, cuya constitución se hará por acto testamentario.
- c) Fideicomiso mixto, Empieza a ejercerse en vida del fideicomitente y continúa después de su muerte, se constituirá por escritura pública, con las formalidades de los fideicomisos entre vivos, pero deberá confirmarse en el testamento del fideicomitente, teniéndose como incorporadas en él, con valor de cláusulas testamentarias, las disposiciones fideicomisarias, ya sea consignándolas íntegramente o haciendo clara y precisa referencia a la escritura que las contenga. Los bienes y derechos fideicomitados deben volver al fideicomitente en el plazo máximo de 25 años o pasar definitivamente al fideicomisario o a otra persona determinada. Los fideicomisos a favor del Estado, de los Municipios, de las entidades públicas de las instituciones de beneficencia o de cultura de los legalmente incapaces, no estarán sujetos a plazo determinado y continuarán funcionando mientras los fines para los cuales fueron constituidos lo justifiquen. El fideicomitente puede establecer fideicomiso a favor suyo, pero el fiduciario jamás podrá ser fideicomisario. Sólo podrán ser judiciarios los bancos o instituciones de crédito autorizados para ello conforme a la Ley de Bancos y Financieras.
- d) Conjunto. Es cualquier agrupación de personales naturales, no domiciliadas, independiente de la organización que adopten, sea jurídica o de hecho, que ingresen al país de manera temporal y con un fin artístico, deportivo o similar.
- e) Instituciones públicas no gubernamentales. En el decreto número 74 decreto disposiciones sobre el régimen legal de exenciones, las cuales entre otras consistían en que “todas las entidades estatales con

personalidad jurídica propia que realicen actividades comerciales, industriales o de servicio, deberán pagar los impuestos sobre la renta, de importaciones, sin atender al régimen de exenciones que han venido disfrutando. Ejemplo: ANTEL, CEPA Y ANDA deben pagar impuesto sobre la renta.

- f) Corporaciones y fundaciones de derecho público y de utilidad pública que no hayan llenado los requisitos del artículo 6 de la ley del impuesto sobre la renta. Según el Código Civil, las personas jurídicas son de dos especies: Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública; y, Asociaciones de interés particular.

No son personas jurídicas las fundaciones o corporaciones que no se hayan establecido en virtud de una ley o de un decreto del Órgano Ejecutivo. Las corporaciones o fundaciones de derecho público, como la nación, el Fisco, las Municipalidades, las Iglesias y los establecimientos que se costeen con fondos del erario, se rigen por leyes y reglamentos especiales y en lo que no está expresamente dispuesto en ellos, se sujetan a las disposiciones del Código Civil.

2.1.2.4. Exclusión de Sujetos Pasivos.

No son sujetos obligados al pago de este impuesto, según Art. 6 LISR.; El Estado de El Salvador, Las municipalidades; y Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública. Se consideran de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas, constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción, culturales, científicos, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales,

sindicales y deportivos, siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de la institución y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los miembros que las integran. La exclusión como Sujeto Pasivo de la obligación sustantiva no exima a estos sujetos de las demás obligaciones formales a las respectivas sanciones por las infracciones cometidas conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Los Sujetos Pasivos excluidos de la obligación de pagar impuesto, gozan de pleno derecho de tal beneficio y no llenarán ningún requisito ni condición, excepto las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, que deberán obtener previa calificación de la Dirección General, cumpliendo además de los requisitos señalados en el Art. 7 RLISR que son los siguientes:

- a) Presentar solicitud por escrito a la Dirección General acompañado el Diario Oficial o fotocopia certificada del mismo, donde aparecen publicados, el acto constitutivo, los estatutos de la entidad y el acuerdo donde se le otorga la personería jurídica.
- b) Relación nominal de los miembros que integran la entidad.
- c) Certificación del Punto de Acta de elección de los miembros del directorio de la entidad.
- d) Permitir al verificar directa por parte de la Dirección General, si ésta lo estima pertinente, previo a la calificación correspondiente.

Dentro del concepto "conjunto" como sujeto pasivo, quedan comprendidas todas las entidades y agrupaciones de hecho, a quienes la Ley las asimila a

personas jurídicas, aun cuando no hayan obtenido su personalidad por defectos de forma y de fondo, en su constitución, organización, documentos y por cualquier otra causa y que realizaren hechos constitutivos de obtención de ingresos. También son sujetos pasivos, aquellos a quienes la ley reconoce o califica, identificándolos como tal, únicamente para efectos fiscales, aun cuando carezcan de personalidad jurídica, es decir las sociedades irregulares como ya lo hemos explicado anteriormente. Todo sujeto pasivo de la obligación sustantiva, lo es también de las obligaciones formales que la Ley establece.

2.1.2.5. El Domicilio

Según Busso, domicilio es “el lugar que la ley fija como asiento o sede de la persona, para la producción de efectos jurídicos”, y el Art. 52 Civil y siguiente del Código Tributario. El Domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntamente del ánimo de permanecer en ella. Puede ser político o civil. El primero es relativo al territorio, en general, y el segundo es relativo a una parte del territorio nacional.

Además de aquellos que de conformidad al derecho común tengan su domicilio en El Salvador, se consideran domiciliados para los efectos de esta ley, toda persona natural, fideicomiso o sucesión, nacional, o extranjera, que se encuentre en cualquiera de las situaciones según el artículo 53 C.T son los siguientes:

- 1) Las personas naturales, que residan de manera temporal o definitiva en el país, más de doscientos días durante el ejercicio de imposición. Las personas que hayan sido consideradas como domiciliadas durante más de un ejercicio consecutivo, podrán ausentarse del país hasta por ciento

sesenta y cinco días, sin perder su calidad de domiciliadas.

- 2) Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno de la República, Municipalidades o Instituciones oficiales, mientras se encuentren en el desempeño de sus cargos.
- 3) Todo contribuyente que tenga en la República del asiento principal de sus negocios. Debe entenderse por asiento principal de los negocios del contribuyente aquel que le produzca o genere al mayor monto de sus rentas.
- 4) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña.
- 5) Los fideicomisos y las sucesiones constituidas bajo leyes extranjeras, siempre que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, y sean considerados domiciliados para los efectos de esta ley. También serán considerados domiciliados cuando los bienes situados en el país generan rentas para los herederos o fideicomisarios, que los obligue al pago del impuesto sobre la renta.

En cambio para determinar el domicilio de una persona jurídica se regirá por lo establecido en el derecho común y a lo estatuido en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El domicilio (real o legal) consignado en las declaraciones juradas y escritas que, a los fines impositivos, presenta el contribuyente ante la autoridad competente. Según el Art. 52 y siguientes del Código Tributario: “Son salvadoreñas las personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la república, que tengan domicilio legal en el país”. Se determina en principio

por ellas mismas, al constituirse e indicarlo expresamente en sus estatutos o contrato social. De no hacerlo así, y lo cual es muy poco probable, se establece por la población (ciudad, villa o pueblo) donde desarrollan sus actividades y por la casa o establecimiento en que se llevan a cabo la mayoría de sus actividades. Como previsión legal supletoria, cuando ni la ley que los haya creado y reconocido, ni los estatutos o reglas de fundación fije el domicilio de las personas naturales, se entiende que lo tienen donde se halle establecida la representación legal o donde ejerza las principales funciones la institución.

El domicilio fiscal se asemeja al domicilio político, en cuanto se refiere únicamente a la ubicación objetiva o subjetiva, independientemente del lugar dentro del país en el cual fije su residencia civil el contribuyente.

En la interpretación de las reglas relativas al domicilio, la Dirección General de Impuestos Internos podrá recurrir a las disposiciones del Derecho Civil o a los Tratados Internacionales que contengan regulaciones específicas relativas al domicilio de las personas, de las cuales El Salvador sea signatario.

Se consideran *sujetos no domiciliados*, para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las personas naturales, fideicomisos, sucesiones y conjuntos culturales, artísticos, deportivos y similares, que se encuentren en las situaciones siguientes:

- 1) Las personas naturales que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición respectivo.
- 2) Las personas naturales que han estado físicamente presentes en el

territorio nacional por un lapso no mayor de doscientos días, dentro del ejercicio de imposición respectivo.

3) Los fideicomisos y las sucesiones.

4) Los conjuntos culturales, artísticos, deportivos o similares que reúnan las características siguientes:

a) Que sean integrados total o mayoritariamente por personas naturales no domiciliados en el país.

b) Que se encuentren temporalmente en el territorio de la República.

El domicilio es de suma importancia, debido a que las tablas para el cálculo del Impuesto, son diferentes según el sujeto calificado como domiciliado o no en el país. Las personas naturales no domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a su renta neta o imponible una tasa del 25% sobre la renta obtenida, mientras que una persona domiciliada se calcula sobre una tabla diferenciada, según Art. 34, 37 LISR.

Ahora bien, Son Sujetos domiciliados además que de conformidad al derecho común tengan su domicilio en El Salvador, se consideran domiciliados para los efectos de la Ley del Impuesto sobre La Renta y, toda persona natural, fideicomiso o sucesión, nacional o extranjera, que se encuentre en cualquiera de las situaciones siguientes:

1) Las personas naturales, que residan de manera temporal o definitiva en el país, más de doscientos días durante el ejercicio de imposición. Las personas que hayan sido consideradas como domiciliadas durante más de

un ejercicio consecutivo, podrán ausentarse del país hasta por ciento sesenta y cinco días, sin perder su calidad de domiciliadas;

- 2) Los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno de la República, Municipalidades o instituciones oficiales, que desempeñen cargos en el exterior, mientras se encuentren en el desempeño de sus cargos;
- 3) Todo contribuyente que tenga en la República en asiento principal de sus negocios. Debe entenderse por asiento principal de los negocios del contribuyente, aquel que le produzca o genere el mayor monto de sus rentas;
- 4) Los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña; y
- 5) Los fideicomisos y las sucesiones constituidos bajo leyes extranjeras, siempre que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador, y sean considerados domiciliados para los efectos de esta ley.

También serán considerados domiciliados cuando los bienes situados en el país generen rentas para los herederos o fideicomisarios, que los obligue al pago del impuesto sobre la renta. Los contribuyentes y responsables deberán informar, por escrito a la Administración Tributaria el cambio de su domicilio tributario, personalmente o por medio de terceros debidamente autorizados, esta es una obligación formal. Art. 57 C.T.

2.2. Relación Jurídica Tributaria

Es común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y

otra definiéndolas como la prestación en dinero o especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Sin embargo, es erróneo atribuirles el mismo significado, por cuanto que son dos conceptos distintos. En efecto, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado, relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable.⁵⁷

Por otra parte, entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias y, sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar. El sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones en favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. La doctrina moderna del Derecho Tributario tiene como objeto principal la llamada “relación jurídica tributaria”. Cuando se habla de tópico se alude –en general- a la relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación

⁵⁷ MANAUTOU, Emilio Magain, Op. Cit., p.291

de dar). No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias como: los intereses, suplementos de impuestos, entre otros. Pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria. Componen del Derecho Tributario Sustantivo o Material, la relación de dar el tributo propiamente dicho y sus accesorias. La mayoría de los autores consideran que forman parte del Derecho Tributario las relaciones entre el Estado o entidad pública, titular del crédito contra el contribuyente en lo que atañe al pago indebido y al derecho de repetición consiguiente. Un tema aparte que se ubica en el Derecho Tributario Sustantivo es el que se refiere a la obligación de pagar anticipos o bien a las obligaciones de retención o percepción en la fuente. Desbrozada así de los elementos heterogéneos que hemos reseñado arriba, la relación jurídica tributaria principal asume un papel central y fundamental.

Su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo –Estado u otra entidad a la que la ley atribuye el derecho crediticio o personal- y de sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias. Debe rechazarse la teoría según la cual hay una relación jurídica de prestar el tributo con el bagaje de los deberes administrativos y penales, transformándose el impuesto en una relación jurídica compleja.

2.2.1. Relación Tributaria y Obligación Tributaria.

Definición: Con base en las ideas expuestas, la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el

sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse cuando el contribuyente coincide en el hecho generador del impuesto o tributo, esto es cuando se realiza el acto señalado como objeto del impuesto o tributo. Pero al coincidir en la obligación tributaria surge la obligación de pagar el impuesto o tributo, o sea, nace a cargo del contribuyente un crédito fiscal. No siempre al coincidir en la obligación tributaria necesariamente surge el crédito fiscal a cargo del contribuyente, pues se ignora si habrá crédito fiscal, salvo cuando coinciden objeto y base del tributo⁵⁸.

2.2.2. Naturaleza Jurídica de La Relación Jurídica Tributaria

Este análisis está destinado a poner de relieve el núcleo fundamental del Derecho Tributario Sustantivo, lo que se logra separando las obligaciones y deberes hacia la administración y las relaciones penales, porque solo de esta manera puede establecerse la naturaleza de la relación jurídica tributaria propiamente dicha. Dicha naturaleza puede resumirse en las siguientes proposiciones:

- a) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional.
- b) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado.
- c) La relación jurídica tributaria es una relación simple no compleja que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero.

⁵⁸ Ídem

d) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder.

En materia de derecho tributario sustantivo, es decir, cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley; únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho –deber, en el sentido que lo que es su derecho creditorio o personal es también su obligación de hacerlo valer a favor del Estado, que el organismo administrativo representa. En cambio, cuando se trata de una relación de carácter administrativo, existe la posibilidad que la Administración ejerza no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad; y cuando hablamos de oportunidad administrativa, se usa un término que es característico para indicar el contenido de las facultades discrecionales que se rigen no derecho-deberes, sino por el criterio de la apreciación, que el mismo organismo puede ejercer.

Esta es una norma que otorga la facultad discrecional en varios sentidos, ante todo porque la Dirección puede usarla o no, puede inspeccionar o no. Es discrecional también en otro aspecto, una vez elegido por la Dirección General Impositiva el camino de realizar la inspección, ninguna norma establece como, en qué circunstancias y en qué forma debe ejercerse tal inspección.

Basta este ejemplo para indicar que existe una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes como las de pagar el tributo, y otras de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la Administración, para facilitar o cooperar con las tareas del organismo

administrativo encargado de la recaudación fiscal. Mezclar todo esto es una única relación jurídica de carácter complejo, significa ignorar la característica fundamental del estudio científico, que consiste, ante todo, en el análisis con el que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego, en la síntesis que capta y abraza la naturaleza de conjunto.

La diferencia fundamental que existe entre los deberes de colaboración con la Administración Pública, entre las relaciones que nacen de las infracciones y pretensiones a las multas o sanciones correspondientes y la relación tributaria propiamente dicha, cuyo objeto es la prestación del tributo, lleva a la conclusión que no se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja: *es una simple relación obligacional*, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.

Ni siquiera existe –necesariamente– una identidad de sujetos en la relación sustantiva y en las demás, *porque la relación tiene como objeto la prestación del tributo*, tiene siempre como sujetos, por un lado, el sujeto activo titular del crédito fiscal –es decir, de la pretensión del tributo– y por el otro, los contribuyentes y responsables que están obligados al pago de esa prestación. Pero los que deben soportar verificaciones, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo; en muchos casos se deben presentar declaraciones juradas sin ser contribuyentes⁵⁹. Existen otras relaciones jurídicas tributarias, de carácter accesorio, que nacen por hechos

⁵⁹ Por ejemplo, por la ley de la provincia de Buenos Aires, tienen la obligación de presentar declaración jurada en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos, los sujetos exentos del pago del impuesto por gozar de la exención en virtud de la ley de radicación de industrias o bien en virtud de otras normas. En una palabra, personas que no son contribuyentes y que no están obligadas y, por lo tanto, no son sujetos pasivos de un deber de colaboración con la Administración Fiscal en el sentido que deben presentar una declaración jurada sin que pueda sustraerse a ella, alegando no ser contribuyentes.

distintos. Así, la mora puede provocar la obligación del pago de intereses. No se quiere llegar a un fraccionamiento excesivo de relaciones, sosteniendo que la obligación del pago de intereses o recargos sea una relación jurídica separa: pero, por cierto, es una obligación accesoria y nace por un hecho nuevo, distinto del hecho imponible, que es el supuesto de la relación jurídica tributaria propiamente dicha.

Forma parte también del derecho tributario sustantivo otra relación jurídica tributaria, opuesta a la relación que tiene como objeto la prestación del tributo y que no puede confundirse con esta, porque el supuesto es totalmente distinto y podríamos decir contrario al que da origen a la obligación tributaria. Se alude a la relación que surge entre el contribuyente o el responsable que ha pagado un tributo indebido y cuyo objeto es la repetición de lo indebido: es una relación igual y contraria, paralela pero puesta, a la relación jurídica propiamente dicha. Tiene su origen en un mismo principio constitucional, es decir, que el contribuyente solo debe en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, de lo cual deriva que cuando se verifica un determinado hecho imponible surge la obligación, pero limitada al supuesto y a la cantidad que la ley ha querido imponer. Y si limitamos, entonces, la relación jurídica tributaria sustantiva a aquella que tiene como objeto la prestación del tributo y descartamos la tesis que se trata de una relación compleja, vemos también que *esta relación nace de la ley*, atribuyendo derechos y obligaciones a las partes, en la misma forma que cualquier otra obligación legal.

Las dos partes están en un pie de absoluta igualdad. Ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no esté previsto en la ley, ni en medida mayor que la ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, sustraerse al pago de la obligación

ni invocar que se le reduzca lo que la ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable por la norma tributaria.

2.2.3. La Relación jurídica no es Una Relación de Poder

Algunos autores alemanes han sostenido que en materia tributaria la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual la han designado con el nombre de *Gewaltverhältnis*, que quiere decir relación de fuerza o relación de poder.

Entre los autores alemanes sostenedores de esta teoría sobresale Ottmar Buhler, que fue profesor de la Universidad de Munster y después de la guerra en la de Francfort, uno de los más distinguidos juristas en esa materia⁶⁰.

Algunos autores italianos, siguiendo –tal vez- caminos distintos, ha llegado a la misma postura, sosteniendo que no se trata de una relación de derecho, sino de una relación en la cual por un lado existe el Estado dotado de su poder fiscal y, por el otro, sujetos obligados a someterse a ese poder.

La teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda, consideramos, sobre una equivocación de carácter doctrinario ideológico, y también sobre la falta del análisis dogmático de las instituciones tributarias. El error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares, aquel se coloque en una posición de preeminencia por la

⁶⁰ **JARACH, Dino**, “*Finanzas Publicas y Derecho Tributario*”, 3ª edición, Editorial Abeledo Perrote, Buenos Aires, 1996, p.370

cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo estos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. De esta actitud, se puede concluir que, es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho máxime en el derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y, precisamente, por una evolución histórico-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la ley.

Pero algunos sostenedores de esta teoría llegan a negar a la ley tributaria el carácter de verdadera norma jurídica y afirman que es simplemente un acto administrativo que se ejerce por el instrumento de la ley⁶¹.

Al lado de la razón ideológica de la doctrina que sostiene la naturaleza de la relación de poder hay, en nuestra opinión, otra razón de esa doctrina esto es, un defecto de análisis jurídico. Los que sostienen que la relación jurídica tributaria es una relación de poder o lo hacen porque no distinguen, como lo hacemos nosotros, los aspectos propiamente dichos del Derecho Tributario Sustantivo o Material, de otros de Derecho Formal o Administrativo y de Derecho Penal Tributario. Al contrario, los unen, dando a la relación tributaria el carácter de relación compleja. Por una parte, existe el Estado con una serie de pretensiones, una de las cuales es el tributo propiamente dicho, esto es la pretensión de obtener el pago de una suma de dinero, pero dentro de una serie por una parte, de otras pretensiones, como las de citar a comparecer, solicitar informes, imponer determinados deberes; llenar declaraciones juradas, presentarse a rendir cuentas ante el Fisco; permitir

⁶¹ Esta teoría la encontramos expresada por administrativistas tales como Víctor Manuel Orlando y E. Lolini.

allanamientos, compulsas o inspecciones de libros, visitas de locales; llevar determinados libros y escrituraciones contables a pedido. Es decir, toda una serie correspondiente de deberes y obligaciones de los ciudadanos que entran en esta relación, y las que, en algunos casos son obligaciones de dar, como las de pagar el tributo; en otros casos obligaciones de dar accesorias, como las de pagar determinados intereses o recargos; y, finalmente, obligaciones de hacer, como las ya enunciadas; llevar libros, comparecer, entre otros y obligaciones de soportar, como las de permitir allanamientos, visitas de locales, compulsas de libros por parte de los inspectores, entre otros.

2.2.4. La Relación jurídica Tributaria no es una Relación Compleja

Según esta doctrina, que confunde los aspectos del Derecho Tributario Sustantivo con los del Derecho Formal, se encuentra frente a una sola relación que abarcaría todos esos aspectos. La relación así establecida sería por cierto compleja, y así la define, por ejemplo, el profesor Giannini, autor de la obra que podemos calificar de clásica: *La Relación Jurídica Tributaria (Rapporto Giuridica d' Imposta)*⁶². Para Giannini, la relación jurídica tributaria es, precisamente, una relación compleja, a pesar que reconoce luego que, dentro de esta –que abarca todos los aspectos de las obligaciones de dar, de hacer y de soportar- existe una relación *stricto sensu*, que sería la obligación sustantiva de pagar el tributo. Otros autores, como Plugiese, sostienen también la existencia de una relación compleja, donde, al lado de la relación principal de pagar el impuesto estarían las obligaciones accesorias de pagar intereses y multas, es decir, todas las relaciones de carácter sustantivo, pero no tributario, sino penal, esto es, relación de Derecho Tributario Penal. Pero estas son originadas por otros hechos, que no son los que dan origen a la

⁶²JARACH, Dino, *Op. Cit.* p. 372

relación tributaria; la infracción es un hecho punible del que nace la relación jurídica tributaria penal.

2.2.5. La Relación Jurídica Tributaria es Personal No Real

Otra cuestión a examinar es la de la naturaleza de la relación jurídica tributaria. Es esta una relación que constituye una obligación y no un derecho de carácter real. Esto parece bastante claro; sin embargo, hay casos en los que ha sido disputado y hay autores que han sostenido la doctrina contraria, sobre todo respecto de ciertos gravámenes. Por ejemplo, se ha sostenido que una categoría de impuestos que se clasifican como “impuestos reales” constituyen derechos o cargas reales.

Los impuestos de tipo real son una clasificación de los impuestos, no una relación con los términos jurídicos de derechos reales y derechos de obligación, sino en virtud de otros criterios.

Como lo señalaron Fleiner y Griziotti, los términos de impuestos reales y personas han sido utilizados por diversos autores en sentidos distintos. De manera que se crea una confusión cuando se trata luego de identificarlos, porque no se sabe a qué particular sentido se refieren⁶³.

El sentido fundamental de este distingo es el siguiente: son impuestos reales aquellos en los que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

⁶³ *Ídem*

2.2.6. Nacimiento de La Relación Jurídica Tributaria

La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.

Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos; en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de la medición, llamada también base imponible, esto, es la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto termino la de limitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto termino la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria.

En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto del presupuesto de hecho definido por la ley. En el análisis de la relación obligacional se adopta a menudo otro enfoque y terminología.

Concebida la relación jurídica tributaria como relación personal, se considera que el primer elemento de la obligación consiste en los sujetos activos y pasivos; el segundo elementos es el objeto o la materia imponible, identificándose en este conceptos los hechos objetivos que dan origen a la

obligación. Esta posición doctrinal no es acertada, sino más bien, es fuente de errores y confusiones.

Los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento *a priori*, ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No existe una relación intersubjetiva con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley. Por el contrario, hay impuestos que, ni siquiera contienen en las disposiciones legales pertinentes la definición de los sujetos. Por otra parte, cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo, lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación.

Desde el punto de vista jurídico el objeto de la relación tributaria obligaciones es la prestación, es decir, el mismo tributo debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo. El concepto de objeto es apropiado en la ciencia de las finanzas para indicar el fenómeno económico de la incidencia del impuesto, eso es, por ejemplo, el patrimonio global de las personas físicas o su renta, como también el producto neto de una determinada actividad productiva o, finalmente, determinados bienes materiales, cuya venta o producción soporte el gravamen.

Se ha analizado que, la obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago la extingue, pero cómo surge la obligación a cargo del sujeto pasivo. Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros. La ley de Impuestos

a la Transferencia de Bienes Muebles, y que Terminen en El Salvador entre otras, nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, entre otros, está señalando *como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.*

2.3. Hecho Generador del Impuesto Sobre La Renta.

La Ley del Impuesto sobre La renta establece una serie de presupuestos cuya realización asocia el nacimiento de la obligación tributaria, tal presupuesto ha sido denominado tradicionalmente como hecho generador, por lo que, se define como “el presupuesto establecido por la ley cuya realización se origina en el nacimiento de la Obligación Tributaria”⁶⁴; o “el nacimiento de la obligación tributaria, y surge de la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio de imposición del que se trate, y dicha renta genera la obligación del pago del Impuesto”.⁶⁵

2.3.1. Renta Obtenida.

Antes de hablar de renta obtenida como tal, se debe entender que existen numerosas doctrinas o teorías, que surge a partir también que si la ganancia de capital es renta gravable. La “ganancias de capital” que significa según la traducción literal inglesa “capital gains” y también es usado como “plusvalía”, “incremento patrimonial” o “incremento de valor”, se distingue las

⁶⁴ **CÓDIGO TRIBUTARIO**, Decreto legislativo número 230, de 14 de diciembre 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, Tomo No. 349 del 22 de diciembre 2000., Art. 58

⁶⁵ **LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, según Decreto Legislativo Numero 134, de fecha 18 de diciembre de 1991, Diario Oficial 242, Tomo 313, publicado el 21 de diciembre 1991, Artículo 1

siguientes tres acepciones para dicho concepto:

(i) *Los incrementos patrimoniales* con el que se designaría todo aumento del patrimonio, sea cual sea su origen, ya sea interno –aumento en el valor o plusvalía- o externo –aumento de unidades o elementos de patrimonio-; y cualquiera que fuese su causa (gratuita, onerosa o aleatoria). Obviamente, se trata de incrementos que no pueden ser calificados como “renta” entendida esta última como rendimiento normal del patrimonio;

(ii) *Ganancia de capital en sentido lato*, comprensivas de todos los incrementos de capital, exceptuados los obtenidos a título gratuito; y,

(iii) *Ganancias de capital en sentido estricto*, comprensivas de los incrementos en el valor de los bienes y derechos ya integrados en el patrimonio. Ahora bien, dicho incremento (acrecentamiento del patrimonio) puede tener doble causa: (a) por vía de renta, entendida en el sentido de renta producto; o, (b) por vía de capital, es decir, el acrecentamiento del capital en sí mismo.⁶⁶ Es así que para una mejor comprensión se abordan las siguientes teorías:⁶⁷

a) Teoría de la “Renta-Producto”, según esta concepción, sostenida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es -en líneas generales- la siguiente:
CAPITAL. Es toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de

⁶⁶**GARCIA MULLIN, J.**, *Manual de impuesto a la renta*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios –CIET-, Doc. No. 872. 1978

⁶⁷En este último caso los incrementos de capital pueden a su vez tener un doble origen: externo e interno. En el primero (externo), se incluyen todos los incrementos del capital de orden cuantitativo, es decir, la adición de nuevas unidades de capital. En el segundo (interno), se incluirán los incrementos de orden cualitativo, es decir, la única cualidad que se altera del patrimonio es su valor.

reproducir una utilidad a su titular, mientras que RENTA es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital. Los conceptos “Capital” y “Renta” quedan estrechamente interconectados. La renta es el “producto” neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirla y reproducirla. Tal fuente es capital, y como permanece inalterado no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable. Comparando este concepto con los de la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce.

- b) Teoría de la “renta incremento patrimonial”. Aquí se considera renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, entre otras.

Expuestas las ideas acerca de que es y que se debería considerar parte de la renta obtenida, entremos al estudio propio del concepto. En su sentido natural, según el Diccionario de la lengua, Renta significa utilidad o rédito anual, que en un período fijo, produce el capital. Se nota que debe existir una cosa que rinda utilidades o beneficios, o de la que pueda cobrarse algo.

La cosa productiva de la Renta se llama fuente. Por regla general no se produce la renta, sea de trabajo o de patrimonio, sin gasto alguno. De allí que en proceso de depuración se habla de renta obtenida, renta neta o imponible.

Otro aspecto esencial que es preciso señalar, es que el concepto de renta implica un período en razón de cual se produce, que puede ser anual o de

cualquier otra extensión. Se dice en efecto, no hay fuente productiva que dé frutos de forma instantánea y sin que transcurra un tiempo, un período de producción.

Se puede definir doctrinariamente la renta así: Es el total de los ingresos emanados de una fuente permanente durante cierto período de tiempo. Se concluye en este punto relacionando las características de la renta:

- 1) Posibilidad de reducción a moneda
- 2) Periodicidad. Debe entenderse como la repetición en intervalos determinados.
- 3) Rentas no potenciales. Excluye las posibilidades y las expectativas de su rendimiento.
- 4) Independencia de la fuente. Este problema linda con la plusvalía o aumento del capital, en el sentido de separar lo que es la fuente generadora y la renta misma.

Es en este sentido, la Ley especifica lo que debe entenderse por Renta, entendiéndose esta, como “la suma de los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo⁶⁸; lo que quiere decir, que renta son todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo sin importar su fuente que sirven para incrementar el patrimonio del mismo”. Por ello es de aclarar que cuando se habla de hecho generador se refiere a la renta obtenida en un periodo de tiempo establecido por la ley. No obstante no

⁶⁸Op. Cit. Art. 2.

todas las rentas percibidas por los contribuyentes son sujetas a tributación, puesto que algunas de ellas gozan de exención, siendo estas las reguladas en los Arts. 3 y 4 de la misma Ley los cuales abordaremos adelante.

En tal sentido, no todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo pueden ser computados como producto y en consecuencia ser gravados con el impuesto en referencia, puesto que existen costos y gastos necesarios para producir la renta, y conservar su fuente, los cuales deben ser deducidos de los ingresos brutos para determinar con exactitud el ingreso líquido o renta neta, como es denominado por la Ley en el Art. 28.

2.3.2. Legislación Salvadoreña

En la legislación identificamos que la renta obtenida la constituye todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

- a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;
- b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza.
- c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y
- d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera

que sea su origen, deudas condonadas, pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, así como incrementos de patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el Origen de los recursos a que se refiere el artículo 195 del código Tributario⁶⁹

⁶⁹**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Decreto Legislativo N° 496, 28 de Octubre de 2004; Diario Oficial N° 231, T. 365, 10 de diciembre de 2004

CAPITULO III

LA EVASIÓN TRIBUTARIA

3. CONCEPTO Y DEFINICION DE LA EVASION TRIBUTARIA

En el diccionario de la lengua española aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde. Esas expresiones son evadir y eludir.

- i. Evadir (lat. *evadere*). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel.
- ii. Eludir (lat. *eludere*). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar”.

De manera amplia es sabido que, en general en los diccionarios, salvo algunos especializados, poco aporta para el estudio de las materias como la jurídica. Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Osorio:

- a) Evasión Fiscal. Acto o maniobra destinada a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.
- b) Elusión fiscal. Actos o maniobras destinadas a disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien las realiza, aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal. En contraposición a la evasión fiscal, implica una actuación lícita.

La Evasión Tributaria puede definirse como la falta de cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes. Esa falta de cumplimiento puede derivar en pérdida efectiva de ingreso para el Fisco (por ejemplo, caso

de morosidad, de omisión de pago, de defraudación y contrabando) o no (por ejemplo, un contribuyente que no presenta o presenta fuera del plazo una declaración de impuesto sin tener que liquidar y pagar impuesto). Es evidente que ambas implican una modalidad de evasión, aun cuando tienen efectos diferentes.⁷⁰

La evasión consiste en eludir el pago del impuesto, es decir, que no se pague en forma alguna el impuesto. La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, también se entiende que abarca situaciones en que determinados agentes buscan reducir costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes como por ejemplo: el contrabando, defraudación, falsas operaciones financieras, ocultación de ingresos y simulación de actos o contratos, entre otros.

Según el autor Flores Zavala⁷¹ la evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de violación de normas jurídicas que establece la obligación de pagar al fisco, lo que este órgano tiene derecho de exigir.

La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía en 1955 la evasión como toda actividad a través de la cual una persona no paga el impuesto exigido por la legislación vigente (citada por Oldman y Holland en un trabajo presentado en la Asamblea del CIAT cumplida en 1971 en Brasil). Esta definición reafirma el concepto de evasión. La evasión tributaria asume

⁷⁰ **COSULICH AYALA, J.**, *La Evasión Tributaria*, Serie Política Fiscal 39, Editorial Comisión Económica Para América Latina y El Caribe de las Naciones Unidas, Santiago de Chile, 1993, p. 9.

⁷¹ **FLORES ZAVALA, E.**, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1961, p.268

generalmente un carácter encubierto y derivado de una conducta consciente y deliberada. Sin embargo, puede darse el caso de evasión en forma abierta (por ejemplo, vendedores ambulantes) y que se deriva de un acto inconsciente (error o falta). La intención o voluntad del infractor es un elemento importante en todas las legislaciones al momento de configurar la objetividad o subjetividad de la infracción y para efectos de determinar sanciones que puedan corresponder.⁷²

Elusión Fiscal o La evasión legal del impuesto. Algunos autores hacen referencia a la evasión legal del impuesto la cual se efectúa sin transgredir norma legal alguna. Duverger sostiene al respecto, que esas evasiones se producen porque las mismas leyes permiten al contribuyente escapar al impuesto, o porque la ley tiene lagunas debidas a la negligencia del legislador que permite al contribuyente evadir el pago sin violar ningún texto legal.⁷³

El autor Flores Zavala, define la Elusión o evitación fiscal como el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos (en este sentido, existe elusión por ejemplo, cuando se elude el pago de un impuesto a la cerveza dejando de consumir dicha bebida o cuando se consiguen resultados económicos a través de una transacción no contemplada como hecho gravado por la ley). Generalmente, la elusión está relacionada con la vaguedad o laguna de la norma jurídica y ocurre sin violación de la ley. Se reconoce que muchas veces existe una frontera no muy nítida entre ambas figuras. La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía en 1955, la elusión cuando a través de la misma ley se burla la intención del legislador y

⁷² **COSULICH AYALA**, OpCit, p. 9.

⁷³ **VILLEGAS, Héctor B**, *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1972, p. 70.

la correcta aplicación de la norma jurídica y, por tanto, lo que corresponde es modificar la legislación para impedir esa situación.

3.1. Términos Relacionados a La Evasión Fiscal

Según el autor Andrés Suarez, el Fraude Fiscal son acciones u omisiones encaminadas a eludir en todo o en parte el pago de impuestos o disfrutar indebidamente de beneficio fiscal.⁷⁴

No deben confundirse los conceptos de *fraude fiscal con evasión fiscal* ya que esta última tiene un contenido más amplio y puede definirse como: Todo acto u omisión que violando disposiciones legales en el ámbito de un país y en la esfera internacional produce la eliminación o disminución de la carga fiscal.

El fraude fiscal: Se refiere al mismo resultado de obtener reducción o eliminación del importe impositivo, pero obtenido mediante un tipo especial de conducta de tipo doloso que constituye lo que se llama *defraudación fiscal*. En su significado gramatical, la palabra fraude alude a cualquier engaño, inexactitud consciente, abuso de confianza que produce, prepara un daño, mientras que *defraudar* significa privar a alguien con abuso de confianza, infidelidad.

A su vez en sentido estricto, el fraude fiscal puede definirse como transgresión de un deber jurídico en la resolución de falsear, ocultar un hecho o un acto en perjuicio del fisco, siendo reprimido, puesto que

⁷⁴ SUAREZ SUAREZ, A., Catedrático, *Diccionario Terminológico de Economía, Administración y Finanzas, Ediciones 2000*, Universidad Complutense de Madrid, Editorial Pirámide (grupo Anaya S.A), p. 194.

constituye un engaño, astucia destinada a lograr un beneficio ilícito en perjuicio del Estado.⁷⁵

3.2. Importancia de La Evasión Fiscal

La evasión tributaria no solo significa generalmente pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema Tributario, fracturando la equidad vertical y horizontal de los impuestos.⁷⁶

La importancia de carga fiscal y su influencia en los costos de producción, comercialización, prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas significativas frente al contribuyente cumplidor.⁷⁷

Cuando por ejemplo, la alícuota del IVA en muchos países oscila entre el 10% y el 20%, es obvio que evadir su pago puede tener una enorme repercusión en el precio de venta del producto o servicio. Por otra parte, cuando existe un vigor por ejemplo, un régimen de incentivo a una determinada actividad o sector económico, el hecho de que un contribuyente se beneficie indebidamente de la ventaja impositiva, determina que no se logren objetivos establecidos y el Estado no reciba ingresos en compensación. En los últimos años ha adquirido especial importancia y preocupación el problema de la llamada economía subterránea o economía

⁷⁵ VILLEGAS, Héctor, Op Cit., p. 69.

⁷⁶ **Equidad Horizontal:** Entre iguales, los impuestos deben ser iguales. Si dos familias tienen el mismo ingreso, dada la naturaleza imparcial del Estado, las familias deberían pagar la misma cantidad de impuestos. **Equidad Vertical:** Si los iguales han de ser gravados por igual, se supone que los desiguales han de ser gravados desigualmente. Si dos familias tienen diferentes ingresos, para conseguir la igualdad entre todos, la familia de mayores recursos debe pagar más impuestos, y la que gana menos debe pagar menos. Los que ganan más, pagan más y los que ganan menos, pagan menos.

⁷⁷ COSULICH AYALA, Op. Cit., p. 10.

informal,⁷⁸ en cuanto al desarrollo de ella tiene como una de sus consecuencias naturales la evasión de los mismos.

La evasión ilegal o fraude al fisco, no sólo daña al fisco, sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.⁷⁹ El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

- 1°. Por constituir una violación a la ley.
- 2°. Porque coloca a los violadores en situación de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la ley o que no han podido violarla.
- 3°. Porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar un impuesto.
- 4°. Porque, si la finalidad del impuesto es cubrir gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de atribuciones del Estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.

Combatir la evasión fiscal no es solo un imperativo ético, sino también un

⁷⁸**Economía informal** es la actividad económica oculta, solo por razones de elusión fiscal o de control meramente administrativo (por ejemplo, el trabajo doméstico no declarado, la venta ambulante espontánea o la infravaloración del precio escriturado en una compraventa inmobiliaria).

⁷⁹Ibidem p. 269.

requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna. Por un lado, el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto al resto del sector privado. Por otra parte, el respeto a la normativa tributaria es parte del principio más general de respeto a la ley que toda economía moderna requiere para funcionar adecuadamente. Aunque, en casi todos los países la gran mayoría de personas paga sus impuestos, la percepción que existe de evasión termina representando un obstáculo para la promoción del cumplimiento voluntario de las leyes impositivas por parte de los buenos contribuyentes. Por ello, prevenir y reprimir la Evasión constituye hoy en día una misión fundamental, desde el punto de vista ético, jurídico, económico y social.

3.3. Causas de Evasión.

Entre las causas de la evasión fiscal se encuentran las siguientes:

Inexistencia de una Conciencia Tributaria. Se dice que existe una falta de conciencia tributaria en la población. A nadie le agrada pagar impuesto y eso es históricamente válido en el tiempo y en el espacio. Sin embargo, la falta de conciencia tributaria es una consecuencia lógica de falta de conciencia social.⁸⁰

En general, son pocos los que satisfacen voluntariamente con puntualidad y corrección sus obligaciones, cualquiera sea la naturaleza de las mismas. Por supuesto, que tratándose de la obligación tributaria en particular, esa resistencia asume característicamente más agudas y se vincula

⁸⁰COSULICH AYALA, J., Op. Cit., p. 11

generalmente con imagen de Gobierno y percepción que los individuos se hacen de la forma en que el Gobierno gasta el dinero. Esta situación, está entonces relacionadas obviamente con el carácter individualista del ser humano, lo que ha desarrollado con fuerza su sentimiento de egoísmo y su afán de lucro. La solución de ese problema es responsabilidad de todos los componentes de la sociedad y deberá comprender un cambio en los sistemas educativos a todos los niveles. Por supuesto, que es una tarea que deben encantar primordialmente las autoridades gubernamentales y que ha de llevar tiempo. Entretanto, es fundamentalmente que dichas autoridades, establezcan fórmulas jurídicas y procedimientos administrativa para prevenir y reprimir la evasión. Todas estas causas influyen en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de prestaciones fiscales. Esta actitud es permanente, pero se agrava en determinados momentos de crisis morales u orgánicas de la administración.

Complejidad y Limitaciones de La Legislación Tributaria. Las normas jurídicas tributarias son complejas por su propia naturaleza técnica. Esa complejidad está confirmada por ejemplo, en la existencia de normas que regulan las misma base imponible y contribuyentes, la existencia de exoneraciones amplias o condicionadas, vigencia de regímenes de fomento o incentivos con procedimiento muy detallados y confusos, el alcance no siempre claro en cuanto a las facultades, deberes de la administración tributaria y contribuyentes.

También en estas menciones, la frecuente aprobación de sistema de condonación⁸¹ o amnistía tributaria, que premian al contribuyente incumplidor

⁸¹ Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales de Manuel Osorio Condonar es anular, perdonar o remitir una deuda en todo o en parte. Dar por extinguida una obligación por voluntad del beneficiario.

en perjuicio del cumplidor y afectan por ende la conciencia tributaria.

Ineficiencia de La Administración Tributaria. La ineficiencia de la administración tributaria como un elemento clave en el desarrollo de la evasión. Dentro de la concepción individualista y de lucro del ser humano, ya expuesta anteriormente, la decisión de evadir impuestos implica muchas veces que el contribuyente efectuó un cálculo económico, valorando beneficios, costos de la evasión.⁸²

Así, por ejemplo, el contribuyente mide beneficios en términos de mayor renta disponible, costos que derivan de ser descubierto y sanciones a que puede ser afecto. En ese cálculo, si el contribuyente percibe probabilidades de ser detectado, sometido a inspección son nulas o casi nulas, su decisión de evadir se acrecienta.

En un país donde la probabilidad que un contribuyente evasor sea detectado y pague sus impuestos es baja, el mismo asume por lo general el riesgo de evadir, aun cuando las sanciones sean muy altas. Lo que al final cuenta entonces, es como los contribuyentes perciben a la administración tributaria. Considerando al evasor como un individuo racional, que actúa exclusivamente en base a valoraciones de lucro económico, producir el máximo de renta neta, se afirma que posibilidades de evasión son tanto mayores cuanto más incierta y remota para el contribuyente es la probabilidad de ser identificado como tal, ser inspeccionado en forma competente y eficaz. En efecto, una pena futura e incierta, bien sea pecuniaria o de otra naturaleza, se valora, al momento que la evasión se pone en marcha, según un factor que se podría denominar descuento, que reduce relevancia y valor efectivo de la misma para el contribuyente evasor.

⁸² COSULICH AYALA, J., Op. Cit., p. 12.

Este *factor de descuento*, dependerá no solo de la probabilidad de ser identificado como evasor, sino también de la forma en que la administración realiza la inspección y verifica. Entonces, el contribuyente valora la conveniencia de evadir en función de la eficiencia efectiva de las oficinas de impuestos. Al final, lo que cuenta es cómo ve el contribuyente a la administración en términos: *del sistema tributario; la complejidad de leyes y su comprensión de las mismas; la equidad del sistema; la presencia de la administración y efectividad en la aplicación de la ley y por último, algo muy importante, cómo ve el tributario, en términos de su competencia, idónea y sobre todo su integridad profesional.*

Por lo anterior, en medio de bajo nivel de cumplimiento tributario, los sistemas de control deben estar dirigidos a crear un verdadero riesgo, deben ser efectivos y deben inducir al contribuyente a un mejor cumplimiento. En ese sentido entonces, es fundamental la existencia de una administración tributaria eficiente y efectiva, dentro de un marco jurídico que permita la ejecución de medidas ejemplificadas (como por ejemplo, un régimen naturalmente de sanciones realistas). Todo ello ha de conducir de manera natural a un cambio paulatino, y adicional debe dársele al mismo la oportunidad de rectificar su conducta en cualquier momento luego de detectado el incumplimiento, de modo que las sanciones sean también graduadas de acuerdo con dicha conducta. A continuación se mencionan otra clasificación de las causas:

1. Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos.
2. Por la falta de una contraprestación a cambio de cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al

Estado.

3. Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto, y
4. Por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.

Todas estas causas influyen, en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de prestaciones fiscales, esta actitud es constante, pero se agrava en determinados momentos de crisis morales u orgánicas de la administración. De las causas mencionadas y de los efectos que estas producen, dan origen a la evasión fiscal que es el incumplimiento de un deber legal tipificado que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.

3.4. Objeto de La Evasión

El objeto de la evasión fiscal está constituido por el deseo del individuo de no pagar impuestos valiéndose para ello de los requisitos o lagunas existentes en la legislación, actuación deshonestas y mal intencionadas para ocultar la realidad de los hechos.⁸³

Ocultar hechos generadores de renta para obtener más ganancias al menor

⁸³HDEZ VIGUERAS, J., "*Los paraísos fiscales*", Editorial AKAL, Madrid, 2005. p. 146.

costo posible, y con una Administración Tributaria ineficiente, que son limitaciones en las competencias de los organismos fiscalizadores o restricciones a su capacidad operativa, entre otras.

3.5. Tipos y Formas de Evasión

Los tipos de evasión pueden resumirse en:

i.Falta de Inscripción en los Registro Fiscales

ii.Falta de presentación de Declaraciones

iii.Falta de pago de Impuesto Declarado o Liquidado (omisión de pago, morosidad)

iv.Declaración incorrecta (ocultamiento base imponible, defraudación, contrabando).

3.5.1. Formas de Evasión:

En cuanto a las formas específicas que puede adoptar la evasión, dentro de los distintos tipos antes identificados, se encuentran las siguientes:

1. Contribuyentes que no declaran o dejan de declarar. Esta es una de las formas más comunes de evasión. No declarante de impuesto se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Algunas personas no presentan declaración mientras durante la mayor parte de su vida activa en el sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haberlo hecho durante muchos

años.⁸⁴ Las Administraciones tributarias, no han prestado la debida atención a este problema. Sin embargo muchos países del CIAT⁸⁵ en los últimos años han aplicado el Sistema de Control de Grandes Contribuyentes, donde la identificación de este incumplimiento se realiza de manera automática, los resultados han sido sorprendentes, tanto por la magnitud del problema identificado como por la respuesta positiva de los contribuyentes a este control.

Los sistemas de riesgo de contribuyentes, sistema automatizado de procesamiento de declaraciones y control tributario, son fundamentales para identificar este incumplimiento, pero si existen limitaciones en cada uno de estos, se convierten en unas de las causas fundamentales para la dificultad de identificar los no declarantes y de estimar las consiguientes pérdidas de ingresos para la administración por esta forma de evasión.

Un grave problema en muchos países miembros del CIAT es la falta de presentación y pago de declaraciones por los retenedores de impuesto, retenidos por salarios pagado a sus empleados, impuesto devengados sobre sus ventas. En épocas de rápido incrementos de precios y tasas de interés elevadas, las empresas tienen grandes alicientes para usar con propio fines los recursos obtenidos por concepto de retención de impuesto sobre la renta y cotizaciones de seguridad social de sus empleados o por Impuestos sobre las Ventas.

2. Contribuyentes que no declaran de manera correcta. Esta es otra de las formas comunes de evasión utilizadas por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los

⁸⁴ COSULICH AYALA, J., Op. Cit., p. 13.

⁸⁵ CIAT. Las siglas significan Centro Interamericano de las Administraciones Tributarias.

contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas:

a) Disminución de la Base Imponible: La declaración de una base imponible⁸⁶ inferior a la real es uno de los métodos más utilizados por los contribuyentes para reducir o eliminar sus obligaciones tributarias. En cualquier caso la ley requiere que la Administración demuestre la existencia de ingresos no declarados.

Esta forma de incumplimiento se materializa según la forma de ocultamiento de ingresos brutos para los efectos del impuesto sobre la renta y ventas. Al ocultar los ingresos brutos, los contribuyentes reducen la Base Imponible del Impuesto sobre las Ventas y del Impuesto sobre la Renta. Las empresas suelen deducir considerablemente sus impuestos, mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas. De esta forma no solo se reduce el IVA, sino que también disminuye la base imponible del Impuesto sobre la Renta, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginales altas.

b) Aumento Indebido de las Deducciones, Exenciones y Créditos por Impuestos Pagados: Esta es otra forma de evasión muy utilizada. Los contribuyentes suelen disminuir su carga tributaria implementando de forma indebida sus deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados. Como estos hechos deben ser siempre declarados por el contribuyente, y en muchos casos deben presentarse los comprobantes correspondientes, la Administración está en condiciones de poder verificar

⁸⁶ Base Imponible: Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones autorizadas.

dichas rebajas, aunque desde luego la efectividad de tal verificación dependerá de recursos de auditoría que se dispongan.

- c) **Traslación de la Base Imponible:** Mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter, al menos una parte de su base imponible, a una tasa menor. Con este fin las empresas trasladan parte o el total de la base imponible a una empresa afiliada que está exenta de tributación o está sujeta a tasas relativamente bajas. La traslación de base imponible se tiene que estudiar desde la óptica de la tributación internacional como dentro del mismo país, “traslación interna”.

El método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de precios de transferencia, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y venden entre empresas afiliadas; los precios se manipulan a fin de minimizar impuestos totales pagaderos por la empresa. La evasión basada en la manipulación de precios de transferencia constituye un problema cada vez más serio, tanto en países desarrollados como en desarrollo.

3. **Morosidad en el pago de impuestos.** Por definición, la morosidad en el pago de impuestos tiene lugar cuando los contribuyentes no pagan un impuesto determinado, en el plazo establecido por ley.

La falta de Administraciones sobre las cuentas morosas se debe a la ineficiencia de Sistemas de Procesamiento de Datos y deficiencias de Sistemas de Cuenta Corriente incapaces de producir información correcta y oportuna para actuar sobre la deuda morosa. Otros Autores como el profesor *Tarantino* mencionan las diversas formas en que la evasión legal puede

producirse. Puede ser según el tiempo, cuando un contribuyente aprovecha disposiciones legales que reducen el monto a pagar si transcurre determinado lapso temporal por ejemplo la venta de un inmueble no genera rédito sino se vende antes de dos años. Conforme a esta disposición, quien esté dispuesto a vender su inmueble, esperara a que se cumpla el plazo para proceder a la enajenación, librándose entonces del impuesto mencionado.⁸⁷

La evasión puede ser según el espacio, cuando el particular aprovecha ciertas exenciones fiscales de tipo regional que se hacen con fines de promoción, y ejerce sus actividades en esas regiones eximidas, con la cual logra no pagar el impuesto que le hubiera correspondido si hubiera correspondido, si hubiese ejercido esas mismas actividades en zonas donde el impuesto se aplica.

La evasión legal, es en función del sujeto cuando los contribuyentes asumen determinada personalidad jurídica, que les posibilite eliminar, reducir cargas fiscales (por ejemplo, determinada sociedad comercial que se convierte en cooperativa por estar eximida de ciertos impuesto). La evasión puede tener en cuenta también circunstancias legales relativas al *objeto gravado* que puede mejorar su situación fiscal. Por ejemplo, como el impuesto a las ganancias extraordinarias, que se cobraba sobre la base de un porcentaje del capital y se aumentaba este para que el porcentaje fuese menor.

Se dice que la evasión es según los actos del contribuyente, que pueden ser negativos (abstención de consumos de objetos gravados) o positivos (cambios de actividades del particular que deja de practicar operaciones muy gravadas para ejercer una actividad menos castigada por cargas fiscales). Por último, el cambio de formas jurídicas puede producir evasión legal,

⁸⁷ VILLEGAS, Héctor, Op. Cit. p. 70.

aunque el Estado adopta defensas al respecto, mediante la interpretación de la ley según la realidad económica, y no según la voluntad de las partes exteriorizadas en la adopción de determinadas formas jurídicas.⁸⁸

3.6. Clasificación de Los Sujetos Evasores.

La evasión fiscal como una conducta, existe en la misma, la intervención activa de un agente que es el evasor responsable de un ilícito y este evasor puede serlo en diversas manifestaciones que siempre concluyen en el no cumplimiento de un deber con el fisco. Según la doctrina; existen evasores fiscales: Accidentales y Evasores que pudiéramos llamar habituales. Debe entenderse que el evasor accidental es quien sólo por excepción no paga sus contribuciones. En cuanto al evasor habitual es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y eluda el pago de sus obligaciones fiscales.

Ambos sujetos fiscales evasores deberán ser tratados en forma diversa.⁸⁹

A-El evasor fiscal: enemigo social: Puesto que la carga de aportar elementos, han de integrar la hacienda pública, corresponde a todos los que están en la posibilidad de hacerlo, y puesto que todos son beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, todos deben de colaborar para integrarla; luego, quien sí recibe tales beneficios y no colabora, es considerado enemigo social.

B-La evasión fiscal por personas morales: Se sostiene que la evasión fiscal

⁸⁸VILLEGAS, Héctor, Op. Cit., p. 71.

⁸⁹INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, "Boletín Mexicano de Derecho Comparado", 1ª edición, Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, p. 290

constituye una infracción, que la misma amerita pena en forma de multa, pero si se tipifica como delito, amerita privación de la libertad. Mas siendo la infracción, delito, acto, omisión, sólo puede atribuirse a personas físicas, aunque los efectos en forma de beneficio se produzcan en el patrimonio de tercero o de una persona moral.

De acuerdo con lo expresado, la pena en forma de multa, si se trata de infracción, se aplicará a la persona física o moral a quien directa o indirectamente beneficie la violación, y si se trata de un delito, ya que la pena por este ilícito será la privación de la libertad, se aplicará al agente físico (persona) que haya llevado a cabo la delictiva conducta u omisión; las personas morales no pueden, físicamente, ir a la cárcel.

En el primer caso, al fisco no atañe investigar si el agente físico es culpable del pago tardío o de la infracción, para tal autoridad se ha cometido una violación a la ley que significa beneficio para un patrimonio y sobre ese patrimonio podrá hacer efectivo el derecho de cobro. No corresponde al derecho fiscal regular las relaciones entre la persona física agente de la evasión y aquella en cuyo nombre se realiza, por lo anterior, al fisco solo compete aplicar la pena económica o promover que se ejercite la acción penal contra el responsable del ilícito que implica tal acción u omisión. El recargo (que no es pena) lo deberá cubrir la persona física o moral cuya obligación fiscal se ha cumplido tardíamente.

3.7. Medidas ante La Evasión Fiscal

Las medidas que pueden tomarse en contra de la evasión fiscal son:⁹⁰

⁹⁰FLORES ZAVALA, E., Op. cit., p. 294

- a. Medidas de control del impuesto. Las medidas de control consisten en las obligaciones secundarias de los sujetos activos, pasivos, y terceros.
- b. Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto. Consisten en concederles una participación en el rendimiento de las multas impuestas con motivo de violaciones a las leyes fiscales que descubran, pero pueden dar lugar a prácticas inmorales de los agentes, consistentes en consignar infracciones que no existen.
- c. Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria. Las medidas encaminadas a interesar a los terceros, consisten en conceder acción popular para la denuncia de las infracciones a leyes fiscales. Esto tiene por objeto hacer que todos colaboren con el fisco en su descubrimiento.
- d. Penas contra los evasores. Esta medida va encaminada a combatir la evasión fiscal tipificando el delito en nuestro Código Penal en su artículo 249 y 249-A⁹¹. El cual señala que por el delito de evasión fiscal hay prisión para las personas que cometieren dicho ilícito.
- e. Procedimientos rápidos de ejecución. Los procedimientos rápidos de ejecución constituyen la fase ejecutiva del procedimiento tributario, o ejercicio de la facultad económico-coactiva.
- f. Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal. Las medidas tendientes a garantizar el interés fiscal, han dado lugar a los diversos tipos de responsabilidad de los sujetos pasivos. También motivando el principio, para que proceda un juicio en contra del fisco, es necesario que esté

⁹¹**CODIGO PENAL**, D.L. No. 1030, de 26 de abril de 1997, D.O. No. 105, Tomo 335, publicado el 10 de junio de 1997.

garantizado el interés fiscal.⁹²

- g. Penas para los que inicien una negativa colectiva para pagar impuestos. Incitar a una abstención general del pago de impuestos, es una resistencia pasiva a la autoridad del Estado, que puede provocar la caída de un gobierno, pues se le imposibilita para el desempeño de sus atribuciones. Se le debe considerar como un delito de los que afectan la seguridad interior de un país y catalogarlo con tal carácter en el Código Penal.

3.8. La Evasión Fiscal en El Derecho Penal

A continuación se desarrollara a modo de conocimiento el delito de evasión fiscal, solo para diferenciarlo de otros tipos penales, no se profundizará en el tema por no ser objeto de esta investigación.

La doctrina penal efectúa en los delitos contra la propiedad una distinción entre aquellos en los que la actividad de la víctima es irrelevante para la consumación del delito, de aquellos en que la actuación del sujeto pasivo, viciada en su voluntad, constituye uno de los elementos caracterizadores del tipo penal. Así encuentra el hurto y el robo, en el primer grupo se encuentran situaciones en las que la voluntad de la víctima es totalmente ajena a la realización de la acción típica. En el segundo grupo están los delitos como la extorsión y los conocidos genéricamente como “defraudaciones”, en los cuales el daño patrimonial se produce con la intervención de la víctima, pero la voluntad de ésta no es libremente expresada, pues se halla afectada, ya sea en su libertad o en su discernimiento en razón de la actividad

⁹²GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. Medio a través del cual se le asegura a la autoridad fiscal el cumplimiento de la obligación sustantiva; es decir, pago de contribuciones o aprovechamientos por parte del contribuyente deudor.

desplegada por el delincuente. Bajo la denominación de “defraudación” se agrupan una serie de tipos delictivos que se caracterizan por la producción de una lesión patrimonial en la víctima, ocasionada por fraude, esto es, por medio de un engaño al cual es inducida por el sujeto activo.

Dentro del campo de las defraudaciones, la figura más caracterizada es la “estafa”, y ésta se encuentra integrada por tres elementos básicos: a) El ardid o el engaño desplegado por el sujeto activo; b) El error de la víctima al accionar; y, c) La lesión patrimonial del sujeto pasivo.

Existe una relación de causalidad entre los elementos mencionados, pues es el despliegue de una actividad engañosa por parte del sujeto activo el que induce a error a alguien que, en razón de ese error, efectúa una disposición patrimonial que resulte perjudicial.

Para que la estafa se configure, es necesario que los tres elementos citados se encuentren reunidos. El tipo penal “estafa” requiere, entonces, que el sujeto pasivo sufra una lesión en sus bienes como consecuencia de la disposición patrimonial que realiza y que se origina en el error en el que incurre a causa del engaño al que fue sometido.⁹³ La disposición patrimonial (verbigracia entrega de una suma dinero al sujeto activo del delito o a un tercero) es una de las exigencias configurativas del tipo en el derecho penal común, por la relación de causalidad existente entre el error en que incurre la víctima y la conducta maliciosa del agente.

En el derecho penal tributario, en cambio, la defraudación tiene características propias que la apartan de la naturaleza típica de la estafa del

⁹³**SOLER, Osvaldo**, *“Derecho Tributario”*, 2a edición, Editorial la LEY, Argentina, 2005. PP. 489-494

Código penal. Otros delitos de daño patrimonial causado mediante el fraude, en cambio, no requieren un acto de disposición patrimonial que haya sido originado por error de la víctima, como es el supuesto de “abusos de confianza”, en los cuales la disposición patrimonial se produjo con anterioridad al momento en el cual el sujeto pasivo es víctima del engaño. Un ejemplo de ello lo constituye la retención indebida, situación en la cual el desplazamiento del bien del sujeto pasivo al activo del delito se produjo por una causa lícita, configurándose el delito por la falta de restitución de los bienes.

La “defraudación” se constituye así en el género, respecto de los delitos particulares de estafa, abuso de confianza y otras figuras.

Las infracciones tributarias cometidas mediante fraude tienen características propias que las apartan de la naturaleza típica de la estafa del Código Penal. En efecto, por las particulares condiciones en que se desenvuelve la relación jurídica tributaria, no es el Estado quien efectúa una disposición patrimonial en favor del sujeto activo del delito, ya que es el contribuyente o responsable de la obligación tributaria quien determina el tributo y lo ingresa a favor del organismo fiscal. Esta circunstancia explica que el perjuicio patrimonial ocasionado al erario público como consecuencia del fraude no se produce por la actividad desplegada por el Estado disponiendo de su patrimonio en favor del contribuyente, sino en la falta de cobro del tributo que legítimamente corresponde recaudar por haberse reunido los extremos legales que dan origen al nacimiento del crédito a su favor.

En la generalidad de las infracciones tributarias sustanciales no sufre el Estado el perjuicio por haber pagado (disposición patrimonial), sino, por el contrario, por no haber percibido el tributo al que tiene derecho, por el

incumplimiento en que incurre el obligado al pago.

Existen no obstante, situaciones en las cuales el Estado realiza una verdadera disposición patrimonial, como es el caso de obtención fraudulenta de subsidios, en los que los elementos constitutivos de la estafa del derecho penal común se encuentran reunidos.

Se presenta igualmente un tercer tipo de situación en la cual la defraudación tiene origen en una especie de abuso de confianza, en la que el daño patrimonial para el erario tiene su origen en la violación de confianza que el Estado deposita en ciertos particulares: tal es el caso de la apropiación indebida en la que incurren los agentes de retención y percepción.

Se debe, distinguir dentro de las defraudaciones tributarias las distintas modalidades de comisión:

- a) La evasión, que tiene como presupuesto el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente;
- b) La estafa propiamente dicha, en la que existe disposición patrimonial del fisco hacia el particular;
- c) La apropiación indebida en los supuestos de retenciones y percepciones no ingresadas.

3.8.1. El Delito de Evasión.

La modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada “evasión”, consistente en el incumplimiento doloso de obligaciones tributarias

acompañado de maniobras ardidosas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido. Se trata de una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en dejar de ingresar al fisco sumas que le son adeudadas en concepto de “tributos” mediante el empleo de maniobras ardidosas o engañosas.⁹⁴

La primera de las acciones típicas previstas en la norma es la de “evadir” el pago de tributos.

No es unívoca entre los autores la acepción del término “evasión”, pues existen quienes no sólo consideran incluidos en el mismo las formas ilícitas de disminución de la carga tributaria, sino también los supuestos lícitos de evitación.

Se considera que debe distinguirse la evasión, que siempre estaría configurada por una acción tendiente a eliminar o reducir, por medios ilícitos el tributo legalmente debido, acompañada de fraude o simulación, de la omisión y de la elusión. La “omisión”, así, consistirá en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias a su debido tiempo, ya sea intencionalmente o por negligencia, pero siempre excluyendo la conducta fraudulenta, en tanto que la “elusión” estará dada por la utilización de medios lícitos tendientes a eliminar o reducir la carga fiscal, ya sea por evitar o retardar la producción del hecho imponible o por reducción de los efectos que de él emergen. Los elementos constitutivos de la evasión se reducen a dos, a saber: El ardid o engaño y El perjuicio patrimonial

Al error no se le considera un elemento básico de la figura pues para que el

⁹⁴ Ibídem

mismo sea un elemento determinante debe estar relacionado causalmente con la disposición patrimonial perjudicial y, según se ha indicado, el perjuicio patrimonial en que incurre el Fisco no tiene origen en un acto de disposición sino en la omisión de pago del tributo por parte del contribuyente.

Cabría preguntarse, cuál es el alcance con que debe interpretarse a las maniobras ardidas o engañosas aludidas por la ley penal al describir la figura defraudatoria. Tales maniobras no tienen por objeto hacer incurrir en error al organismo fiscal con el propósito de lesionar sus intereses económicos induciéndolo a disponer de su patrimonio, sino, en cambio, procurar a través del ardid o el engaño que el estado no advierta que ha sufrido el daño. La maniobra no busca la disposición patrimonial, busca, en cambio, dificultar o impedir la fiscalización de tributos con el objeto de que el delito quede impune.

El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir. Si el Fisco advierte el perjuicio patrimonial hará uso de medios procesales para lograr el resarcimiento del daño y el castigo del infractor mediante las sanciones penales pertinentes. Deberá demostrar en tal caso, que el perjuicio patrimonial se ha producido por la falta de ingreso del tributo y, además, que su acción fiscalizadora pudo verse afectado por la acción obstaculizante del contribuyente quien mediante el empleo de maniobras o artificios procuró distorsionar la verdad de los hechos para que quedara impune el delito cometido.

La relación causal entre el error y la disposición patrimonial no existe en la evasión, pues el engaño se dirige a facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor. El ardid o engaño que requiere la figura justifica la agravación de la penalidad, no porque sea necesario el uso de tales artificios

para que la infracción se concrete, sino porque a través de ellos se intenta impedir que la víctima conozca su perjuicio. A la intención dolosa del agente se añade la realización de actos complementarios desleales desplegados para que la víctima no descubra la infracción.

Se equipara a la estafa producida con disposición patrimonial con la que no requiere tal disposición, pues en ambos casos se busca engañar a alguien, careciendo de importancia si el error en que se incurre es anterior o posterior al hecho antijurídico.

Si por las modalidades particulares del sujeto pasivo y de la relación jurídica que lo une al agente, no se requiere un acto positivo de entregar dinero (disposición patrimonial) lo que sí interesa es la lesión patrimonial y la puesta en escena concretada a través de maniobras que procuran alcanzar el objetivo buscado.

Constituye “ardid” el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de otro, una situación falsa como verdadera, en tanto que “engañar” significa dar a la mentira apariencia de verdad, inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u obras aparentes o fingidas, faltar a la verdad en lo que se dice o en lo que se hace.

El análisis conjunto de la acción típica, la finalidad perseguida por el sujeto activo y los medios comisivos empleados nos hacen ver un panorama claro de la figura delictiva: consiste en la utilización de mecanismos o artificios tendientes a hacer dificultosa al organismo fiscal la detección de la disminución de la carga impositiva que el sujeto activo llevó a cabo mediante el falseamiento de su situación. Las maniobras ardidas pueden serlo tanto

por acción cuanto por omisión, por cuyo motivo no sólo una “acción” por parte del sujeto activo del delito, esto es, una manifestación positiva, un hacer lo hace incurrir en el delito. En el derecho penal en general se debatió acerca de si el silencio podía considerarse como un ardid, habiéndose pronunciado los autores por la afirmativa, en aquellos casos en que hubiese obligación de decir verdad. La simple mentira, en cuanto constitutiva de ardid, se trata con los mismos criterios que los señalados para el silencio: debe existir no sólo algún tipo de despliegue externo de actividad, sino también la obligación jurídica de decir verdad.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA

4. COMO MECANISMO LEGAL PARA DISMINUIR EL INDICE DE LA EVACION FISCAL.

Este procedimiento regulado en el Código Tributario entro en vigencia el catorce de diciembre de dos mil, regulado en los Art. 183 y siguientes de dicho cuerpo normativo, en este capítulo haremos un análisis, acerca de la eficacia de dicho procedimiento administrativo.

4.1. Breve Reseña Histórica del Derecho Administrativo

Cuando se estudia el Derecho Administrativo se analizan los grandes temas que constituyen su objeto, como son, la organización administrativa, los actos y los contratos administrativos, el régimen de la función pública, el régimen de los bienes del Estado, entre otros, así como los aspectos más detallados que hacen parte de esos temas, según las necesidades académicas o practicas del momento en que se realiza el estudio. No siempre se analizan o se plantean los aspectos que están en la base del derecho administrativo y que constituyen su fundamento y su razón de ser, es decir, lo que podría denominarse su esencia o su espíritu. Al respecto, si el derecho administrativo, es el régimen jurídico de la administración pública, es decir, de la administración estatal,⁹⁵ puede afirmarse, en primer lugar, como lo expreso el profesor Georges Vedel, que *“todo país civilizado poseería un*

⁹⁵ Lógicamente, nos estamos refiriendo a la concepción más elemental que puede expresarse sobre el objeto del derecho administrativo, para los efectos de un trabajo de esta naturaleza, sin que ello pretenda desconocer la complejidad de este conceptos, que ha llevado a la necesidad de largos y profundos estudios sobre el particular, sobre este punto puede verse: **PAREJO ALFONSO, L.**, *“El concepto del derecho administrativo”*, Colección Estudios Jurídicos, número 23, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1984.

*derecho administrativo, puesto que posee un conjunto de normas que rigen la acción de la administración”.*⁹⁶

Sin embargo, como el mismo autor y otros clásicos lo afirman, en el sentido preciso del término no existe derecho administrativo mientras ese conjunto de reglas no sea sustancialmente diferente del que se aplica a las relaciones entre particulares y que dichas reglas no sean obligatorias para los gobernantes. Es decir, que sólo puede afirmarse que efectivamente existe derecho administrativo en un Estado, cuando ese conjunto de normas reguladoras de la organización y la actividad administrativas son obligatorias para las autoridades y conforman un cuerpo coherente y sistemático, que permita afirmar la existencia de una rama especializada del derecho, diferente de las ramas jurídicas tradicionales, como el derecho civil, penal, comercial, entre otros.

En ese orden de ideas podría identificarse una primera etapa relacionada con el origen del derecho administrativo, referida a los que podrían denominarse *antecedentes remotos*, que vendrían inclusive, desde el derecho romano, pues en la época de ese imperio ya existían instituciones públicas que requerían de algún mínimo de normas para regular su funcionamiento. Igual situación se presenta con etapas históricas más próximas a los diferentes países, como la época monárquica y la colonización española en América. Pero es evidente que en esas épocas, fuera de la necesidad práctica de tener algunas reglas para organizar la actuación de las autoridades, no existía la mínima intención de conformar un cuerpo sistemático de normas que regularan esa actuación y que, además, fueran de obligatorio y efectivo cumplimiento para las mismas autoridades.

⁹⁶VEDEL, **Georges**, *Derecho Administrativo*, S. Ed., Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, 1980, p.40.

Por consiguiente, el derecho administrativo es una creación moderna, cuyo origen a penas se remonta a un poco más de dos siglos, lo cual, a su vez, se divide en dos grandes etapas: primera, que cubre finales del siglo XVIII a la última parte del siglo XIX y que puede identificarse como etapa de formación del derecho administrativo, y una segunda, que transcurre desde la última parte del siglo XIX hasta nuestros días, que se puede denominar como la etapa de consolidación de esa rama del derecho.

4.1.1. La Etapa de Formación del Derecho Administrativo.

Puede afirmarse que la filosofía política y la concepción del Estado que se impusieron con la Revolución Francesa, de 1789, constituyen la fuente próxima del derecho administrativo. En ese sentido, puede decirse que el concepto de *Estado de derecho*, constituyó uno de los principios rectores de esa Revolución, a su vez, fue el punto de partida de esta rama del derecho. En efecto, si el Estado de derecho traduce, básicamente, la concepción de que las normas jurídicas son obligatorias no solo para los gobernados o súbditos de un Estado, sino para los gobernantes del mismo, ello quiere decir que las diferentes actividades del Estado, entre ellas la administrativa, estarán sometidas a unas reglas jurídicas.

Sin embargo, no debe perderse de vista desde un comienzo, que el sometimiento de las autoridades a unas normas jurídicas no implica la aparición y existencia del derecho administrativo pues, como demostró la evolución histórica, para afirmar la existencia de esta rama del derecho en un Estado determinado, se requiere que esas normas constituyan un cuerpo especial y diferente de las que regulan la actividad de los gobernados, es decir, de los llamados "*particulares*".

Lo anterior se traduce en que la concepción del Estado de derecho, a pesar de ser la fuente del derecho administrativo, como lo hemos afirmado, no implica necesariamente la existencia de esta rama jurídica, siendo que pueden existir, como de hecho existen en los Estados que conforman la comunidad internacional, que reconocen claramente esta existencia, mientras que otros son reticentes a ese reconocimiento, que tiene como principio la aplicación del mismo régimen jurídico a la actividad tanto de los particulares como de la administración. Si se parte de la idea de un solo régimen jurídico para la administración como para los particulares, o de un régimen diferente para cada uno de esos sujetos, el ex consejero de Estado de Francia, Guy Braibant, clasifica países que aplican un sistema *monista* y los que aplican un sistema *dualista*, esta clasificación se basa en la existencia de un régimen especial de fondo y no de una jurisdicción única, por otra parte los dos sistemas presentan importantes atenuaciones que desfiguran la clasificación básica.⁹⁷

Otros, como el autor colombiano Jorge Vélez García, prefieren, basarse en la naturaleza de las reglas de fondo aplicables a la administración, hablar del sistema de “derecho administrativo”, de origen francés, y del “otro sistema administrativo”, para referirse al “*Administrative Law*” del sistema angloamericano del “*Common Law*”.⁹⁸

En este orden de ideas, puede afirmarse que el derecho administrativo, como rama especializada del derecho, es una concepción y creación del derecho francés, originado en la Revolución Francesa de 1789 y producto de una

⁹⁷ **BRAIBANT, Guy**, “La jurisdicción administrativa en el derecho comparado”, *Deuxieme centenaire du Conseil d’Etat*, vol. II, número especial de *La Revue Administrative*, Presses Universitaires de France, 2001, p. 381 y ss.

⁹⁸ **VELEZ GARCIA, J.**, *Los dos sistemas de derecho administrativo*, Universidad Sergio Arboleda, 1994, p. 1 y ss.

evolución progresiva que fue consolidando dicha concepción.⁹⁹La formación de ese conjunto especial de normas jurídicas para la administración del Estado, eran diferentes de las que regulan la actividad de los particulares, dicha formación se vio estimulada por un hecho histórico muy particular producido con el triunfo de la Revolución Francesa, consistente en que los hombres de la revolución tuvieron un especial temor frente a los jueces por cuanto en la etapa previa a la revolución los administradores de justicia de la época habían convertido en obstáculo para la aplicación de las políticas del rey, cuando estaban en desacuerdo con ellas, por lo cual temían que los jueces de la época post revolucionaria aplicaran la misma estrategia cuando estuvieran en desacuerdo con las decisiones de los nuevos gobernantes.

Para enfrentar ese temor adoptaron una decisión contradictoria con la filosofía revolucionaria, consistente en prohibir a los jueces inmiscuirse en los asuntos de la administración, con lo cual en la práctica esta última quedaba sin control, situación que afectaba de forma grave la concepción del Estado de derecho en la medida de que el principio consistente en que los gobernantes estaban sometidos al ordenamiento jurídico quedaba en la realidad como un simple postulado teórico, sin significado práctico.

Esta prohibición fue expresamente consagrada en la ley de 16-24 de agosto de 1790, en la cual se estableció que “las funciones administrativas, los jueces no podrán, bajo pena de prevaricato, inmiscuirse de manera alguna en las operaciones de los cuerpos administrativos, ni citar ante ellos a funcionarios de la administración por razón de sus funciones”.Este principio fue elevado a categoría constitucional mediante el artículo 30 de la Constitución Francesa de 1791, el cual determinó expresamente que “los

⁹⁹**GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ TOMAS, R.**, *“Curso de Derecho Administrativo”*, 9ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 1999, p.26.

tribunales no pueden inmiscuirse en el ejercicio del poder legislativo, o suspender la ejecución de las leyes, ni en las funciones administrativas o citar ante ellos a funcionarios de la administración por razón de sus funciones”. Para resolver esa contradicción, los mismos hombres de la revolución idearon el mecanismo de la *administración-juez*, consistente en que las eventuales reclamaciones contra la administración debían ser presentadas ante ella misma y resueltas por el jefe del ejecutivo, solución que, sin duda, debilitaba la filosofía de la sumisión de los gobernantes a la ley.

Esta solución se vio complementada por una medida práctica ideada por los nuevos gobernantes, consistente en la creación de un órgano especial, denominado *Consejo de Estado* que, con alguna semejanza al *Consejo del Rey* existente en la época monárquica anterior. La primera función debía servir de asesor del ejecutivo en diversos aspectos, como redactar proyectos de ley, reglamentaciones administrativas y “resolver dificultades que se presenten en materia administrativa”. La segunda función, dado el carácter simplemente de asesor del Consejo de Estado, se tradujo que este órgano estudiaba reclamaciones que fueran presentadas por ciudadanos contra la administración del Estado y proponía al jefe del ejecutivo la decisión que les resolviera.

Por la misma época se crearon departamentos de Consejos de Prefectura¹⁰⁰ con la función de asesorar al prefecto¹⁰¹, en la misma forma que el Consejo

¹⁰⁰ Prefecturas: Son la instancia del gobierno regional más cercana a las comunidades en el desarrollo y ejecución de actividades de carácter social y comunitario. Históricamente representan una autoridad válida en el mantenimiento y conservación del buen orden de la familia, las buenas costumbres y el orden público, preservando la vida ciudadana responsable. **OSSORIO, Manuel**, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, 1ª Edición Electrónica, realizada por Datascan, S.A. Guatemala, C.A. p. 759.

¹⁰¹ Prefecto: Una autoridad gubernamental. Op. cit. p. 758

de Estado lo hacía respecto del ejecutivo nacional. Se habló entonces de “*justicia retenida*”, indicaba que, en materia de reclamaciones contra la administración, el jefe del ejecutivo se reservaba el poder de resolverlas, a pesar de que al estudio de las mismas estuviera a cargo de un órgano asesor.¹⁰² El jefe del ejecutivo, agobiado por las múltiples tareas estatales, progresivamente, iba depositando su confianza en el buen juicio de su órgano asesor, y se limitaba a firmar las soluciones a los conflictos que el Consejo de Estado le proponía.

La sociedad francesa, fue comprendiendo y reconociendo la seriedad e imparcialidad del Consejo de Estado, cuando ejercía su función asesora, a pesar que la justicia administrativa continuaba *retenida* en manos del jefe del ejecutivo, empezó a considerarse quien administraba justicia era el Consejo de Estado, pues de manera formal no tenía poder de decidir, pero en la práctica imponían sus voluntades. A su vez, el Consejo de Estado fue consolidando prestigio y desarrollo su labor con sentido creativo, en aras de equilibrar el poder de la administración con los derechos de los ciudadanos, a través de decisiones que no siempre correspondan a la aplicación de soluciones tradicionales, sino que, en ocasiones, implicaban la adopción de principios especiales por tratarse de la solución de conflictos entre el Estado y sus ciudadanos.

Todo lo anterior, trajo consecuencia, mediante la ley del 24 de mayo de 1972, que reconoció al Consejo de Estado, carácter jurisdiccional, al otorgarle competencias como juez de la administración para ciertos asuntos y no como simple cuerpo asesor, de tal forma que comenzó el abandono de la

¹⁰² CIENFUEGOS SALGADO, D. y LOPEZ OLVERA, M., “*Estudios en homenaje a Don Jorge Fernández Ruiz*”, Tomo I, Derecho Administrativo, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005, p. 298 y ss.

concepción de la *administración-juez* y de la *justicia retenida* para abrir la época de *justicia-delegada*, en el sentido que ya no era el jefe del ejecutivo quien adoptaba decisiones, sino que eran tomadas directamente por el Consejo de Estado, “en nombre del pueblo”. Además, se creó el Tribunal de Conflictos para resolver dudas que se presentaran en relación con la competencia entre los tribunales comunes y los tribunales administrativos.

Con todo ello apareció el sistema de *dualidad de jurisdicciones*, consistente en que la administración de justicia que daba en manos de dos órdenes jurisdiccionales diferentes: la *jurisdicción común*, encargada de resolver las controversias entre particulares, y la *jurisdicción administrativa*, competente para resolver las controversias en que fuera parte la administración pública.

Por la misma época se produjo uno de los hitos más importantes en la formación del derecho administrativo, con el famoso *Fallo Blanco*, proferido por el Tribunal de Conflictos francés en 1873, que se constituyó en el símbolo del nacimiento de esta rama jurídica, por cuanto en él, si bien no por primera vez ni como principio general, pero sí de la manera más clara y expresa, se consagró el principio consistente en que la actividad de la *administración debe regirse por normas y principios especiales diferentes de los aplicables a las relaciones entre los particulares*, afirmación que constituye la base de la existencia del derecho administrativo.¹⁰³

Puede decirse que esta etapa termina con la expedición del *Fallo Cadot*, de 1889, mediante el cual el Consejo de Estado consolidó su carácter de juez de la administración, que no obstante, que la ley le reconocía carácter para resolver asuntos específicos, el Consejo también era el juez común en

¹⁰³ **BRAIBANT, Guy y otros**, “*Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*”, 11ª edición, Dalloz, 1996, p.1 y ss.

materia de controversias de la administración, es decir, su competencia era general.

4.1.2. La Etapa de Consolidación del Derecho Administrativo

A partir del reconocimiento de la necesidad de un régimen jurídico especial para regular los asuntos propios de la administración del Estado, ese nuevo derecho, llamado derecho administrativo, fue consolidándose en forma progresiva y de manera especial por la labor jurisprudencial del Consejo de Estado francés. Fue así como esa labor jurisprudencial fue creando principios propios para regular la actividad administrativa, que poco a poco fueron dando lugar a la aparición de reglas y normas que fueron conformando un cuerpo sistemático que permitió que la idea original se consolidara en el tiempo y diera lugar a la existencia de una verdadera rama del derecho, diferente a las ramas tradicionales.

Entre esos principios, pueden destacarse el de legalidad, presunción de legalidad, dualidad de contratos de la administración, que permite diferenciar contratos administrativos y contratos de derecho privado de la administración, entre otros. El profesor francés Jean Riveros, eminente administrativista, durante la segunda mitad del siglo XX, se caracterizó por su preocupación por el derecho público comparado y la reflexión filosófica e histórica alrededor de estos temas. Así, artículos titulados “Droit administratif français et droits administratifs étrangers”¹⁰⁴ y “El derecho administrativo francés en el mundo”,¹⁰⁵ muestran la influencia que ha

¹⁰⁴ RIVERO, Jean, “Droit administratif français et droits administratifs étrangers”, *Pages de doctrine*, Tomo II, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1980, p. 475 y ss

¹⁰⁵ RIVERO, Jean, “El derecho administrativo francés en el mundo”, *Estudios y documentos. La jurisdicción contencioso-administrativa máxima expresión de garantía ciudadana*, Bogotá, 1980.

ejercido el derecho administrativo francés en el derecho de otros países, como los aportes que ha recibido.

Por otra parte, vale la pena hacer notar, como lo desarrolla el estudio del autor Guy Braibant, que la existencia del derecho administrativo en un país determinado, no está siempre ligada a la existencia de una jurisdicción administrativa especial, pues muchos de los países que han adoptado la concepción de un derecho administrativo especial, lo aplican dentro de la concepción de unidad de jurisdicción, que implica la existencia de una organización judicial única, ya sea con la existencia de jueces especializados a su interior o sin esa existencia.

Al respecto, si se toma como referencia el estudio citado, han adoptado este sistema no solo desde el punto de vista de la existencia de un derecho especial sino también de una jurisdicción especial administrativa, los siguientes países, sin que se trate de una numeración taxativa: Suecia, Finlandia, Austria, Portugal, Uruguay, Luxemburgo, Alemania, Túnez, Italia, Bélgica, los Países Bajos, Grecia, Colombia, Líbano, Egipto, Turquía y Tailandia.

Pero, además, sin duda, a los países citados deben agregarse todos aquellos que si bien tienen una organización jurisdiccional monista, es decir, unidad de jurisdicción, han creado salas especializadas dentro de las cortes o aun cortes especializadas para resolver controversias en las cuales la administración es parte, lo cual implica, en mayor o menos medida, el reconocimiento del concepto de derecho administrativo como régimen jurídico especial para la administración pública. Entre esos países se pueden citar los siguientes: China, diversos países de África, Hungría, España, Suiza, Venezuela, México, Indonesia, Polonia. Inclusive, en los países del

Commonwealth, como en el caso de Australia, y en Estado Unidos, existen ejemplos de cortes especializadas en asuntos de la administración pública, lo cual deja ver que, así sea con carácter excepcional, la filosofía del régimen especial para la administración también tiene cabida dentro de los países que han sido tradicionales reticentes al reconocimiento de un derecho administrativo como rama autónoma del derecho. Esta apreciación tiene cierta significación aun en el caso de Inglaterra, el país más reticente al reconocimiento del derecho administrativo, con la existencia de las que Braibant denomina *cuasi-jurisdicciones*, como son los *administrativetribunals*, que si bien es parte de la administración y no órganos judiciales, expresan, de alguna manera, la necesidad de tener órganos especiales para resolver las controversias de la administración.

4. 2. El Procedimiento Administrativo.

El Derecho Administrativo orienta al administrado el camino que debe seguir al ejercicio de su derecho o interés legítimo. El procedimiento administrativo según Santamaría Pastor, está vinculado al crecimiento orgánico que la Administración ha experimentado a lo largo de los dos últimos siglos. En virtud de lo anterior, los poderes públicos, han promulgado leyes, a fin de establecer de manera uniforme procedimientos administrativos que deberán seguir las Administraciones Públicas, para la emisión de actos jurídicos administrativos. Sin embargo, en el Derecho Administrativo Salvadoreño, aún no cuenta con una Ley de Procedimientos Administrativos, esto ha generado confusión y dificultades, tanto para la propia Administración y para los administrados al momento de aplicar la normativa administrativa.

4.2.1. Concepto

Antes de conceptualizar el vocablo proceso se debe decir que este se utiliza

para designar todos los actos de carácter procesal que tienen por finalidad el dictado de una sentencia por parte del juez, mientras que procedimiento se refiere a todos los actos que tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo.¹⁰⁶ En el Derecho Procesal Administrativo se trata de un conflicto entre el órgano administrativo y el particular u otro ente público, regido por el derecho administrativo y actuando ante el órgano jurisdiccional.¹⁰⁷

Procedimiento es la sucesión de actos ordenados y consecutivos, vinculados causalmente entre sí, por virtud del cual cada uno es precedente necesario del que le sigue y este, a su turno, consecuencia imprescindible del anterior.¹⁰⁸

Proceso es un instrumento mediante el cual se lleva a cabo la función judicial. El proceso tiene como ineludible características una finalidad concreta, la satisfacción jurídica de pretensiones planteadas por partes, por un órgano supra-ordenado, imparcial e independiente. Por ello, se define como medio de discusión de dos litigantes ante una autoridad, mientras Procedimiento es una figura común a todas las funciones públicas y, por ello, se puede hablar de un procedimiento administrativo, legislativo, entre otros.¹⁰⁹

Gordillo, Ballbe y Escola¹¹⁰ afirman que todo proceso comporta un

¹⁰⁶ **ABERASTURY, Pedro, y Otros**, *Curso de Procedimiento Administrativo*, Primera Edición, Editorial Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 18

¹⁰⁷ **TOMAS HUTCHINSON**, *Derecho Procesal Administrativo*, Tomo I, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2009, p. 29

¹⁰⁸ **ALVARADO VELLOSO, A.**, *Introducción al Estudio del Derecho Procesal*, Primera Parte, Editorial, Rubinzal- Culzoni, Santa Fe, 1989, p. 43

¹⁰⁹ **Ibid**, p. 35.

¹¹⁰ *Tratado de Procedimiento Administrativo*, Primera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1973, p. 7

procedimiento, pero no todo procedimiento constituye un proceso. Y esto es, porque tanto el proceso como el procedimiento tienen como denominador común ser una secuencia de actos, pero el último carece de la finalidad, propia e imprescindible del proceso. Esto es básico para afirmar que conceptualizar un proceso implica necesariamente conceptualizar un procedimiento, pero no todo procedimiento es parte de un proceso.

El Estado, en el ejercicio de las potestades públicas, en gran medida se realizan por medio de actos, donde externa su voluntad, por medio de sus principales Órganos de Gobierno. Estos actos tienen un procedimiento a seguir, según la Constitución les confiera realizar por medio de tales Órganos. Este procedimiento no se sigue ante la jurisdicción judicial, sino ante los organismos dependientes del Poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial es lo que estudia el proceso administrativo.

4.2.2. Definición

El procedimiento administrativo siguiendo a Racionero Carmona, se define como: “una serie de actos heterogéneos dirigido a la elaboración o producción de actos o resoluciones de la Administración Pública”.¹¹¹

El doctrinario Cassagne, expone que el procedimiento administrativo es una serie de actos entre sí, aunque separables, que tienen en común la finalidad de perseguir la obtención de un interés público. El procedimiento administrativo se encuentra conformado por una serie de actuaciones que

¹¹¹**RACIONERO CARMONA, F.**, *Temas de Derecho Administrativo I*, Texto de Apoyo, Tercera Publicación del Consejo Nacional de la Judicatura y Escuela de Capacitación Judicial, San Salvador, 2004, p. 64.

tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo, de acuerdo a las formalidades impuestas por el ordenamiento jurídico para preservar los derechos y garantías constitucionales. Este incluye tanto la etapa formativa de la voluntad de la Administración, originada en una actuación unilateral de la misma o por petición expresa de una particular.¹¹² El procedimiento administrativo, es parte del derecho administrativo que estudia reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa, participación y defensa de los interesados, entre otros, pero no estudia cómo deben ser resueltos todos los problemas de fondo que dichos recursos.

En el derecho salvadoreño, se caracteriza por su dispersión procedimental, siendo que no se tiene una definición propia de procedimiento administrativo. Pero, el legislador conceptualiza por acto administrativo, en el Art. 20 del Código Tributario, que de forma literal dice: “Una declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la administración tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”. No obstante el ordenamiento salvadoreño si bien, de manera expresa no lo enumera, como un aspecto elemental del acto administrativo, se debe de entender que para la emisión de los mismos, presupone un procedimiento administrativo.¹¹³

4.2.3. El Procedimiento Administrativo y La Función Administrativa.

Hay que aclarar que el derecho procesal administrativo se refiere sólo a los procesos judiciales contra la administración y *no abarca el estudio del*

¹¹² **ABERASTURY, Pedro, y Otros**, *Curso de Procedimiento Administrativo*, Primera edición, Editorial Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 27

¹¹³ **MEJIA, Henry Alexander**, *Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo*, Primera edición, Comité Editorial, San Salvador, 2011, p. 459

procedimiento administrativo en que se desenvuelve la función administrativa. La secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad de las instituciones administrativas no se denomina “proceso administrativo” sino “procedimiento administrativo.”

Toda actividad estatal de tipo administrativo se manifestará a través del procedimiento administrativo y por ello existe una coincidencia entre el concepto de función administrativa y el de procedimiento administrativo.

La *función administrativa* es “toda actividad que realizan las instituciones administrativas como el órgano legislativo, jurisdiccional, excluidos respectivamente actos y hechos materialmente legislativos y jurisdiccionales,” son los siguientes:

- a. El órgano ejecutivo: Los procedimientos de instituciones administrativas constituyen “procedimientos administrativos,” sea que se trate de instituciones administrativa centrales o descentralizadas.¹¹⁴
- b. El órgano judicial: Realiza función jurisdiccional y función administrativa. En cuanto al criterio de distinción entre función específica jurisdiccional y administrativa, es que toda actividad de los órganos judiciales que no sea materialmente jurisdiccional, será administrativa; en esa medida, realizarán excepcionalmente procedimientos administrativos.
- c. El órgano legislativo: Realiza función legislativa y administrativa, toda actividad que no sea producción de leyes constituirá un procedimiento administrativo.

¹¹⁴ **GORDILLO, Agustín**, Tratado de Derecho Administrativo, Macchi, Buenos Aires, 1975, Capítulo IX, p. 6

4.2.4. Los Fines del Procedimiento Administrativo

Siguiendo a Gamero Casado Y Fernández Ramos¹¹⁵, los fines del procedimiento administrativo son:

A. Función de garantía en defensa de derechos individuales y colectivos de los administrados en el procedimiento administrativo. El procedimiento administrativo, es una garantía para los interesados, pues significa el sometimiento de la actividad administrativa a un cauce predeterminado y posibilita participación de personas afectadas en proceso de adopción de decisiones administrativas, permitiendo que puedan intervenir en defensa de sus derechos e intereses legítimos. La actuación Administrativa debe someterse a un procedimiento predeterminado, por el principio de legalidad.

La jurisprudencia originada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (SCA), sostiene que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, desempeña función de plena garantía para el administrado, posibilitando participación del administrado en las decisiones del poder público administrativo, y oportunidad de intervenir en la emisión del acto administrativo y objetar desacuerdos, a través de pruebas pertinentes.¹¹⁶

B. Función de garantía del interés público: El procedimiento posibilita acierto y oportunidad de actuación administrativa, permitiendo, que la Administración tenga en cuenta intereses, públicos y privados (Derechos

¹¹⁵ **GAMERO CASADO, E., y FERNANDEZ RAMOS, S.**, Manual Básico de Derecho Administrativo, Cuarta Edición, Tecnos, 2007, p. 81 y ss.

¹¹⁶ **ARANA MUÑOZ, J.**, *Principios de Ética Pública ¿Corrupción o servicio?*, Primera Edición, Editorial Motercorvo S.A., Madrid, 1993, p. 460.

colectivos, como medio ambiente, contrataciones, licencias o concesiones, participando en la previa elaboración de normas, y debate público.), implicados en actuación, evitando que el funcionario actúe de manera arbitraria en razón del principio de eficacia de la Administración, dado que persigue racionalidad de actuación administrativa. En consecuencia, la SCA manifiesta que el acto administrativo no puede ser producido a voluntad del titular del órgano a quien compete su emisión, obviando seguir necesariamente el procedimiento determinado y garantías constitucionales. Esta doble finalidad permite del procedimiento, sea autónomo respecto al proceso judicial, aunque ambos coinciden que poseen una “función de garantía” de los derechos de los ciudadanos. En tanto, los poderes públicos deberán aplicar garantías del debido proceso, reconocidas en la Constitución al procedimiento administrativo, a fin de reafirmar el Estado Constitucional de Derecho.

4.2.5. Principios Generales del Procedimiento Administrativo.

Los principios del procedimiento administrativo constan con caracteres constitucionales, de justicia natural y de derecho supranacional. Para los autores Pedro Aberastury y María Rosa Cilurzo los principios fundamentales son el *principio de la legalidad objetiva* y el *principio del debido proceso adjetivo*.¹¹⁷ Clasificación según Agustín Gordillo los principios son: Legalidad objetiva, Informalismo, Contradicción, e Imparcialidad.

4.2.5.1. El Principio de Legalidad Objetiva.

Este principio es llamado además de principio de la legalidad objetiva,

¹¹⁷ **ABERASTURY, Pedro y Otros**, *Curso de Procedimiento Administrativo*, Primera edición, Editorial Abelardo – Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 28

principio del debido proceso y principio supremo de razonabilidad y justicia.¹¹⁸

El principio de legalidad objetiva es aplicación razonada y jerárquica de grandes principios jurídicos, como razonabilidad o justicia natural, ambos de nivel constitucional y supra-constitucional, por encima de la norma reglamentaria o del acto. Así entendido, este principio se subsume dentro del principio de razonabilidad o debido proceso sustantivo. La finalidad del principio, es al momento de dictar el acto Administrativo, la Administración debe haber agotado la investigación de hechos que determinen su accionar y adecuar estos hechos a la norma.

La Administración, debe conocer lo que realmente acontece o aconteció, de forma objetiva, sin ataduras formales, que genere conocimiento real, originándose de hechos demostrados en el expedientes, imperando el principio, el Juez debe dictar sentencia no por lo sucedido sino conforme a hechos que se extraen de las actuaciones. En consecuencia, la verdad material es aquella que busca, el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad. Si se sujeta a la verdad formal, se impediría a la administración que conociera hechos y/o causas ocurridas pero que, por ritualismos formales, no se permitieron agregar a las actuaciones. Así, podría darse el caso, que el particular, en un replanteo posterior, en sede judicial, las invoque y se han receptada, el procedimiento administrativo devendría totalmente estéril e inútil.

La Administración, debe ajustarse a la ley en su actuación y esa legalidad básica, dentro del procedimiento administrativo implica ajustar su conducta

¹¹⁸**THEA, Federico G.**, *Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas*, Primera edición, Editorial Civitas y Escuela Libre, Madrid, 2000, PP. 11-37.

no solo a normas que mediatamente interpretan la Constitución sino a la Constitución misma, en forma directa e inmediata. Así mismo el principio de legalidad resulta el límite ajustado al desvío de poder ya que conlleva la obligación de someter la discrecionalidad a los límites jurídicos razonables de la misma.

La razonabilidad es la base del límite del actuar administrativo discrecional y la misma se considera inmersa dentro del concepto de legalidad. Es esta razón que, en principio, se presume que el acto se dicta conforme a la norma jurídica y goza de *presunción de constitucionalidad*.

En suma, todo actuar debe estar ajustado y basado en la norma. Tanto hechos, como conductas y circunstancias, deben encontrarse justificados, de lo contrario, se vulneran principios y garantías constitucionales que, en modo alguno pueden considerarse prerrogativas renunciables para el particular. Asimismo, la Administración tiene por finalidad encausar esa búsqueda, a través del principio de la oficialidad.¹¹⁹ Entre otros principios que la doctrina reconoce encontramos los siguientes:

- 1) Eficacia Administrativa. La sustancia de justicia reposa en un justo procedimiento. Este principio debe ser igualmente aplicado en el procedimiento administrativo, pero de hecho no siempre lo es en realidad.¹²⁰ El derecho a ser oído cuando se toma una decisión que afecta derechos de una persona, es regla de buena administración, como de buena decisión judicial. Además, asegura mejor conocimiento de hechos, defensa técnica, mejor administración, una justa decisión, y menor costo político, siendo el administrado no debe estar descontento con la

¹¹⁹ AVERASTURY, Pedro, y Otros, *Ibid*, p. 31

¹²⁰ GORDILLO, Agustín, *Ibid*, Capítulo IX, p. 25

administración por haber tenido la oportunidad de exponer su versión de los hechos.

2) Eficacia Política. Un procedimiento leal y justo, que respete integralmente los derechos de los individuos y los grupos, a ser oídos, producir prueba, entre otros, sirve también de eficacia política y de legitimidad de ejercicio del poder. En una administración justa, los beneficiados son los administrados mismos, siendo que, el gobierno depende de la aprobación de sus gobernados. En efecto, es evidente que gran parte del descontento del pueblo con su gobierno, cualquiera que sea, nace no solamente de grandes líneas o acciones políticas que él emprenda, sino también de pequeñas pero numerosas injusticias que a diario se cometen a través del aparato administrativo, por acción u omisión.

3) Elementos De Garantía De Defensa. Según doctrina comparada, la defensa en audiencia es sustancial e inexcusable, debe practicarse de oficio aunque el interesado no lo solicite o alegue. No debe ser “una apariencia formal de defensa,” ni “formalidad de citación de litigantes,” sino que debe consistir “en la posibilidad de su efectiva participación útil de la persona en el procedimiento administrativo. Aspectos de esta garantía, es tener acceso a las actuaciones, presentar alegaciones, producir pruebas, entre otras, este principio confiere una mayor eficacia y economía procesal a todo el procedimiento administrativo.”¹²¹

Elementos de garantía de defensa: El derecho a ser oído y Una decisión fundada. El derecho a ser oído en audiencia, en defensa de los administrados que han sido afectados, cuya omisión o defectuosa realización acarrea la nulidad del acto.

¹²¹ **GORDILLO, Agustín**, Ibid., Capítulo IX, p. 19

Esto también implica obligación de fundar decisiones (analizar puntos propuestos por las partes, requisito de motivación). El derecho de defensa técnica, conlleva acceso al expediente en todo momento, ofrecer y producir prueba, derecho que toda prueba propuesta sea producida (Informes, pericial, testimonial, entre otros.), producción de prueba antes de decidir.

La violación de la garantía de defensa es uno de los principales vicios que puede incurrirse en el procedimiento administrativo y también uno de los vicios del acto administrativo, la indefensión del particular cometida por la administración debe sancionarse con nulidad del procedimiento (Criterio de los Tribunales Administrativos Internacionales).

4.2.5.2. Principio del Informalismo en Favor del Usuario y del Administrado

Un rasgo distintivo del procedimiento administrativo es su carencia de formas estrictas, es decir su informalismo.

El término informalismo, puede ser interpretado de dos formas opuestas, por lo que es esencial fijar con precisión el alcance y significado de dicho informalismo.

1. Informalismo a favor de la administración. En esta concepción el formalismo se identifica como certeza, seguridad, uniformidad, protección jurídica. En el derecho francés, por su eficaz sistema de control jurisdiccional no había necesidad de establecer protecciones para el administrado durante la tramitación del procedimiento ante la misma administración, y se identificó el informalismo con “discrecionalidad técnica.”

Se estimaba antes, que el procedimiento era informal, en el sentido que la administración no estaba sujeta a regla alguna y, podía llevar el procedimiento por el cauce que pareciera más conveniente.¹²²

2. El informalismo en favor del administrado. Según el Derecho Español, El Tribunal Supremo Español, declaró en 1922 que “Las reclamaciones producidas en vía gubernativa no están sometidas a formalidades precisas, debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad,” afirmar que “Esta doctrina se ha venido aplicando en beneficio de recurrentes, evitando que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados”. La inadecuación de requisitos de forma, no conlleva pérdida de derecho dentro del procedimiento administrativo, es decir que el incumplimiento de un deber formal, la Administración debe optar por la solución más favorable para el administrado facilitándoles la defensa de sus derechos tanto frente a la administración como a concesionarios o licenciatarios de servicios. Si el procedimiento es informal para el administrado, puede invocar la elasticidad de las normas de un procedimiento en cuanto se beneficie, ese informalismo no puede ser empleado por la Administración para dejar de cumplir con prescripciones que el orden jurídico establece respecto a su actuación, ni para eludir el cumplimiento de reglas elementales del debido proceso.¹²³

4.2.6. Principios generales que conforman el procedimiento administrativo salvadoreño.

El procedimiento administrativo, al igual que, el proceso judicial, está

¹²² GORDILLO, Agustín, Op. Cit., Capítulo IX, p. 25

¹²³ GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Macchi, Buenos Aires, 1975, Capítulo IX, p. 25

dotado de principios indispensables que debe respetarse al tramitarse, la jurisprudencia de la SCA, ha recogido algunos principios que se encuentran en el derecho comparado y en la doctrina administrativa, dentro de los cuales tenemos los siguientes:¹²⁴

- a. Principio de oficialidad. La Administración, debe tomar a su cargo la impulsión de actuaciones, de forma que pueda cumplir con celeridad el pronunciamiento y tomar medidas adecuadas para el ordenamiento de trámite. El fundamento de este principio, se sustenta que mientras en los procesos civiles por regla general se debaten intereses privados, en el procedimiento administrativo esencialmente responde a intereses públicos, lo cual exige impulso que no dependa de intereses particulares de los administrados, en este sentido la Administración tiene el derecho y el deber de instruirlo, sin necesidad que el interesado lo haya solicitado que se desarrollen diversos trámites.

En consecuencia, es la propia Administración debe dirigir el procedimiento, de acuerdo al principio de legalidad. Le atañe ordenar la práctica de cualquier acto u hecho para el esclarecimiento y adoptar una decisión según derecho corresponda. Por tanto, este principio responde a una derivación del principio de legalidad y eficacia administrativa.

- b. Principio de contradicción. Según este principio las distintas partes en un procedimiento administrativo han de tener la posibilidad de hacer valer sus derechos e intereses, en condiciones de igualdad, esto se desprende del Art. 3 de la Constitución de El Salvador, que estatuye que todos son iguales ante la ley y en la aplicación de la ley. Una de las manifestaciones

¹²⁴ Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo, OpCit, p. 468

de dicho principio es el derecho que tienen los interesados a presentar alegaciones en cualquier momento, o proponer pruebas y presenciar las prácticas de las mismas.

Puede decirse que se trata de una derivación del derecho de defensa consagrado en el Art. 12 de la Constitución, donde los interesados podrán controvertir hechos o documentos probatorios; incluso la resolución final del procedimiento. La SCA respecto al principio de contradicción se ha referido que este se manifiesta cuando una persona se opone a una prueba debe de gozar de oportunidad procesal para conocerla y discutirla, incluso del derecho de contraprobar, lo que significa que la prueba debe ser presentada dentro de la causa con “conocimiento y audiencia”, aspecto que la Administración debe de considerar.

- c. Principio de publicidad. El término publicidad no significa, en este ámbito apertura total del procedimiento administrativo a la generalidad de ciudadanos, sino que en verdad se refiere a la publicidad de actuaciones administrativas en relación a las partes de los sujetos en la relación procedimental, a fin que tengan acceso al expediente administrativo. Este principio se ha visto flexibilizado, por razones de transparencia en la función pública, cuando se trate de asuntos medioambientales, donde habilita a cualquier ciudadano a ejercer control en virtud que pueda ser afectado por permisos ambientales que otorgue a una persona que realice un proyecto.
- d. Principio “indubio pro actione”. Este principio, exige que el órgano administrativo que tramita el procedimiento trate de evitar deficiencias formales que puedan producirse en el desarrollo del mismo, y tengan origen en actuaciones del ciudadano que den lugar a extinción del

procedimiento. Así, antes de declarar caducidad del expediente, debe concederse al interesado un término para la subsanación de la deficiencia formal. Lo que trata de garantizar el incumplimiento de parte del interesado un trámite formal de escasa o mínima relevancia, el procedimiento no pueda seguir su tramitación, y que la Administración no pueda pronunciar la decisión definitiva.¹²⁵ En efecto, este principio, lleva a distinguir entre trámites formales subsanables e insubsanables, impidiendo aquellos que encajan en el primer ámbito determinen la continuidad del procedimiento, lo cual iría en contra del caso de aquellos supuestos de actos administrativos favorables: tales como permisos o concesiones.

En suma, el mismo interés público del procedimiento administrativo, obliga al funcionario que realice una interpretación favorable evitando obstáculos formalistas que impidan el ejercicio efectivo de derechos de los ciudadanos esto en virtud de los Arts. 1 y 18 de nuestra Constitución.

- e. Principio de Audiencia. El ente administrativo encargado de llevar a cabo el procedimiento debe conceder audiencia, a todas aquellas personas naturales o jurídicas, cuyos derechos o intereses legítimos puedan quedar afectado de un acto administrativo, ya sea de trámite o definido, que el mismo adopte.

Por tanto, ha de posibilitar participación activa en el procedimiento de todos los interesados, poniendo en conocimiento un procedimiento abierto que tiene objeto alcanzar una decisión que pueda mejorar o ir en detrimento su posición jurídica.

¹²⁵ **MEJIA, Henry Alexander**, *Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo*, Ibid, p. 470

La relevancia de este principio que más bien funciona como una garantía, conlleva a los órganos administrativos que tramitan un cierto procedimiento deban extremar las cautelas o garantías a los efectos de asegurar que en éste van a poder participar.

La SC, ha establecido abundante jurisprudencia, sobre la garantía de audiencia, constituye una protección que tiene todo gobernado ante los tribunales ante arbitrariedades de los poderes públicos. Implica que, antes de limitar la esfera jurídica de una persona o privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida con arreglo a las leyes. El Art. 11 de la Constitución. En tal sentido, habrá vulneración de ésta garantía en un procedimiento administrativo, cuando concorra inexistencia del mismo o el incumplimiento de formalidades de trascendencia constitucional necesarias en el mismo, tales como notificaciones de resoluciones que adopte el órgano administrativo.

Asimismo, a que el administrado pueda acceder en cualquier momento al estado en que se encuentra el procedimiento administrativo, a solicitar certificaciones del procedimiento como hacer alegaciones y presentación de pruebas, entre otros aspectos.

4.2.7. Regulación Jurídica del Procedimiento Administrativo en El Salvador.

En la Constitución Salvadoreña, no existe disposición expresa donde obligue a los poderes públicos a seguir un procedimiento administrativo, tal como ocurre de manera paradigmática en el ordenamiento primario español, sin embargo haciendo una interpretación sistemática, nos encontramos que es

una manifestación implícita del Derecho Constitucional a la Seguridad Jurídica, consagrado en el Art. 2, de la referida Constitución. Pero, el principal fundamento, lo tenemos al Art. 18, donde se consagra el Derecho de Petición y Respuesta, ya que todo ciudadano tiene derecho a presentar sus pretensiones ante una autoridad pública, a fin que se le otorgue, el ejercicio de un derecho subjetivo, por tanto dicha Administración seguirá un procedimiento administrativo, a fin de resolverle y hacerle saber lo resuelto.

Del mismo modo, este derecho puede activarse, cuando la Administración resuelve contraria a los intereses legítimos de un particular, lo cual deberá de impugnar por medio de recursos administrativos, que la ley franquea, con el propósito de restablecer sus derechos. En caso que la autoridad resuelva conformando el acto, se abre la puerta al particular para que pueda acudir en sede judicial y entablar un Proceso Contencioso Administrativo.

4.2.7.1. Regulación Secundaria

Nuestro país, en 1978, da un paso importante, al promulgar la Ley de Jurisdicción Contenciosa Administrativa (en adelante LJCA), donde dicha ley se instituye la Sala de lo Contencioso Administrativo, como único tribunal especializado, para tutelar derechos e intereses legítimos de particulares. Con anterioridad a LJCA, el mecanismo de control era a nivel interno, no se sometía a revisión jurisdiccional las actuaciones de la Administración Pública que se refutaban como ilegales.¹²⁶

Sin embargo, a la fecha una de las grandes dificultades que enfrenta el Derecho Administrativo salvadoreño, es la inexistencia de Ley de

¹²⁶Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo, Op. Cit., p. 462.

Procedimientos Administrativos, normativa de carácter general que regule de manera uniforme como debe actuar la Administración Pública, cuando dicta un acto administrativo determinado. A pesar que se han tenido intentos de creación de dicha normativa, en este sentido en 1994, se presentó por el extinto Ministerio de Justicia el Proyecto de Ley de Procedimientos Administrativos”, cuyo contenido era esencial para darle un giro al funcionamiento de la Administración Pública salvadoreña.

El Proyecto contenía el establecimiento de un procedimiento administrativo, derechos de los administrados, principios generales del procedimiento, principios especiales del procedimiento, partes del procedimiento administrativo, régimen de notificaciones, nulidades de pleno derecho, sistematización de los recursos administrativos, entre otros aspectos.

En la actualidad este Proyecto de Ley se encuentra engavetada en archivos de la Asamblea Legislativa, no habiendo a la fecha ningún interés por reactivar el mismo u otro proyecto distinto. Esto, no significa que no se tenga cauces jurídicos especiales para dictar actos administrativos.

En el ordenamiento salvadoreño, se encuentran dispersas las leyes especiales administrativas, donde pueden distinguirse los siguientes tipos de procedimientos:

Procedimientos de primer grado, o procedimiento constitutivos de derechos subjetivos que serían aquellos en los cuales la Administración realiza una potestad administrativa, con el fin de otorgar el ejercicio de un derecho; así por ejemplo el procedimiento donde se otorga autorización, permiso o Licencia, por mencionar algunos procedimientos se tienen la Ley Forestal (Autorización para el aprovechamiento de Bosques naturales según el Art.8 y

ss.), Ley de Áreas Naturales Protegidas (Autorizaciones y concesiones para explotación de bosques salados, e instalación de salineras, establecida en el Art.33 y ss.), entre otros.

Procedimiento de segundo grado, o procedimientos impugnativos, son aquellos que están vinculado a un procedimiento previo, por los cual la decisión adoptada por la Administración ocasiona agravio y se impugna por medio de recursos administrativos. En el ordenamiento jurídico salvadoreños se tienen diversidad de recursos, regulados en cada ley sectorial, éstas leyes en su mayoría tienen recursos de revocatoria, revisión y el de apelación o alzada, y los sus plazos para su interposición y trámites a seguir en cada uno de ellos también son dispares.

Procedimientos de selección, donde varios interesados presentan solicitudes, a fin de que se adjudique un contrato administrativo o una plaza como servidor público, y la Administración hace escogitación correspondiente, verbigracia Ley del Servicio Civil y la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento.

Procedimientos sancionadores, existe diversidad de procedimientos, no obstante se tiene la Ley de Procedimiento para la imposición de Arresto y Multa Administrativo, que sólo se aplica de manera supletoria, es decir cuando no exista procedimiento correspondiente en la ley para sancionar a una persona. Para determinar los diversos aspectos elementales que caracterizan a los procedimientos administrativos en la normativa salvadoreña, es necesario estar preestablecidos, con la doctrina del derecho administrativo y sobre todo con el auxilio de la jurisprudencia, dictada por el único Tribunal Jurisdiccional que controla la legalidad de los actos administrativos: la SCA. Procedimientos administrativos, entre los cuales se

destaca: *La liquidación oficiosa de los tributos y procedimiento para el cobro administrativas de las deudas tributarias.*¹²⁷

4.3. Concepto y Definición de Procedimiento de Liquidación Oficiosa

Liquidación es la acción, que significa concretar el pago total de una cuenta, ajustar un cálculo o finalizar un cierto estado de algo¹²⁸.

En otros ámbitos, se encuentra que se habla de liquidación de haberes o de sueldos, se trata de cálculo de remuneración correspondiente a un trabajador que mantiene una relación de dependencia con su empleador. Este cálculo se suele realizar de manera mensual que contempla el salario mínimo junto a montos que adicionan por disposición legal u otro motivo. La liquidación también tiene en cuenta la asistencia, tiempo trabajado, eventuales premios y otros componentes. Así, la liquidación de una sociedad mercantil abarca operaciones que tienen lugar tras su disolución, que permiten pagar pasivos, cobrar crédito y completar negocios que están pendientes.

La liquidación como un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo¹²⁹. En suma, el concepto de liquidación

¹²⁷Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo, Op. Cit., p. 465

¹²⁸ Definiciones-de, Disponible en <http://definicion.de/liquidacion/#ixzz2fA7ILg3I>, sitio web visitado el día 9 de septiembre del 2013.

¹²⁹ **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia de Inadmisibilidad, con referencia No. 111-R-99, de fecha 15 de diciembre de 2000, considerando IV 8, p. 9, Disponible en: <http://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/Documento/Documento.aspx?Data=EKoDXQUKJLHBV+fmyDq6v7K++ssSZ7SWRNU8jDV6Q1JVisYrsYN5Oe59ggiDhEllntV1ULyvTh2NJ9n1uGeh5kt0XS0nL3630TI85FaBrLoZG1Q3Vm6KQ6XxR4V80/2RsN+zT3q4Wb9CUaEGzTGBHxgkXEZiLp1ULeU4YIFTFKhsVvail/H017dM48s3Ea5lwA==>, sitio web visitado el día 9 de septiembre del 2013.

en sus diferentes acepciones lleva la extinción de una obligación.

Ahora bien, el Procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo que trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, es decir que este procedimiento tiene características propias, en donde el hecho generador, base imponible, impuesto que trata, período que comprende y antecedentes de hecho que sirvieron para determinar, exigencia o ejecutividad de cobro de la deuda establecida, juegan un papel determinante que la particularizan de otros términos de liquidación; pues no siempre que existe una fiscalización se desemboca en una liquidación oficiosa de tributos.

4.4. Contenido del Procedimiento de Liquidación Oficiosa

El contenido jurídico estructural que encierre la determinación oficiosa de los impuestos, es el siguiente:

1. Que la determinación precisa del importe de la prestación u obligación acorde con su finalidad liquidataria, en el entendido que no siempre ello ha de traducirse en ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho a la repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de reembolsar el exceso, de acuerdo a lo establecido en el artículo 212 del código tributario, lo cual en general no es practicado por la administración tributaria, enfocándose su actuación de liquidar precisamente el importe de la deuda tributaria que

favorezca¹³⁰.

2. En el acto de liquidación se debe identificar el impuesto o la deuda tributaria cuya cuantía se determina, implica expresar todos sus elementos configuradores, como por ejemplo: el presupuesto del hecho concreto, sujeto obligado, periodo impositivo, entre otros¹³¹.

3. El acto de liquidación debe contener la autoridad que lo dicta, pues tal omisión impediría conocer si se ha dictado por quien es competente para liquidar esa concreta prestación u obligación.

4. El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativo que impone deberes, obligaciones que pueden afectar derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada.

Debe guardarse especial atención, a la especificación de elementos de cuantificación de prestación establecidos por la ley y su aplicación a un caso concreto, so pena de incurrir en visión de ilegalidad, la liquidación que los omita. En concreto, el acto de liquidación debe expresar elementos que permita fijar límites concretos a los deberes de prestación u obligación.

5. La segunda finalidad del acto liquidatario, debe contener la pretensión de

¹³⁰ Código Tributario Art. 183: La Liquidación Oficiosa no será practicada por la Administración tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la Republica para que se investigue la comisión de Delitos de Defraudación al Fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinara un juez

¹³¹Código Tributario Art. 184: La liquidación de Oficio podrá realizarse a opción de la administración tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases: base cierta, base estimativa, y sobre base mixta; en relación con el Art. 81 LIVA.

cobro, exigencia o mandato imperativo si es procedente, se ingresa la prestación en el importe liquidado. Con ello manifiesta, la voluntad de la administración (en aplicación de la ley) que cumpla la pretensión, indicando, en su caso, al obligado los medios, el plazo y el órgano para efectuar el ingreso.

6. Como característica externa, habría que añadirse la exigencia de notificaciones de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia y su recurribilidad.¹³² Notificaciones que realiza la administración tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, valiéndose de diferentes medios para dar conocimiento a los interesados sus decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como intimaciones de pago, requerimiento de informaciones o declaraciones juradas, situaciones para comparecencia, notificación del acto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría, la notificación del propio acto de liquidación de oficio, entre otros puntos.

Con la función y el contenido antes descrito, el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo, dotado de una legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario, a través de los medios de impugnación que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y como consecuencia lógica su exigibilidad, según lo establecido en los Arts.74 y 75 del código tributario.

Las liquidaciones oficiosas pueden ser tanto provisionales como definitivas Art. 145 del código tributario, teniendo una distinción sustantiva y otra procedimental. En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que

¹³² Código Tributario Art. 188: Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitivas.

la liquidación definitiva, se ha comprobado el hecho generador, que en otras palabras, que ha sido girada, una vez que la DGII entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesario para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de valoración de prueba que se aportó dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuestos, que regula el artículo 186 del código tributario.

En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se practica sobre hechos y bases imponibles que solo presunta y probablemente son ciertas, que están expensas de ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art. 186 del Código Tributario, como sucede con la liquidación que realiza el auditor tributario en el informe de auditoría que rinde a la administración tributaria, de conformidad al Art. 174 inciso tercero del Código Tributario.

En sentido procedimental, la distinción entre liquidación provisional y definitiva, consiste en que la primera no produce vinculación definitiva para el sujeto, ni a la administración, la cual puede ser rectificadas sin limitación alguna por esta última cuando a su juicio los informes de auditoría que lo contienen son diminutos, o podrá ordenar nuevo informe cuando adolezcan deficiencias y no instruyen lo suficiente para realizar una justa liquidación, o estime el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique, de conformidad a lo estipulado al Art. 175 inciso cuarto del Código Tributario.

Señala la doctrina, que se distingue a ambas liquidaciones, no es la posición que ocupa en el procedimiento de liquidación de oficio, sino consecuencia de la posibilidad o no de nuevo pronunciamiento de la administración dentro del procedimiento de liquidación de oficio. Aclarar, que la liquidación definitiva es

inmodificable, una vez pronunciada, por la administración. El procedimiento de liquidación oficiosa se concluye por medio de una resolución, de conformidad al Art. 186 del Código Tributario. Esta no podrá modificarse o revocarse después, quedando dicha competencia en caso de presentación de recursos por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a su procedencia expedita a los tribunales respectivos.

En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación, antes de la notificación de resultados de la auditoria al sujeto pasivo; como ya se decía los supuestos que regula el Art. 164 inc. 4 del Código Tributario, en la etapa de la audiencia, apertura a pruebas, en tanto no allá transcurrido el periodo de caducidad.

En suma, las liquidaciones provisionales, nacen estando susceptible a rectificarse por la liquidación definitiva, de acuerdo a lo establecido al Art. 187 del Código Tributario, aunque no es necesario realizarse una corrección, si en la etapa de audiencia y apertura prueba no se arrojó nuevos elementos, a los tenidos en cuenta en la liquidación provisional.

Ahora bien, por encima de la clasificación expuesta, debe quedar claro que ambas liquidaciones participan del contenido, naturaleza y efectos escritos del acto de liquidación. La determinación tributaria es un procedimiento reglado, no discrecional, puesto que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia.

CAPITULO V

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR.

5. SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La situación del impuesto sobre la renta de nuestro país, analizando datos obtenidos por el Ministerio de Hacienda.

5.1. El Salvador

Los contribuyentes que declararon del año dos mil siete a dos mil once, según datos del Ministerio de Hacienda, más del noventa y cinco por ciento en cada año, excepto el año dos mil nueve son personas naturales, esto significa que empleados públicos y privados son los que pagan el impuesto y un tan solo cinco por ciento los empresarios.¹³³

5.1.1. Declarantes sobre el impuesto sobre la renta. (Cuadro1)

Año	Naturales	Porcentaje	Jurídicas	Porcentaje	Total
2007	485,460	95.2%	24,478	4.8%	509,938
2008	504,702	95.1%	26,032	4.9%	530,734
2009	516,231	94.8%	28,147	5.2%	544,378
2010	553,459	95%	28,857	5%	582,316
2011	571,196	95.2%	28,986	4.8%	600,182
Total	2,631,048		136,500		2,767,548

Fuente: MINISTERIO DE HACIENDA, *Estadísticas Tributarias 2012*,
<http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fiscales/Estadistic>

¹³³Debe partirse que no es lo mismo declara impuesto que pagar impuesto pues no toda declaración de impuesto desemboca en un desembolso de dinero a las arcas del Estado, pero si todo desembolso de dinero conlleva una declaración del impuesto. La declaración de impuesto es una obligación formal del contribuyente que puede o no desembocar en un desembolso de dinero, si esta no ocasiona un desembolso no existe una relación jurídica.

as_Tributarias_(Abril%202013).pdf, pág. 25.

Si los empresarios obtienen mayor ganancia cotejado con un empleado público y privado, cabe preguntarse por qué las personas naturales pagan impuesto, esto se debe al soborno y la traslación de capital, también otra causa, según el artículo 86 inciso segundo, 89 del Código Tributario, la Alcaldía Municipal ejerce control a nivel local dando información a la Administración tributaria sobre nuevos comerciantes en su localidad, y se ejemplifica en la estadística según clasificación de los contribuyentes al generarse un alza de declarantes en los pequeños contribuyentes.

5.1.2. Contribuyentes registrados, según clasificación de grandes, medianos y pequeños contribuyentes. (Cuadro 2)

Cartera	2007		2008		2009		2010		2011	
	Numero	%								
Grande	4,031	0.8	3,623	0.7	3,505	0.6	3,481	0.6	3,439	0,0
Mediano	10,480	2.1	9,586	1.8	9,242	1.7	9,104	1.6	8,869	1.5
Peque.	495,427	97.2	517,525	97.5	531,631	97.7	569,731	97.8	587,874	97.9
Total	509,938	100%	530,734	100%	544,378	100%	582,316	100%	600,182	100%

Fuente: MINISTERIO DE HACIENDA, *Estadísticas Básicas Tributarias 2012*, [http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fiscales/Estadisticas_Tributarias_\(Abril%202013\).pdf](http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fiscales/Estadisticas_Tributarias_(Abril%202013).pdf), pág. 23.

Según el cuadro 2, los pequeños contribuyentes son los que pagan el impuesto, en nuestro país, representan más del noventa y cinco por ciento del total en la clasificación según la capacidad económica del contribuyente.

5.1.3 Contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta en el ejercicio 2012. (Cuadro 3)

Cartera	Naturales	Jurídicos	Total	Cartera part
Grandes	116	525	641	0.2%
Medianos	332	1,949	2,281	0.6%
Pequeños ¹³⁴	353,958	27,257	381, 215	99.2%
Total	354,406	9,731	384,137	100%
%clase part	92%	8%	100%	

Fuente: MINISTERIO DE HACIENDA, *Estadísticas Básicas Tributarias 2012*, [http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fiscales/Estadisticas_Tributarias_\(Abril%202013\).pdf](http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fiscales/Estadisticas_Tributarias_(Abril%202013).pdf), pág. 23.

5.1.4. Discrepancia entre los años dos mil siete a dos mil doce. (Cuadro 4)

Año	# Declarantes	Variante
2007	509,938	
2008	530,734	20,796 mas
2009	544,378	13,644 mas
2010	535, 443	8,935 menos
2011	564, 272	28, 829 mas
2012	384, 137	180, 135 menos
A mayo 2013	373, 927	

Fuente: MINISTERIO DE HACIENDA, *Estadísticas Básicas Tributarias 2012*, <http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fiscales/Esta>

¹³⁴Características de los pequeños contribuyentes, el producto es de origen local, es un negocio familiar, tiene de 5 a 19 empleados, no formación técnica- académica, maquinaria desfasada, infraestructura no adecuada, activo total inferior a 750,000 colones.

Se registra una baja de declarantes en el 2010, debido a un costo político al gobierno en turno, el presidente de El Salvador, debido a que se negaron a declarar impuestos, los coaccionó notificándoles que les realizaría una auditoría, a las contribuyentes que repentinamente dejaron de declarar impuestos y en el 2011, también hubo una baja en el registro de declarantes, debido a la reforma hecha a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se incrementa la base de imposición de la renta exenta, en efecto se produjo una baja en los contribuyentes declarantes.

5.1.5 Comparación de Ingresos del impuesto sobre la renta anuales (En millones de dólares) (Cuadro 5)

El impuesto sobre la renta es un impuesto progresivo que debería reflejar el pago impuesto quien tiene mayor capacidad económica.

Año	Renta	En relación a todos los impuestos
2007	968.2	33.7%
2008	1,053.4	34.7%
2009	1,003.8	35.9%
2010	1,051.4	34.8%
2011	1,192.8	34.7%
2012	1,317.4	36.3%
A mayo 2013	1,504.6	38.6%

Fuente: MINISTERIO DE HACIENDA, *Presentación 2012-2013*, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/Rendicion_de_Cuentas_2012-2013_MH_publicacion%F3n.pdf, Lamina 17, 18 y 60.

Como se observa, ni siquiera el impuesto sobre la renta representa la mitad del ingreso total de impuesto, esto significa que quienes financian el gasto público en el país no son los que tienen la mayor capacidad económica sino los pobres del país.

5.1.6 El procedimiento de liquidación oficiosa.

Las empresas y contribuyentes individuales que más dinero adeudan al fisco están destacados en las actividades de comercio y servicios. El Ministerio de Hacienda tiene registrados 1.146 procesos activos por no cumplir obligaciones tributarias, 514 corresponden a empresas o personas clasificadas en las actividades de comercio y servicios.¹³⁵ Por otro lado, no todos los procesos están en la misma etapa. Fuera del MH, la Corte Suprema de Justicia (CSJ) tiene en su agenda 232 casos por US\$93.5 millones, mientras que en la Fiscalía General de la República (FGR) están pendientes 281 cobros por US\$37.8 millones. El impuesto que más casos ha levantado es el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el aplicado sobre las utilidades. La DGII tiene un sistema “de riesgo” para identificar a las empresas o a los individuos que dan señales de no estar al día con sus obligaciones tributarias y las someten a una serie de auditorías. Esta primera etapa es la *fiscalización del cual podría desembocar en la aplicación del procedimiento de liquidación oficiosa*. Luego siguen el Tribunal de Apelaciones y la Corte Suprema de Justicia. La FGR interviene cuando se ha agotado el plazo para que el contribuyente pague su deuda, si se demuestra.

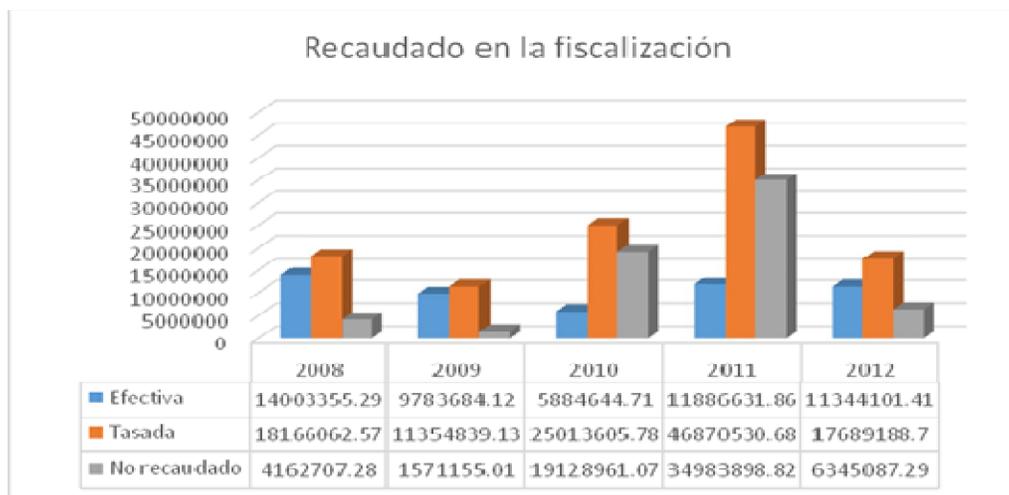
¹³⁵Estos casos se originaron en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) e involucra a 619 contribuyentes pequeños, medianos y grandes. La suma de impuestos, retenciones y multas que se estaría cobrando a los supuestos deudores llega a US\$362,4 millones. Disponible en la página web <http://www.laprensagrafica.com/2013/09/09/principales-deudores-del-fisco-comercio-y-servicios>. Visitada el 3 de septiembre de 2013.

La administración Tributaria, después de haber realizado la fiscalización arroja el impuesto un impuesto tasado en el informe fiscal que realiza el auditor, en el cuadro 6, se muestra el impuesto que se hace efectivo en relación al impuesto tasado.

5.1.7. Impuesto tasado versus recaudado (Cuadro 6)

Año	Tasado ¹³⁶	Efectivo	Porcentaje efectivo	No recaudado	Porcentaje
2008	18,166,062.57	14,003,355.29	77.09%	4,162,707.28	22.91%
2009	11,354,839.13	9,783,684.12	86.16%	1,571,155.01	13.84%
2010	25,013,605.78	5,884,644.71	23.53%	19,128,961.07	76.47%
2011	46,870,530.68	11,886,631.86	25.36%	34,983,898.82	74.64%
2012	17,689,188.70	11,344,101.41	64.13%	6,345,087.29	35.87%
Total	119,094,226.90	52,902,417.39	44.42%	66,191,809.51	55.58%

Fuente: Información obtenida a través del departamento de Acceso a la Información, del Ministerio de Hacienda.



Fuente: Información obtenida a través del departamento de Acceso a la Información, del

¹³⁶Tasado es lo que la administración Tributaria tomo de base según el informe fiscal para proceder aplicar el procedimiento de liquidación oficiosa.

Ministerio de Hacienda.

La efectividad puede medir de varias ópticas, en un primer momento la eficacia del procedimiento, al aplicarse de manera concreta a un contribuyente en particular, detectando haber incumplido obligaciones a través de métodos facultados según el artículo 184 del Código Tributario como la base cierta, estimativa y mixta, y que según las estadísticas del 2008 al 2012, se muestra la aplicación del procedimiento a contribuyentes de manera particular resultando que debían al fisco y debían pagar lo adeudado del impuesto a la Administración Tributaria.

En un segundo momento la efectividad se mide a través de la eficiencia a la hora de aplicar el procedimiento de manera masiva, visualizada según la posición de la Administración, al inicio de cada aplicación de procedimiento trazan un posible impuesto que debe el contribuyente generada por la fiscalización, pero a manera que se desarrolla el procedimiento, el contribuyente puede incorporar prueba que afecte el resultado cancelando, modifican, disminuyendo o aumentado la deuda. Es decir que la recaudación efectiva esperada por la administración no se realice por la prueba aportada, los contribuyentes hacen uso de otras instancias sobre la resolución dada en el procedimiento de liquidación oficiosa.

Véase el cuadro 6, se destaca que dicho procedimiento no es efectivo vista en posición de la Administración Tributaria, con la ilustración presentada, podemos atribuir varias razones, a falta de personal para fiscalizar a cada contribuyente por periodo, poco recurso económico para pagar a mayor número de fiscalizadores de parte del Ministerio de Hacienda al aplicar el procedimiento, siendo este último es uno de los factores importantes que dicho procedimiento sea efectivo al aplicarse de manera masiva siendo que

al no contar con los recursos económicos el Estado no puede contar con más fiscalizadores y capacitarlos para poder ejecutar dicho procedimiento y obtener que se les realice auditoría a mayor número de contribuyentes, aumentando el impuesto recaudado.

5.1.8. Las diferentes instancias a las que puede recurrir el contribuyente.

De las resoluciones emitidas por la Administración, puede recurrir el contribuyente por sentirse agraviado, en primer lugar y según el artículo 189 Código Tributario interponer recurso de apelación, en el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos.¹³⁷

5.1.8.1. Procesos Instruidos en el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.

a) Procesos que se han desarrollado desde el año 2000 a junio 2013.

(Cuadro 7)

Renta	Numero de procesos	Impuesto
2000-2013	201	116,198,522.22

Fuente: **MINISTERIO DE HACIENDA,** *Presentación 2012-2013,*

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Prese

¹³⁷ El fundamento principal del agotamiento de la vía administrativa se encuentra en la potestad de auto tutela que posee la Administración Pública, permitiendo, sin intervención de un tercero los conflictos de interés que surjan con los administrados. Esta línea de argumentación, antes que el particular acuda a la vía jurisdiccional debe dilucidar la controversia ante la Administración Pública para que esta determine, en función de las alegaciones esgrimidas, si modifica, reforma, sustituye, anula o revoca el acto impugnado, todo con el propósito de evitar un proceso con las complicaciones y costos que el mismo supone.

b)Resoluciones definitivasemitidas porTAlIA. (Cuadro 8)

Año	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Agos	Sep	Oct	Nov	Dic	Total
2012	0	3	7	2	2	10	6	1	3	8	3	1	46
2013	2	0	0	1	3	7	7	2					22
Total	2	3	7	3	5	17	13	3	3	8	3	1	68

Nota: Resoluciones definitivas notificadas al 31 de agosto de 2013

Fuente: Información obtenida a través del departamento de Acceso a la Información, del Ministerio de Hacienda.

Las resoluciones emitidas por TAlI, pueden ser modificados, anulados, o confirmadas la resoluciones, puede tener dos consecuencias pagar el impuesto o demandar el acto administrativo en la Sala de lo Contencioso Administrativo.

5.1.8.2. Sala de lo Contencioso Administrativo. (Cuadro 10)

Mes (procesos iniciados)	Año 2012	Año 2013
Enero	6	2
Febrero	3	3
Marzo	5	5
Abril	1	4
Mayo	1	5
Junio	6	5

Julio	1	6
Agosto	6	4
Septiembre	9	-----
Octubre	5	-----
Noviembre	6	-----
Diciembre	6	-----
Total	55	34

Fuente: Información obtenida a través del departamento de Acceso a la Información, del Ministerio de Hacienda

Véase el cuadro 10, son los casos que se encuentran abiertos por Demandas de ilegalidad de actos administrativos de liquidación de impuestos sobre la renta, tanto de la Dirección General de Impuestos Internos y Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, a la fecha 30 de agosto de 2013, según su mes de ingresos, el único caso cerrado interpusieron a demanda en el mes de octubre de 2012, siendo que estos procesos duran hasta cuatro años, debido a esto han instruidos muy pocos procesos en esta instancia.

Total de casos instruidos, desde el año 2000 a junio 2013. (Cuadro 11)

Renta	Numero de procesos	Impuesto
2000-2009	31	11,116,952
2010- 2013	65	39, 285,270
Totales	96	50,402,222

Fuente: **MINISTERIO DE HACIENDA,** *Presentación 2012-2013,* http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Prese-ntaciones/Rendicion_de_Cuentas_2012-2013_MH_publicaci%F3n.pdf, Lamina 151.

Véase el cuadro doce, es un total de procesos instruidos en la Sala de lo

Contencioso Administrativo, del año 2000 a junio 2013, reporta menos casos instruidos porque tardan cuatro años en resolver una demanda.

5.1.8.3. Fiscalía General de la República.

Para que un contribuyente, le inicie un proceso penal, deberá consistir en falsedad ideológica en documentos como facturas, crédito fiscal, y otros que sean la base de la operación de la empresa modificando la contabilidad de la misma, que pruebe el dolo del contribuyente con el objetivo de evadir el impuesto que se debe al fisco, que el auditor que fiscalizo deberá consignar en su informe fiscal.¹³⁸

Procesos instruidos en la Fiscalía General de la Republica. (Cuadro 12)

Renta	Numero de procesos	Impuesto
2000-2009	16	5,495,281
2010-2013	33	22,077,506
Totales	49	27,572,787

Fuente: MINISTERIO DE HACIENDA, *Presentación 2012-2013*, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/Rendicion_de_Cuentas_2012-2013_MH_publicacion%F3n.pdf, Lamina 152.

Véase el cuadro doce, del dos mil al dos mil nueve solo se instruyeron 16 casos, años en que estuvo el gobierno de la derecha, probablemente porque nadie evadía impuesto o porque los dejaban pasar por alto, pero del dos mil diez a mayo 31 del 2013, se han instruido el doble de procesos en tres años,

¹³⁸ MINISTERIO DE HACIENDA, disponible en página web <http://www.transparenciaactiva.gob.sv/instalan-audiencia-contra-credimas-por-presuntaevasión-de-impuestos/>. Visitada el 4 de septiembre 2013. Inician proceso penal a **Credimás**, el dictamen de acusación se basa en resultados de dos auditorías de fiscalización del Ministerio de Hacienda en el año 2011, que indican que los ejecutivos de la empresa presuntamente evadieron impuesto sobre la renta correspondiente al año fiscal 2008 por un monto de 4 millones 120 mil 864 dólares.

en dichos años se ha aumentado el apoyo económico en la administración, y última instancia quedan a disposición de los jueces.

5.1.9 Composición de la deuda por instancia, comprendida al 31 de mayo de 2013. (Cuadro 13)

Instancia	Renta	Porcentaje	Totales	Diferencia
TAIIA	116,198,522.22	66.28%	175,300,000	59,101,477.80
CSA	50,402,222	65.37%	77,100,000	26,697,778
FGR	27,572,787	72.75%	37,900,000	10,327,213
Totales	194,173,531.22	66.89%	290,300,000	96,126,468.80

Fuente: **MINISTERIO DE HACIENDA,** *Presentación 2012-2013*, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/Rendicion_de_Cuentas_2012-2013_MH_publicaci%F3n.pdf, Lamina 148.

Según el Ministro de Hacienda, manifestó durante el acto de comunicado de rendición de cuentas el 22 de agosto de 2013, que dos empresas de “alto prestigio” deben \$100 millones en pago de impuestos al Ministerio de Hacienda. Con el dinero adeudado se podría costear el Plan de Agricultura Familiar en su totalidad o todas las acciones de la reforma de salud de este año.¹³⁹ El ministro Cáceres aseguró que ante esto él no puede hacer nada, ya que la Asamblea Legislativa no estipuló en la ley que deberle al fisco se castiga de manera penal. Le preguntaron por qué no cobro, el respondió ue le facultaran las herramientas necesarias para ello.

¹³⁹ Disponible en la página web http://www.transparenciaactiva.gob.sv/dos-empresas-le-deben-al-ministerio-de-acienda100millonesenimpuestos/?utm_source=Todas+Instituciones+del+Ejecutivo&utm_campaign=8e5d1a417fTA_419_21082013_TODOS8_21_2013&utm_medium=email&utm_term=0_50d05e5605-8e5d1a417f-30969213, visitada el día 2 de agosto del 2013.

Según la base de datos del Ministerio de Hacienda indica que hay 264 contribuyentes que sus casos están en la Corte; 82, los tiene la Fiscalía; 278, en el Tribunal; y, 331 en la administración de fiscalización, a agosto 2013. Con lo adeudado por las empresas el Ministro Cáceres mencionó en la rendición de cuentas que podría costearse el Plan de Agricultura Familiar (\$61.8 millones), las acciones de la reforma de salud de este año (\$60.9 millones), la infraestructura de salud (\$70.4 millones), obras educativas (\$31.2 millones), entre otros. La presentación de la rendición de cuentas indica que en la Corte hay \$105.8 millones que están en proceso de cobros. En la Fiscalía hay \$38.2 millones; en el Tribunal, \$245 millones; y, en fiscalización, \$29.1 millones. En total, los 955 contribuyentes le deben al fisco \$418.1 millones. Todo ese dinero serviría para costear la mitad la inversión social gubernamental planificada para este año que asciende a \$818.8 millones, según el informe de proyecciones en materia social presentado por el Gobierno a finales del año pasado.

5.1.10. Ciertos países de Centro América

Los sistemas impositivos en Centro América se caracterizan por una baja relación entre el ingreso por impuestos y el PBI. En 2003, la carga impositiva promedio de gobiernos centrales en la región era de alrededor del 12,5% del PBI, solo marginalmente más alta que su nivel de 1995. Los cobros de impuestos en Centro América han incrementado en todos los países excepto Guatemala, en algunos casos hasta 2 puntos porcentuales del PBI entre 2003 y 2008.

La renta proveniente de impuestos es responsable de la mayoría de rentas de gobiernos centrales en la región. La excepción es Panamá, en donde el ingreso significativo del Canal de Panamá disminuye la porción de los

impuestos en la renta del gobierno central (sólo 54% en 2008).¹⁴⁰

Las estructuras impositivas en Centro América son similares a otros países latinoamericanos pero muy distintas a las estructuras prevalecientes en países de la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Los impuestos a las ganancias contribuyen en promedio sólo alrededor de un cuarto de la recaudación total en Centro América (y América Latina en su conjunto), comparado con la mitad en la OCDE. El más atípico en la región es Panamá, en donde los impuestos a las ganancias responden por alrededor del 40% de las recaudaciones de impuestos.

5.2. ALGUNOS EFECTOS DE LA EVASION FISCAL EN EL SALVADOR

Alguno de los problemas que se puede destacar de la evasión fiscal en El Salvador, según encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples, realizada por el Ministerio de Economía en el 2011, muestra la pobreza afectando al 47.5% de la población, que no consume la Canasta Básica Ampliada (CBA), que se compone de 11 alimentos esenciales, vivienda, vestuarios y servicios básicos. El 32.03% de esa población está en pobreza relativa, porque no cubre con sus ingresos toda la canasta Básica Ampliada, pero consume alimentos, y el 15.47% está en pobreza absoluta o extrema, porque con sus ingresos no consume ni siquiera alimentos de la CBA. En Cantidad de población, la pobreza total afecta a 2,952,494 personas (de un total de 6,213,730), de las cuales 1,990,940 están en pobreza relativa y 961,554 en pobreza absoluta. La pobreza es mayor en el área rural.

¹⁴⁰ **ASOCIACION NACIONAL DEL PRESUPUESTO PUBLICO**, Informe disponible en página web, <http://www.asip.org.ar/es/content/equidad-y-pol%C3%ADtica-fiscal-los-efectos-de-la-distribuci%C3%B3n-de-los-impuestos-y-el-gasto-social->, visitada el 7 de octubre 2013

La falta de alimentación¹⁴¹ adecuada es la principal causa de altos índices de desnutrición, que afectan sobre todo a niños y niñas de 6 a 24 meses, el 38% de los cuales sufre anemia. Y las principales causas de la pobreza es la mala alimentación, escasa producción de alimentos y la imposibilidad que tiene una amplia franja de la población de satisfacer necesidades de consumo, debido a sus bajos niveles de ingreso, desempleo y limitada inversión social del gobierno. Pero el trasfondo de esa injusta situación es la concentración de la riqueza en la minoría de la población. La caída de producción de alimentos y la dependencia de alimentos importados se deben principalmente a la política económica aplicada en los años 1989 al 2009, que afectó a la pequeña producción campesina y estimuló las importaciones.

La reducción de aranceles, la liberalización y encarecimientos de los insumos, la supresión de precios de garantía, los productores, la disminución de la asistencia técnica, reducción del crédito al agro, condujeron a un desplome de la producción de arroz, hortalizas, carne, huevos y lácteos y a un estancamiento de la producción de maíz. En el año de 1990, El Salvador producía el 93% de los granos básicos que consumía y en la actualidad produce el 28% del arroz, 54% del maíz y el 62% del frijol. Los porcentajes restantes se importan. En el caso de las hortalizas las importaciones cubren el 70% del consumo.¹⁴²

El daño al agro provocó emigración de miles de pequeñas y pequeños

¹⁴¹El Salvador es un país pequeño en Centroamérica, con un total de 20,721 kilómetros cuadrados y una población de más de cinco millones de habitantes. En 1992 tenía una densidad poblacional de 240 personas por kilómetro cuadrado, el más alto de toda América. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos13/desagric/desagric.shtml> visitada el 30 de julio de 2013.

¹⁴²Los principales cultivos alimenticios son maíz, frijoles, y arroz. Los principales cultivos comerciales son café, azúcar y ganado. Los últimos 15 años han sido muy turbulentos para la agricultura en El Salvador: reformas agrarias (varias veces), nacionalización del crédito, nacionalización de la industria agropecuaria de exportación y los 12 años de guerra civil que destruyó mucho de la infraestructura y desplazó a cerca del 20% de la población.

productores, hacia las ciudades y hacia el exterior, sobre todo hacia Estado Unidos. En 1990 el 60% de la población vivía en el campo y hoy vive el 37% mientras en el exterior residen 3 millones de nacionales. El abandono del agro también se expresa en el carácter de subsistencia del 82% de las explotaciones agropecuarias, que no llegan a 3 Manzanas, no producen para la comercialización, no tiene técnicas modernas de producción y la mayoría están marginadas del crédito.

Para sacar de pobreza extrema a 961,554 personas se requiere fuerte inversión pública que genere empleo, mejore salarios, pensiones y eleve la dotación de alimentos básicos. Hay que aumentar la oferta y generar demanda. No basta levantar la producción si la mayoría de la gente pobre no eleva sus ingresos, es decir, su capacidad de consumo¹⁴³.

La política fiscal, aunque ha tenido algunos cambios por la vía impositiva y orientación de inversión pública, no ha eliminado causas que socavan el derecho de miles de personas a una alimentación adecuada. La carga tributaria apenas llega al 15% del PIB y el sistema impositivo es regresivo, pues el 65% de los ingresos tributarios del gobierno proviene de impuestos indirectos y el 35% de impuestos directos. Además, la mitad de la renta la pagan personas naturales y la otra mitad proviene de la ganancia de los empresarios, a pesar de que la ganancia representa el 60% del PIB. A su vez, los empresarios evaden el 35% de los impuestos, que en términos monetarios significa una pérdida para el gobierno de 1,719 millones de dólares, cifra superior a la inversión requerida para superar la pobreza extrema y garantizarle una alimentación adecuada a toda la población. Los

¹⁴³FESPAD, *“Impactos de la evasión y elusión fiscal en el derecho a la alimentación adecuada”*, El Salvador dejaría de ser un pueblo con hambre si se pagaran los impuestos, San Salvador, El Salvador, 2013

empresarios también se benefician de 26 leyes que les permiten no pagar impuestos por 1,200 millones de dólares al año¹⁴⁴.

Si el gobierno controlara la evasión de impuestos podría generar recursos para hacer efectivo el derecho a la alimentación, para ello tendrá que desarrollar la banca estatal, garantizar crédito a la producción de alimentos básicos, crear canales de comercialización, dotación de alimentos, asistencia técnica, salud, educación, vivienda, entre otros. La reactivación del agro fortalecería a la industria,¹⁴⁵ comercio, banca privada, sector construcción y otros sectores de la economía, que elevarían los niveles de producción, empleo que contribuirán a reducir la pobreza. Las inversiones corresponden a lo demandado por las comunidades donde realizan trabajo de campo: acceso a la tierra, seguridad jurídica en la tenencia, trabajo digno, política de seguridad alimentaria, acceso a la alimentación, apoyo técnico, empleo a la juventud, mujeres, personas con capacidades limitadas y tercera edad.

¹⁴⁴ Investigación sobre el Gasto Tributario realizado por la Unidad de Análisis y Seguimiento del Presupuesto de la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa.

¹⁴⁵ AGROINDUSTRIA: Sistema dinámico que implica la combinación de procesos productivos, el agrícola y el industrial, para transformar de manera rentable los productos provenientes del campo. Disponible en la página web <http://www.monografias.com/trabajos13/desagricdesagric.shtml#ixzz2n2Sk0at3>, visitada el 19 de julio de 2013.

CAPITULO VI

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES.

6. CONCLUSION.

El procedimiento de liquidación oficiosa, tiene como finalidad liquidar el impuesto al valor agregado o el impuesto sobre la renta, atañe esta investigación en lo concerniente al último impuesto.

6.1. Conclusiones.

El objetivo general planteado, fue demostrar la efectividad del procedimiento de Liquidación Oficiosa, como mecanismo en la disminución en los índices de la evasión fiscal, según el informe arrojado sobre estadísticas de los años 2008 al 2012, por el departamento de acceso a la información del Ministerio de Hacienda, visto de la Administración Tributaria, según impuestos tasados y efectivos, tres de los cinco años se recaudó más del 60% de impuesto tasado, es decir que cada procedimiento aplicado es efectivo.

Como parte de los objetivos específicos, se realizó la descripción del procedimiento de Liquidación Oficiosa; se diferenció entre Evasión y Elusión Fiscal, siendo que evasión fiscal es transgredir la ley y la elusión hacer uso de los vacíos de la ley para no cumplir con el pago de los impuestos.

Entre los efectos negativos de la evasión fiscal, encontramos la disminución de inversión en programas sociales por parte del Estado, que se traducen en pobreza, desempleo en la zona rural por el abandono de asistencia técnica en producción agrícola, que generaba alimentos más baratos y de fácil acceso para la población, que da lugar a la desnutrición en los niños, por

la alimentación inadecuada, existen otros efectos negativos pero no se abordaron en la investigación.

Contrastar la evasión de El Salvador con otros países de latinoamericanos, este objetivo no se cumplió, fue difícil, encontrar información específica de cada país latinoamericano sobre la recaudación sobre el impuesto sobre la renta en relación a los años 2008 al 2012, siendo que se encontraron el impuesto directo e indirecto en una solo dato, y de los años de 1995 al 2003 motivo por el que no se logró comparar, por ser esos datos no relacionados al periodo en estudio.

6.2. Recomendaciones

Debido a lo anterior, se presentan una serie de propuestas que tienen la finalidad disminuir el índice de evasión fiscal a través de generar conciencia ciudadana para cumplir voluntariamente con sus obligaciones con el fisco, y se recomienda lo siguiente:

6.2.1. Inversión en la ciudadanía

El grado de legitimidad de las acciones del gobierno implica un compromiso recíproco del gobierno- sociedad, construyendo bases sólidas para la gobernabilidad, desarrollo y bienestar social, en consecuencia debe el Estado ser un aparato eficiente y justo, lográndose a través de la transparencia, ampliando el acceso a la información y no permisión de acciones de corrupción.

Cuando la sociedad se identifica con los objetivos del Estado, participa en la toma de decisiones importantes para el país, reclama a sus gobernantes por

las malas acciones tomadas, entonces puede concluir que el Estado invierte en la ciudadanía.¹⁴⁶

a) Fomento de la transparencia y rendición de cuentas. El principal componente de la inversión en ciudadanía es la percepción ciudadana respecto de cuan transparente es el Estado, por lo tanto, se recomienda implementar una política de divulgación permanente de los resultados de la gestión pública. En especial, debe divulgarse de manera constante las cifras reales de ingresos, gastos, destinos de gastos, funcionarios responsables, procesos de negociación de contratos, avances en los proyectos de inversión, presupuestos de unidades secundarias, ejecución presupuestaria, entre otros.

En materia tributaria, se recomienda dar a conocer a la sociedad, el cumplimiento tributario por sector económico y tamaño de contribuyente, qué actividades revelan más incumplimientos y delitos relacionados a la evasión y al contrabando de mercancías, entre otros. Asimismo, debe divulgarse planes de trabajo de instituciones de la Administración y resultados obtenidos de acciones realizadas. En cuanto mayor acceso se tiene a la información, menor es la probabilidad que se cometan actos de corrupción al interior de las instituciones. Es por eso que la información relacionada con la tributación debe estar disponible para toda la sociedad, con la salvedad de aquella información reservada por la ley para ser conocida únicamente por el contribuyente y la Administración Tributaria, que se refiere a valores declarados por cada contribuyente. Es decir, que las estadísticas generales y sectoriales pueden ser publicadas periódicamente sin violar ningún precepto legal.

¹⁴⁶ **FUNDACIÓN NACIONAL PARA EL DESARROLLO**, “Seguridad Fiscal en El Salvador”, Op. Cit., p.125

Al mismo tiempo, un tema muy relevante es exponer a la consulta ciudadana propuestas de reformas tributarias, para que el contribuyente obtenga una orientación sobre el manejo operativo de la normativa y se le facilite el cumplimiento. Esto es importante también para evitar las expectativas negativas que se forman en la sociedad cada vez que se está preparando una reforma.

b) Prevención y combate efectivo a la corrupción y clientelismo. La transparencia permite cerrar espacios para que se cometan actos de corrupción, pero si llegan a presentarse, el Estado debe estar alerta y ser estricto en su tratamiento, castigando severamente a quienes actúan de manera incorrecta, ya que la imagen del Estado está muy conectada a la forma en que se manejan los actos de corrupción.

En este sentido, en todo el sector público debe existir una política de “cero tolerancia” a la corrupción y cualquier acto en contra de buenas prácticas del servicio público. Al mismo tiempo debe evitarse “el clientelismo” y “el lobby” al interior de las instituciones públicas, entre ellas la Administración Tributaria, de modo que ésta pueda desarrollar su función con eficiencia.

En el caso de la Administración Tributaria, lo recomendable es que cuente con la autonomía suficiente para poder aplicar la legislación tributaria de manera general, garantizando equidad horizontal y vertical. Es decir, sin dar trato preferente a sector alguno.

Para ello, es necesario dotar a las autoridades tributarias de seguridad y legitimidad en sus actuaciones, de modo que no vean amenazada su permanencia en la institución si toman decisiones que afecten a un sector económico en particular.

La autonomía en la gestión tributaria puede lograrse de varias formas. Las opciones van desde dar la autonomía a las autoridades tributarias, mientras la Administración permanece adscrita al Ministerio de Hacienda, hasta independizar totalmente la institución. En El Salvador, se recomienda inicialmente lo primero e ir avanzando hacia la independencia total.

En el mismo orden de ideas, debe garantizar la estabilidad de las autoridades máximas de la institución, estableciendo por ley períodos fijos de permanencia en los cargos, con posibilidades de reelección. Si la sociedad percibe que el Estado está actuando con eficiencia, con justicia y equidad, estará en la disposición de involucrarse directamente en la financiación del gasto público, y lo más importante, de manera voluntaria.

6.2.2. Política educativa de formación de cultura tributaria.

El principal objetivo de la Administración Tributaria debe ser alcanzar el máximo nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas, pues logrando que los contribuyentes por si mismos acepten el compromiso de contribuir al financiamiento del Estado, pueden mantener un nivel de recaudación suficiente para cubrir necesidades de gasto e inversión de la administración pública.

Le corresponde generar cultura tributaria, en primer lugar al Estado, a través de las diferentes instituciones que lo constituyen y de manera específica, a la Administración Tributaria, como responsable de administrar la tributación, implementando una política educativa de formación en valores tributarios, con la finalidad de inculcar en los niños y jóvenes, la cultura de responsabilidad para con el fisco, cumplimiento voluntariamente las obligaciones impositivas.

La política sugerida implica en primer lugar, la inclusión de temáticas tributarias en textos educativos y en programas de estudio de todos los niveles, considerando en cada uno el tipo de lenguaje y complejidad apropiada para lograr el mejor entendimiento por parte de los estudiantes.

Esta tarea debe complementarse con la creación de una faceta educativa de la Administración Tributaria, que tenga como principal función, desarrollar bases para una enseñanza efectiva de aspectos básicos de la tributación y la importancia de pagar impuestos para con la sociedad misma, debe también capacitar a maestros para que puedan desarrollar temas de contenido tributario generando confianza en los estudiantes, que conduzca a un incremento de la recaudación.

En la misma vía, la Administración Tributaria debe desarrollar una línea de trabajo dedicada a la publicación de material impreso y online, que oriente a la sociedad sobre el funcionamiento del sistema impositivo, información que debe reflejar las obligaciones tributarias y beneficios sociales que se obtienen del pago de impuestos.¹⁴⁷

6.2.3. Lagunas jurídicas en la legislación tributaria.

Otra causa de evasión fiscal es la existencia de vacíos legales en el derecho tributario salvadoreño, verbigracia, transacciones financieras que realizan las empresas en El Salvador a otro país, en donde el porcentaje de impuesto es menor al impuesto en nuestro país, generando evasión de impuestos sobre las ganancias obtenidas en El Salvador, otro factor que debería ser un hecho generador son las ventas que se realizan en línea, entre otros, hay que

¹⁴⁷FUNDACION NACIONAL PARA EL DESARROLLO, "Seguridad Fiscal en El Salvador", Op. Cit., p.128

aclarar que se debe pagar impuestos sobre la obtención de ingresos económicos al patrimonio de una persona natural o moral, y si dichas figuras no se encontraran reguladas en el país, también forman parte de la evasión fiscal.

Bibliografía.

Libros

ABERASTURY, Pedro, y Otros, Curso de Procedimiento Administrativo, Editorial Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1998.

ALVARADO VELLOSO, Adolfo, Introducción al Estudio del Derecho Procesal, Primera Parte, Rubinzal- Culzoni, Santa Fe, 1989.

ARANA MUÑOZ, Jaime Rodríguez, Principios de Ética Pública ¿Corrupción o servicio?, Editorial Motercorvo, Madrid, 1993.

BRAIBANT, GUY, “La jurisdicción administrativa en el derecho comparado”, Deuxiemecentenaire du Conseild’Etat, vol. II, número especial de La RevueAdministrative, PressesUniversitaires de France, 2001.

CASTILLO ARAUJO, Octavio. “Cuaderno de Cátedra Para Contabilidad de Impuestos”, Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” UCA, 1984.

CIENFUEGOS SALGADO, David y López Olvera, Miguel Alejandro, “Estudios en homenaje a Don Jorge Fernández Ruiz”, Tomo I, Derecho Administrativo, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.

FLORES ZAVALA, Ernesto, “Elementos de finanzas públicas mexicanas”, los impuestos, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1961.

GAMERO CASADO, E., y Fernandez Ramos, S., Manual Básico de Derecho Administrativo, Cuarta Edición, Tecnos, 2007.

GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y Fernández Tomas, Ramón, “Curso de

Derecho Administrativo”, 9ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 1999.

GARCÍA MULLIN, y Juan Roque, Manual de impuesto a la renta. Buenos Aires, Centro Interamericano de Estudios Tributarios –CIET-, Doc. No. 872. 1978

MEJIA, Henry Alexander, Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo, Comité Editorial, San Salvador, 2011.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I, Edición II, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970.

GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero Volumen I, Séptima Edición, Buenos Aires, De Palma, Buenos Aires, Argentina, 2001.

GORDILLO, AGUSTÍN, Tratado de Derecho Administrativo, Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1975.

GRIZIOTTI, BENVENUTO. "Principios de Ciencia de las Finanzas", Editorial Roque De Palma. Buenos Aires 1959.

JARACH, Dino, El Hecho imponible, edición II, Buenos Aires, Argentina, 1982.

MANAUTOU, Emilio Magain, Introducción al Estudio del Derecho Mexicano, Primera Edición 1966, Editorial Porrúa, Avenida República Argentina, México 2007.

PAREJO ALFONSO, Luciano, “El concepto del derecho administrativo”,

Colección Estudios Jurídicos, número 23, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1984.

PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Primera Edición, Madrid, Editorial Civitas, 2000.

QUERALT, Juan Martin y Otros, Las Categorías Tributarias, Derecho Tributario, Editorial Aranzandi SA, decimocuarta edición 2009.

RIVERO, Jean, “El derecho administrativo francés en el mundo”, Estudios y documentos. La jurisdicción contencioso-administrativa máxima expresión de garantía ciudadana, Bogotá, 1980.

RIVERO, Jean, “Droit administratif français et droit administratif étrangers”, Pages de doctrine, Tomo II, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1980.

SCHINDER, Ángel, “Concepto y Especies de tributos”, en AA.VV., Director Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario”, 2a edición, Editorial la LEY, Argentina, 2005.

SUAREZ SUAREZ, Andrés S, Diccionario Terminológico de Economía, Administración y Finanzas, Ediciones 2000, Universidad Complutense de Madrid, Editorial Pirámide (grupo Anaya S.A).

THEA, Federico G., Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas, Civitas y Escuela Libre Editorial, Madrid, 2000.

HUTCHINSON, Tomas, Derecho Procesal Administrativo, Tomo I, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2009.

TRATADO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, Depalma, Buenos Aires, 1973,

VEDEL, Georges, Derecho Administrativo, S. Ed., Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, 1980.

VELEZ GARCÍA, Jorge, Los dos sistemas de derecho administrativo, Universidad Sergio Arboleda, Colombia, 1994.

VILLEGAS, Hector B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Edición I, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992.

Tesis

AGUILAR SÁNCHEZ, Nancy Gabriela y otros, Eficacia del Derecho de Defensa en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa. Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, (2011).

BARAHONA BOJORGE, Julio y Otros, “el recurso de apelación como medio de impugnación de las resoluciones emitidas por la dirección general de impuestos internos, en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta”, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011.

BENÍTEZ PERLA, Juan Carlos y Otros, El impuesto a la Transferencia

debienes muebles y a la Prestación de Servicios Iva Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados, Tesis, UJMD, El Salvador, 1993.

CRUZ JUAREZ, Erodina y Otros, “Cumplimientos de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes contenidas en el Código tributario de El Salvador”, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011.

Legislación

CÓDIGO PENAL, D.L. No. 1030, de 26 de abril de 1997, D.O. No. 105, Tomo 335, publicado el 10 de junio de 1997.

CÓDIGO TRIBUTARIO, Decreto legislativo número 230, de 14 de diciembre 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, Tomo No. 39 del 22 de diciembre 2000.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial, No. 118, Tomo 78, mayo 1915.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial, No. 140, Tomo 80, Junio 1916.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial, No. 200, Tomo 105, Septiembre 1928.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Decreto Legislativo, No. 60. Diario Oficial No. 222, octubre 1940.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial, No. 232, Tomo 153, Diciembre 1951.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Decreto Legislativo, No. 472, diciembre 1963.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial No. 239, tomo 293, diciembre 1986.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, según Decreto Legislativo Numero 134, publicada en el Diario Oficial número 242, tomo 313 del 18 de diciembre 1991,

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Decreto Legislativo N° 496, 28 de Octubre de 2004; Diario Oficial N° 231, T. 365, 10 de diciembre de 2004

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Decreto Legislativo, N° 230, 14 de diciembre de 2000; (Derogatoria Parcial), publicado en el Diario Oficial N° 241, T. 349, 22 de diciembre de 2000.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Decreto Legislativo N° 496, 28 de Octubre de 2004; Diario Oficial N° 231, T. 365, 10 de diciembre de 2004.

Institucional

MINISTERIO DE HACIENDA, Curso Teórico Sobre Gestión Tributaria Para Funcionarios Tributarios de El Salvador, SERRANO, Roberto, El Salvador, 1991.

COSULICH AYALA, Jorge, La Evasión Tributaria, Serie Política Fiscal 39, Editorial Comisión Económica Para América Latina y El Caribe de las Naciones Unidas, Santiago de Chile, 1993.

FESPAD, “Impactos de la evasión y elusión fiscal en el derecho a la alimentación adecuada”, Informes, El Salvador dejaría de ser un pueblo con hambre si se pagaran los impuestos, San Salvador, El Salvador, 2013.

FUNDACIÓN NACIONAL PARA EL DESARROLLO, Seguridad Fiscal en El Salvador, primera edición San Salvador, 2008.

Boletines

Instituto de Investigaciones Jurídicas, “Boletín Mexicano de Derecho Comparado”, 1ª edición, Universidad Nacional Autónoma de México, 2001.

Revistas

RACIONERO CARMONA, F., Temas de Derecho Administrativo I, Texto de Apoyo Tercera Publicación del Consejo Nacional de la Judicatura y Escuela de Capacitación Judicial, San Salvador, 2004.

Diccionarios

OCEANO, Diccionario de la lengua española y de nombres propios, editorial Océano, Barcelona (España).---

OSSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, 1ª Edición Electrónica, realizada por Datascan, S.A. Guatemala, C.A.

Páginas web

http://www.transparenciaactiva.gob.sv/dos-empresas-le-deben-al-ministerio-dehacienda100millonesenimpuestos/?utm_source=Todas+Instituciones+del+Ejecutivo&utm_campaign=8e5d1a417fTA_419_21082013_TODOS8_21_2013&utm_medium=email&utm_term=0_50d05e5605-8e5d1a417f-30969213, sitio web visitado el 2 de agosto de 2013.

<http://www.laprensagrafica.com/2013/09/09/principales-deudores-del-fisco-comercio-y-servicios>. Sitio web, visitado el 3 de septiembre de 2013.

<http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/1004b9f7434d5ff106256b3e006d8a6f/6112cbb58a686391062578c30053893c?OpenDocument>, sitio web visitado el día 9 de Agosto 2013.

<http://definicion.de/liquidacion/#ixzz2fA7ILg3I>, sitio web visitado el día 9 de septiembre del 2013.

<http://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/Documento/Documento.aspx?Data=EKoDXQUKJLHBV+fmyDq6v7K++ssSZ7SWRNU8jDV6Q1JVisYrsYN5Oe59ggldhEIntV1ULyvTh2NJ9n1uGeh5kt0XS0nL3630TI85FaBrLoZG1Q3Vm6KQ6XxR4V80/2RsN+zT3q4Wb9CUaEGzTGBHxgkXEZiLp1ULeU4YIFTFKhsVvail/H017dM48s3Ea5lwA==>, sitio web visitado el día 9 de septiembre del 2013.

[http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro de Hacienda/Presentaciones/Rendicion de Cuentas 20122013 MH publicaci%F3n.pdf](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Ministro_de_Hacienda/Presentaciones/Rendicion_de_Cuentas_20122013_MH_publicaci%F3n.pdf), sitio web visitado el día 26 de septiembre de 2013.

<http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/Estadisticas,Fis>

cales/Estadisticas Tributarias (Abril%202013).pdf, sitio web visitado el día 14 de octubre 2013.

http://www.definicion-de.es/capitacion/, sitio web visitado: el 16 de noviembre de 2013.

http://www.asip.org.ar/es/content/equidad-y-pol%C3%ADtica-fiscal-loefectos-de-la-distribuci%C3%B3n-de-los-impuestos-y-el-gasto-social-. Visitada el 7 de octubre 2013

