

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



**LA POCA EFICACIA DE LOS SISTEMAS DE RECAUDACIÓN FISCAL
ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN JURÍDICA EN EL SALVADOR.**

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

**JHONATAN ENRIQUE CAMPOS SÁNCHEZ.
JOSE SAÚL RAMOS AMAYA.
VANESSA ALEXANDRA MÓNICO ROMERO.**

**DOCENTE ASESOR
LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, FEBRERO 2019.

TRIBUNAL CALIFICADOR

**LIC. NOÉ GEOVANNI GARCÍA IRAHETA.
(PRESIDENTE)**

**MSC. LEONARDO RAMIREZ MURCIA.
(SECRETARIO)**

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

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

**MAESTRO ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO.
RECTOR**

**DR. MANUEL DE JESÚS JOYA ABREGO.
VICERRECTOR ACADÉMICO**

**ING. NELSON BERNABÉ GRANADOS ALVARADO.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO**

**LIC. CRISTÓBAL HERNÁN RÍOS BENÍTEZ.
SECRETARÍO GENERAL**

**LIC. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN.
FISCAL GENERAL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA.
DECANA**

**DR. JOSÉ NICOLÁS ASCENCIO HERNÁNDEZ.
VICEDECANO**

**MSC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ.
SECRETARIO**

**ING. RENÉ MAURICIO MEJÍA MÉNDEZ.
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**LICDA. DIGNA REINA CONTRERAS DE CORNEJO.
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN**

**LIC. MARÍA MAGDALENA MORALES.
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**

AGRADECIMIENTOS

Agradecer a Dios por permitirme iniciar y culminar mi carrera que aún a pesar de los obstáculos y las dificultades durante estos años de estudio siempre me ha dado fortaleza y salud para seguir adelante y no desmayar en el camino hacia la culminación de mis estudios, por mostrarme que en la humildad está la grandeza.

A mi madre y mi abuela por ser mi gran ejemplo y fuente de inspiración, por su apoyo y sacrificio a lo largo de estos años, por sus consejos por los valores y principios que me han inculcado y por enseñarme a amar a Dios y no apartarme del camino, por confiar y creer en mi esfuerzo y que un día rendirá sus frutos.

A Melvin Hernández por su amor incondicional durante estos años, por brindarme su mano en momentos difíciles, por sus palabras de aliento cuando más lo necesite, por ayudarme y enseñarme a ser una mejor persona, por brindarme su tiempo y siempre poner una sonrisa en mi rostro aun en momentos difíciles.

A mis hermanos, Amy, Oscar, Roberto, Tania y David por brindarme cada día su amor, por sus palabras de ánimo, por su apoyo incondicional, por creer y confiar en mí.

Vanessa Alexandra Mónico Romero

INDICE

RESUMEN

ABREVIATURAS Y SIGLAS

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

MARCO HISTÓRICO DE LOS IMPUESTOS..... 1

1.1 Breve reseña histórica del desarrollo de los impuestos 1

1.2 Historia de los tributos en El Salvador 6

1.2.1 Antecedentes 6

1.2.2 Historia de los impuestos directos 9

1.2.3 Historia de los impuestos indirectos 19

1.2.3.1 Ventajas de la ley iva 23

1.2.4 El código tributario en El Salvador y su entrada en vigencia 23

1.2.4.1 Código tributario y sus principales ventajas 25

1.2.4.2 Reformas realizadas al código tributario 27

1.2.4.3 Reformas administrativas realizadas 28

CAPITULO II 31

ASPECTOS GENERALES DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS E
IMPUESTOS EN EL SALVADOR 31

2.1 Sistemas tributarios en El Salvador 31

2.1.1 Generalidades 31

2.1.2 Sistemas históricos 32

2.1.2.1 Sistema de impuestos objetivo 32

2.1.2.2 El Sistema de impuesto personal 33

2.2 Modelos de recaudación fiscal 33

2.2.1 Modelo de rentas (informe Carter) 33

2.2.2 Modelo de consumo (Kaldor y J.E) 35

2.2.3 Modelo mixto (Gerson da Silva)	36
2.2.4 La obligación tributaria	36
2.3 Generalidades de los impuestos.....	37
2.3.1 Definición de impuesto	37
2.3.1.1 Naturaleza jurídica	38
2.3.2 Clasificación de impuestos	40
2.3.2.1 Impuestos directos e indirectos.....	40
2.3.2.2 Impuestos personales o subjetivos y reales u objetivos.....	43
2.3.2.3 Impuestos proporcionales y progresivos.....	44
2.3.2.4 Impuestos ordinarios y extraordinarios.....	45
2.3.2.4.1 La tasa.....	46
2.3.2.4.2 Las contribuciones especiales.....	47
2.4 Relación jurídica tributaria	48
2.5 Los sujetos de relación jurídica tributaria.....	48
2.5.1 El sujeto activo de la obligación tributaria.....	48
2.5.2 El sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	49
2.5.2.1 Solidaridad tributaria	52
2.5.2.2 Sujeto contribuyente.....	53
2.5.2.3 El deudor tributario	54
2.5.2.3.1 Contribuyente	54
2.5.2.3.2 Responsable.....	55
2.5.2.3.3 Responsables solidarios.....	55
2.5.2.3.4 Responsables sustitutos.....	56
2.5.2.3.5 Responsable por sucesión	56
2.5.2.3.6 Responsables por representación	56
2.5.3 Agentes de retención y percepción	58
2.6 El hecho imponible	60
2.6.1 Estructura del hecho imponible	61
2.6.1.1 Elemento material, el objeto del tributo	61
2.6.1.1.1 Elemento subjetivo	62

2.6.1.1.2Elemento espacial	62
2.6.1.1.3 Elemento temporal.....	63
2.7 Nacimiento de la obligación tributaria	64
2.7.1 Potestad tributaria	66
2.8 Características de la potestad tributaria	68
2.8.1 Es abstracto	68
2.8.2 Es permanente	68
2.8.3 Es irrenunciable.....	69
2.8.4 Es indelegable	69
2.9 Potestad tributaria originaria y derivada	70
2.9.1 Facultades de la administración tributaria	72
2.9.2 Cumplimiento voluntario de la obligación tributaria	76

CAPÍTULO III

EL PROBLEMA DE LOS VACÍOS JURÍDICOS Y LA EFICACIA DE LA RECAUDACIÓN FISCAL.....	78
3.1 Definición de vacío jurídico	78
3.2Determinantes para la efectiva recaudación en el sistema fiscal	78
3.2.1 Factores determinantes de los ingresos tributarios	79
3.2.1.1Determinantes directos	80
3.2.1.1.1 Legislación tributaria.....	80
3.2.1.1.2Valor de la materia gravada.....	80
3.2.1.1.3Normas de liquidación e ingreso de los tributos	81
3.2.1.1.4Incumplimiento en el pago de las obligaciones tributarias.....	81
3.3Concepto de evasión y elusión tributaria	82
3.3.1 Evasión fiscal	82
3.3.1.1 Tipos de evasión	83
3.3.1.1.1Evasión como infracción.....	84
3.3.1.1.2Evasión no intencional.....	84
3.3.1.1.3Evasión intencional.....	85

3.3.1.1.4 Evasión como delito.....	85
3.3.1.2 Causas relacionadas a la evasión fiscal.....	86
3.4 Distinción entre elusión y evasión tributaria.....	87
3.4.1 La teoría de evasión de impuestos.....	89
3.4.2 Requisitos para la configuración de la evasión fiscal	92
3.4.3 Incidencia de la evasión y la elusión fiscal en la recaudación tributaria	93
3.5 Fraudes de ley vacíos legales	94
3.5.1 No facturación, doble facturación, sobrefacturación y subfacturación	96
3.5.2 Incentivos fiscales y elusión fiscal, su relación indisoluble	97
3.6. Principios de la imposición tributaria.....	100
3.6.1 Suficiencia en el rendimiento de los impuestos.....	100
3.6.2 Elasticidad del sistema tributario	101
3.6.3 Estabilidad del sistema tributario	102
3.6.4 Simplicidad del sistema tributario	104
3.6.5 La economicidad de la imposición.....	104
3.6.6 Institucionalidad tributaria	104
3.7 Estructura del sistema tributario	107
3.8 Bases para establecer una imposición tributaria estable y eficaz.....	108
3.8.1 La certeza tributaria.....	109
3.8.2 La comodidad impositiva	110
3.8.3 Economía de la percepción de los impuestos	111
3.8.4 Equidad de la imposición.....	111

CAPÍTULO IV

DIFICULTADES PARA HACER EFECTIVO LOS PAGOS DE LAS MULTAS	113
--	-----

4.1 Enorme carga laboral en la administración tributaria.....	115
4.2 Retraso en el pago del impuesto debido a burocracias	118

4.3. Efectividad en la imposición de multas	118
4.3.1 Competencia para el conocimiento de faltas por parte de los contribuyentes	120
4.3.2 La liquidación de oficio como mecanismo	120
4.3.3 Naturaleza del procedimiento de liquidación de oficio.....	122
4.3.4 Procedencia para que se efectuó la liquidación de oficio	122
4.3.5 Fases para la determinación de la liquidación de oficio	124
4.4 Contexto actual de la eficacia en la recaudación dentro del Ministerio de Hacienda	126
4.4.1 Sistema de pagos en línea del Ministerio de Hacienda	127
4.4.2 La ineficacia de la ley desde el punto de vista interno del Ministerio de Hacienda	128
4.4.2.1 Dirección general de impuesto internos	130
4.4.2.2 Dirección general de cobranza.....	131
4.4.2.3Función general de tesorería	132
CONCLUSIÓN	134
BIBLIOGRAFÍA	136

RESUMEN

En el informe final se aborda una serie de temas que se relacionan con la problemática en estudio, es decir, la poca eficacia de los sistemas de recaudación fiscal ante la falta de regulación jurídica en El Salvador, dentro de los cuales se desarrollan, que es necesario tener conocimiento sobre los diferentes sistemas tributarios que existen así como también de los aspectos generales que los rodean, para tener un mejor entendimiento sobre lo todo lo que implica llevar a cabo la recaudación fiscal ya que si esto no se hace el Estado no podría satisfacer las necesidades básicas que la población presenta.

También se desarrolla un Sistema Tributario, que es el conjunto de impuestos sistematizados entre sí, que se regulan en El Salvador, en un determinado espacio y tiempo.

Las dificultades para hacer efectivo el pago de las multas, pago a cuenta e impuestos, son los principales problemas con la que se encuentran los contribuyentes, así como los diferentes conflictos que se dan dentro del ministerio de Hacienda específicamente en la Dirección General de impuesto Internos con la Dirección General Tributaria.

El problema en El Salvador es que los contribuyentes no están orientados para realizar sus obligaciones por la escasez de cultura tributaria que poseen, esto se puede observar, en el momento de percatarse de la cantidad de contribuyentes que se aglutinan en los dos últimos días de presentación y pago del impuesto, de igual forma se puede denotar en la costumbre de no pedir facturas por la realización de las compras, entre otros aspectos, contribuyendo con ello a la falta de ingresos, que tiene los fondos del Estado.

ABREVIATURAS Y SIGLAS

ABREVIATURAS

Art/ arts.	Artículo/ artículos
C.n.	Constitución de la República de El Salvador
Inc.	Inciso
Ed.	Editorial
IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado
RCT	Reglamento del código tributario

SIGLAS

D.L	Decreto Legislativo
D.O	Diario Oficial
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
OATC	Oficina de atención al contribuyente

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo primordial hacer énfasis en "La poca eficacia del sistema de recaudación fiscal ante la falta de regulación jurídica". Tema muy trascendental, pues está relacionado con la recaudación fiscal.

Como primer punto se dice que esto es lo que se aplica al acto que realiza un organismo, normalmente el Estado o el gobierno, con el objetivo de recaudar capital para poder invertirlo y usarlo en diferentes actividades propias de su carácter. La recaudación fiscal es hoy en día un elemento central para todos los gobiernos, ya que no son más que los fondos que podrá manejar el gobierno y que deberá asignar a diferentes espacios tales como administración pública, educación, salud, medio ambiente, trabajo, comunicación, y de más instituciones de que forman parte del gobierno.

Es por ello que el Estado debe de mantener un sistema de recaudación fiscal eficiente, que tenga como primer punto, una mayor eficacia y para respaldar este punto es necesario una buena normativa que demarque de manera literal las atribuciones de los organismos competentes para hacer efectivos el cobro de los impuestos, ante los procedimientos de recaudación.

Por lo que hasta ahora está más enfocado en cuanto a la interacción de las diferentes instituciones, y esto abarca muchos aspectos tanto como un buen funcionamiento de las instituciones competentes para la recaudación y que en este caso es el ministerio de hacienda, de igual manera esta institución es la encargada de manejar un ámbito jurídico con el que se simplifiquen los diferentes tramites que existen para llevar al estado a una recaudación más ágil.

El contenido de este trabajo de investigación está estructurado en cuatro capítulos. El primer capítulo, se refiere a los antecedentes históricos del desarrollo de los impuestos, desde la ciudad antigua de Roma, en Francia, y Egipto, hasta la ciudad moderna, seguidamente, los antecedentes históricos de éstos en El Salvador, y la historia de los Impuestos Directos e Indirectos, así como la evolución de la ley de impuesto sobre la renta ya que ha sufrido una serie de reformas que ha tenido una gran importancia en la actualización de su contenido debido a los acontecimientos cambiantes que sufre el pasar del tiempo y con ello la situaciones que se regulan en esta ley. Así como también se desarrolla lo referente a la reforma de la Ley de IVA y la entrada en vigencia del Código Tributario.

En el capítulo dos, se plantean las nociones generales de conceptualización, características, naturaleza, las diferentes doctrinas que tratan de explicar el fundamento de éstos, sus diferentes clasificaciones, sus efectos y algunos de los modelos que de recaudación fiscal que existen y son de mucha relevancia para tener un mejor entendimiento sobre los sistemas de recaudación que se utilizan en la actualidad en El Salvador.

El capítulo tres, hace referencia a la evasión tributaria porque aquí los contribuyentes buscan pagar menos impuestos de forma consciente, y también en la elusión se usan los vacíos legales para poder pagar menos o no pagar impuestos. Siendo los vacíos jurídicos las principales puertas para los evasores, así como los determinantes para la efectiva recaudación de impuestos y los factores que son determinantes para tener una efectiva recaudación en el sistema fiscal, consecutivamente se hace referencia al sistema de recaudación de impuestos ya que este es procedimiento dentro del cual se obtienen los datos de la recaudación por medio del accionar de

los factores determinantes, donde se mencionan la Constitución y Leyes Secundarias.

En el capítulo cuatro, trata sobre las dificultades para hacer efectivo el pago de las multas, pago a cuenta e impuestos, así como la efectividad en la imposición de multas y los diferentes conflictos que se dan dentro del ministerio de Hacienda específicamente en la Dirección General de impuesto Interno con la Dirección General Tributaria.

CAPÍTULO I

MARCO HISTÓRICO DE LOS IMPUESTOS

La importancia que representa este capítulo, es porque todo va surgiendo con el tiempo y es así como se van desarrollando los impuestos y es necesario para comprender de una mejor manera en que consisten los tributos que se estudie desde su nacimiento y la evolución que ha tenido a lo largo del tiempo para el estudio y comprensión hasta la actualidad.

1.1 Breve reseña histórica del desarrollo de los impuestos

El pago de impuestos se remonta a la edad antigua, ya que con el paso del tiempo se han presentado la necesidad por parte del ser humano para requerir el pago de tributos por los gobernados, como una forma de subsistencia de un régimen o de un pueblo.

En un primer momento los tributos nacen 300 a. C., con la obra *arthashastras*, o como comúnmente es conocida la obra la ciencia de la riqueza de *kantihua*, este es el que inicia con el pensamiento que más tarde desarrollaría Adam Smith, citando las reglas que deben regir en la recaudación tributaria.

La sociedad en su desarrollo histórico ha tenido que pagar impuestos sin importar a un sistema económico la única diferencia es que no siempre ha sido llamado impuesto fue conocido también como reciprocidad en el momento histórico dentro del cual la sociedad se consideraba como ex colectiva no existiendo la propiedad privada y la aportación que el individuo

realizaba era de carácter únicamente personal y no patrimonial tales eran las obligaciones de carácter militar o tal vez una aportación del propio trabajo personal que desarrolla el individuo dentro de su esfera privada siendo estas la manifestación primaria de una contribución individual dentro del cumplimiento de las cargas comunes.

Con el transcurrir de los años la realidad fue cambiando debido a que la historia del tributo dentro de la época antigua, es ahora conocida como la de la fuerza desmedida que era aplicada para obtener el pago conocido como prestaciones tributarias las cuales será responsabilidad de los súbditos entregarlas al señor feudal.

Algunas de las formas como se castigaban era pena de muerte, confiscación, la multa, la pérdida de la libertad y recargos excesivos eran la esperada consecuencia producto de manera general del incumplimiento de las obligaciones en relación con el fisco que tenía su representación el señor feudal.

Por otra parte, el impuesto ha estado presente en el ámbito económico social y también político de toda sociedad, siendo este el medio el más eficaz para llevar dinero al Estado, con el objetivo de sostener económicamente a una sociedad en particular, siendo estos fondos utilizados para fines sociales; lo que se ha llamado el Estado o también reconocida como Hacienda Patrimonial aparece de manera inicial dentro del feudalismo el sistema feudal cuya base es la concesión de las tierras por parte del Rey a los señores feudales para que éstos le ayudarán en las batallas que este libraba.

En la Edad Media se concibió una infinidad de casos de explotación del fuerte al débil. En esta época existía el estado absolutista dentro del cual se obligaba a los súbditos a rendir tributo ya fuera al rey o a su consejo.

Esto surgió por una figura que tenía más poder, que era la representada por el señor feudal, siendo que éste era el que tenía mayor cantidad de propiedades, pero no poseía manos que fueran útiles para el cultivo de la tierra y por sobre todo lo demás que sirvieran para proteger de posibles ataques.

El señor feudal impone dos obligaciones para el vasallo estas se dividían en dos grupos, las primeras eran de tipo personales y las segundas las prestaciones de tipo económicas. Las personales consistían en acompañar al señor feudal a la guerra, el vasallo tenía como obligación de permanecer como guardia afuera de las puertas del castillo del señor feudal, también se le atribuía la obligación de alojar en su casa a los visitantes que fuesen invitados por el señor feudal, el vasallo estaba obligado a emitir consejo al señor feudal en los negocios que efectuara.

La responsabilidad de cultivar los terrenos pertenecientes al señor feudal, cuidar los viñedos que no fuesen dañados ya sea por animales o por cuestiones climáticas, transportar leña, transportar piedra, llevar los alimentos que se habían recolectado, y se encargaba de las reparaciones en los caminos y en los edificios.

En las de carácter económico estaban las ayudas de por medio de dinero, cuando estas obligaciones surgieron fueron de manera arbitraria luego con el paso del tiempo se reglamentaron y posteriormente por medio de un proceso se transformaron en los subsidios que en épocas posteriores concedían por medio de los parlamentos a la corona.

Los siervos, eran los últimos y por lo tanto no podían tener vasallos porque eran esclavos, tenían la obligación de índole personal y económica siendo

estas últimas económicas, las mismas que se aplicaban a los vasallos, las cuales que no se debía casar sino bajo las órdenes de ellos, en el caso que su hija se quisiera casar solamente bajo la circunstancia en la que suponía que si el señor feudal caía prisionero y se debía de manera imperativa que pagar el rescate, si la hija del vasallo quería tener la disponibilidad de casarse con quien quisiera y no con quién el señor feudal dictará también tenía que pagar el rescate si el vasallo quería vender su feudo primero tenía que buscar la aprobación del señor feudal y el vasallo tenía que pagarle un impuesto que estaba determinado hasta el máximo de tres años de renta por lo tanto todas estas obligaciones también las tenían los siervos aunque también contaban con propias tales como: la capitación, la mano muerta y el *formariage*.

La servidumbre matrimonial o fomarrriage se entendía como la cantidad que se debía pagar por el siervo o la sierva que contraía matrimonio con una persona extraña al feudo, la cantidad impuesta a pagar era muy elevada, en cambio cuando dos personas pertenecientes al mismo feudo se casaban el censo era insignificante. La mano muerta consistía en el derecho que se le imputaba al señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos.

Además se distinguían, derechos en metálicos o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra y también se cobraban derechos por cada una de las ventas de trigo, de sal, carne, cerveza, mercancías entre otras. Las multas eran utilizadas como otra forma de ingresos que se cobraban por diversos delitos, las multas eran impuestas de manera arbitraria

Más tarde, en Egipto, China y Mesopotamia se han localizado textos; los cuales contiene cargas tributarias, *“estos documentos según los expertos*

datan de casi 5000 años , en estas épocas se solía pagar los tributos por medio del trabajo físico, como se puede señalar el caso de la construcción de las pirámides de Egipto, en Grecia se gravaba a las personas que tenían mayor riquezas, en el caso de los ciudadanos, éstos se encontraban exentos de los impuestos establecidos como personales y directo, este impuesto solamente estaba establecido para los ilotas”.¹

Los hebreos lograron establecerse un gran desarrollo a nivel económico, con la llegada del reinado del rey Salomón, que estableció e impuso las tasas de mercancías y la tributación de las doce tribus de Israel, debido a la conformación del pueblo.

En Roma existieron muchos tributos importantes, como lo eran los impuestos sobre las herencias , también eran impuestos los tributos en razón de cada tribu, que era denominado *tributum*, estos eran cobrados por los recaudadores de impuestos , pero en Roma también existía los tributos excesivos que eran los denominados *ultra tributa*, en éstos los caros cuyo valor eran de más de 15 000 ases, eran valuados por *cato*, que el impuesto que se debía pagar era diez veces mayor que el precio de compra del objeto, en Roma también se había fijado un impuesto personal creado por los emperadores romanos, éste impuesto había sido creado con el objeto de gravar a todas las personas que no eran romanas.

En Roma surgieron los llamados *municipes*, donde también se establecía determinada carga municipal, consistente, por cada municipio no estaba

¹ Héctor Zacarías Méndez Morales, Et. Al “*Análisis jurídicos de los elementos constitutivo de impuesto sobre la renta, con especial énfasis en la legislación Nicaragüense*” (Tesis para obtener el grado de doctor, en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana, Managua, 2011), 57.

dentro de Roma, pero pertenecía a Roma debido a las conquistas y al poderío de Roma en esa época.

En Francia, durante la Edad Media, se ve un gran adelanto en materia tributaria ya que al monarca no se le permite fijar impuestos de manera arbitraria, si no que por el contrario este debe contar con el consentimiento de los Estados generales, aunque nunca tuvo éxito en la práctica.²

Asimismo, con el objeto de lograr una recaudación eficiente, una de las mayores contribuciones es la utilización de la descentralización de la administración en todo el periodo; la talla se convirtió en una de las principales fuentes de ingresos a la corona de Francia, sin embargo, el clero, la nobleza y los funcionarios de la corona estaban exentos de este impuesto. En las provincias la recaudación de los impuestos estaba designada a funcionarios previamente elegidos.

1.2 Historia de los tributos en El Salvador

1.2.1 Antecedentes

El Salvador siempre ha sido un país en donde los ingresos tienden a ser bajo, en el cual se han experimentado diversos cambios estructurales, que si bien estos cambios no han sido por completo eficaces si han sido tendientes a mejorar la situación fiscal del país, algunos de esos resultados positivos se aprecian en términos de estabilidad macro económica, mejoramiento de las condiciones sociales, liberalización del comercio, así como un mayor acceso a los mercados internacionales.

² Ramón Valdez Costa, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, Ed. 3, (Uruguay: editorial de derecho financiero; 1970), 56

Consecuentemente una serie de factores externos, como la caída de los precios del café (una de las principales fuentes de ingresos, ya que en su época generó muchas divisas), la recesión internacional, el impacto que generó el terremoto del año 2001.

El alza de los precios del petróleo, estas son alguna de las causas que generaron un bajo crecimiento económico en el país, así mismo generaron un lento progreso de los indicadores sociales durante el periodo 2000-2006.

La inflación en el país se ha mantenido a niveles de un solo dígito. El crecimiento económico promedio es de 3.5% estos números desde mediados de los años 90. Los servicios constituyen el 65% del producto interno bruto, la manufactura ronda el 23% y la agricultura el 11%, estos datos en base a las estadísticas del año 2005.

El comercio ha jugado un papel muy importante en el desarrollo económico del país, debido a que se han creado lazos comerciales mediante tratados con países como, México, República Dominicana, Chile y Panamá, éstos están en vigencia desde el 2000.

Uno de los socios más importantes es Estados Unidos de América (EE. UU.) el cual contó con el 68% de las exportaciones y 50% de las importaciones durante el año 2003. Con EE. UU.

Se firmó un Tratado de Libre Comercio, el principal propósito de este tratado era fortalecer aún más los lazos con esta nación; en este punto, El Salvador fue el primer país de Centroamérica en ratificar este tratado, posteriormente, fue ratificado por Honduras y Guatemala. El Salvador también buscó abrir

fronteras y crear lazos por medio de un Tratado de Libre Comercio con Canadá y con la Unión Europea.³

En los últimos años, el sistema impositivo salvadoreño ha experimentado una serie de reformas con el objetivo de simplificar la recaudación fiscal y de perfeccionar la eficiencia en el momento de hacer y verificar el pago efectivo de los tributos

Los ingresos obtenidos mediante los impuestos internos han sido divididos en dos clasificaciones: número uno, el Impuesto sobre la Renta y número dos, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios. Sin embargo, a pesar de esta clasificación también existen otros tipos de impuestos internos, como lo son el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas o Endulzadas, y el Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas Nacionales o Extranjeras.

La legislación salvadoreña también establece los impuestos externos (estos son los llamados impuestos a la importación), porque también son una fuente para generar ingresos al estado. Cabe mencionar que en el país existen dos niveles de imposición, la estatal y la local.

Con el mandato de diferentes gobiernos se han realizado diferentes reformas que buscan principalmente incrementar la eficiencia y la base de la estructura tributaria. Aunque no se han originado modificaciones que afecten la estructura del sistema, en el año 2004 se adoptó una reforma fiscal, con la que se pretendía tener un mejor control fiscal y vigilar el fraude fiscal, con estas perspectivas se le dio origen al Código Tributario en el cual se

³ UC&CS América, S.C. (Mexico: Instituto de investigaciones Jurídicas, 2010), <https://www.uccs-america.org>.

armonizo los diferentes procesos de amparos y todas aquellas normas generales aplicables a los tributos.

El sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos los cuales se desarrollan a continuación en su evolución histórica en la legislación.

1.2.2 Historia de los impuestos directos

Los Impuestos Directos entraron en vigencia en 1915 de esta manera El Salvador se adelantó a muchos países Latinoamericanos, haciendo uso de esta forma de tributación directa como una parte de los recursos fiscales.

Las tasas que se habían establecido de acuerdo con la ley de 1915 fueron reformadas en la ley de 1916, de igual manera también se realizaron otras reformas en diferentes disposiciones de la misma ley, para con ello mejorar la administración del impuesto, posteriormente se realizaron otras modificaciones, pero las más importantes que existieron son: 1940, 1951, 1961, 1963, 1986 y 1987.⁴

En 1915 fue decretada la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, el 19 de mayo de ese año, la Asamblea Legislativa promulgo la primera ley de esa materia, la cual fue publicada en el Diario Oficial de 22 del mismo mes (D.O No. 118, Tomo 78).

Luego de haber realizado muchos estudios, este instrumento fue creado, esta ley surgió a causa de muchas necesidades indispensables nacionales,

⁴ Amado Gavidia Hidalgo, *Estudio de las finanzas públicas de El Salvador*, (El Salvador: editorial Ahora, 1989), 20.

las cuales se agudizaban debido a las circunstancias que se vivían en el ámbito internacional en ese momento de la historia. Eran los meses en los que se iniciaba la Primera Guerra Mundial y la situación en la que se encontraba El Salvador “se identificaba por un gran deterioro fiscal, el cual era originado debido a las bajas en las rentas en concepto de importación. El país se enfrentaba a una aguda crisis económica-fiscal”.⁵

Las condiciones en las que se encontraba en ese momento El Salvador, el Impuesto sobre la Renta aparece unido a fenómenos de carácter económico y social de naturaleza obligatoria la creación de este tributo.

La ley tuvo una formación defectuosa y deficiente, en el texto se colocaba la probabilidad de darle origen a otra ley futura que regulara la parte orgánica a la que se hacía referencia. Con el surgimiento de esta ley se trataba de modificar por primera vez los sistemas tributarios tratando de aliviar la carga excesiva de los impuestos indirectos y dando a su vez seguridad y permanencia a las formas de tributación.

Una de las principales razones explicaba que toda reforma fiscal da lugar a un nuevo sistema tributario debe operarse de una manera gradual y evolutiva, con este razonamiento el Gobierno persigue no los rendimientos cuantiosos que genere el Impuesto sobre la Renta, si no el desarrollo progresivo y la firme implementación del principio tributario directo.

El 19 de junio de 1916 se aprobó una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta (publicada en D.O. No. 140, Tomo 80, del 21 de junio de 1916), esto debido a los problemas que se observaron en la ley de 1915. Estas reformas

⁵ Carlos Escalante, “*Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta*” (Tesis para obtener el grado de doctor, en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1967), 4.

entraron en vigencia hasta agosto de 1919, afectando éstas la tabla impositiva de la renta y principalmente del patrimonio.

De acuerdo a esta ley, también se determina que las sociedades tienen una exención total, gravando solamente a los socios, “ya que estos debían pagar el impuesto sobre las utilidades, emolumentos o dividendos, así también se estableció una exención total para los grupos de familiares compuestos por padres, madre o representante de cinco menores de edad, cuando la renta es menor de cinco mil pesos. Estas disposiciones se mantuvieron vigentes en la Ley de 1940.”⁶

En 1928 se aprueba La Ley de Impuesto de Alcabala (D.O. No. 200, Tomo 105, del 2 de septiembre de 1928). En esta ley lo que se pretendía era gravar las transacciones de propiedades, referentes a inmuebles o terrenos rústicos, haciendas, fincas, solares, residencias.

Esta ley fue reformada en 1939 por medio de decreto legislativo No. 38 y un año más tarde en D.O. No 222 de 1° de octubre de 1940 por medio de D.L No. 60, en éste se estableció un impuesto del 0.5% sobre el valor de los bienes raíces.

*“La crisis de 1932 y las repercusiones de la Segunda Guerra Mundial, obligaron a realizar nuevas reformas, las cuales prácticamente sustituyeron la tercera ley, pero la sustitución formal y material se produjo en la cuarta Ley de Impuesto sobre la Renta”. (Publicada en el D.O. No232, Tomo 153, del 17 de diciembre de 1951).*⁷

⁶ Gavidia, *Estudio de las finanzas públicas*, 21

⁷ Irma Onelia Aquino García, Et. Al “Guía para el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza formal y sustantiva del comerciante social del sector comercio, contenidas en el Código Tributario” (Tesis para obtener el grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad Centroamericana “Doctor José Simeón Cañas”, 2011), 3.

En el momento que surge esta ley las condiciones sociales del Salvador son con características revolucionarias, es decir, la situación era de expectativa e inquietud con la que se estaba generando inconformidad social, en consecuencia, para este momento la constitución trataba de regular las relaciones de trabajo y otras cuestiones de interés social.

La ley regulaba aspectos favorables concernientes a exenciones y deducciones, aunque en el último grado estableció un margen mayor en cuanto a las tablas impositivas, siempre tratando de llevar hacia arriba las contribuciones, también se declaraba exentas las remuneraciones consistentes en prestación de servicios técnicos que se prestaban al Estado o a las instituciones oficiales, cuando las remuneraciones tuvieran que ser pagadas por instituciones extranjeras; las cantidades provenientes de premios de loterías nacionales; los premios de certámenes concursos o competencias de carácter cultural; los premios del Gobierno o instituciones oficiales a sus trabajadores y los intereses, premios y otras utilidades provenientes de los depósitos bancarios.

En el año de 1961 por medio de Decreto Legislativo N° 300 se realiza una reforma radical a esta ley, en la ley se gravan en gran medida las rentas procedentes del capital, y ya no las 35 que provenían del trabajo.

Los sectores económicos y profesionales influyeron para que se tomaran opiniones y se discutiera en términos amplios para la aprobación del proyecto de ley, en este sentido fue como dio origen a la reunión con representantes de sectores industriales, comerciales y bancarios para el intercambio de ideas y de opiniones que se tomarían en cuenta para la formulación de una nueva ley.

Sin embargo, pese a las reuniones e intercambio de ideas se mostraron opiniones de inconformidad y se realizaron peticiones para rectificar determinados aspectos de la ley. Entre las principales rectificaciones que se pidieron a la Asamblea Legislativa estaban; la tabla de imposición es demasiado elevada; los impuestos sobre la renta son los más elevados en la región; El Salvador es el país con menos deducciones en comparación con los demás; los altos impuestos frenan el desarrollo económico y en particular el desarrollo industrial; los impuestos elevados desalientan en lugar de alentar la inversión nacional como la extranjera; debe darse un tratamiento igualitario a las empresas individuales y a las sociedades en materia fiscal; debe revisarse las disposiciones legales en lo concerniente a la reinversión de las utilidades.

En la primera de estas leyes se realizaron muchos cambios en lo concerniente a las deducciones en ellas, se suprimieron antes permitidas por depreciación de equipo de que se utilizaban para la transmisión y distribución de energía eléctrica y por seguros de vida, también se fijó el cinco por ciento sobre la renta bruta de agencias y sucursales como cuota de gastos de las casas matrices, gastos de salud, de educación y otras deducciones.⁸

En la década de los años ochenta, existían muchos factores que daban paso al desequilibrio de la economía interna, debido a estas circunstancias se realizó una revisión global de todas las leyes concernientes a Materia Tributaria para mejorar el sistema y buscar una solución.

Uno de los principales factores por el cual se realizaron las reformas fue: *“La crisis del modelo económico capitalista a nivel nacional y a nivel mundial, la*

⁸ Gavidia, *Estudio de las finanzas públicas*, 22

guerra civil que sufría el país desde 1980, que al conjugarse aceleraban y profundizaban la productiva; por otro lado el alto costo económico bélico y la estrategia de insurgentes influía a golpear la producción ... la dependencia económica de otros países expresada en la sensible baja que experimentaron los precios y la exportación, el alza que sufrieron los bienes importados , la fuerte recesión de la inversión y con ello la devaluación de la moneda”⁹

Posteriormente, el gobierno de esa época se encontraba gobernado por el ingeniero José Napoleón Duarte, el 22 de diciembre de 1986 se promulgaron un conjunto de decretos denominados en los medios nacionales como “El Paquetazo”, que dio como resultado la modificación, derogación y sustitución de decretos , artículos y otras leyes en materia tributaria de ese entonces, con la explicación de la urgente necesidad que atravesaba el país y que se necesitaba reconstruir el patrimonio y la infraestructura nacional.

Entre las principales reformas introducidas por “El Paquetazo” (publicadas en el D.O. No. 239, Tomo 293 del 22 de diciembre de 1986) están:

- a) Se acuerda derogar la Ley del Impuesto a la Alcabala, ya que esta ley no resultaba eficaz y era innecesaria para los fines de la Administración Tributaria, debido a que esta contenía defectos técnicos.

- b) Se aprueba la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Raíces (por medio de Decreto Legislativo No. 552 del 22 de diciembre de 1986).

⁹ Aquino, “Guía para el cumplimiento de las obligaciones”, 4.

- c) Se aprueba el Impuesto sobre el Patrimonio por medio de Decreto Legislativo No. 553 del 18 de diciembre de 1986.

La recomendación principal radicaba en terminar con las franquicias y con las exenciones, la introducción del pago anticipado del impuesto a la renta por las Sociedades, y la suspensión de las exenciones para las instituciones autónomas del Estado, cambios marginales que se realizaron al sistema tributario.

Otras de las medidas tomadas fueron, la prohibición temporal de las importaciones de productos costosos o lujosos y el aumento de impuestos a las importaciones de otros bienes de consumo. A pesar de las excepciones realizadas en el impuesto de timbre, la parte de los impuestos indirectos siguió creciendo.

Con el gobierno del presidente Alfredo Cristiani, en los inicios de la década de los noventa, se deroga en todas sus partes la ley de Impuestos sobre la Renta y todas las reformas que se le habían hecho a esta Ley, para dar paso a lo que se puede denominar como la Sexta Ley de Impuestos sobre la Renta.

Los principales objetivos que se plantearon con esta iniciativa de ley fueron:

En primer lugar, que esta ley se adecuara a la situación económica y social de ese entonces, como estrategia para poder alcanzar este objetivo se ampliaron las bases de recaudación mediante la reducción de exenciones.

Segundo, que se elimina la doble tributación y se simplifican las tablas de los impuestos, lo que solamente se lograría moderando las tasas, estableciendo

las cargas tributarias, esto tanto para las personas naturales como también para las personas jurídicas.

Proveer a la población de una mayor transparencia, neutralidad, certeza y facilidad en la aplicación de los procedimientos administrativos.

Otra de las novedades de esta ley es lo referente a las tablas para poder calcular el impuesto, la cual establecía en la tabla de impuesto para las personas naturales, en el que estableció cuatro tramos , y establece que la exención de la renta es de hasta veintidós mil colones ; y en cuanto a las personas jurídicas estén o no estén domiciliadas en el país, si su renta imponible no excede de setenta y cinco mil colones, están no serán gravadas, pero las demás personas jurídicas calcularan el impuesto aplicado para la renta imponible al excedente de setenta y cinco mil colones con una tasa del veinticinco por ciento.¹⁰

Con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1992, sumaron 14 reformas, la primera reforma según Decreto Legislativo del 13 de febrero de 1992 y la última según decreto legislativo No.496, del veintiocho de octubre de 2004, la cual es vigente desde el primero de enero del 2005.

Aún con todas estas reformas existían muchos vacíos jurídicos en la ley, incoherencias, falta de claridad, disposiciones obsoletas.¹¹

En 1996 se realizó nuevamente otra reforma a la ley por medio de Decreto Legislativo No. 841 del 3 de Octubre de 1996, cuyas reformas son las siguientes:

¹⁰ Nelson Antonio Castro Izquierdo, Et. Al *“Las exenciones tributarias en el Marco de la Ley del Impuesto sobre la Renta”* (Tesis para obtener el grado de doctor, en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2013), 47.

¹¹ Aquino, *“Guía para el cumplimiento de las obligaciones”*, 7.

En primer lugar, se estableció como rentas no gravables el producto, ganancias, utilidades o beneficios que sean obtenidos por una persona natural o jurídica, sucesiones o fideicomisos, los que no deberán dedicarse reiteradamente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años contados a partir de la fecha de adquisición.

En segundo lugar, se reconoce el método de la depreciación con saldos decrecientes.

Se elimina la retención del 10% del impuesto sobre la renta, cuando los capitales sean administrados por corredoras de bolsas y estos sean los que generan los intereses.

En esta reforma se realizan algunas enmiendas en la ley como lo son:

Se elimina el límite de mil colones en concepto de retención de renta por la prestación de servicios.

Para hacer efectivo la retención de la renta a los profesionales, se les obliga a que emitan recibos como personas naturales por la prestación de los servicios brindados

Se aplica la prohibición de que las compañías al momento de declarar la renta hayan computado como deducible del pago de impuestos gastos tales como, viáticos, gastos personales, cuando estos no sean justificados y no tengan de ninguna manera relación con la fuente generadora de ingresos.

Durante el gobierno del presidente Mauricio Funes, se desarrolló una reforma tributaria. Los principales objetivos eran en primer lugar, poder obtener en un

corto plazo los ingresos necesarios para costear el Plan de Gobierno 2009-2014. En segundo lugar, darle solución a los problemas que presentaban las finanzas públicas, todo esto en beneficio del mantenimiento fiscal, la estabilidad macroeconómica y social, sustentando con estas los pilares de un desarrollo sostenible. En tercer lugar, lograr un sistema equitativo eficiente, sin privilegios fiscales. En cuarto lugar, elevar la carga tributaria pues el país es uno de los países de la región con las más bajas cargas tributarias.

En este sentido, el primer grupo de medidas se enfocan en el aumento de la base tributaria, se limita la exención de ingresos que son percibidos por personas naturales, ello en concepto de intereses que provengan de cuentas de depósito de un monto máximo de 25,000 dólares, antes de la reforma todos los intereses estaban exentos. Mientras que, para las entidades extranjeras los intereses percibidos ya no están exentas, solo se aplican para las instrucciones que financian a las micro y pequeñas empresas. Se elimina la exoneración para las utilidades que perciban los títulos valores, estos se gravan a una tasa de 10%.

Se limita la exención a las ganancias que provenga de la venta de bienes inmuebles, se crean nuevas figuras como lo son las sociedades irregulares y las uniones de personas, también se crea una medida que dejaban las disminuciones de capital.

Se implementa como medida anti elusiva y que aumenta la base imponible, en esta se excluyen la deducción de gastos personales para los socios, directivos o empleados, a excepción que se compruebe que está destinado a la fuente que genera la renta gravada.

Las reformas se basan en el aumento de tipos impositivos, con esta medida se modifica la base imponible, también se hacen reformas administrativas.

Se aumenta la tasa a las personas naturales sucesiones, fideicomisos y personas que no se encuentran domiciliadas del 25% al 30%. Hubo un aumento de la tasa imponible de las personas jurídicas, es decir si su renta imponible es menor de 150,000 dólares, se seguirá aplicando el 25%, este tramo no fue modificado respecto a la legislación anterior vigente, pero su renta imponible es mayor a la indicada en la ley, ya que la tasa que se aplicará es del 30%.

La medida se implementa en dos puntos, primero captando rentas que estaban exentas como lo son las disminuciones de capital, las filiales no domiciliadas, los préstamos y pagos a socios, entre otros.

Se toma como medida anti elusiva se crea una renta del 1% que graba la renta bruta, donde la renta grabada debe ser mayor a 150,000.00 dólares. Y el margen bruto de utilidad debe ser mayor al 2%.

1.2.3 Historia de los impuestos indirectos

La forma de tributación indirecta fue mayormente utilizada desde inicios de la República de El Salvador y continuo de esta forma hasta inicios de la década de 1950, fecha en la que las tasas del impuesto sobre la renta fueron aumentadas de manera considerable.

Impuesto de Papel Sellado y Timbres y entrada en vigencia de la Ley del IVA.

En 1915 con la entrada en vigencia de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, aprobada el 1 de junio de 1915 y publicada en el D.O. No.147, Tomo 78 del 25 de junio de 1915.

Aunque el impuesto de timbre grava varias transacciones comerciales, este es de especial importancia en el gravamen sobre la venta de bienes y servicios. Desde esta perspectiva el impuesto de timbre era un impuesto general de ventas y el timbre es el medio para cobrarlo.¹²

Esta ley establecía un impuesto del dos por ciento sobre las facturas de ventas de mercaderías o prestación de servicios, la cual también gravaba de manera acumulativa todas las transacciones que se realizaban en sus diferentes fases, es decir que lo hacía iniciando desde el productor e importador hasta la venta al por menor, el problema con este impuesto era que en ocasiones la tasa real y efectiva era superior a la tasa nominal.¹³

En el año de 1970 la Ley de Papel Sellado y de Timbres fue reformada y se estableció un sistema para que el impuesto se cobrara en forma acumulativa, donde se establecieron mecanismos eficientes para su control, así también para agilizar el cobro y pago efectivo de este impuesto.

Hasta 1971 la ley ya se había modificado aproximadamente 77 veces, experimentando la primera reforma en el año de 1919 y la última en el año de 1985, en la mayoría de veces esta era reformada en lo concerniente a la parte del papel sellado. Las tasas del impuesto de timbres se mantuvieron sin ningún cambio hasta 1954, fue hasta ese año. En el año de 1970 se modificaron los estratos según el valor de la transacción y se le agregó el 1% al valor de la venta de bienes y de servicios, habiéndose así aumentado al 2% en 1980.

En el artículo 13 de esta ley se establecía un impuesto de timbres del uno por millar sobre facturas o notas de ventas en mercancías basados en la

¹² Gavidia, *Estudio de las finanzas públicas*, 44.

¹³ Aquino, "Guía para el cumplimiento de las obligaciones", 8.

tabla de escalas gradual especificada, siempre y cuando la transacción excediera de veinte colones, en el mismo artículo se especificaba varios impuestos a documentos que amparaban importaciones.

En 1986, por medio de Decreto Legislativo No.284 del 31 de enero de 1986, esta ley fue reformada nuevamente y la tasa fue elevada al cinco por ciento, sobre la venta de mercaderías o por la prestación de servicios.

En el año de 1992 la Ley de Papel Sellado y Timbres fue sustituida por la Ley de Impuestos a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, comúnmente conocida como Ley del IVA. Además, con la asistencia técnica por parte del gobierno de los Estados Unidos y el Banco Interamericano de Desarrollo, se esperaba que esta tuviese un impacto duradero sobre el gobierno de El Salvador.

En esta ley se gravó con una tasa del diez por ciento a la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de bienes muebles corpóreos o prestación y autoconsumo de los servicios. Luego de algunas reformas la tasa se incrementó hasta llegar al trece por ciento, siendo este porcentaje se mantiene hasta hoy en día.¹⁴

Al realizar una comparación el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en El Salvador con el de otros países, el IVA implementado en el país debe ser visto como un modelo para otros países. La Ley del IVA contiene muy pocas exenciones: leche, granos básicos, medicinas e insumos médicos, educación y servicios de educación y servicios de salud pública, agua y electricidad.

Se diseñó un sistema para la administración del IVA, en el cual se pueden emitir reportes, con los que serán de utilidad a los administradores fiscales

¹⁴ Ibid.10.

determinar si una empresa específica está tratando de pagar un impuesto menor al que debería, también permite determinar si una empresa está declarando el número apropiado de impuestos, o en el caso que existan irregularidades en el reporte de ventas y de compras.

Los datos que se utilizan en este tipo de sistemas también pueden ser ligados a datos de los rendimientos fiscales empresariales o personales, para con ello obtener una base de datos más completa y con menos errores para determinar la mora.¹⁵

La modificación que se le realizó a la Ley del IVA se comprende de manera general en una ampliación, eso lo que se va a conocer como base tributaria. Entre estos se incluyen:

Conceptos nuevos de las transferencias grabadas entre las cuales se comprenden dietas pagos de membrecías y cuotas de participación; la clasificación de nuevos sujetos pasivos del impuesto tales como la unión de personas, socios o consorcios. La base ha sido ampliada al delimitar la aplicación del impuesto a aquellos servicios por operaciones que han sido generados en el extranjero y que han sido finalizadas dentro del territorio, tales como las llamadas telefónicas de larga distancia que entra al país. También los servicios educativos de las entidades que han sido autorizadas y han seguido los lineamientos del Ministerio de Educación.

Además, se han establecidos los límites a la deducción del crédito fiscal y para finalizar, se amplió el período de sujeción del IVA de bienes capitales nacionales de 2 a 4 años.

¹⁵ Mark Gallagher, Reformas Tributarias amplias en El Salvador (USAID; El Salvador). <http://www.uca.edu.sv/revistarealidad/archivo/4e2da47d4c317reformatributaria.pdf>

1.2.3.1 Ventajas de la ley iva

Se ve en la imposibilidad de pagar el impuesto en cascada, es decir, por la forma de aplicación se garantiza que no se pague un impuesto sobre otro impuesto.

Debido a que se establecen en la ley los procedimientos con respecto a la documentación y registro emitida entre los contribuyentes la que no está basada en la capacidad económica de cada uno, con ellos contribuye a minimizar la evasión fiscal.

Las exenciones encontradas en esta ley son muy pocas en relación con la anterior que contenía demasiadas exenciones, el impuesto no representa un gasto o un costo para los contribuyentes.

1.2.4 El código tributario en El Salvador y su entrada en vigencia

El Anteproyecto del Código Tributario se venía contemplando ya hacía algunos años, pero fue en julio del año 2000 cuando que se dio a conocer por medio de los periódicos de mayor circulación en el país, en los cuales la información hacía referencia a que el Ministerio de Hacienda presentó ante la Asamblea Legislativa, a iniciativa del entonces Presidente de la República Francisco Flores, el Anteproyecto del Código Tributario de El Salvador, con ello se pretendía hacer del conocimiento la existencia de una ley con la que se codificaría la legislación en materia tributaria en el país.

En esos momentos El Salvador era el único país de Latino América que no contaba con un Código Tributario. En la elaboración de esta ley participan funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) junto con consultores extranjeros, esto bajo el programa "Proyecto de Modernización

Fiscal", contando con la colaboración el Banco Interamericano de Desarrollo, a través del Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

El Código Tributario fue aprobado mediante D.L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del 2000, este entro en vigencia el 01 de enero del 2001.

Las principales razones por las que se aprobó son: razones legales, razones fiscales y razones económicas, las que se desarrollan a continuación.

- a) Razones legales. Debido a que la legislación con la que contaba el país en ese momento era deficiente, abonado a ello se dejaban una gran cantidad de vacíos jurídicos, que daban paso a una gran cantidad de problemas entre estos el más común era la evasión fiscal.
- b) Razones Fiscales. Con la codificación en materia tributaria, se busca tener un mayor y mejor control sobre los individuos responsables del pago de los impuestos, facilitar y agilizar el pago de los tributos haciendo que el estado logre percibir mayores ingresos, proporcionar mayores garantías al contribuyente en relación al principio de seguridad jurídica e Igualdad en materia tributaria.¹⁶
- c) Razones Económicas. En el país la mayoría de los ingresos que se perciben provienen de los impuestos, por ello era necesario que las leyes que controlan los impuestos se reformaran, con el fin de incrementar la recaudación de tributos.

Y con ello disminuir el déficit fiscal, el cual desde 1997 había tenido un crecimiento de 126 a 304 millones de dólares.

¹⁶ Aquino, "Guía para el cumplimiento de las obligaciones", 10

Con la aprobación unánime del Código Tributario por la Asamblea Legislativa, se publicaron en los periódicos del 15 de diciembre del año 2000, los siguientes comunicados explicando las razones en las que se basaron: "Después de analizar durante más de un año el anteproyecto del Código Tributario, la Asamblea Legislativa la cual aprobó ayer por unanimidad la nueva normativa. Con él se incorporan en un solo documento los diferentes impuestos y procedimientos de pago tributario que antes se encontraban en diferentes legislaciones y en forma dispersa" (La Prensa Gráfica, sección nacionales, 15 de diciembre de 2000. "Asamblea aprueba legislación tributaria" Carlos Ramos).

1.2.4.1 Código tributario y sus principales ventajas

En la ley se desarrolla, simplifica y armoniza la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley de Transferencia de Bienes Raíces, Ley de Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; debido a que se unifica el régimen sancionatorio.

- a) Facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- b) Se permite garantizar una ágil y adecuada recaudación para que estos lleguen a las arcas del Estado con lo cual podrá atender sus responsabilidades.
- c) En éste se establece un único procedimiento en materia de recaudación, discusión, determinación, devolución y cobro de los tributos, al igual que de las sanciones administrativas en el que puede dar lugar el cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales en materia tributaria.

- d) Dota a la Administración Tributaria de medios de acción para mejorar el control del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, y la dota de amplias facultades respetando las garantías constitucionales.
- e) Desarrolla los derechos que están dotados los administrados.
- f) Uno de los pilares fundamentales del código es el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.
- g) Establece figuras como dictamen fiscal, fedatarios, los cruces de información y los controles de inventarios con estas nuevas figuras permiten combatir la evasión y la elusión fiscal.

Por medio de ésta se supera radicalmente, la complejidad en que se basaba el hecho en que cada uno de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos dicha entidad se encontraba sometidas a reglas distintas y en algunas ocasiones hasta contradictorias, esta situación confundía a los obligados y a la administración misma, la administración en su aplicación y los obligados en su cumplimiento, donde la unificación en materia de procedimientos constituye la base del proceso simplificado que constituye y le complementa.

El Código Tributario propone un sistema de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias este como uno de los pilares fundamentales, para tal fin el sistema apunta la determinación privada de impuestos que realizan los propios contribuyentes mediante la declaración es que hacen aplicando el principio de buena fe a los actos dónde debe presidir las relaciones entre administración y administrado, todos estos actos se presumen verdaderos.

Se establece un esquema de gradualidad sancionadora que viene a derogar en su totalidad el régimen de sanciones que se encontraba vigente, el

régimen anterior se caracterizaba por la onerosidad de las sanciones la plica con también era muy compleja que dependía en gran manera del análisis sobre los elementos subjetivos de la conducta los que en buena medida eran inaplicables, toda vez que su aplicación dependía del improbable éxito de la tarea de su notificación, que eran regidas por normas propias del Código de Procedimiento Civiles, este era adecuado para el tipo de obligaciones propios del desarrollo alcanzado a finales del siglo XIX, pero absolutamente inadecuada para la complejidad del nuevo siglo.

En el nuevo régimen sancionador que contempla el Código Tributario este guarda proporción con el esfuerzo que debe realizar la Administración Tributaria para lograr el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del administrado.

1.2.4.2 Reformas realizadas al código tributario

Se consideró la introducción de nuevas medidas, entre éstas se introdujo la fiscalización conjunta entre Dirección General de Ingresos (DGI) y Dirección General de Aduana (DGA), a la vez se establecen infracciones obligaciones y sanciones nuevas; entre las obligaciones son destacables los requerimientos de la declaración de índole patrimonial y también las obligaciones de llevar a cabo la documentación de los servicios del contador.

El fortalecimiento de disposiciones existentes que van enfocadas a fortalecer en el control mediante diversas medidas, entre éstas existe la obligación de informar al Centro Nacional del Registro (CNR), a las municipalidades, notarios, jueces, médicos y proveedores el control de inventarios; los requisitos de los documentos legales y de los informes.

También, existen obligaciones para contadores y nuevas formas de finalizar o caducar las facultades de fiscalización, con esto nacen nuevos motivos para que se dicten medidas precautorias; como lo son la falta de colaboración, que se tengan indicios de doble contabilidad. Del mismo modo, no permitir el libre acceso a la fiscalización y la existencia de un nuevo procedimiento de cobranza de índole administrativa y judicial: cómo es en los plazos mecanismos que son utilizados como recursos.

1.2.4.3 Reformas administrativas realizadas

La Administración Tributaria implementó una serie de acciones que iban establecidas a una mejora de la manera en la cual se realizaría la recaudación, intentando hacerla más eficiente tanto dentro de los tributos internos, como también en la parte relacionada con las aduanas, dentro de estas las más relevantes son las siguientes:

- a) La creación de unidades organizativas nuevas cuya finalidad es una planificación mejorada de la fiscalización, planificación, selección de casos, estudios tributarios, supervisión y control, para la realización positiva de cada una de las competencias atribuidas a las distintas unidades.
- b) La creación de la unidad de control de precios de transferencia la finalidad de esta unidad es contrarrestar las prácticas tendientes a eludir impuestos y tributación que han sido asociadas a la operación y operaciones entre las partes que comparten vínculos entre sí a un nivel tanto interno como internacional.
- c) Implementación de herramientas tecnológicas actuales y nuevas dentro de un sistema de selección y administración de nuevos

sistemas informáticos que han sido establecidos para poder dar un mejor manejo de la información para la devolución del IVA y Renta, los dictámenes fiscales y otros relacionados.

- d) Un sistema nuevo probabilístico de gestión de riesgo dentro de las aduanas.
- e) Implementación de aduanas móviles.
- f) Acciones realizadas de manera conjunta entre DGII y DGA.

En el 2011 la Ley de Fomento de las Exportaciones, en la que se otorgaba a los exportadores considerados como no tradicionales un subsidio que equivalía al 6% del valor de las exportaciones, con la una ventaja relevante para el gobierno debido a que se realizaba un reembolso anual que equivalía a 25 millones de dólares. La derogatoria de esta ley ha obedecido principalmente a medidas para arancelarias que fueron impuestas por algunos países a los bienes que eran exportados desde El Salvador, de esta manera también por la necesidad de cumplir con los compromisos adquiridos antes la Organización Mundial del Comercio (OMC).

De una manera resumida, se puede establecer las modificaciones legales que fueron aprobadas por la Asamblea Legislativa en el último trimestre del 2009 dentro de cuatro tipos:

- a) Creación de nuevos impuestos.
- b) Aumento de tipos impositivos.
- c) Ampliación de la base tributaria.

d) Fortalecimiento de las medidas de control.

Las que vienen a presentar una importancia mayor son aquellas relacionadas con la ampliación de la base impositiva y éstas seguidas por los aumentos de las tasas.

En las reformas al Código Tributario predominan aquellas que apuntan hacia el fortalecimiento las medidas de control y la nueva introducción de obligaciones formales, para los sujetos contribuyentes, es decir son los responsables de brindarle formación tributaria necesaria para una correcta administración, además establecer las nuevas causales para dictar medidas precautorias fiscalizaciones conjuntas nuevas infracciones y sanciones y un procedimiento nuevo descentralizado del cobro administrativo.

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS E IMPUESTOS EN EL SALVADOR

Lo importante del capítulo segundo radica en que es necesario tener conocimiento sobre los diferentes sistemas tributarios que existen, así como los aspectos generales que los rodean, para tener un mejor entendimiento, por lo tanto el propósito es lograr identificar el sistema tributario en El Salvador desde sus inicios hasta la actualidad, y manejar los tipos de impuestos existentes.

2.1 Sistemas tributarios en El Salvador

2.1.1 Generalidades

Se define como Sistema Tributario, al conjunto de impuestos sistematizados entre sí, que se regulan en un país, en un determinado espacio y tiempo. De manera universal se establece la existencia de varios impuestos y no solamente de una.

Desde una concepción normativa, se comprende como un conjunto adherente, sistemático y relacionado con diferentes tipos de impuestos que regulan en una demarcación espacio temporal preestablecido dentro del cual se deben cumplir de manera imperativa diversos requisitos para el establecimiento de una estructura tributario-lógica y eficiente.¹⁷

¹⁷Manuel García González. Et. Al “Comparación de los sistemas tributarios en El Salvador y Costa Rica aplicables al sector turismo” (Tesis para obtener el grado de licenciados, en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2010), 52

La estructura tributaria debe de cumplir los siguientes objetivos para su eficiente aplicación:

- a) Su principal finalidad debe estar encaminada a los objetivos que se contemplan dentro de la política fiscal imperante en el territorio con énfasis en la equidad máxima que se pueda obtener, una menor intromisión en atención al establecimiento de los diversos recursos económicos que ayudan a la estabilidad y crecimiento económico.
- b) Reducir la cuantía de los gastos en que incurre el sistema siendo estos los que provienen del contribuyente y de la administración fiscal.
- c) Obtener un adecuado rendimiento en la recaudación de tributos, lo que conlleva la obtención de una recaudación cuyos objetivos sean cumplidos, desde el punto de vista del gasto público y a su vez de la incidencia positiva en su economía.

2.1.2 Sistemas históricos

2.1.2.1 Sistema de impuestos objetivo

Este sistema está basado en obtener utilidades con base en los objetos, pero para este sistema le es indiferente la persona a quien pertenecen las utilidades que se producen con dichos objetos, este sistema parte de la ventaja en que cual tipo de asuntos del contribuyente, no son del interés de parte de la administración pública, ello conlleva a que cualquier abstención psíquica, para no hacer efectivo el pago de los impuestos, este sistema también posee la desventaja de un eficaz tributo sobre el rendimiento del

trabajo cuando es una mayoría la que subsiste de él, y no se toma en cuenta la capacidad de contribución.¹⁸

2.1.2.2 El Sistema de impuesto personal

Este sistema nace impulsado, debido a los principios de justicia social, ya que en este se toma en cuenta a la persona como médula de las relaciones jurídicas, y ya no se basa en un conjunto de cosas. En este sistema impera el impuesto progresivo (es aquel impuesto por el cual la tasa impositiva aumenta a medida que la tasa imponible va en aumento, que va encaminada a la redistribución de los ingresos y gastos), a la renta de las personas físicas, en este tipo de impuestos se pueden gravar el patrimonio y la herencia, su principal desventaja radica en que no se ha establecido consistentemente la definición de renta imponible como hecho generador, la cual es la base para que exista la obligación al pago del impuesto.¹⁹

2.2 Modelos de recaudación fiscal

2.2.1 Modelo de rentas (informe Carter)

Este modelo de rentas se encuentra contenido en el llamado Informe Carter, el que se realizó en Canadá, en el año 1966.

Este modelo consiste en un impuesto el que se encuentra integrado sobre la renta de las personas físicas, en el que forman parte: a) La imposición de la renta sobre las personas físicas, b) La imposición de la renta sobre personas

¹⁸Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario; Consideraciones Económicas Y Jurídicas*, tomo I, 3° ed, (Argentina; de Palma, edit. Astrea 1996), 60.

¹⁹Ibíd., 61.

jurídicas, c) Imposición sobre las ganancias del capital. d) La imposición sobre las donaciones y sucesiones.

Este debía ser un impuesto único sobre la renta de las personas físicas, las que debían ser residentes, lo que supondría la modificación de la imposición directa básica, excepto la imposición sobre la renta de personas no residentes

Se trata por tanto de un impuesto personal sobre la renta integrada, de base amplia, la que se encuentra apoyada por el concepto de renta fiscal de Robert Haig y de Henry Simons, ellos precedieron y fundamentaron el concepto que se adoptó en el informe Carter.

En este concepto se apoyan la gran mayoría de los impuestos sobre la renta de hoy en día. Según explica Sevilla: *“Este concepto de renta define a la misma como la suma algebraica de los gastos de consumo efectuados por el sujeto a lo largo del periodo a que se extiende la medición de la renta, más la variación neta experimentada durante ese periodo, en el valor de su patrimonio”*.²⁰

Los elementos que conforman la renta según el Informe Carter, en el que se deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones²¹:

- a) Rendimientos netos procedentes del trabajo.
- b) Rendimientos netos procedentes del capital.

²⁰ Luis Corral Guerrero, *Las formas naturales de la Renta: Estructura del Sistema Impositivo* (España: Universidad Complutense de Madrid, 2000), 516-528.

²¹ Magín Pont Mestre *Tributos y empresas* (España: Barcelona, Universidad de Barcelona Edit UB, 2004) 89, https://books.google.com.sv/books?id=HJy4q71gnFUC&pg=PA513&lpg=PA513&dq=modelo+de+rentas+informe+carter&source=bl&ots=5Z_kJQL3PG&sig=1FqZJJ4Od5VMBxbUBHwgnBYSBVs&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj9zY-ew-3VAhVC4iYKHQKKDcUQ6AEIMzAD#v=onepage&q=modelo%20de%20rentas%20informe%20carter&f=false

- c) Rendimientos netos procedentes de actividades que combinan trabajo y capital (empresariales, profesionales, etc.).
- d) Transferencias recibidas por el sujeto pasivo y cuasi transferencia, donde por ejemplo se puede ubicar las donaciones, herencias, premios, pensiones, etc.
- e) Ganancias de capital netas reflejadas en el patrimonio del individuo.

2.2.2 Modelo de consumo (Kaldor y J.E)

Este modelo de gasto está comprendido en dos informes de origen británico que llevan los nombres del economista Kaldor (1955), y del profesor Meade (1978).

En los informes se reflexiona que el indicador fundamental para medir la capacidad económica de la persona física, se debe medir desde la perspectiva del consumo en el periodo impositivo, este calculado a partir de la renta, al que se le denomina como impuesto personal sobre el gasto de consumo.

Luis Corral lo define de la siguiente manera: *“Como aquel que grava parte de renta que se dedica al gasto personal, siendo prácticamente el consumo del sujeto, por ende, constituye el objeto de gravamen de este impuesto”*.

En este modelo no se grava el ahorro, por lo que se originan cuatro efectos fundamentales:

- a) Un mayor crecimiento económico.
- b) La exoneración total de “la renta invertida hasta su transmisión inter-generacional”.

- c) El acopio de la masa patrimonial, haciéndose preciso entonces el impuesto sobre el patrimonio.

Existen otros argumentos en favor de no gravar la renta ahorrada, está basada en la aportación de capital al servicio de la comunidad. Por otra parte, la renta consumida involucra un gasto del fondo común para provecho personal.²²

Está basado en la sustitución personal de la obligación del individuo sobre la renta por un impuesto personal al consumo, su característica principal es que el impuesto personal es altamente progresivo, sobre el gasto total.

2.2.3 Modelo mixto (Gerson da Silva)

Existe un equilibrio en la distribución de la carga tributaria, la tributación a la renta y al consumo.

- a) Elección de los medios supone la previa definición de los fines.
- b) Impuesto al consumo al valor agregado sin exenciones.

2.2.4 La obligación tributaria

La obligación tributaria es una prestación jurídica de carácter patrimonial, que constituye una obligación de dar, este dar debe consistir en sumas dinerarias en la generalidad de los casos o cantidades de cosas, que podrían darse en las situaciones poco frecuentes en el que el tributo es fijado en especie, pero esta siempre es una obligación de dar.

²² Corral, *Las formas naturales de la Renta*, 528.

El concepto de los doctrinarios en común expresa que la obligación tributaria *"es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley"*.

Es de derecho público, dado que es una potestad del Estado quien actúa en su poder de imperio.

2.3 Generalidades de los impuestos

2.3.1 Definición de impuesto

El artículo 11 del Código Tributario define como tributo a las obligaciones que establece el Estado, en el ejercicio de su poder cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

El impuesto aquel determinado en la ley positiva, es exigido por el estado a quienes se hayan situaciones consideradas por la ley y que cumplen con el hecho generador determinado en esta misma, es decir, el hecho imponible.²³

"Son impuestos las prestaciones en dinero, las cuales son exigidas por el estado mediante una ley en virtud de la potestad de imperio, para aquellos que se hallan en situaciones consideradas como hechos imponibles, estos hechos deben ser ajenos a toda actividad estatal vinculada con la obligación"²⁴

²³Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* 2º ed., (Argentina; Astrea, 2005) 157.

²⁴José Alberto Espinosa, *Manual de Derecho Tributario* 2ºed. (Argentina; córdoba Editadvucatus, 2004), 20

Por lo que determinamos como impuesto:

- a) Es una obligación de dar dinero o cosa, en la actualidad la obligación de pagar impuesto se realiza predominantemente en dinero, aun así, existen legislaciones en donde esta se puede satisfacer en cosas.
- b) Es una obligación emanada de poder de imperio del Estado, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacer efectivo su cumplimiento, para el caso de realizar la obligación se impone una sanción.
- c) La obligación está plasmada y exigida por virtud de una ley previamente aprobada.
- d) La obligación del pago de impuestos es aplicable a personas naturales y personas jurídicas, que se encuentren en la más variada de situaciones que estén previstas previamente en la ley, como puede ser tener una determinada capacidad económica, la realización de ciertos actos de carácter económico, etc.
- e) En relación a los actos descritos en la norma deben ser estos ajenos a toda la actividad que realiza el Estado vinculante.

2.3.1.1 Naturaleza jurídica

Debido a que está considerada como una institución del derecho público cuya justificación se da en base a su requerimiento que al producirse el estado va a satisfacer las necesidades sociales que corren a cargo del mismo.

En las teorías se puede encontrar la privatista está consiguió el impuesto como una carga real que graba de manera general el inmueble también contamos con la doctrina contractualista esta equipara al impuesto como un contrato de manera bilateral cuyos sujetos es el Estado y los particulares por la cual o quienes proporcionan los servicios públicos y los otros los medios pecuniarios que serán utilizados para cubrirlos de esta manera se traslada al campo jurídico la conocida en la doctrina como la contraprestación de servicios.

Por lo tanto, son basadas en derecho público, el cual tienden a explicar el impuesto como una obligación de manera unilateral y que éste se establece de manera coercitiva por el Estado y es con virtud del derecho de soberanía o el poder de imperio con el que se encuentra dotado, este concepto es aceptado de manera general por las teorías modernas.

En ese sentido el maestro italiano de las finanzas públicas intenta de una manera conciliatoria enmarcar la doctrina contractualista de índole privada con la de índole pública esto lo logra al admitir la manifestación unilateral del impuesto debido a que éste es establecido únicamente por la voluntad del supuesto Estado a causa de la soberanía del mismo pero el autor tiene que complementarlo o agregar un elemento extra la supuesta aprobación del contribuyente manifestada mediante el cuerpo legislativo que es el que sanciona la ley tributaria.

Por lo tanto, para que el Estado pueda aplicar un impuesto los particulares que son los que son llamados a pagar de fin de cumplir el requisito de la posesión de la riqueza o la manifestación de su capacidad económica ya sea está porque el objeto gravado es de su propiedad individual o por qué el ingreso que se obtuvo a largo del ejercicio fiscal es resultado de su actividad

legítima por lo tanto es necesario reconocer la propiedad privada de los bienes.

En cuál indica un sistema político de manera determinada es completamente imposible una norma tributaria que sirva o que sea eficaz los particulares no cuentan con viene para ponerla y es en el sistema tributario en el cual se deben satisfacer las obligaciones de índole dineraria que tienden a emanar del tributo porque es el estado el que necesita dicho aporte para poder destinarlo al cumplimiento de sus objetivos esenciales y también de aquellos que aunque no sean esenciales la comunidad los deja a cargo del Estado debido a que el principio y el fin debe ser la persona humana.

2.3.2 Clasificación de impuestos

Ya se ha establecido una gran cantidad de clasificaciones de impuestos, casi todas estas no han sido señaladas por la trascendencia política que se tiene, y han sido poco trascendentes debido a sus orígenes, desde el punto de vista jurídico son pocas las que interesan entre ellas están las siguientes.

2.3.2.1 Impuestos directos e indirectos

Es la más utilizada y divulgada a lo largo de la historia, pero también es la que posee mayor imprecisión. En el campo doctrinal Mill los definió así: *“Impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se desea o se pretende que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que este se indemnizara a expensas de alguna otra; así por ejemplo los derechos de aduanas”*.²⁵

²⁵ Valdez, *Curso de Derecho Tributario*, 60.

Para la determinación del Impuesto Directo se deben utilizar diversos criterios, como lo es el económico de traslación e incidencia que a continuación se explican de manera general:

- a) Criterio Económico de traslación e incidencia: En base a este criterio serán impuestos directos aquellos que no se pueden trasladar de ninguna manera, e impuestos indirectos serán aquellos que, si se pueden trasladar a otro individuo, esto referido a que el elemento de traslación depende de una variable de factores.²⁶

- b) Criterio Administrativo: Señalado por Foville y Allix, ellos afirman que son impuestos directos todos aquellos que son recaudados conforme a listas como la inscripción de los contribuyentes ante la administración, se debe hacer referencia a la situación de la masa patrimonial que será gravada y la forma en que se manifestara la capacidad contributiva, que gravan periódicamente situaciones. Los impuestos indirectos no son incluidos en ninguna lista ya que no son periódicos y no están registrados por la administración, siendo estos accidentales como los de consumo.

- c) Criterio que exteriorizan la capacidad contributiva: Este elemento fue defendido por Griziotti, el estableció que los impuestos son directos cuando extraen el tributo de manera inmediata del patrimonio o del rédito, es decir que gravan todo el patrimonio acumulado de manera general, considerado esto como una verdadera capacidad contributiva; los indirectos serán aquellos que gravan el gasto o el consumo o la transferencia de riqueza.

²⁶ García, *Derecho Tributario*, 70

- d) Criterio en base a la situación estática o dinámica de la riqueza gravada: Definen que los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independientemente del uso, es decir que lo más importante y sobre lo que recae el impuesto es sobre la masa patrimonial obtenida, en tanto que los indirectos no gravan la riqueza por sí solo, se gravan únicamente cuando esa riqueza es utilizada en circunstancias que la ley prevé como generadoras de impuestos.²⁷

- e) Criterio Pragmático: En este elemento hace referencia literal de cuáles serán los impuestos directos. Para el caso de Cosciani quien explica que serán directos aquellos que adjudicados al rédito o la posesión de su masa patrimonial.

En El Salvador se encuentran regulados los siguientes impuestos en cuanto a Directos e Indirectos se refiere, los cuales están definidos de la siguiente manera.

Serán de la competencia de la Dirección General de Contribuciones Indirectas todas las cuestiones relacionadas con los impuestos sobre licores; el impuesto sobre cigarrillos elaborados en el país e importados; el impuesto sobre el azúcar de consumo interno; el impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos; el impuesto sobre primas de seguros sobre la vida; el impuesto sobre fósforos fabricados en el país; el impuesto compensatorio de la cuota de Beneficencia Pública; el control de las Especies Fiscales; y el control de la exportación de azúcar y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones Directas.

²⁷ *Ibíd.*

La Dirección general de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al impuesto sobre la renta: al impuesto de vialidad; al gravamen de las sucesiones; al impuesto sobre donaciones; al impuesto de saneamiento y pavimentación; al registro y matrícula de comercio.²⁸

2.3.2.2 Impuestos personales o subjetivos y reales u objetivos

Existen cuatro criterios clasificatorios para estos impuestos²⁹. En primer lugar, denomina personales a los impuestos en el cual el contribuyente es quien colabora y proporciona al fisco los documentos que contienen declaraciones juradas, inscripciones en registros o padrones, en cuanto a los reales son aquellos en los que no existe ningún tipo de colaboración administrativa ya que no se documentan por parte del sujeto.

El segundo criterio está referido a la técnica legislativa, que es utilizada para definir cuáles son los elementos subjetivos y objetivos que se tomaran en cuenta para definir los hechos generadores de impuestos. Serán personales los hechos generadores cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente tomando en cuenta el aspecto objetivo del hecho imponible, serán reales aquellos en los que en la ley el legislador no ha definido ni menciona al sujeto pasivo el cual surge en base al carácter y naturaleza del hecho imponible objetivo.

El tercer criterio tiene a la base, el carácter jurídico este define como impuestos reales las obligaciones que están dotadas sobre una garantía real

²⁸Ercely de los Ángeles Alas Menjívar, Et. Al “*Eficacia de los tributos como fuente de ingreso público en El Salvador*” (Tesis para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010) ,175

²⁹ibíd.

sobre los bienes comprendidos y definidos en el objeto de los hechos generadores de impuestos y define como personales a los que no cuentan con esta garantía.

En el cuarto criterio, se considera que los impuestos personales procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas no tomando en cuenta la cuantía del gravamen basadas en la capacidad económica con la que cuenta el contribuyente, por otra parte, los impuestos reales son los que fijan como hecho imponible todas aquellas manifestaciones de riquezas sin tomar en cuenta ninguna circunstancia personal del contribuyente.³⁰

No obstante, en la práctica el esquema de estos impuestos no se presenta con tanta exactitud. La Administración cuenta con muchas dificultades para poder controlar y determinar con prontitud y eficacia las rentas que son obtenidas por los contribuyentes, debido a esto la tendencia de los contribuyentes para evadir impuestos es notoria en gran medida, ello ha traído consigo como consecuencia la introducción de elementos reales en los impuestos personales a fin de evitar la evasión de impuestos.³¹

2.3.2.3 Impuestos proporcionales y progresivos

Los impuestos proporcionales se definen como aquellos en los que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada, los progresivos son aquellos en el cual el valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta. En la forma de aplicación de este impuesto proporcional es al que se le asigna una alícuota específica, en cambio el impuesto progresivo es en donde la alícuota va aumentando a medida que aumenta el monto gravado.

³⁰ García, *Derecho Tributario*, 70

³¹ Valdez, *Curso de Derecho Tributario*, 60.

Habitualmente la base imponible es un valor referente al ingreso total, renta o ganancias de un individuo o un agente económico.

Estos tipos de impuestos se basan en manifestaciones de tipo económica, ya que en los impuestos regresivos la tarifa que el contribuyente debe hacer efectiva no guarda ningún tipo de relación con la riqueza que posee; es decir que estos a todos, ya que son los llamados impuestos indirectos. En los impuestos progresivos, “se tiene en cuenta la capacidad económica del individuo, de manera sencilla se podría decir que los que poseen menos riqueza pagan menos que los que poseen mayor riqueza porque ellos poseen mayor capacidad contributiva.”³²

La distinción hecha debe estar íntimamente ligada a principios de justicia tributaria, especialmente con el de igualdad ante la carga tributaria que se impone.

El problema que se plantea en esta clasificación está basado en que si esta se logra mediante la proporcionalidad o la progresividad. La adopción de la proporcionalidad ha hecho, indiscutible en los impuestos contemporáneos de derecho.³³

2.3.2.4 Impuestos ordinarios y extraordinarios

Se dividen en ordinarios y extraordinarios debido a la periodicidad o por su perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Los que se repiten anualmente con periodicidad regular, o se rigen hasta que son derogados, pero que han nacido para permanecer, pero con el paso del

³²Alas, “*Eficacia de los tributos*”, 176

³³ Valdez, *Curso de Derecho Tributario*, 59.

tiempo y las exigencias del mundo cambiante es necesario fijar otras leyes, estas son ordinarias. Los impuestos que surgen en periodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, son extraordinarios y que solo existen por un tiempo determinado.³⁴

Antiguamente estas solo se usaron para casos en los cuales se vivía una emergencia nacional tal es el caso de las catástrofes, guerras y otras emergencias sociales.

2.3.2.4.1 La tasa

En el art. 14 C.T. hace referencia a que tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. El art. 5 L.G.T.M establece que son Tasas Municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios.

Doctrinariamente la tasa se define como la contraprestación económica que realizan los usuarios de un servicio prestado por el Estado, la tasa por tanto no es un impuesto en sí, si no el pago que la persona realiza por la utilización de un servicio, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar por el servicio.

La prestación del servicio debe ser prestada por la administración pública y no brindada por un particular, además debe existir proporcionalidad con el costo del servicio prestado por lo que debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva del administrad, es tributo una tasa cuando en calidad de contribuyente se solicita la prestación de un servicio y por esa acción nace una obligación de contraprestación.

³⁴ García, *Derecho Tributario*, 68

2.3.2.4.2 Las contribuciones especiales

En las contribuciones especiales el hecho generador consiste en la prestación pecuniaria obligatoria que exige el Estado a una persona o conjunto de personas para el financiamiento de determinadas actividades que desarrollará la administración pública con las cuales se obtendrán beneficios o se incrementaran sus bienes patrimoniales.

Las actividades que realiza el Estado, específicamente será para la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos locales de esta forma el contribuyente también se beneficia del desarrollo de estas actividades. Según el art. 15 inc. 1 C.T. comparte la definición de tributo como aquel cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades gubernamentales en donde la materialización de la obra a desarrollar no debe tener un destino diferente para la cual ha sido destinada.

La contribución de mejoras que es la costeadada por la obra pública donde se produce una valorización inmobiliaria que tiene como un límite total el gasto realizado y como límite individual al incremento de valor del inmueble beneficiado; partiendo de las obras que el Estado realice es que las personas que resultan beneficiadas son las obligadas a pagar, por el aumento al valor de los inmuebles ya que las obras realizadas podrías ser el mantenimiento de plazas, mejoras o pavimentación de calles, mejoras en el alumbrado eléctrico.

En el caso de las contribuciones para la seguridad social que es la prestación a cargo de los patronos integrantes de los grupos que se beneficiaran, que están destinadas a la financiación del servicio de salud y previsión social,

serán asignadas por ley, para estos casos la cuantía debe ser establecida hasta un máximo.

2.4 Relación jurídica tributaria

En referencias pasadas a la potestad tributaria del Estado como manifestación de poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establece de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, genera un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria.

La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.³⁵

2.5 Los sujetos de relación jurídica tributaria

2.5.1 El sujeto activo de la obligación tributaria

En el Art. 19 C.T se establece que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente acreedor del tributo.

³⁵Alejandro Nájera Martínez, *Derecho Tributario*, (México; Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado, 2012), 30.

La doctrina define al sujeto activo como aquel quien ostenta la titularidad del derecho de crédito tributario, es decir, la titularidad de los poderes de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo y esta solo corresponde al Estado, quien por conducto de la Administración Pública ejerce tales poderes jurídicos. La posición activa dentro de la obligación tributaria se singulariza una vez que el hecho generador de esta última se ha dado en la realidad, y sin esta no puede darse la existencia de sujeto activo alguno, pues en tal caso se arriba al absurdo de afirmar la existencia del sujeto activo de la nada.

2.5.2 El sujeto pasivo de la obligación tributaria

En el Art. 30 C.T se considera sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias; sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

Al realizar un estudio de la relación jurídico tributaria se sostiene que bajo la expresión se hace reseña a una multitud de relaciones jurídicas de contenido tributario que guían en torno a una relación que respecto de alguna de ellas tiene el estado de principal y proporción a las restantes suplente que se rige en el núcleo en el entorno al cual giran. También se sostiene que la relación más importante o principal es justo aquella que se forma por la obligación de pago del tributo a cargo del sujeto responsable del pago del impuesto y por el derecho de exigir su cumplimiento a favor de la Administración Tributaria. Según doctrinarios existen diversas clasificaciones de sujetos pasivos

Doctrinariamente, señala que “no siempre coincide el sujeto pasivo de la obligación tributaria, con el sujeto del tributo, reconociendo que en la mayoría de los casos se da la coincidencia. En ciertos casos el derecho financiero

atribuye la responsabilidad de las obligaciones fiscales, a personas que son extrañas a la relación tributaria propiamente dicha, produciéndose por ello la diferencia entre lo que se llama deudores así también con el nombre de responsables”³⁶.

La doctrina italiana, admite la existencia de un obligado principal (deudor), de su reemplazante total (sustituto) o de quien asume una responsabilidad paralela (responsable). El sustituto es deudor por deuda propia, y no un responsable por deuda ajena; en el caso del responsable es la persona obligada por disposición del legislador al pago del impuesto, en forma conjunta con el sujeto pasivo de la obligación. Puede concluirse que el sustituto ocupa el lugar del deudor principal, y el responsable actúa paralelamente al deudor o contribuyente, sea en forma solidaria o subsidiaria; el responsable solo responde de la deuda, y el sustituto responde de la deuda y de las obligaciones formales.

Existe una gran diversidad de doctrinas sobre los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal, entre las cuales están:

- a) Se dividen a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: Contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujeto pasivo por deuda ajena), posición que adoptó el legislador en la ley en estudio.
- b) Otra corriente doctrinal, considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujeto pasivo a los restantes pagadores.

³⁶ ibíd.

- c) Una postura estima que únicamente revisten la calidad de sujeto pasivo, el contribuyente y el sustituto. Se excluye al responsable como sujeto pasivo.

Así como éstas existen otras corrientes. La posición adoptada por el último autor citado, es la más acertada, ya que abarca la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, definiéndolos así:

Como primer elemento al contribuyente: es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Siendo éste el que realiza el hecho imponible, es deudor a título propio.

Como segundo elemento al sustituto: es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es por tanto quien paga en lugar del contribuyente.

Como tercer elemento al responsable Solidario: es el tercero hablando en términos jurídicos, como también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario, es entonces un sujeto pasivo a título ajeno, que se encuentra "al lado del contribuyente".

Se, concluye que no habría inconveniente en que el responsable solidario y el sustituto fueran objeto de una denominación común. Esto no sería del todo

objetable, siempre y cuando a la palabra elegida, por ejemplo “responsable” se le adicionara el adjetivo identificador. Debiendo decir entonces, “responsable solidario” y “responsable sustituto”. Con ello, según el autor que se comenta, la división tripartita se resume a dos especies de sujetos: el contribuyente y los responsables.

En este punto coinciden las posturas de los autores argentinos consultados, ya que, al decir que, existen dos categorías: el deudor (que es el mismo contribuyente para Villegas) quien debe satisfacer la obligación a título propio, y el responsable en sus dos versiones: solidario o sustituto, quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución. La diferencia es pues terminológica; en ambos casos se refiere sustancialmente al mismo concepto.

2.5.2.1 Solidaridad tributaria

De acuerdo a la legislación en el art. 31 C.T. establece que serán los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, serán responsables en forma solidaria del cumplimiento de la obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria.

Los casos que se presenten por solidaridad deben estar expresamente establecidos en la ley. La solidaridad produce efectos, los cuales se citan a continuación:

El cumplimiento de la obligación tributaria podrá ser exigida a cualquiera de los obligados solidariamente; si uno de los obligados cumple con la totalidad de la obligación tributaria libera a los demás; si uno de los obligados al

cumplimiento de la obligación tributaria cumple con su deber formal, no libera a los demás responsables, cuando por disposición legal expresa se exija que los demás también los cumplan.

2.5.2.2 Sujeto contribuyente

En el Art. 38 C.T en donde se dice que son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Entre los sujetos que asumen la situación de pasivos dentro de la relación jurídico tributaria, por ser titulares todos ellos de una deuda, sobresale la del sujeto pasivo contribuyente, esto porque en virtud de que en ocasiones el surgimiento de la condición de determinadas especies de sujeto pasivo, por ejemplo, obligado subsidiario, solo será posible en la medida que exista alguien con el carácter de sujeto contribuyente, de no existir este no podrá surgir aquel.³⁷

Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. En la legislación se preceptúa que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

³⁷Antonio Jiménez González, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10 ed. (México: Edit, Cengage LearningLatinAmerica, 2004), 328, 329.

Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho, u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

2.5.2.3 El deudor tributario

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

2.5.2.3.1 Contribuyente

Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre.

En la legislación se preceptúa que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos,

sociedades de hecho, u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias³⁸.

2.5.2.3.2 Responsable

Establece el Art. 42 del Código Tributario: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

2.5.2.3.3 Responsables solidarios

Éste es el tercero ajeno al nacimiento del hecho generador del impuesto, pero que por disposición legal, se le ordena colocarse en forma solidaria con el obligado principal o sea el contribuyente del impuesto.

La responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria). Nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Es necesario anotar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria: Arts. 43, 44, 49, 50 y 51 C.T.

Solidaridad entre contribuyentes, cuando la realización del hecho imponible es atribuida a varios sujetos pasivos, cada uno de los cuales actúa a título de contribuyente.

³⁸ Código Tributario, (Asamblea Legislativa de El Salvador numero de diario oficial 241, numero de tomo 349, 2001).

Solidaridad entre el contribuyente, y el tercero ajeno a la realización del hecho imponible, cuando coexisten el responsable por deuda propia o destinatario legal tributario y el tercero extraño a la realización del hecho imponible. Art. 41 C.T.

2.5.2.3.4 Responsables sustitutos

Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho generador que sin embargo, y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando totalmente al contribuyente del impuesto, se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible.

2.5.2.3.5 Responsable por sucesión

La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba. Art. 40C.T.

Existe la posibilidad que se dé el fraccionamiento del impuesto que se adeuda por una sucesión, este podrá dividirse entre los herederos o legatarios, cuando lo pida cualquiera de los interesados, a prorrata de sus derechos en la sucesión, y debidamente se garantice el interés fiscal, esto atendiendo a lo establecido en los Art. 43 y 44 C.T

2.5.2.3.6 Responsables por representación

El art. 43 C.T. establece a los responsables solidarios en calidad de representantes a cualquiera de las personas a las que se hace referencia en

el precepto jurídico y que hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión de los impuestos, y que se mencionan a continuación:

- a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces;
- b) Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión;
- c) Los mandatarios respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administren o dispongan durante el período de su administración;
- d) Los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones;
- e) El contratante local y el representante del conjunto cultural, artístico, deportivo o similar domiciliado o no, sea integrante o no del mismo, y que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjunto, a nombre de éste;
- f) Los que administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas y de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- g) El fiduciario respecto del fideicomiso;
- h) Los curadores especiales en el caso de los ausentes y los curadores de la herencia yacente;
- i) Los herederos por los impuestos a cargo de la sucesión; y,

- j) El representante de las uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho o cualquiera que fuera su denominación.

La responsabilidad es limitada, respondiendo únicamente por los bienes o patrimonios que administren, con la excepción en la que el representante hubiera actuado con dolo, culpa o negligencia grave, en tal caso deberá responder solidariamente con sus bienes hasta el monto al cual asciende la deuda tributaria.

2.5.3 Agentes de retención y percepción

El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco por concepto de tributo, por ejemplo, un empleador respecto a los dineros que debe pagar a sus trabajadores en el caso del impuesto a la Renta.

Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido.

Arts. 47 y 48 C.T. El agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito partícula.

2.5.2.3 Representación del sujeto pasivo ante la administración tributaria

Las personas naturales pueden actuar ante la Administración Tributaria mediante dos figuras; la primera es haciéndolo personalmente y la segunda mediante sus representantes o por medio de apoderado acreditado debidamente.

En el caso de las personas jurídicas, podrán actuar de acuerdo con las disposiciones pertinentes, y que ejerzan su representación legal, la cual deberá ser debidamente comprobada.

Para la actuación de los suplentes de dichos representantes, será necesario demostrar la ausencia temporal o definitiva del sujeto sobre el cual recae la configuración del hecho generador y la comprobación de su acreditamiento.

Los fideicomisos, sucesiones y los sujetos pasivos que carecen de personalidad jurídica, actuarán a través de quienes ejerzan su dirección o administración, o quienes tengan disponibilidad sobre el patrimonio de los mismos. En el caso que los contribuyentes hayan nombrado un representante o apoderado, la Administración Tributaria deberá dirigirse a este.

Para que la representación mediante representante surta efectos se debe acreditar suficientemente mediante la presentación de la escritura en la que conste el punto de acta de elección y la credencial inscrita y se haya mostrado parte en el proceso, cuando se trata de apoderado se debe presentar poder amplio y suficiente por notario o por funcionario competente, el cual debe contener en forma clara y expresa la gestión que se le encomienda realizar. La revocación del poder de representación sólo surtirá efectos frente a la administración tributaria cuando ello se haga del conocimiento de ésta por parte del sujeto pasivo por escrito.

2.6 El hecho imponible

Presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley configuradora de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Negocios, actos o circunstancias de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.³⁹

Supuesto de naturaleza jurídica o económica legalmente establecido para configurar cada impuesto y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación de tributar.⁴⁰

La fuente de la obligación de pagar tributos es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria. Mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada "hecho imponible", y entonces ése pasa a ser un concepto jurídico. Mientras no esté vertido en ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación tributaria. A su vez, la ley debe atenerse a las disposiciones Constitucionales, y el poder judicial debe velar para que no se viole ese acatamiento de la ley a la Constitución en sus postulados esenciales.

El hecho imponible visto como hipótesis legal condicionante tributaria, en ella se pueden describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal como lo son los impuestos, o también puede incluir una relación entre el destinatario del tributo y una actividad de carácter administrativo o jurisdiccional que podrían ser las tasas, o en ella se podría incluir un beneficio derivado de un gasto o una actividad del Estado, como podrían ser las contribuciones especiales.

³⁹ González, *Lecciones de Derecho Tributario*, 354

⁴⁰ Enciclopedia Económica, *Diccionario* (España,2015) 45 [https:// www.economia48.com](https://www.economia48.com)

El acaecimiento del hecho imponible trae como principal consecuencia la obligación de pagar un tributo al Fisco.

En los tributos, el hecho imponible es una situación o hecho que está caracterizado por la idoneidad como índice de capacidad contributiva. El hecho imponible debe contener de manera indispensable, en primer lugar la descripción de un hecho o situaciones, los datos necesarios para individualizar a la persona que deberá realizar el hecho descrito o encuadrarse en la situación descrita en la ley objetiva, el monto en el que debe configurarse la realización del hecho imponible, es decir un aspecto temporal.

2.6.1 Estructura del hecho imponible

2.6.1.1 Elemento material, el objeto del tributo

El hecho imponible presenta una estructura en la cual se puede diferenciar varios elementos, cuyo análisis debe ser realizado separadamente.

Entre estos elementos aparece, en primer lugar, el de carácter material, que viene a coincidir con la riqueza o manifestación de la capacidad económica incorporada en el propio hecho imponiblese podría señalar que este es el núcleo del hecho imponible.

Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible. Este elemento siempre supone un verbo (es un hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer).

2.6.1.1.1 Elemento subjetivo

Se entiende como tal, según la doctrina que ha introducido este método de análisis, como es A.D, la relación de hecho o jurídica en que debe encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo.

En primer lugar, el sujeto pasivo obligado por excelencia es el que denominamos contribuyente. Este es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que, de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza, además es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina "contribuyente de derecho".

En los casos en que la ley no lo mencione expresamente o que mencione a una serie de sujetos, se suele distinguir entre aquel que realiza el hecho imponible o al cual este hecho es atribuible por naturaleza o como propio, de todos aquellos a los que se les atribuye la responsabilidad de este hecho únicamente en razón de una norma legal.

Entonces, se distingue entre el sujeto pasivo principal, que es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible, es decir, que el contribuyente es tal en el caso en el que la ley lo establezca expresamente, como en el que la ley nada diga al respecto; mientras que los demás sujetos pasivos se los considera así solamente en virtud de una expresión legal.

2.6.1.1.2 Elemento espacial

El hecho imponible presenta lógicamente una dimensión espacial, una relación con el ordenamiento establecida con los criterios territoriales.

En función del elemento o dimensión espacial, los hechos imponibles pueden distinguirse según que tengan relación con el territorio de un solo ente público impositor o acreedor o con más de uno.

Los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben ser delimitados territorialmente, para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal.

Como alternativa a este criterio territorial, la ley puede adoptar otro criterio limitador: el ámbito social formado por la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad tributaria.

2.6.1.1.3 Elemento temporal

Este es un elemento de singular importancia en su estructura. Se puede prestar atención en diferentes estudios sobre el tributo como elemento esencial de este de forma separada respecto del hecho imponible, aunque en realidad como se establece, es un elemento de su estructura.⁴¹

Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, concretan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo. En relación con este tema se puede decir que los hechos imponibles pueden ser circunstancias de verificación instantánea, o en otros casos abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo.

⁴¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y económico; parte general*, 8 ed. (Argentina; Editorial Civitas), 131.

También hay casos en los que el hecho imponible representa fenómenos que se identifican con los ejercicios anuales, muestra de esto es el Impuesto Sobre la Renta; en él el legislador puede elegir como período de imputación el ejercicio anual comercial o bien otro que considere como término fiscal en el cual termina un ejercicio en específico para cada uno de los casos que se haya establecido previamente.

2.7 Nacimiento de la obligación tributaria

Se debe partir afirmando que la obligación tributaria, nace de la ley, “en el derecho positivo vigente están detallados los supuestos que dan origen al nacimiento de dicha obligación, que exige a todos aquellos pasivos, contribuyentes, el cumplimiento de la ley, la cual contiene normas impersonales, abstractas y de observación general.”⁴²

Puede afirmarse que la obligación tributaria atendiendo a su fuente pertenece a la categoría de las obligaciones ex lege, es decir nace por disposición de la ley, una vez que se adecua al supuesto previo en ella, por tanto, en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de relevancia constitutiva de la obligación es entonces que la obligación tributaria encuentra su nacimiento en la ley y es por eso que es considerada una obligación ex lege, esta obligación se diferencia por ejemplo de una obligación emanada de un contrato civil (obligación de derecho privado) en que esta la constituyen las partes, al contrario es la obligación tributaria porque esta nace de la ley y la voluntad de las partes carece de relevancia para su nacimiento, aunque de igual manera hay obligaciones civiles que su nacimiento está en la ley como el proporcionar alimentos por ejemplo.

⁴²Alejandro Boeta Vega, *Derecho fiscal teoría y práctica* 2 edición (México; Porrúa 1992) 47

El nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad son dos hechos y etapas diferentes, y como tal ocurren en momentos distintos; mientras que la obligación tributaria nace cuando ocurre el acaecimiento del hecho previsto en la ley (Hipótesis de incidencia tributaria o hecho imponible) como generador de dicha obligación, esta tendrá la calidad de exigible desde algunos de los momentos indicados.

En todo impuesto debe señalarse la hipótesis de incidencia tributaria, señalando que es el supuesto de hecho definido en forma abstracta por la ley, que, llevado a cabo por un sujeto designado por ella, en el lugar determinado por la misma, genera la obligación de pagar el tributo en este sentido, realizado el análisis con respecto a la obligación ex lege, analizando las fases en que el derecho se manifiesta en el ámbito tributario.

- a) Primera fase. El ente público establece normativamente, por vía legislativa las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias, (situaciones que, en sentido jurídico, se convierten así por asumirlas la norma en supuesto de hecho de la obligación).
- b) Segunda fase: el ente público se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo los presupuestos legales de la imposición.

Las fases que se menciona son claras, la primera trata en que el Estado establece en el marco normativo a través del legislador las situaciones que se asociara al nacimiento de la obligación tributaria, la segunda habla que las pretensiones del Estado para la obtención de las cuotas tributarias, la

relación entre el derecho y el tributo a la que hacemos referencia atraviesa por tres fases fundamentales.

- a) Fase Constitucional: se caracteriza por la previsión constitucional de los tributos.

La base de esta fase es que en ella se encuentran establecidos los principios de justicia fiscal

- b) Fase Legislativa: se agota esta etapa con el obedecimiento del legislador al mandato constitucional de establecer tributos, el legislador establece tributos con la elaboración de las leyes respectivas, en la que se detallan quienes serán los sujetos del tributo la forma y el tiempo en que dichos sujetos la cubrirán.
- c) Fase Administrativa: en ella la Administración Pública en su condición de Administración Tributaria, despliega todos los poderes que le han sido otorgados, una vez adecuados los supuestos legales a los que se vincula en cada caso el ejercicio de aquellos.

2.7.1 Potestad tributaria

El poder legislativo tiene su principio y fin en la creación de la ley en la cual se establecerán las contribuciones que debe realizar el contribuyente; es decir, vincula individualmente al sujeto activo y pasivo, en la relación jurídica tributaria.

Al principio los impuestos eran exenciones destinadas a un fin determinado, pero con el tiempo se han convertido en contribuciones ajustadas para

satisfacer la Hacienda Pública; de manera general, la voluntad del Estado para atribuir las contribuciones a los particulares y determinar las cargas de los contribuyentes.

El Estado es quien impone las contribuciones en virtud de su poder de imperio, con las que debe cumplir el contribuyente, ya que tiene el poder de exigir los tributos correspondientes a los actos realizados dentro de su territorio. Pero cuando la soberanía tiende a reformar el Estado, reflejan en la máxima ley la existencia, organización y funcionamiento del poder legislativo.

Se debe tener en cuenta que el Estado tiene como objetivo satisfacer sus necesidades y cuidar de los intereses de la soberanía, necesarios para el desarrollo de la libertad en sociedad; para ellos, se requiere de una serie de elementos y recursos que deberá obtener de su patrimonio o por medio de las contribuciones del particular, por medio de las normas establecidas que fijan las funciones para la obtención de los objetivos propuestos.

Queda claro que la Constitución es la máxima ley, de donde procede la potestad tributaria que los órganos ejercen bajo el dominio de un orden jurídico que fue atribuido o preestablecido, encontrando al Estado como una organización jurídica y política de la sociedad.

El Estado tiene la posibilidad jurídica de establecer tributos, lo que se refiere básicamente a la facultad de establecer obligaciones pecuniarias a las personas, recaudando recursos para que éste pueda cumplir con sus fines.

La potestad tributaria se encuentra atribuida al Estado bajo su mando e imperio, la cual se desenvuelve cuando el órgano competente establece las contribuciones respectivas. En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es

inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, es decir la Asamblea Legislativa establece las contribuciones mediante una Ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.⁴³

2.8 Características de la potestad tributaria

Para tener un mejor entendimiento de lo que significa el poder originario del estado dirigido en la imposición de los tributos se desarrollan a continuación una serie de características derivadas de la potestad tributaria, no sin antes mencionar que no son las únicas ya que pueden existir más siendo estas las más utilizadas.

2.8.1 Es abstracto

Para que exista un verdadero poder tributario es menester que “el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración, por lo que es necesario distinguir la potestad tributaria, del ejercicio de dicha potestad en el plano de su materialidad”⁴⁴. Esta característica se materializa en el Órgano Ejecutivo por medio del Ministerio de Hacienda.

2.8.2 Es permanente

La potestad tributaria nace con el Estado mismo, por tanto, solo puede extinguirse con el Estado mismo.

Lo que también se traduce en que la inactividad del Estado durante un determinado lapso de tiempo no afecta su efectividad, puede surgir la figura

⁴³ Ibíd. 15.

⁴⁴ibíd.

de la prescripción de la acción de Estado de perseguir el cobro del tributo, pero no se extingue de ninguna manera su potestad tributaria. Por ello cabe anotar dos planos distintos: mientras que la potestad tributaria es permanente, la potestad de cobrar un tributo puede extinguirse por el transcurso del tiempo, a lo que también se le conoce como prescripción extintiva.

2.8.3 Es irrenunciable

En cuanto a este aspecto el Estado no puede renunciar a la potestad tributaria, porque esta es esencial para su subsistencia, lo cual no quiere decir, también, que no pueda abstenerse de ejercitarlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento social, cultural o por los mismos principios tributarios que se expusieron anteriormente, lo cual no implica que el Estado este renunciando a su potestad tributaria.

2.8.4 Es indelegable

El concepto de indelegable está íntimamente vinculado a las características de la irrenunciabilidad, porque renunciar significa desprenderse de un derecho de forma definitiva, en cambio delegar implica transferirlo de manera temporal o transitoria. Por ejemplo, el Estado no puede delegar en los municipios su potestad tributaria y viceversa, porque esto alteraría el orden Constitucionalmente establecido.⁴⁵

⁴⁵Felix Saúl Alvarenga, Et. Al "*La Potestad Tributaria Material y Efectiva en El Salvador*", (Tesis para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2013), 65, 66.

2.9 Potestad tributaria originaria y derivada

Esta potestad se debe ejercer mediante la ley, y esto se transforma en la primera limitante. Es decir que la facultad estatal de crear tributos, se basa, en realidad en la potestad estatal de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Las diversas constituciones de los distintos países brindan las limitaciones a esta potestad, así se consagra la limitación fundamental, que debe ser ejercida mediante normas legales, y es ésta de carácter formal. Al mismo tiempo se incorpora el principio de capacidad contributiva, que es el límite de carácter material en cuanto al contenido de la norma jurídica tributaria.

Además, la limitación constitucional también se da de forma indirecta, al garantizar otros derechos como el de propiedad, ejercer comercio lícito, el de transitar libremente por el territorio del país, etc.

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 gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de 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

término la de limitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien e 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 otra 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 elemento es el objeto o la materia imponible, identificándose en este concepto los hechos objetivos que dan origen a la obligación.

El hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal. Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo (el destinatario legal del tributo se denominará "contribuyente"). No será sujeto pasivo si el mandato de la norma tributaria obliga a un tercero ajeno al hecho imponible (el sustituto) a efectuar el pago tributario.

Desde el punto de vista jurídico el objeto de la relación tributaria obligacional es la prestación, es decir, el mismo tributo que 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, esto 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 soporten el gravamen.⁴⁶

Desde el punto de vista jurídico, esos fenómenos económicos o esos bienes materiales solo constituyen un elemento componente del conjunto de circunstancias de hecho que el legislador define abstractamente como presupuesto de la obligación tributaria y cuya verificación concreta da nacimiento a la obligación.

Si se analiza desde el punto de vista jurídico la relación jurídica tributaria como relación obligacional que surge de la ley, se encuentran ante un fenómeno cuyos elementos y estructura no se diferencian sustancialmente de las relaciones ex lege del derecho privado. En efecto, todas las relaciones jurídicas, sean ellas de derecho privado o del derecho público, exigen como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como presupuestos de la obligación.

2.9.1 Facultades de la administración tributaria

La Administración Tributaria se encuentra apoyada y regulada para el ejercicio de sus funciones en el Código Tributario y en el Código Penal, para que pueda cumplir con los objetivos que se plantea en dicha institución. En marzo de 1990 se aprobó la Ley de Procedimientos para la imposición del arresto a multa administrativa pudiendo iniciarse al debido proceso por medio de la denuncia o mediante oficio.

⁴⁶Luis Manuel Alonso González, *manual de derecho tributario*, 3ra edición,(España, Barcelona: editorial yurita, 2007), 54.

En relación a la evasión de impuestos Artículo. 249-A del Código Penal establece que “El que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

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

Será sancionado con prisión de cuatro a seis años, cuando el impuesto evadido corresponda al impuesto sobre la renta y la suma evadida fuere de

trescientos mil a quinientos mil colones; y con prisión de seis a ocho años, si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones.

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

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

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

En el año de 1995 se estableció el delito de defraudación fiscal. La fiscalía general de la república proceso a seis empresas habiendo recuperado con este proceso un aproximado de dos millones seiscientos veintiocho mil quinientos setenta y un dólares de Estados Unidos de América, dinero que se había dejado de percibir la hacienda pública.

El Ministerio de Hacienda se le ha atribuido la responsabilidad de la administración de los impuestos, para tal fin se creó la Dirección General de

Impuestos Internos (DGII) por medio de Decreto Legislativo No. 451, de fecha 22 de Febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 306 el 7 de Marzo de 1990 sustituyendo a las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas.

La Dirección General de Impuestos Internos es un organismo técnico e independiente sus funciones son las de recaudar, fiscalizar cobrar los impuestos que administra, para desarrollar estas funciones se apoya y complementa con los sistemas normativos, de apoyo, planificación y coordinación.

Los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos son:

- a) Impuesto Sobre la Renta.
- b) Impuesto a La Transferencia de Bienes Raíces.
- c) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- d) Impuesto a los Cigarrillos.
- e) Impuesto a las Bebidas Alcohólicas.
- f) Impuesto a las Bebidas Gaseosas.
- g) Funciones básicas de la DGII.

Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, dónde la tasación, vigilancia y control se le han atribuido por las leyes.

Asistencia tributaria al contribuyente, registro y control de los contribuyentes, la recepción y fiscalización de las declaraciones, formulación de planes de aseguramiento y control de calidad, el pronunciamiento de resoluciones en los distintos grados.

2.9.2 Cumplimiento voluntario de la obligación tributaria

Se entiende como cumplimiento voluntario a la declaración correcta de la obligación tributaria en el tiempo y de acuerdo a las normas tributarias.

El carácter para determinar si el cumplimiento es voluntario o involuntario estará regido por la participación de la Administración Tributaria. Si el cumplimiento se da sin que la administración medie su participación se dirá que este es cumplimiento voluntario, desde el sentido puramente estricto puede decirse que es voluntario cuando el obligado cumple correctamente con el efectivo pago de la obligación por propia decisión, sin que medie el accionar de la administración, aún cuando esta acción se dé fuera del plazo señalado.

En la práctica es difícil establecer que parte del cumplimiento es intencional o cual no lo es, es ahí donde la Administración Tributaria realiza diferentes estrategias para combatirlas, para minimizar el incumplimiento de carácter no intencional se hace énfasis en la educación, la difusión y la orientación al contribuyente. La fiscalización está dirigida para combatir el incumplimiento intencional de las obligaciones tributarias.

Algunos factores que influyen para el efectivo cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias son las siguientes:

- a) La capacidad para la ampliación de las facilidades tecnológicas y administrativas que favorezcan al cumplimiento ágil de la obligación.

- b) La capacidad y las herramientas jurídicas con las que cuenta la Administración Tributaria para detectar y sancionar el incumplimiento de la obligación tributaria así como la evasión fiscal.
- c) La capacidad de recaudación y cobranza con la que cuenta la Administración Tributaria para que se haga efectivo el pago de los tributos y estos lleguen a tiempo a las arcas del Estado.
- d) La generación de instrumentos que hagan efectivos los controles preventivos y posteriores, así como haciendo énfasis en la educación, difusión, y orientación al contribuyente.
- e) Entre otros factores también se encuentran el sistema legal tributario y la situación económica del país la que constituye el marco dentro del cual se desenvuelve la Administración Tributaria y que por lo tanto tiene incidencia en el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria.

CAPÍTULO III

EL PROBLEMA DE LOS VACÍOS JURÍDICOS Y LA EFICACIA DE LA RECAUDACIÓN FISCAL

Dar a conocer los vacíos jurídicos y las consecuencias para la efectiva recaudación de impuestos, es por eso que en este capítulo se desarrollan los aspectos que lo rodean como son la evasión y la elución fiscal.

3.1 Definición de vacío jurídico

El vacío legal es: “la ausencia de reglas jurídicas respecto de una cuestión determinada, esto se refiere a aquellos aspectos que no han sido regulados en un cuerpo normativo. La expresión se utiliza expresamente respecto del silencio de la legislación con una determinada situación.”⁴⁷

3.2 Determinantes para la efectiva recaudación en el sistema fiscal

En las corrientes de pensamiento que se valoran y son como la base para los trabajos elaborados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), se apoyaban en la economía de los ingresos tributarios, entre los autores que plantean este juicio se encuentra Fernando R. Martín.

La especialidad de estos elementos primordiales que se van a extraer de los trabajos realizados y presentados por la CEPAL son sin instituir en orden escalonado, el concepto de economía de los ingresos tributarios, los

⁴⁷ Diccionario jurídico virtual (México: Universidad Autónoma de México, 2010). <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/resultados?ti=diccionario%20juridico&fbclid=IwAR0cLwduoqAwT-lLoq7ObvZw8viRwvWwT9R7RAWoWjSJo1dMRem1xxiTJ0>

determinantes de la recaudación tributaria, y sistema de recaudación de impuestos.

Los principios que establece la CEPAL son de mucha relevancia debido a que se van a considerar no únicamente aspectos de orden cuantitativo, si no que estos también se usaran para permitir establecer aspectos de orden cualitativo, mediante los cuales se va a lograr una mirada más amplia y real de los llamados fenómenos económicos, marchando en concordancia y con un mismo fin las herramientas cuantitativas que vayan a respaldar los estudios.

En los aspectos que son desarrollados por la CEPAL en su enfoque de investigación con *Economía De Los Ingresos Tributarios*, en estos se encuentran agrupados componentes que son la base de la teoría y de la política económica, también de Administración Tributaria y política que toman parte dentro de la confluencia de los ingresos tributarios, siendo los que guardan mayor relación son:

3.2.1 Factores determinantes de los ingresos tributarios

Las variables que funcionan para poder establecer los datos de recaudación tributaria los cuales están constituyendo un factor importante en la finalidad, entre estos componentes se encuentran los de primer grado; la legislación tributaria, el valor que tiene la materia que ha sido gravada, el conjunto de normas de ingresos y liquidación de tributos, el no cumplimiento de pago de las obligaciones fiscales, y una diversidad de factores que aglutinan una armonía entre estos elementos. Al mismo tiempo están los considerados factores de segundo grado, estos son: los objetivos del actuar de la política

económica y fiscal, el contexto internacional, el ciclo económico y las expectativas de su evaluación.

El procedimiento dentro del cual son obtenidos los datos de la recaudación, por medio del accionar de sus factores determinantes.

Los factores que van a ser determinantes dentro de los ingresos en materia tributaria, estableciendo los citados antes, como criterio, van a necesitar y depender directamente de los determinantes de primer grado y los de segundo grado. Siendo estos.⁴⁸

3.2.1.1 Determinantes directos

3.2.1.1.1 Legislación tributaria

El orden estructural de los impuestos es determinado por los cuerpos normativos, dentro del gravamen, cuál va a ser su base imponible, como van a establecer las normas subjetiva y objetiva, considerando al mismo tiempo a cuánto van a ascender los gastos tributarios, esto debido a que se consideran también las exenciones y deducciones y todo lo relacionado con los que vienen a ser procedimientos impositivos especiales.

3.2.1.1.2 Valor de la materia gravada

Aquí se especifican las estimaciones del valor monetario y magnitud de las percepciones económicas que han sido gravadas y ya determinadas por la norma tributaria, esto provoca que sea abarcada la totalidad de la materia gravada que ha sido especificada con antelación por la legislación tributaria.

⁴⁸ Alonso, *Manual de derecho tributario* 55.

3.2.1.1.3 Normas de liquidación e ingreso de los tributos

Son los que se encuentran en el procedimiento tributario, son las que van a aplicarse a la totalidad general de los impuestos, estas se pueden encontrarla en la manera en las disposiciones que tienen un origen reglamentario y dictado por la administración tributaria para establecer las prácticas que se deben de poner en acción para poder darle continuidad al ingreso de los gravámenes. Estas normas, delimitan los conceptos con los que debe de contar cada tributo, tales como declaraciones juradas, retenciones, anticipos, pagos a cuenta y percepciones, incluido también los métodos para determinar la cantidad de cada pago, siendo esta la base del cálculo y de las alícuotas, a la vez, incluye el periodo calendarizado o fechas dentro de las cuales estas deben de ingresarse.

Al mismo tiempo este contempla las especificaciones de los créditos que pueden ser computados a cada una de las obligaciones tributarias, incluidos los saldos a favor de los sujetos contribuyentes, demarcando también las formas de pago mediante las cuales pueden ser canceladas las obligaciones tributarias en cada caso para el contribuyente.

Los cuales son bancarios y no bancarios. Esta distinción es necesaria en aras de que solamente algunos medios de pago serán los que formarán parte de los datos de la recaudación.⁴⁹

3.2.1.1.4 Incumplimiento en el pago de las obligaciones tributarias

Este es definido como aquella omisión del ingreso de las obligaciones tributarias de acuerdo a R. Martín. Encasillándolas en un periodo

⁴⁹José Mauricio Alarcón Rivas, Et. Al “Determinantes de la recaudación fiscal en el salvador”, (Tesis para obtener el grado de Licenciado en Economía, Universidad de El Salvador, 2015) ,96.

determinado. Este incumplimiento va a degenerar ya sea en mora o en evasión

La mora, que posee una intrínseca relación con las obligaciones que los contribuyentes las cuales reconocen como tales por medio de las declaraciones juradas que deben de presentarse ante la administración designada de realizar la actividad de recaudación, pero que estos a pesar de que es reconocida como tal, no se cumple dentro del plazo preestablecido dentro del cuerpo normativo encargada de regular tal actividad.

La evasión es contradictoria a la mora, ya que si en la mora se establecía la existencia de una obligación pero no se configuraba por el contribuyente dentro del plazo establecido por la norma tributaria, esta primera va a ser la ocultación de manera total o parcial del valor total de los objetos gravados, el contribuyente puede presentar su declaración jurada y al mismo tiempo abonar al ente recolector la cantidad que aparece dentro de tal declaración, sin embargo, no va a ser realizada en su totalidad formal o determinada de la manera en la cual debería de haber sido realizada por este, para establecer el determinante de la recaudación se considera la evasión neta, la cual se va a extraer de la diferencia entre la evasión que se establece en un periodo en la cual el plazo para hacer efectiva la obligación ya ha vencido y los montos que fueron evadidos dentro de periodos anteriores y que van a ser pagados en el presente.

3.3 Concepto de evasión y elusión tributaria

3.3.1 Evasión fiscal

Es aquella “Elusión” total o parcial de los impuestos, habitualmente cuando ya se ha derivado el hecho generador, que se simula u oculta, la evasión

fiscal es un fenómeno socioeconómico complicado y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas condiciones no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de bienes públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

3.3.2 Elusión fiscal

Según el Ministerio de Hacienda de El Salvador (MH), la elusión fiscal constituye un acto de defraudación fiscal cuyo propósito esencial es el de reducir el pago de las contribuciones o tributos que por ley le corresponden a un contribuyente en el ejercicio fiscal.

3.3.1.1 Tipos de evasión

La evasión se encuentra regulada dentro de diversos cuerpos normativos positivos entre los cuales se encuentran en diversas materias tales como el Código Tributario y el Código Penal por lo tanto haciendo referencia a la evasión regulada en el Código Tributario desde el punto de vista de una infracción comprendida está como una otras todas las modalidades del comportamiento realizado por los sujetos pasivos del tributo siendo está por una acción o una omisión de la acción dan lugar a la transgresión de las normas jurídicas que han establecido diversas obligaciones de índole sustantiva para realizar prestaciones tributarias o también deberes de colaboración con la Administración Financiera. Por lo tanto, la regulada en el Código Penal es la evasión como delito diferenciándose entre ellas debido a las cantidades monetarias evadidas y además se distinguen de las consecuencias de la comisión de la acción para la primera infracción, desde el punto de vista tributario existe únicamente una sanción y para la segunda es el punto de vista penal existe la imposición de una pena.

3.3.1.1.1 Evasión como infracción

La evasión empezará a ser considerada como una infracción cuando el monto evadido sea menor a 100000 colones o su equivalente en dólares por lo tanto al encontrarnos frente a una evasión catalogada como una infracción se aplicará el Código Tributario y de manera más precisa los artículos 253 y 254 dentro de los cuales se encuentran reguladas la evasión no intencional al mismo tiempo que la evasión intencional.

Por lo tanto, la intencionalidad con la cual es realizada la acción va a ser el elemento más relevante debido a que éste puede manifestar claramente la intención de un contribuyente cuando por ignorancia o por mala administración realiza una evasión caso contrario del contribuyente que de forma previa premeditada y consensuada busca una defraudación del fisco con lo cual se evitaría el pago de su obligación tributaria.

3.3.1.1.2 Evasión no intencional

El Código Tributario regula en el artículo 253 la conocida como evasión no intencional dentro de la cual se especifica que esta conducta será realizada o se considerará como realizada cuando el contribuyente no presenta la declaración correspondiente o que aún si la presentó se encuentra incorrecta por lo que la evasión no intencional cuenta únicamente con una sanción de multa, el monto de la multa va a ascender a un 25% del tributo que se tuvo que haber pagado con anterioridad aún si no haya sido la intención del contribuyente la acción de no pagar los impuestos pero de la misma manera tendrá que pagar a la administración tributaria la cantidad correspondiente y también va a ser regulada la aplicación de una sanción por cometer la negligencia.

3.3.1.1.3 Evasión intencional

En el artículo 254 del Código Tributario define como el contribuyente que intente evadir o un tercero que ayude a la comisión de evasión sea esta de manera total o parcial el pago del tributo al mismo tiempo que la comisión sea por omisión simulación ocultación maniobra o por aserción también será sancionado con una multa esta será diferente debido a que con si se considerará con un 50% del tributo a pagar por lo que dicha multa no puede ser menor de 9 salarios mínimos mensuales.

Por lo tanto, evadir obligaciones implica el eludir el cumplimiento de la misma por lo que se hace alusión a los actos acciones maniobras omisiones para que el pago del tributo no sea realizado.

Ciertos sectores caen en la consideración de que puede ser que exista tanto la evasión legal como la evasión ilegal aunque esto se considera y resulta completamente impropio debido a que sólo existen dos circunstancias; la primera un sujeto obligado o sujeto que no se encuentra obligado, será la ley le permite al sujeto obligado que puede dejar de cumplir la obligación por lo tanto no existirá una evasión legal lo que si sucede es que se utilizan estrategias que caen dentro de la legalidad de las acciones y pueden ser consideradas como un ahorro tributario o inclusive en una no causación.

3.3.1.1.4 Evasión como delito

En la legislación salvadoreña específicamente en el art. 249-A del Código Penal tipifica como delito de defraudación al fisco la evasión de impuestos; estableciendo que en caso de evadir impuestos omitiendo declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales falsos o inexistentes, por medio de la utilización de cualquiera de los medios previstos como ilícitos en las leyes, la sanción a imponer será la de prisión.

El mismo tipo legal regula sobre la pena que se impondrá basados en la cuantía del impuesto evadido por el contribuyente, especificando sobre los impuestos que se declaran mensualmente, el IVA es uno de estos impuestos, para el caso de este impuesto si el monto evadido alcanza la suma de cien mil a trescientos mil colones el delito será sancionado con pena de prisión de seis años a ocho años; y el IVA que se deba aplicar será sobre la base de la proporcionalidad del crédito fiscal, para establecer el monto evadido se tomara como base a los mismos montos y penas establecidas por el impuesto sobre la renta, en el supuesto que existan remanentes del crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan con otros en los que se ha evadido impuestos.⁵⁰

3.3.1.2 Causas relacionadas a la evasión fiscal

Una de las principales causas es la antipatía existente hacia la Administración Tributaria, de parte del contribuyente que busca los beneficios de su trabajo que se niega a colaborar con el sostenimiento de la sociedad en la cual vive y se desempeña, la misma que depende para su subsistencia como individuo. Algunas de las razones son las siguientes:

- a) la injusticia en la repartición de la carga tributaria.
- b) Los defectos técnicos que se encuentran en la ley.
- c) La desconfianza en la inversión que realiza el erario público.
- d) Falta de divulgación y de transparencia en la utilización de los fondos públicos.

⁵⁰ Eduardo Cusguen Olarte, *Evasión y Contrabando*, 3 ed. (Colombia: Bogotá, Edit LEYER 2015), 55.

- e) Defectos de la organización en el área administrativa.⁵¹

- f) Otros factores que dan lugar a la evasión, se pueden mencionar, por ejemplo: el carácter de mayor o menor desaprobación del impuesto, el carácter de novedad del impuesto, la mayor o menor facilidad para la determinación del líquido imponible, el carácter de los otros impuestos existentes.

3.4 Distinción entre elusión y evasión tributaria

La distinción entre la elusión y evasión desde en un juicio cronológico según el cual al evasión de configuraría al instante en el cual la conducta que se realiza será tras la constitución del hecho jurídico tributario, o también puede configurarse al igual tiempo que este; en contrario de la elusión el contribuyente analiza, prepara y realiza todas sus acciones de modo tal que anticipara la propia formación del hecho jurídico tributario, con ello busca impedir o alterar su producción.

Desde otra perspectiva de la doctrina, establece la finalidad de los actos que se realizaron es el que daría pie a evidenciar la separación entre ambos conceptos. La elusión era definida como una actitud de clasificación de hechos jurídicos cuyo único fin consistiría en reducir o descartar la respectiva obligación tributaria, por lo que de una manera bajo condiciones establecidas como normales, la adopción no sería posible si sucediera que la pretensión no fuera la de evitar la incidencia fiscal.

⁵¹Raquel Abigail Díaz Pineda, Et. Al *“El procedimiento e liquidación de oficio como mecanismo de prevención para disminuir la evasión fiscal del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios”* (Tesis para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de el salvador, 2016), 45.

Esta forma de realizar una distinción reflejada en la finalidad de manera pura y simple, que no se armoniza con otros elementos, no contribuyo demasiado a una demarcación segura del objeto de análisis, debido a que la conducta de entregar dinero al estado puede resultar en:

- a) Legítima economía de tributos, esta se configura mediante la celebración de varios negocios que no han sido consecuencia de manera aleatoria, o que puedan estar sujetos a hipótesis que sean gravosas en una menor medida o exentas, dentro del cargo de las facultades fiscales al contribuyente,
- b) La falta del cumplimiento por el contribuyente de la obligación tributaria.
- c) Elusión la que es proveniente de la realización de actos ilícitos atípicos.

Una forma de evadir Impuestos mediante los vacíos jurídicos, es la elusión tributaria

En esta se identifica como un fenómeno lícito y típico dentro de la legítima economía de los impuestos, dentro de la cual la conducta del sujeto se encuadra en evadir en todo o en parte la obligación tributaria que se debe cumplir, sin llegar a transgredir la ley, ellos en atención a una intrincada y planificada búsqueda, de espacios libres de tributación, de lagunas, que buscan una economía de tributos,

De acuerdo a lo establecido por los autores, “no se considera la elusión como una figura ilícita, ya que la separaba de la realidad jurídica y únicamente de la aceptación dentro de la realidad económica, en el cual no

se acepta la teoría del abuso del derecho, ya que este tiende a hacer confusiones y tiene errores jurídicos, dentro de su postulado”⁵².

Eludir deriva del latín *eludere* el cual significa evitar o esquivar con destreza, escapar con habilidad o astucia, al poder o influencia de otros, así la elusión tributaria es el fenómeno por el cual el contribuyente mediante hechos organizados y lícitos, pero sin causa intenta evitar la configuración del acto o negocio jurídico al establecimiento del acto o hecho generador en la norma, de la respectiva imputación de la obligación tributaria que esta conlleva.

3.4.1 La teoría de evasión de impuestos

Acerca de la evasión de impuestos, se encuentra un artículo clásico teórico este hace referencia al punto de vista del contribuyente dentro del cual se discute cual si fuera una especie de teoría de los juegos. Cualquier individuo tendrá la elección en base a la ganancia o pérdida que se espera asociada con tal decisión el objetivo de este estriba en la maximización de las ganancias del contribuyente.

El beneficio que se deriva de la evasión de impuestos está estrechamente relacionado al valor esperado del dinero y al mismo tiempo por la utilidad del mismo que el individuo. Por lo tanto, el costo de la evasión de impuestos está estrechamente relacionado con la probabilidad de ser descubierto por las autoridades y al mismo tiempo las consecuencias de este. Las consecuencias están asociadas con multas que fácilmente pueden superar de manera considerable la cantidad evadida.

⁵²ibíd.

Sin embargo, la probabilidad de que el sujeto pague portales multas depende en gran medida de la probabilidad que sea Atrapado por lo tanto tal posibilidad es sumamente baja

La teoría de la evasión conlleva dos implicaciones importantes para administración de impuestos mismo tiempo la teoría implica que tal evasión puede reducirse de diversas maneras entre las cuales tenemos el aumento de las multas asociadas con ellas o sino el aumento de los casos administrativo el cual se asumen elevar a la posibilidad de que el evasor ser atrapado al mismo tiempo la teoría asume una relación positiva estrecha entre los costos para la administración y las probabilidades de capturar a los evasores.

La limitación teórica al momento no recibe la atención que debería. Una de las limitantes de tomar riesgos puede variar entre sujetos y depende equitativamente del nivel de riqueza o adquisición del contribuyente en avances teóricos más actuales la obediencia del contribuyente al pago de impuestos se ve totalmente ligada.

Otra de las limitantes esté relacionada al uso de las penas que van a ser aplicadas a los evasores que sean atrapados dicho de otra forma una cantidad elevada de evasores que deben de cumplir una pena no son atrapados por lo tanto se ven afectados por las penas esto plantea una segunda pregunta, el sistema judicial y la comunidad en general están antes de la penalización de los pocos individuos que son atrapados mientras que los demás individuos siguen cometiendo el mismo crimen son atrapados.

La teoría tiende a asumir que los contribuyentes conocen con exactitud, cuál es la probabilidad de que sean atrapados y las penas que tendrían que pagar.

En la práctica de la evasión tributaria usualmente se plantea una única forma que es no declarar los ingresos sin embargo existen diversas maneras tales como reportar menos ingreso reportar gastos mayores que pueden ser deducibles y ventas de patrimonio tanto contrabandear bienes o valores o simplemente realizar algún tipo de trampa.

Por lo tanto, la amplia gama de opciones para la ejecución de la evasión de impuestos es extensa y variada. La evasión de impuestos se encuentra vinculada diversos aspectos tales como:

- a) La estructura de la economía. debido a que en un país donde la mayoría de la producción se encuentra dispersa en pequeñas empresas la probabilidad de que suceda una evasión tributaria es mayor aún. así cuando proviene de empresas grandes es sumamente improbable que tengan una evasión alta de impuestos
- b) Es muy probable que vayan adaptándose al uso de las diversas bases impositivas en el caso por ejemplo del impuesto sobre la renta este muy probablemente va a variar entre fuentes de ingresos independientes y dependientes en el impuesto al valor agregado
- c) El número de impuestos. en ocasiones los gobiernos tienen a introducir impuestos de manera adicional para poder neutralizar las pérdidas que tengan relación con la evasión de los mismos más sin embargo esto produce una falta de eficacia dentro del sistema impositivo y es un facilitador de la búsqueda de vías actuales y modernas para evitar el pago de los impuestos

Por lo tanto, la evasión de impuestos puede afectar en gran medida la productividad del sistema de impuestos que reducirá la cantidad de ingresos

que puedan percibirse bajo el sistema tributario el problema no es únicamente en cuanto a la recepción de impuestos pero también con el contribuyente ya que pierde credibilidad en el gobierno a medida que es evidente o se da a conocer la manera en la cual se han ido evadiendo impuestos a lo largo de periodo impositivo el mismo tiempo afecta las leyes tributarias ya que éstas empiezan a ser utilizada por grupos de manera particular y se intenta penalizar no de una manera privativa pero sí de una manera dentro de la cual las tasas aumenta únicamente para esos grupos por lo tanto el resultado es una desigualdad únicamente aumentada porque no todos los contribuyentes dentro de tal grupo se comportan de una manera igual pero también se cuentan como víctimas del comportamiento erróneo de los otros que si han evadido impuestos.

3.4.2 Requisitos para la configuración de la evasión fiscal

Para la configuración de la evasión fiscal es necesario que se reúnan los elementos enunciados a continuación:

- a) Que exista una persona obligada al pago
- b) Que se deje de pagar todo o una parte del impuesto
- c) La infracción de una ley⁵³

De conformidad a la ley suprema salvadoreña en el artículo 1 inc. último, explica que es obligación del Estado asegurar a todos los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social, sin embargo el Estado para cumplir con todas las

⁵³ Ibid.46

obligaciones necesita generar ingresos de carácter económico, los que son generados a partir de la recaudación de impuestos.

En el caso de no pagar el impuesto a la administración tributaria, repercute en el sentido de una menor recaudación que a su vez influye de manera negativa al tener un menor presupuesto, la disminución de la recaudación origina la reducción de los programas sociales del parte del Estado, privándolo de posibilidades de impulsar, dirigir y canalizar el gasto público, la inversión, el ahorro, la constitución de reserva del Estado entre otros problemas que se producirían.

3.4.3 Incidencia de la evasión y la elusión fiscal en la recaudación tributaria

La evasión y la elusión fiscal afectan la recaudación efectiva de los tributos, donde estas dan lugar a diferentes situaciones que dentro de la ley reducen la deuda tributaria y el impago parcial o total de manera fraudulenta de los tributos. La evasión y la elusión fiscal son vistas generalmente como aislado o secundario en relación al cumplimiento eficaz de los tributos, esta situación es parecida desde el punto de vista de un problema de carácter administrativo de aplicación de la ley y del cierre de lagunas jurídicas, y no como un elemento fundamental para la formulación de las políticas impositivas y en la mejora del sistema tributario en su estructura.

El comportamiento que se ha normalizado entre las personas y empresas comerciales ha sido el de poner en práctica la elusión fiscal, esto en la medida en la que encuentren incentivos y oportunidades para realizarlas.

En gran medida la elusión fiscal ha sido dejada de un lado y no se ha tratado como debería, ya que esta supone actuaciones que están dentro de la ley,

esta debería de tratarse ya que por ella se dejan de persistir el pago de los tributos, aunque se ha tomado en consideración para crear muchas columnas, pero estos escritos no reflejan la incidencia de estas figuras dentro de la economía.

En ese sentido, no se han realizado análisis de reformas en la estructura de las disposiciones tributarias basadas en las implicaciones y el papel que puede tener la elusión y la evasión fiscal y de la susceptibilidad de las pérdidas en la recaudación para cada uno de los tributos y su forma de imposición, cada contribuyente tiene mayores oportunidades que otros para poner en práctica ya sea la evasión o la evasión fiscal.

3.5 Fraudes de ley, vacíos legales

Los vacíos de ley son los principales portillos para los evasores, puesto que la maniobra engañosa consiste, esencialmente, en burlar los controles estatales establecidos en la ley. La defraudación entonces se produce, por un lado, contrariando a la normativa tributaria, pero por otro, actuando mediante acciones a las que no tiene un alcance indicado la legislación o los procedimientos administrativos establecidos en ella, ya que la norma ha dejado un vacío por el cual esto logran evadir los impuestos.⁵⁴

Los vacíos de ley pueden ser más evidentes en algunas legislaciones tributarias que en otras, esto dado a los sistemas de tributación para cada caso, pero sin duda posibilitando en la mayoría de casos la evasión de grandes contribuyentes.

⁵⁴ Diana Esperanza Rodríguez Calderón. “evasión y elusión de impuestos” (El Salvador, 2015), 10.

Por supuesto, los altos índices de evasión no siempre dependen de los vacíos de ley, sino de otros factores tales como leyes defectuosas o la ineficiencia de la Administración Tributaria en sus funciones fiscalizadoras, dado que no siempre la ley será la única que juegue un papel importante en ello, sino también en gran medida recae sobre los administradores o entes encargados de la actividad tributaria, algo que no siempre está relacionado a sus facultades legales, sino también a sus límites materiales.

Por otra parte, el fraude de ley (que bien podría darse por vacíos de ley, por contradicciones de ley o por ineficiencia administrativa) es una técnica que consiste en la utilización de una normativa jurídica para justificar el engaño al Fisco y lograr así evadir el pago de impuestos.

Otra forma de fraude de ley es dar apariencia de legalidad a la defraudación basándose en normas jurídicas. Algunos de los casos más evidente son las operaciones amparadas en las legislaciones de paraísos fiscales, ya que muchos se encuentran fuera de los países donde se originó la defraudación fiscal por lo que hace la tarea más difícil, ya que dichas acciones a las que no tiene alcance la normativa del Estado afectado, pero que son plenamente legales en el sistema fiscal permisivo.⁵⁵

Una de las definiciones de fraude de ley se puede encontrar cómo uno o varios actos que como parte de su ejecución originan un resultado que es contrario a normas jurídicas o que utilizan normas jurídicas a su favor aun cuando la finalidad de dichas normas jurídicas sea otra.

⁵⁵Friedrich Ebert Stiftung (FES), Christian AID, *Informe de análisis sobre la evasión y la elusión fiscal en El Salvador*. (San Salvador: noviembre 2016). 22.

Por lo tanto, el fraude de ley tributaria consiste de manera sustancial en la ejecución consecutiva que conlleva a un resultado de índole económica utilizando medios jurídicos distintos a los que se emplean de manera normal.

Con la utilización de tales normas jurídicas se obtiene diversos fines que no se encuentran gravados o si están gravados los están en una manera menor que aquellos medios normales o siempre va a existir de manera habitual dos normas la defraudada y la norma de cobertura. Desde ley de acuerdo a la doctrina consiste en aplicar al supuesto del que se habla la norma defraudada en lugar de la norma de cobertura dentro de la cual el sujeto supone que debe ampararse.

3.5.1 No facturación, doble facturación, sobre-facturación y sub-facturación

La doble facturación y falta de facturación son algunas de las conductas comunes en el sector del comercio formal como es el caso de el país, porque éstas se encuentran relacionadas a aspectos de cultura fiscal, tales como las prácticas indebidas de imprentas en la emisión de facturas, las maniobras contables (para llevar múltiples libros de contabilidad en que se apoyen las empresas, por ejemplo), los comportamientos anti éticos de los auditores, en la falta de exigencia de facturación de los consumidores finales está relacionado también a la baja cultura de responsabilidad fiscal del consumidor final por que en algunas ocasiones obedece ya sea a la ignorancia de del consumidor o porque le es indiferente la realización de tales conductas, entre otros.

La sobrefacturación y la subfacturación son prácticas más comunes en las relaciones comerciales transnacionales, en operaciones de importación y exportación. Éstas, además tienen un mayor impacto tributario negativo

cuando son realizadas por empresas beneficiarias de incentivos fiscales por el Estado o que tales se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales.⁵⁶

Todos estos fenómenos relacionados a la actividad de facturación están relacionados a otras maniobras defraudadoras del Fisco, tales como la subdeclaración para la evasión del IVA y el ISR.

3.5.2 Incentivos fiscales y elusión fiscal, su relación indisoluble

La elusión fiscal consiste en la reducción de la carga tributaria que enfrentan las empresas, en las cuales se procura la modificación de su comportamiento, induciéndolas a invertir.

Para el caso de El Salvador, además de los constantes discursos de corte desarrollistas de diferentes sectores sociales y de los gobiernos de turno, como ejemplo de lo anterior, pueden traerse a colación algunos de los argumentos citados por el ex presidente de la República, Dr. Armando Calderón Sol, en el informe remitido a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el Proceso de Inconstitucionalidad de Ref. 22- 98, instruido contra disposiciones de la ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización (LEZOFIC) 72, en el cual expreso en defensa de la Constitucionalidad de dicha normativa, entre otras cosas.

En esta se cita que la permisión del régimen de zonas francas “es un verdadero instrumento para ayudar a alcanzar el desarrollo económico, cuyo contenido expresa objetivos de política económica y que se convierte en un instrumento promotor del tráfico internacional de mercancías y servicios, facilitando su producción, comercio y distribución”, y que “en El Salvador

⁵⁶ *Ibíd.*23.

desde 1974, el régimen de zonas francas ha sido un instrumento estratégico preciso e indispensable de la política económica, para propiciar el incremento de la inversión, de las exportaciones y de la creación masiva de oportunidades de empleo productivo (sic)”; algo que refirmó argumentando que “como evidencia del cumplimiento de los objetivos planteados, y con base en estadísticas del Ministerio de Economía, la aplicación de tal normativa en el país, ha permitido el establecimiento de 333 nuevas empresas acogidas al régimen de zonas francas.

En términos de empleo, y con base a la misma fuente, el régimen especial de zonas francas ha permitido a la fecha, la creación de 232,491 empleos.

El mismo régimen ha permitido al país, el crecimiento y diversificación de las exportaciones y los mercados”. En términos generales, la justificación de los incentivos fiscales, por lo tanto esto suele constituirse mediante falacias discursivas, invocando efectos “abstractos”, pues en contexto se carece de mecanismos establecidos para poder medirlos (y así justificarlos).⁵⁷

Se apela en todo caso, a la motivación legislativa en otorgarlos (*ratio legis*), lo cual no basta para justificarlos, pues no es la causa (la voluntad estatal de impulsar actividades productivas) sino el efecto lo que permite analizar la validez de estos regímenes fiscales permisivos (la correcta promoción de las actividades beneficiadas y su impacto concreto en el desarrollo de los rubros a que se refieren).

Es por ello que, si existe aumento en índices de productividad, de exportaciones, y de generación de fuentes renovables, etcétera, fácilmente

⁵⁷ *Ibíd.* 70

se encuentra un discurso para justificar (aparentemente) los incentivos fiscales; pero, si no se verifican siquiera mínimamente resultados de tal naturaleza, entonces lo que existe es una contradicción en la que se niega la responsabilidad estatal de los efectos nocivos de la elusión o, en el mejor de los casos, se reconocen dichos efectos, pero sin cambiar el *status quo*.

Este estado de responsabilidad estatal no se verifica solamente por la existencia reconocida de elusión fiscal y el impacto de esta en las finanzas públicas, sino porque de hecho el Estado no tiene un control real sobre el aprovechamiento y la efectividad de los incentivos fiscales para el cumplimiento de los objetivos establecidos en las leyes que los otorgan.

Es desde ese punto de vista que los incentivos fiscales pierden su razón de ser y el gasto tributario en que incurre el Estado queda desnudo, injustificado en su totalidad. El Estado entonces ha generado una paradoja en la que se atrapa a sí mismo, pues éste se vuelve promotor y titular de la desigualdad tributaria.

Sin embargo, el sacrificio fiscal realizado por el Estado a través del otorgamiento de incentivos no constituye afectación únicamente al aparato estatal, sino a todo el gasto público, pues la elusión fiscal es un fenómeno endémico que afectan en general a la hacienda pública y, por ende, al financiamiento del gasto público y a la atención de las necesidades y los derechos fundamentales de la población. En consecuencia, el impacto de la elusión fiscal no debe verse como un problema de élites o de actores políticos sino como un problema de derechos humanos.

Entendida esta paradoja, conviene referirse a los costos tributarios de los incentivos fiscales en El Salvador en concepto de elusión fiscal, para luego

analizar el marco legal y un aspecto más problemático en este apartado: cuando los incentivos fiscales ni siquiera están justificados por el marco legal y/o administrativo.

3.6. Principios de la imposición tributaria

Se le denominan principios a las representaciones las cuales tienen carácter general, estas son citadas y expuestas con el objetivo de asegurarle a los estados que el rendimiento de la recaudación, así como de la imposición de los tributos sea eficaz en el sentido del que el sistema impositivo sea el adecuado para tal efecto.

Se afirma que, en todo Sistema Tributario estos principios deben ser aplicados y sobre ellos versa preeminencia sobre otros principios⁵⁸.

En los diferentes sistemas actuales la actividad financiera del Estado ya no es aislada de la actividad financiera general, estos principios aún continúan teniendo vigencia en su aplicación y deberían ser considerados por cada uno de los sistemas impositivos, en concordancia deberían ser considerados atendiendo a otras finalidades a que el sistema impositivo obedece.

El autor estableció estos principios en dos recomendaciones: La suficiencia y La elasticidad de la Imposición, que, en el estado actual de ideas financieras, se deberían incorporar como estudio en mínima relación con ellos.⁵⁹

3.6.1 Suficiencia en el rendimiento de los impuestos

Este principio hace referencia al rendimiento fiscal que debería de obedecer el sistema impositivo, en el que debe ser capaz de cubrir cada una de las

⁵⁸Ibíd.

⁵⁹Ibíd., 112.

necesidades del ingreso del estado en un determinado periodo financiero con eficacia.

Este principio responde al pensamiento del equilibrio anual del presupuesto, ha dicho principio corresponde la idea base de unas finanzas sanas.

En la suficiencia del rendimiento del sistema impositivo de cada estado, este puede conservar su valor en cada uno de los periodos de estabilidad económica, este no podría continuar rigiendo exclusivamente como una base permanente dentro de este sistema.

Se establece que como consecuencia de los periodos y las diferentes fases cíclicas de la economía, la renta nacional que es la base financiera, de donde el estado adquiere sus ingresos en donde también el contribuyente experimenta alzas o descensos, por ende, el estado no puede mantener su exigencia financiera en estados de crisis, desempleo etc.

En los periodos de auge de recuperación como de aumento de la renta del estado, este tiene el deber de reforzar un sistema tributario para con ello recaudar ingresos más allá de sus necesidades actuales, ello con el objetivo de producir un superávit de compensación económica.

3.6.2 Elasticidad del sistema tributario

El principio en el que el sistema tributario sea capaz de poder acomodar a las variaciones que el Estado pueda experimentar en sus necesidades de ingresos, además a las curvas de la renta nacional o individual de cada caso.

En ese sentido, los impuestos que mejor responden a las exigencia de la elasticidad serán aquellos que se aplican sobre la renta efectiva, debido a

que las rentas individuales y que la renta nacional son extraordinariamente sensibles a las fluctuaciones económicas.

A diferencia con las rentas que gravan los bienes raíces, estos no ofrecen la misma condición de elasticidad, ya que se aplican a una renta presunta, en unión a un elemento que brinda mayor rigidez como es el valuó de estos bienes.

En correspondencia a los impuestos indirectos que gravan los artículos de primera necesidad cumplen con la condición ya establecida, debido a que el consumo de estos responde a necesidades vitales del individuo, y que la cuantía de estas rentas no modifica la cantidad que de ellos pueda consumirse.

Cuando un Estado ha determinado su sistema tributario sobre bases firmes, que reconozcan a las finalidades, económicas y sociales de la obligación del tributo, esta elasticidad la pueden obtener más que de su reforma a la organización misma de su sistema, de la flexibilidad de los impuestos determinados.

3.6.3 Estabilidad del sistema tributario

En la medida en que el Estado formule su Sistema Impositivo ha debido considerar la estructura económica de su país y por ende las características de la economía nacional, en función que su sistema sea congruente con estos elementos y para evitar futuras modificaciones en el sistema.

Establecer impuestos de manera precipitada, en atención de la emergente deuda del Estado y la necesidad de tales ingresos, y los cuales no satisfagan

los principios esenciales de la imposición, puede presentarse como un arbitrio fiscal muy peligroso, debido a que si el Estado logra obtener por medio de esta una fuente de ingresos le será después muy difícil el poder prescindir de ella, no obstante, esta tenga muchos defectos.

El Estado debe conocer la incidencia efectiva de sus impuestos sobre la renta nacional y sobre las rentas individuales, también hacer lo posible por que los contribuyentes sepan sobre sus obligaciones tributarias esto a través de un sistema tributario estable, en el cual el Estado tenga las herramientas para evitar el fraude fiscal, lo que hace imposible hacer efectivos estos propósitos es la introducción de nuevos impuestos.

En relación a los contribuyentes la estabilidad del sistema le proporciona un mejor cumplimiento a la hora de hacer efectiva la obligación tributaria, calcular los impuestos en sus efectos económicos, y lograr como lo expresaba Adam Smith, en donde el pago de los impuestos les signifique el mínimo de sacrificio económico junto al que ellos puedan hacer efectivo su cancelación.

En lugar de que se realicen modificaciones constantes en el sistema tributario, que en su defecto se introduzcan nuevos impuestos, el Estado en su beneficio y de la colectividad, debe preferir la movilidad de las tasas de los impuestos que ya existen.

Para la estabilidad del sistema y la movilidad de las tasas, cuando las circunstancias económicas o financieras así lo aconsejen, para conciliar los intereses del Estado con los intereses de los contribuyentes.

3.6.4 Simplicidad del sistema tributario

El Estado debe advertir la multiplicidad tributaria y evitarla, la cual puede estar representada en un gran número de impuestos, los cuales en muchas ocasiones producen un número insignificante dentro de los ingresos, en lugar de impuestos numerosos que solamente sirven para cargar la fiscalización de las leyes tributarias, o que las dejan al margen de ellas.

Se debe buscar a través de pocos impuestos las grandes fuentes imponibles que generaría más ingresos, se podría establecer sus impuestos sobre la base del proceso que se pretende gravar, o también sobre las rentas totales adquiridas por las personas.

3.6.5 La economicidad de la imposición

Este principio tiene una gran relación con los órganos administrativos de la imposición tributaria, en el contenido que fue expuesto por el autor⁶⁰, en él se plasmaba que el pago de los impuestos no demandara a los contribuyentes un sacrificio económico mayor que el que representaba como entrada de ingresos para el Estado. En interpretación y aplicación de este principio se exige que los gastos que demanda.

3.6.6 Institucionalidad tributaria

La tendencia a la simplificación a los sistemas tributarios a nivel mundial: mantener una gestión sobre impuestos que representa una relación costo beneficio favorable para los Estados así como los criterios encaminados a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para las diferentes

⁶⁰Méndez “*Análisis jurídicos*”60.

categorías de los contribuyentes, son cuestiones que el sistema tributario salvadoreño plantea en su política tributaria partir de los años noventa a fin de garantizar un salto de calidad en la gestión de los tributos buscando expandir la base tributaria y aumentar los niveles de recaudación.

El impulso en la actualización del sistema tributario generó la realización de algunos cambios de carácter administrativo, destacando en estos la integración en la Dirección General de Impuestos Internos de las competencias ejercidas por anteriores direcciones generales de contribuciones directas y de contribuciones indirectas, y el desarrollo e implementación de un sistema de información tributaria.

Los beneficios obtenidos producto de las medidas adoptadas, y la continuidad del proceso de modernización de las instituciones del Estado la cual DGII ha tenido hasta la fecha un proceso de modernización en caminado a aumentar la carga tributaria a través de la reducción de los niveles de elusión y evasión fiscal resaltando entre otros elementos de dicho proceso los siguientes:

- a) Implementación del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) que comprende subsistemas de recaudación tributaria relacionadas con el procesamiento de declaraciones, control de impulso de los procesos de fiscalización y asistencia tributaria, entre otros.
- b) Mejora en el nivel académico del personal de fiscalización.
- c) Nuevas unidades especializadas: control del cumplimiento tributario, medianos y grandes contribuyentes, oficinas regionales en las diferentes zonas del país unidad es vinculadas a la asistencia tributaria mini centros y centros exprés, entre otros.

- d) Fortalecimiento del debido proceso a través de la creación en 1999, de la unidad de audiencia y apertura a pruebas.

El sistema tributario salvadoreño se complementa con la aplicación de impuesto al comercio exterior, que primordialmente están constituidos por los derechos arancelarios a la importación, el IVA a la importación los impuestos específicos aplicables a la importación.

En donde los impuestos son administrados por la dirección general de aduanas entidad que también es responsable de los regímenes de zonas francas, depósitos para perfeccionamiento de activo y al almacén de depósito privado la DGA se ha encaminado en mayor medida a facilitar en comercio y a la homologación de la normativa y procedimientos aduaneros dentro del marco del proceso de Unión Aduanera Centroamericana, siendo uno de los mecanismos de facilitación implementados los siguientes:

- a) Implementación del Sistema Informático para el control informático de las operaciones de comercio exterior.
- b) Aplicación de herramientas tecnológicas para facilitar los procesos aduaneros. Tele-despacho de mercancías envío de manifiestos de embarque vía electrónica, incorporación de sistemas de selectividad para revisión física de mercancías entre otras aplicación y análisis de riesgo para definir controles aduaneros previos y a posteriori en la operaciones de importaciones y exportaciones paralelo a la labor de la DGII y DGA se encuentra la competencia de recaudación facultad otorgada exclusivamente e a la dirección general de tesorería que conjuntamente que con las entidades anteriores conforman la

administración tributaria de la que hace mención en artículo 21 del Código Tributario.

- c) El rol principal de la de la Dirección General de tesorería es la recepción de los impuestos que los contribuyentes declaran a la administración tributaria realizando dicha tarea principalmente a través de colecturías bajo su administración y de contratos de servicios suscritos con las instituciones del sistema financiero.
- d) Los aspectos más relevantes del que hacer de la DGT se tienen la administración sistema del tesoro público, sistema informático para tener el control en la línea de los pagos recaudados tanto en colecturías como a través de la banca.
- e) Gestión del cobro de la deuda tributaria, al nivel administrativo.
- f) Certificación de la deuda tributaria en mora, para que la fiscalía general de la república gestione la recuperación por la vía administraba.

3.7 Estructura del sistema tributario

La simplicidad es una de las principales características del sistema tributario salvadoreño, con pocos impuestos, leyes breves y sencillas. Otros países de América Latina y los países desarrollados, tienen estructuras impositivas más adversas que implican mayores gastos de administración y cumplimiento.

Básicamente, El Salvador dispone de pocos impuestos y como observarse las dos principales son el IVA y el impuestos sobre la renta ya que proveen más ochenta y cinco por ciento del total de ingreso. Por su parte, otros rubros

como los aranceles a la importación representan apenas el siete por ciento de la recaudación.

3.8 Bases para establecer una imposición tributaria estable y eficaz

El nombre de principios de la imposición se establece a un grupo determinado de normas de procedencia prudente de la administración financiera, estas fueron formulados por Adam Smith en el siglo XVIII, con las cuales se buscó establecer lo que se considerarían las bases del sistema impositivo y la manera en la cual los intereses iban a ser conciliados, en apariencia, siendo estos contrapuestos tanto a los contribuyentes con el Estado dentro del área tributaria con la finalidad de lograr una equidad aun mayor dentro del sistema tributario, por medio de la determinación clara de los elementos que pasan a constituir la obligación tributaria, siendo esa una economía dentro del sistema de aplicación y recaudación de los tributos, y el establecimiento del mínimo de sacrificios para el contribuyente al momento de la cancelación de los mismos.

Si bien es cierto que la obra de Smith no fue una idea originaria en sus teorías, ya que otros autores habían creado dentro de sus propias obras diversas corrientes de pensamiento y otras estructuras sobre las cuales Smith basaría su trabajo dentro de temas financieros, por lo la relevancia y utilización de las teorías de Smith se ve radicada en la sistematización bien lograda de las diversas concepciones financieras de una manera precisa original y observable.

El estudio de las ideas planteadas por el autor⁶¹, es lo que ha ayudado en establecer una concepción orgánica del sistema impositivo, el cual a la fecha

⁶¹ ibíd.

sigue regido por estos principios, logrando mantenerse activas por la adaptabilidad de estas a la realidad dentro de la cual imperan dentro de su obra de El libro V en el cual contemplaba el estudio de la renta del reino y del soberano, realiza un estudio previo antes de hablar del estudio propio de los impuestos en particular, contempla el análisis de cuatro reglas general sobre los impuestos de manera general. Estas se establecer como las reglas de equidad o proporcionalidad, la de la certeza, la de la comodidad y la de la economicidad.

3.8.1 La certeza tributaria

En este se estudia, desde la visión del sentido bajo el cual la tasa o porción de impuesto que cada sujeto está obligado a pagar debe de ser previamente establecida, o cierta, y en ningún caso debe de ser arbitraria, por lo que la manera en la cual se va a pagar, la cantidad y el periodo de tiempo o época debe de ser precisas y claras, para el sujeto bajo calidad de contribuyente como para cualquier individuo relacionado con el impuesto.

Es importante también decir que, en esa época se dicto estos principios “no existía un sistema con las características de los sistemas impositivos”⁶², siendo completamente normal la inseguridad de la incertidumbre y la ausencia total de publicidad, que posicionaba a los contribuyentes ante una arbitrariedad total por parte de los sujetos recaudadores del tributo.

Es por lo tanto, que la incertidumbre que manifiestan los doctrinarios, ha evolucionado hasta llegar a ser la base primigenia de los sistemas impositivos, siendo estos de una magnitud tan grande que se ha convertido en la base del derecho financiero en general con la intención o finalidad de

⁶² ibíd.

establecer el principio de certeza mediante una rigurosa y transparente determinación de ambos sujetos tanto activos como pasivos de la obligación tributaria, también como de los elementos primordiales de esta materia.

3.8.2 La comodidad impositiva

Esto obedece al tiempo en el cual debe de ser percibido el impuesto, que debe de ser en la época y de acuerdo al procedimiento que presumiblemente es menos incomodo de realizar al contribuyente. por lo que el autor sugiere que el Estado establezca un momento en atención a la época dentro de la cual el individuo va a recibir una mayor cantidad de ingresos, inclusive estableciendo que o sugiriendo que dicha carga sea fraccionada para que la carga tributaria sea aún más adaptada a la capacidad de pago del sujeto.

El interés del Estado va encaminado a una recaudación de impuestos lo más perfecta posible, y si esta puede realizarse sin ocasionar ningún perjuicio a la esfera de la economía privada, ya que está dentro de sus obligaciones valorar los intereses de esta esfera, mediante la cual la obtención será un más fácil por presentar estos una resistencia menor y un cumplimiento a sus preceptos tributarios aún mayor.

Por lo tanto, el Estado debe de acomodar los periodos de recaudación de los impuestos a los momentos dentro de los cuales las economías tengan mayores posibilidades de poder satisfacer la obligación tributaria, o si no bien fraccionando el pago de las deudas de los contribuyentes, haciéndolas más adaptables a la periodicidad dentro de las cuales las economías van a poder satisfacer sus deudas con el Estado, si se pudiera realizar de esta manera periódica la recaudación daría pie a la anulación o la prevención de déficits transitorios dentro de la ejecución del presupuesto de un Estado.

3.8.3 Economía de la percepción de los impuestos

Se establece que los impuestos deben de establecerse con la finalidad de tomar la menor cantidad posible de dinero de los contribuyentes, esto lo hacía con la evidente preocupación de que el aparataje recaudador de impuestos no pudiera recaudar buena parte del producto⁶³.

La recomendación está encaminada a que el Estado alcance una mayor recaudación de impuestos, ya que es mediante estos que el Estado consigue la satisfacción de las necesidades del erario público que este atiende, y que si el Estado emplea buena parte de este mismo producto en la forma o institución mediante la cual va a recaudar los impuestos, la cantidad de ingresos se verá disminuida para la aplicación de la satisfacción de las diversas necesidades que se verán aplicadas en beneficios para la colectividad.

Ahora, desde la visión del contribuyente, está la existencia de un interés de que los gastos se mantengan dentro de los límites necesarios para un servicio que sea brindado de manera efectiva y eficiente con la cual la aplicación y recaudación de impuesto sea la óptima, debido a que ellos también son los que costean esos gastos.

3.8.4 Equidad de la imposición

Primero se estudia desde la ética, que va a ser elevada hasta la perspectiva de una categoría que va a ser de exigencia general dentro del sistema impositivo dentro de un periodo de tiempo que, tal y como era a finales del siglo XVIII, no se preocupó en absoluto por los problemas de distribución de

⁶³ *Ibíd.*

riquezas, se establecía con propiedad, considerando el periodo dentro del cual realice su obra que "los súbditos de un Estado deben contribuir al mantenimiento del gobierno, cada uno lo más posible en proporción a su facultad, es decir en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado" agregando, "observar esta máxima o portarse de ella constituye lo que se designa por igualdad o desigualdad en la repartición de los impuestos.

Esta máxima tenía una aplicación y un contenido que se puede expandir aún más allá de la literalidad de sus palabras, dentro del dicho contenido se tiene una apreciación mayor del término proporción. Muchos de los detractores de la implementación de dicha fórmula de índole progresista se escudaron bajo ese argumento para poder defender la proporcionalidad de la imposición y de esta manera luchar contra la progresividad de las propuestas.

Una manera errónea sin lugar a dudas, ya que es necesario estudiar toda la obra para poder comprender la magnitud de sus palabras y la preocupación que este tenía de buscar una imposición idónea de la equidad de la imposición.

Inclusive dentro de dicha obra se afirma "que no es muy irrazonable que el rico debiera contribuir a los gastos públicos, no solo en proporción de renta, si no con algo más que en esta proporción".

Dicha máxima establece al final que la concepción de la fórmula de que el sistema tributario debe de estar sostenido sobre las economías que guardan estrecha relación con la capacidad contributiva que las mismas economías tengan y de las rentas que de las cuales estas gozan, bajo la organización social que el Estado mediante su actuar asegura y protege y no únicamente de acuerdo a la proporcionalidad de la imposición.

CAPÍTULO IV

DIFICULTADES PARA HACER EFECTIVO LOS PAGOS DE LAS MULTAS

En este capítulo se desarrolla el contexto de la realidad que se vive dentro del ministerio de hacienda como el ente encargado de hacer efectiva la recaudación fiscal, es por ello que aquí se trata sobre diferentes aspectos que hacen que la recaudación sea más efectiva en unos puntos y en otros se haga con más dificultad.

El problema en El Salvador es que los contribuyentes no están orientados para realizar sus obligaciones por la escasez de cultura tributaria que poseen, esto se puede observar, en el momento de percatarse de la cantidad de contribuyentes que se aglutinan los dos últimos días de presentación y pago del impuesto, de igual forma se puede denotar en la costumbre de no pedir facturas por la realización de compras, entre otros aspectos, contribuyendo con ello a la falta de ingresos a los fondos del Estado.

En El Salvador el procedimiento para aplicar opera de la siguiente forma: constatada una infracción se notifica al contribuyente la iniciación del procedimiento, que en su contra se esté tramitando, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

En el mismo acto se abre a pruebas por el plazo de ocho días hábiles que se cuentan desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la

audiencia. En el término probatorio se debe presentar mediante escrito aquellas pruebas que resulten idóneas y conducentes. Concluido el término probatorio, se dicta la resolución correspondiente con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluya que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.

En el procedimiento costarricense el total de días conforme al CNPT, en que se ejecuta son veinticinco, a diferencia de la legislación señala únicamente once días, ambos plazos son días hábiles. Sin embargo, es necesario manifestar que en la práctica diaria de la DGII estos plazos no son aplicables pues en muchos casos el procedimiento no se tramita en once días hábiles, sino que son prolongados por meses y en algunos casos hasta años.

La administración tiene bajo su esfera un universo de contribuyentes que es bastante amplio, es menester garantizar derechos constitucionales, como defensa y audiencia en los procesos de investigación del Fisco, que tengan como resultado un informe de auditoría, infracción, entre otros, admitiendo los reclamos e inconformidades de los contribuyentes o responsables y la prueba en que se fundamentan, analizándola y valorándola; a fin de emitir un informe técnico, con observaciones y recomendaciones, que incidirá en los resultados de la investigación; modificándola o ampliándola o conformando los hallazgos del referido informe, contribuyendo así a una justa determinación o imposición de sanción. Tarea que no le resulta nada fácil, pues el número de contribuyentes cada año tiende a incrementarse considerablemente.

La DGII, tiene dos formas de determinación del tributo cuales son: la liquidación oficiosa (la que es realizada por el Estado) y la autoliquidación (liquidación por parte del sujeto pasivo), de ahí deviene la responsabilidad de manejar ambas liquidaciones por parte del Fisco, cuando el contribuyente o responsable incurre en un incumplimiento tributario, llamado infracción.

Por lo tanto, es notorio que la administración tributaria, se ve envuelta en una serie de dificultades en el momento de aplicación de la potestad sancionadora de la cual está revestida, cuando se trata de aplicar la ley, por cometimiento de infracción por el contribuyente, teniendo en cuenta el número de éstos que es bastante elevado.

4.1 Enorme carga laboral en la administración tributaria

La Sección encargada de darle trámite al procedimiento de imposición de sanciones por infracciones aisladas es la “Sección de Incumplimientos Tributarios”. Dicha Sección recibe expediente e informe de infracción, que puede provenir de tres dependencias de la DGII ellas son: la sección omisos, la unidad Fiscalizadora o la Unidad del Dictamen Fiscal. La base legal que establece el procedimiento de imposición de sanciones por infracciones aisladas es el art. 260 del Código Tributario. Por tanto, corresponde a la sección de incumplimientos tributarios la emisión del acto administrativo, dicho acto es el auto de audiencia y apertura a pruebas el cual contiene:⁶⁴

- a) Descripción de infracciones determinadas.
- b) Cuantificación de los hechos económicos; y bases legales aplicables.

⁶⁴Amílcar Alexander Barahona Landaverde, Et. Al “Auto liquidación de las multas por la declaración o pago extemporáneo del pago de los impuestos estatales”, (tesis doctoral, Universidad de El Salvador, 2008) ,135.

- c) De igual forma la Sección encargada de darle trámite a la imposición de la multa por la declaración y/o pago extemporáneo del respectivo impuesto, emite un Informe Técnico, el cual es entregado al contribuyente junto con la correspondiente resolución de imposición de sanciones. En este caso la sección antes mencionada tiene que llevar junto con el procedimiento de infracción por declaración o pago extemporáneo, otras infracciones entre las que se pueden citar:

- d) Incumplimiento de la obligación de acreditar la inscripción, regulada en el artículo 236 C.T en esta disposición se establece que no se debe omitir el número de inscripción en los documentos o en las actuaciones ante la administración tributaria, también se tendrá por incumplida la obligación tributaria cuando se presente una constancia o número falso de inscripción.

- e) Incumplimiento de obligación de fijar lugar para recibir notificaciones. Art. 237 C.T. al no fijar el lugar para recibir notificación o no actualizar la dirección para recibir notificación.

- f) Incumplimiento de la obligación de emitir y entregar documentos. Art. 239 C.T. emitir uno o más documentos obligatorios sin cumplir con los requisitos formales exigidos por la ley.

- g) Incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la impresión de documentos. Art. 240 C.T. las actuaciones establecidas en la ley y las sanciones se aplicarán sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria de revocar la autorización de impresión de documentos legales otorgados y de la acción penal a la que hubiere lugar.

La sección de incumplimientos tributarios a diario tiene una excesiva carga laboral, pues se encarga de todos los incumplimientos a que hace referencia la Sección Tercera del Capítulo VIII del Título IV del Código; la finalidad de fortalecer el sistema de tributación interno y generar un marco jurídico simplificado, a través de aplicación de la legislación tributaria y leyes conexas, se hace más fácil implementado una modalidad que sustituya a todo el procedimiento que establece para imponer una sanción el código, cual es la autoliquidación por parte del contribuyente de la multa.

Es decir, que las declaraciones que se recibieron en la administración tributaria de IVA y renta fueron de 522 000, por lo tanto se percibe que la dimensión de contribuyentes es grande y se incrementa cada año, y con ello la presentación de frecuentes errores en éstas, tal es el caso de las declaraciones presentadas que ofrecen dudas, errores aritméticos, o simplemente no cumplen con los requisitos como la presentación de información que no es la correcta, el caso de los asalariados que declaran ingresos distintos a los presentados por el agente de retención, etc., éstos dan pauta a iniciar el procedimiento de fiscalización, ocasionando como ya se dijo una excesiva carga laboral.

Como consecuencia de lo anterior, se añade que la multa por declaración y/o pago extemporáneo no se ejecuta dentro de los once días hábiles que ordena la ley, debido al exceso de sanciones que debe imponer la sección en comento, prolongándose los once días en meses y muchas veces en años. Un aspecto importante de resaltar, es el hecho que, de 56 000 casos de procedimientos por declaración o pago extemporáneo, muchos supuestos infractores desisten de continuar con el procedimiento, ya que les genera un gran desgaste de tiempo y dinero, debido a la lentitud con que trabajan los empleados de la DGII.

4.2 Retraso en el pago del impuesto debido a burocracias

Si el contribuyente no llega a la OATC a que el empleado le tase la multa respectiva por la infracción de declaración y/o pago extemporáneo, tendría que retirarse de las instalaciones del Fisco sin haber cumplido su cometido, el de declarar o pagar (incluso ambos al mismo tiempo), por lo que la multa se incrementa por los intereses por el tiempo de extemporaneidad.

Resulta perjudicial para los contribuyentes el hecho que la DGII no permita que ellos cumplan con su obligación de declarar sin pagar la respectiva multa pues, al contribuyente se le obliga a autoliquidar la multa vulnerándose en dos sentidos el art. 16 RCT, por un lado, al no permitir que el contribuyente declare y en segundo lugar, perdiendo el carácter voluntario como lo ordena el art. 16 inc. 3 RCT. La mencionada práctica no tiene ninguna explicación ni mucho menos ningún fundamento jurídico, puesto que el art. 16 RCT manda al receptor de la declaración a recibirla, independientemente que el contribuyente haya o no autoliquidado la multa de forma voluntaria, contrario a lo que se realiza en la DGII, que no se recibe la declaración si el contribuyente no paga la multa por presentar la declaración o pagar el impuesto extemporáneamente

4.3. Efectividad en la imposición de multas

Resulta mucho más fácil y simplificado para el Estado que sea el propio contribuyente quien autoliquide la sanción, por haber incumplido la norma tributaria, omitiendo el procedimiento legal que establece la ley tributaria para imponer una sanción y como establece la Constitución de la República que debe la administración tributaria imponer una sanción por medio de una resolución o sentencia dictada con arreglo a las leyes y respetando el juicio

previo, ya que la DGII no emite resolución de la autoliquidación ni mucho menos le da continuidad al procedimiento de imposición de sanciones que establece el código.

La efectividad y la facilidad se traducen en el menor desgaste físico y económico que pueda tener la DGII cuando se inicie un procedimiento administrativo para la imposición de una sanción por la falta de cumplimiento de presentar la declaración junto con el pago en el tiempo que para tal efecto, establece la misma entidad.

Asimismo, las formas de recaudación de los tributos, no alcanzan los objetivos por los cuales fueron creadas, ya que actualmente existen muchos evasores de impuestos, que hacen que los fondos públicos que el Estado capta de los particulares sean muy bajos en relación a cómo deberían ser, ya que El Salvador cuenta con ostentosos centros comerciales, empresas.

Por otra parte, cuando se vence el plazo para cumplir con las obligaciones tributarias a las cuales se ha hecho referencia, en caso de no poder llevarlo a cabo el contribuyente, es menester tener en cuenta que existen impedimentos legales que pueden justificar el accionar (en este caso la omisión de presentarlo en el tiempo previsto), por lo que la DGII debe valorar los motivos que obligaron al contribuyente a no cumplir tal obligación, y en este caso no multarlo ipso facto, sino vencerlo en juicio como lo ordena la Carta Magna, el problema radica en la obligatoriedad que esta práctica representa no así sobre la base de la voluntariedad con la que fue creada, imponiendo al contribuyente el deber de autoliquidar la multa.

En el país cuenta con las oficinas administrativas centrales en el área de San Salvador, en la cual se encuentra la DGII, con sus respectivas dependencias;

existen también las oficinas regionales ubicadas en la zona oriente y occidente, que tienen las mismas funciones que la de la sede central, estas oficinas realizan el mismo procedimiento de autoliquidación de multas con los sujetos pasivos que cumplen su obligación extemporáneamente.

4.3.1 Competencia para el conocimiento de faltas por parte de los contribuyentes

El Código Tributario específicamente en el art. 23 establece que son funciones básicas de la administración tributaria el registro y control de los cumplimientos tributarios de los contribuyentes como de los obligados formalmente a efectuar el pago de los tributos.

Para los casos que no sea necesario agotar los trámites administrativos estos serán remitidos a la fiscalía general de la república para que realicen la investigación de delitos relativos a la evasión de impuestos, entonces tiene competencia para conocer dependiendo del tipo de evasión en que se configure tanto la administración tributaria como la fiscalía general de la república.

Por tanto, es por mandato de ley que la administración tributaria deba velar y controlar a los contribuyentes para que estos cumplan con el efectivo pago de los impuestos.

4.3.2 La liquidación de oficio como mecanismo

El acto de liquidación oficiosa de los impuestos es entendido como el acto realizado por la administración tributaria en virtud del cual se determina la existencia y la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de una relación de carácter jurídico tributaria, produciendo como efecto la exigibilidad de la

obligación a cargo del sujeto contribuyente, una vez alcanzado el estado de firmeza de la resolución; o del acto administrativo tributario, en donde la administración tributaria a declarado por medio de un funcionario competente la existencia de una deuda tributaria líquida, la hace exigible, cumpliendo los requisitos que versan sobre la imputación en vía administrativa o judicial.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia pronunciada a las quince horas cinco minutos del día veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89-T-04, ha sostenido lo siguiente: “la actividad liquidadora no siempre se traduce en la determinación de la existencia del hecho imponible y en la fijación de la cuantía de la obligación tributaria derivada de aquél, sino que también poner de manifiesto la existencia de un crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria a la que habrá de hacer frente la Hacienda Pública”.

La liquidación en derecho tributario tiene como objetivo la determinación de la deuda tributaria, la liquidación de la deuda tributaria se realizará sobre la base de los datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros o los datos que la administración posea.

Cuando la liquidación de la obligación se realiza de oficio quiere decir, que la administración tributaria se encuentra facultada para el inicio del procedimiento que versa sobre la base de datos o antecedentes que se encuentran en su poder considerándolos suficientes y necesarios para iniciar el proceso administrativo.⁶⁵

En la doctrina la liquidación de oficio se entiende como el acto administrativo en virtud del cual se determina la existencia de una deuda tributaria,

⁶⁵ Díaz, “*El procedimiento e liquidación de oficio*”, 48.

identificando al sujeto contribuyente o sujeto pasivo, así como también determinando la cuantía de la deuda, que contiene una manifestación de la voluntad del ente público, rigiéndose este procedimiento por las reglas y principios del procedimiento administrativo o si las hubiere por las reglas del propio procedimiento de liquidación de oficio.

4.3.3 Naturaleza del procedimiento de liquidación de oficio

Este procedimiento es de carácter y naturaleza accesoria y excepcional. Se dice que es accesoria porque generalmente complementa, suple o lo motiva un acto de determinación del sujeto contribuyente, este es excepcionalmente debido a que lo normal es que la determinación del tributo a pagar la realice el propio contribuyente este la realiza por medio de una declaración jurada, sin la que la administración tributaria se vea obligada a cobrarla ya que la ley ya ha obligado al contribuyente.

4.3.4 Procedencia para que se efectuó la liquidación de oficio

Los contribuyentes que se encuentran inscritos para el pago del IVA, tiene como obligación tributaria con el Estado de devolver el pago del IVA ya que estos funcionan como agentes de retención del IVA que ya se ha recaudado, sin embargo muchos incumplen con la ley en las que se les obliga al pago de los tributos, como lo es en la evasión intencional, debido a esto la administración tributaria, debe asegurar el efectivo cumplimiento de la obligación y de aquellos que han quebrantado las normas tributarias serán sancionados como lo establece la norma.

La administración tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:

- a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado;
- b) Cuando la declaración presentada o documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos; y,
- c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, ya sea mecánica, o computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido de esa manera, careciere de la debida documentación, que se anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la administración tributaria.

La liquidación oficiosa a que se refiere este artículo no será practicada por la administración tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la fiscalía general de la república 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 determinará el juez de la causa.

La administración tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos es la encargada en verificar la recaudación del pago del IVA, como lo especifica el art. 23 del C.T. como funciones básicas establece la fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes y específicamente la liquidación oficiosa del impuesto; LODGII en el art. 3, enuncia las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos las que serán de aplicar y de hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos internos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación vigilancia y

control se especifica en la ley, y en función general la asistencia al contribuyente, recepción y fiscalización de declaraciones.

4.3.5 Fases para la determinación de la liquidación de oficio

El proceso que realiza se le conoce como proceso de fiscalización para determinar aquellos sujetos pasivos que han omitido presentar la respectiva declaración.

Se inicia el proceso por medio de un auto de designación de auditor, el auto debe contener elementos esenciales como lo son: la identificación del sujeto pasivo, al que se le efectuara la fiscalización, los períodos o ejercicios fiscales en los que se hará la fiscalización, el impuesto, las obligaciones que serán objeto de la investigación, el nombre del auditor o auditores que realizaran la fiscalización, en este caso corresponde por atribución de ley la emisión del auto de designación al sub director de Impuestos Internos, pero por delegación firma el jefe del departamento de cada una de las unidades fiscalizadoras cuando sean grandes, medianos y pequeños contribuyentes, esto de acuerdo al art. 7 literal “e” LODGII.

Se procede a la notificación del auto de designación de auditor; este es el medio utilizado por la administración para informarle al sujeto contribuyente todas sus actuaciones, basados en los artículos 165 al 172 C.T.

La notificación del auto se hará en el lugar señalado previamente para oír notificaciones, la notificación debe hacerse de las formas establecidas por la ley ya sea personalmente, por medio de esquila, por medio de edicto.

Debe tenerse en claro a quién debe notificarse para que el auto surta los efectos legales correspondientes, en el art. 165 C.T se establecen las reglas

a seguir. Si el sujeto pasivo es una persona jurídica se debe notificar en el siguiente orden; al representante legal, la persona que esta comisionada ante la administración tributaria, el apoderado legal, personas que estén al servicio de la sociedad, persona que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado.

Cuando el contribuyente fuera una persona natural se realizará en el siguiente orden; sujeto pasivo, la persona que esta comisionada ante la administración tributaria, el apoderado, el conyugue compañera o compañera de vida, hijos mayores de edad, socios, dependiente, encargado del servicio doméstico, persona mayor que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado.

La investigación preliminar y planeación de la auditoria es la etapa en la que se procede a confrontar por parte de la administración tributaria la información contenida en sus archivos y en las bases informáticas de su base de datos, con esto se pretende obtener un panorama general respecto de la situación tributaria del contribuyente a fiscalizar, también se hace una investigación histórica de los antecedentes del contribuyente en relación al pago de los impuestos.⁶⁶

En la etapa siguiente se ejecuta la auditoria, el equipo de auditores asignados realiza la actividad más importante del proceso de fiscalización, debido a que se enfoca en ejecutar de manera técnica y conforme a lo regulado legalmente para la realización del informe de auditoría, solicitando documento de soporte, explicación de operaciones contables, ajustes, etc., que le llevan a establecer y pronunciarse sobre la auténtica condición tributaria en la que se encuentra el contribuyente.

⁶⁶ *Ibíd.*, 53

La oficina fiscalizadora debe recopilar documentación probatoria que le sirva de soporte de los procedimientos efectuados y en su caso para sustentar cualquier incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. El contribuyente debe dar respuesta a los requerimientos que se le soliciten, para detallar la información, documentación o explicaciones que se requieran mediante autos.

4.4 Contexto actual de la eficacia en la recaudación dentro del Ministerio de Hacienda

El sistema informático del Ministerio de Hacienda asigna una codificación a cada ingreso y categoría con la que esta cuenta, sea este iba o renta, el problema para que los contribuyentes realicen el pago mediante el sistema de declaración en línea no se puede atribuir directamente a un mal manejo o un mal desarrollo de la plataforma.

La concepción del trabajo informático se encuentra más relacionado con una postura personal de cada individuo, conocido es el caso de que ciertos contribuyentes quieren realizar pagos a nombre de otra persona, o una gestión tal como el anticipo y se solicita un pago a plazo, el pago puede ser realizado por la persona pero todo otro tipo de gestión debe tener una autorización previa para poder ser realizada por el individuo, es relevante porque la ley, si bien es cierto ya incluye este escenario, debe de ser más limitada su actuación, la ley regula un plazo ya establecido y no regula la opción de poder realizar el pago en un plazo mayor al previamente especificado.

El problema surge cuando el contribuyente solicita un plazo mayor al que la ley específica para poder realizar el pago al ministerio de hacienda, pero ante

la negativa de la falta de flexibilidad del ministerio de hacienda debido a la regulación con la que cuenta se deja de percibir el aporte del contribuyente, se esperaría que la modificación de esos plazos fuera rápida por parte del ministerio para poder adaptarse a los cambios constates que se atraviesan dentro de la institución y de la manera en la cual la economía va mutando con el paso de los años.

Pero no existe forma de modificar esta manera de pago, porque el ministerio se somete al principio de legalidad, esto se regula de tal manera debido a la facilidad con la que un sujeto que ha sido encargado de realizar el pago al fisco sin que dicha autorización haya sido realizada mediante un poder, el sujeto puede apropiarse de ese dinero y no existiría ninguna manera de poder obligar al reembolso del mismo o a la realización del pago porque no existe ninguna base sobre la cual se pueda solicitar la realización de dicha obligación, por lo tanto toda actividad debe de ser regulada y debe de ser cumplida por parte del fisco únicamente apegada a la normativa positiva.⁶⁷

4.4.1 Sistema de pagos en línea del Ministerio de Hacienda

El pago que se realiza en línea conlleva un proceso único en sí mismo, porque la formula a que se va a aplicar a un impuesto no es la misma para otro, por lo tanto cada proceso debe de ser realizado a modo tal de ser aplicado para un tipo específico, se deben de realizar los conocidos como casos de usos, las posibles situaciones que se puedan dar para un proceso determinado, teniendo en cuenta las particularidades propias de cada impuesto, el Ministerio de Hacienda cuenta con un área de desarrollo y un

⁶⁷ Jorge Luis Martínez, *Entrevista brindada por la unidad de acceso a la información pública, El Salvador*, (El Salvador; 2018) <https://www.elsalvador.com/noticias/nacional/529726/exfisc-al-hizo-92-viajes-en-aeronaves-de-rais-y-a-cambio-le-archivo-7-casos/>

área de soporte, en el área de soporte se pueden solicitar los posibles escenarios que probablemente vayan a suceder al momento de la declaración y ellos están a cargo de la validación del sistema.

Debido a ello estos pueden complicarse dependiente del tipo de declaración de formularios que se vayan a realizar, para los impuestos específicos existe una variabilidad tan amplia que no es posible llevar un control apropiado año con año, de poder aplicar, al mismo tiempo.

4.4.2 La ineficacia de la ley desde el punto de vista interno del Ministerio de Hacienda

Existe una ineficacia de la ley actual, afectando de forma directa al Ministerio de Hacienda, en primer lugar se debe realizar un análisis desde la DGI, siendo esta la dirección encargada de ejecutar la información que DGT le envía con los datos de los sujetos que no han realizado el pago del impuesto, pero, en ese intercambio de información, DGI no está dispuesta a entregar los datos para poder realizar el cobro, porque DGI es aún más proactiva para el cobro de la obligación que DGT, debido a que DGT no realiza sus actuaciones con tanta diligencia, DGI sigue en protocolo de cobranza por lo que no deja de estar en contacto con el contribuyente.

Al momento en el que el contribuyente realiza el pago, puede existir un desfase, que da origen a un conflicto entre DGI y DGT, en ese sentido la producción interna se ve afectada, y la normativa no demarca de manera literal las atribuciones de los organismos, por lo tanto está más enfocado en la interacción de las diferentes instituciones, relevantes en recaudación que realiza aduanas, desde el punto de vista de las operaciones ejecutadas por la gente de tesorería, el sistema de concentración de los datos existe, pero

actualmente no existe una armonización entre las distintas unidades del ministerio de hacienda, pero no debe de ser de manera legal, si no más relacionada a una armonización administrativa, de manera interna por no ser necesario llevarla hasta la asamblea legislativa.

Los problemas que se dan con los vacíos jurídicos, en la sección de cobro administrativo, ellos son los que realizan una actividad que se ve complicada debido a la falta de regulación, la inexistencia de ciertos procesos que los contribuyentes solicitan, en ocasiones son solicitadas comisiones especiales para poder pagar, pero el ministerio, atendiendo a lo que la ley establece únicamente puede seguir esos lineamientos para la ejecución de la cobranza o pago de la obligación tributaria, el departamento de cobranza no puede realizar la recolección del dinero, por lo que la ley puede ayudar en un punto en presentar una flexibilidad para la ejecución del pago pero también puede generar problemas en otras áreas siempre llevando al final a una complicación.

La documentación debe de estar en los hallazgos de auditoría, auditoria que se realiza por auditoría interna, la corte de cuentas de la república y auditoría interna, que van a evaluar el actuar que realiza DGT, es con base en esas auditorias que pueden encontrarse los problemas de armonización ya sea de ley o de instituciones y atribuciones.

Por lo que, tal auditoria y el análisis de las mismas sentara un precedente para poder modificar el actual cuerpo normativo, diversas instituciones tales como cooperación española han presentado sugerencias para poder adaptar una ley que contemple las posibles situaciones y soluciones que agilizarían el trabajo de las diversas direcciones, el problema es que si se realiza una modificación en un área para poder hacer que esta opere en

condiciones óptimas, se corre el riesgo de afectar a otras áreas del ministerio, los problemas de mejora se ven afectados por ejemplo cuando si se realiza un cambio sustancial en DGI pero se afecta a áreas como aduanas, presupuesto, por lo tanto al ser un conjunto integrado de diversas instituciones, es lo que hace más difícil el trabajo de modificar la ley.

Las modificaciones que se deben de hacer a la ley deben de buscar una adecuación entre instituciones, la modificación facilita al mismo tiempo la recaudación por parte de los contribuyentes, pero es también de recalcar que esto no implica una ampliación de plazos, sino una adaptación entre instituciones, existe el caso de que se da un plazo de 6 meses para el pago mediante cuotas, si se vence el plazo para el pago de la cuota, se va a cobrar toda la deuda, no únicamente la cuota que se ha vencido, se vuelve a empezar el cobro y con un cobro extra de los intereses, el funcionario de cobranza necesita de percibir el pago de la cuota por lo cual se realiza un distanciamiento que aunque leve, no deja de estar fuera del control de la ley, por lo cual la adecuación de la ley al nuevo término del ordenamiento jurídico debe de contemplar todas las situaciones que se dan dentro del espectro de sus actuaciones.

4.4.2.1 Dirección general de impuesto internos

Las facultades básicas de la dirección general de impuestos internos se encuentra con la aplicación y el cumplimiento de las leyes en materia de impuestos mismo tiempo también de las tasas y contribuciones fiscales de las cuales la tasación el control y la vigilancia de las mismas van a estar asignadas por la ley y también de manera general a cargo de la dirección general de impuestos internos está la asistencia al contribuyente la fiscalización y la resolución de las declaraciones dependiendo del caso si es

aplicable también está lleva el registro y control de los contribuyentes así también el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados todas estas facultades deben de complementarse con sistemas normativos tanto de apoyo y de planificación y las que sean pertinentes para poder realizar y llevar a cabo todas las actividades de una óptima manera.

4.4.2.2 Dirección general de cobranza

Mediante los procedimientos que la ley establece respecto siempre las deudas tributarias y a las quieren de vienen de multas administrativas que hayan sido impuestas por la administración pública a través del procedimiento.

Esta contara con la facultad de poder ejecutar la cobranza de manera persuasiva así como también de manera ejecutiva de las deudas tributarias y las multas que se deban a favor de la administración pública terminar con lo que ha sido establecido este cuerpo normativo al mismo tiempo se declara la autonomía de la dirección general de cobranza ya que ésta no puede ser controlada ni intervenida por ninguna de las dependencias o conforman el estado en lo que respecta a las actuaciones y también a las resoluciones que esta pronuncia las cuales puede hacer únicamente controvertidas haciendo uso de los medios que ya nacido previstos legalmente para realizar una impugnación.

Por lo tanto, de manera concisa, la dirección general de cobranza le va a corresponder a la aplicación y cumplimiento de leyes que regulan el cobro de las deudas de índole tributaria y también de las multas administrativas siempre y cuando sean del rubro el cual establece la ley también la gestión del riesgo de las deudas las cuales implican en establecimiento el que va a

ser conocido como sistema de selectividad al mismo tiempo de las definición de estrategias y de su planificación también del control de los resultados.

En establecimiento el que va a ser conocido como sistema de selectividad al mismo tiempo de la definición de estrategias y de su planificación también del control de los resultados y la medición de indicadores.

También corresponde el registro control y la aplicación de deudores los cuales serán clasificados en función de diversos criterios mediante los cuales será una herramienta para facilitar el cumplimiento de la gestión del cobro por parte de la dirección.

Tiempo que planificación organización de diversos programas de prevención y lucha contra los diversos tipos de fraude que pueden ejecutarse en contra de la hacienda pública dentro del ámbito recaudatorio y al mismo tiempo el establecimiento de Los criterios que serán seguidos de manera general por las entidades de ejecución de la cobranza.

La organización y el funcionamiento interno del que será conocido como el cuerpo de ejecutores de embargo los peritos y también de los auxiliares de cobranza sujetos encargados de la realización de diversas actividades que también le ayudarán a facilitar la actividad de la dirección de cobranza.

4.4.2.3 Función general de tesorería

En las funciones de la dirección general de tesorería se encuentra la administración de la que son la cuenta corriente única del tesoro público y también de la administración de la cuenta de fondos ajenos en custodia también de la participación en los que serán los procesos aplicables a la

percepción erogación custodia registro de fondos y transferencia de los fondos que mediante norma están concentrados, dentro de las cuentas que administra la misma dirección, de la misma manera será la participación dentro del proceso de financiamiento a corto plazo mediante los títulos conocidos como letras tesoro público y diversas formas de financiamiento por los cuales y para los cuales esté facultado.

El Ministerio de Hacienda del mismo modo administrara la disponibilidad de caja fiscal y también apoyar a la dirección de cobro de deudas tributarias y aduaneras. Serán conocidos estos como responsables directos de la gestión tanto interna como externa del proceso de cobranza que se realiza y ejecuta en sede administrativa.

Al mismo tiempo certificar a la deuda y la remisión a la fiscalía general de la república, como última facultad está la proposición de los titulares de Ministerio de Hacienda de las políticas, procedimientos y normas que sean relativas al sistema de tesorería y la operatividad de la DGT.

CONCLUSIÓN

En el proceso de investigación se realizó un análisis de los sistema de recaudación fiscal y su papel muy importante dentro de la sociedad de manera que si el sistema es ineficaz no puede satisfacer las necesidades de la población como la salud, educación, seguridad social la cual juega un papel muy importante con el trabajador y su familia en el sentido que esta contribuye para su desarrollo adecuado en la sociedad.

La historia establece que en los últimos años, el sistema impositivo salvadoreño ha experimentado una serie de reformas con el objetivo de simplificar la recaudación fiscal y de perfeccionar la eficiencia en el momento de hacer y verificar el pago efectivo de los tributos creando para ello una serie de sistemas en línea para que los contribuyentes tenga una manera más fácil de realizar sus diferentes tramites dentro del Ministerio de Hacienda y así llevar a una mejor recolección de los tributos.

Se pudo observar que dentro del Ministerio de Hacienda se generan conflictos que pueden hacer engorrosos los diferentes tramites y asi llevar a que el contribuyente no pueda realizar su pago de una manera ágil, en cuanto a la ley en su aplicación, se puede mencionar el hecho que la norma es un tanto inflexible en el cómputo del plazo para realizar los pagos cuando el contribuyente no lo ha hecho ya que esta da la oportunidad de que la administración tributaria le otorgue facilidades de pago cuando este se encuentre en mora.

En cuanto a la ineficacia de la recaudación fiscal se determinó que esta no es meramente una ineficacia de recaudación, sino que a un conflicto interno entre direcciones de Ministerio de Hacienda abonado a los problemas que

esta institución enfrenta comúnmente como son las evasiones y elusiones que los contribuyentes encuentra la manera de llevar a cabo a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias y debido a ello la producción interna se ve afectada porque la normativa no demarca de manera literal las atribuciones de los organismos, por lo tanto, está más enfocado en la interacción de las diferentes Instituciones.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Boeta Vega, Alejandro *Derecho fiscal teoría y práctica* 2ª ed México; Porrúa 1992.

Corral Guerrero, Luis *Las formas naturales de la Renta: Estructura del Sistema Impositivo* España: Universidad complutense de Madrid, 2000.

Cusguen Olarte, Eduardo *Evasión y Contrabando*, 3ra edición Colombia: Bogotá, Edit LEYER 2015.

Espinosa, José Alberto *Manual de Derecho Tributario* 2ª ed. Argentina; Córdoba Editadvucatus, 2004.

Gavidia Hidalgo Amado, *Estudio de las finanzas públicas de El Salvador*, El Salvador: editorial Ahora, 1989.

González, Luis Manuel *Manual de derecho tributario*, 3ra edición, España, Barcelona: editorial yurita, 2007.

Jiménez González, Antonio *Lecciones de Derecho Tributario*, 10 ed. México: Edit, Cengage Learning Latin America, 2004.

Nájera Martínez, Alejandro *Derecho Tributario*, México; Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México, 2012.

Pérez Royo, Fernando *Derecho financiero y económico; parte general*, 8 ed. Argentina; Editorial Civitas, 2000.

Rodríguez Calderón, Diana Esperanza *Evasión y elusión de impuestos* El Salvador, 2015.

Valdez Costa, Ramón *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, Ed. 3, Uruguay: editorial de derecho financiero; 1970.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* 2° ed., Argentina; Astrea, 2005.

Vizcaíno García, Catalina *Derecho Tributario; Consideraciones Económicas Y Jurídicas*, tomo I, 3° ed, Argentina; de Palma, edit. Astrea 1996.

TESIS

Alarcón Rivas, José Mauricio Et. Al “Determinantes de la recaudación fiscal en el salvador”, Tesis para obtener el grado de Licenciado en Economía, Universidad de El Salvador, 2015.

Alas Menjívar, Ercely de los Ángeles Et. Al “*Eficacia de los tributos como fuente de ingreso público en El Salvador*” Tesis para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010.

Alvarenga, Felix Saúl Et. Al “*La Potestad Tributaria Material y Efectiva en El Salvador*”, Tesis para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2013.

Aquino García, Irma Onelia Et. Al “Guía para el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza formal y sustantiva del comerciante social del sector comercio, contenidas en el Código Tributario” Tesis para obtener el grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad Centroamericana “Doctor José Simeón Cañas”, 2011.

Barahona Landaverde, Amílcar Alexander Et. Al “Auto liquidación de las multas por la declaración o pago extemporáneo del pago de los impuestos estatales”, Tesis para obtener el grado de doctor, en **Jurisprudencia y Ciencias Sociales**, Universidad de El Salvador, 2008.

Castro Izquierdo, Nelson Antonio Et. Al “*Las exenciones tributarias en el Marco de la Ley del Impuesto sobre la Renta*” Tesis para obtener el grado de doctor, en **Jurisprudencia y Ciencias Sociales**, Universidad de El Salvador, 2013.

Díaz Pineda, Raquel Abigail Et. Al “*El procedimiento e liquidación de oficio como mecanismo de prevención para disminuir la evasión fiscal del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios*” Tesis para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de el salvador, 2016.

Escalante, Carlos “*Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta*” Tesis para obtener el grado de doctor, en **Jurisprudencia y Ciencias Sociales**, Universidad de El Salvador, 1967.

García González, Manuel Et. Al “Comparación de los sistemas tributarios en El Salvador y Costa Rica aplicables al sector turismo” Tesis para obtener el

grado de licenciados, en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2010.

Méndez Morales, Héctor Zacarías Et. Al “*Análisis jurídicos de los elementos constitutivo de impuesto sobre la renta, con especial énfasis en la legislación Nicaragüense*” Tesis para obtener el grado de doctor, en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana, Managua, 2011.

LEYES

Código Tributario, (Asamblea Legislativa de El Salvador numero de diario oficial 241, numero de tomo 349, 2001).

INSTITUCIONAL

Friedrich Ebert Stiftung (FES), Christian AID, *Informe de análisis sobre la evasión y la elusión fiscal en El Salvador*. (San Salvador: noviembre 2016). 22.

UC&CS América, S.C. (Mexico: Instituto de investigaciones Jurídicas, 2010), <https://www.uccs-america.org>.

SITIOS WEB

Diccionario jurídico virtual (Mexico: Universidad Autónoma de Mexico, 2010). <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/resultados?ti=diccionario%20juridico&fbclid=IwAR0cLwduoqAwT-ILoq7ObvZw8viRwvWwT9R7RAWoWjSJo1dMRem1xxiTJ0>.

Enciclopedia Económica, *Diccionario* España, 2015 <https://www.economia48.com>.

Jorge Luis Martínez, *Entrevista brindada por la unidad de acceso a la información pública, El Salvador*, El Salvador; 2018) <https://www.elsalvador.com/noticias/nacional/529726/efiscal-hizo-92-viajes-en-aeronaes-de-rais-y-a-cambio-le-archivo-7-casos/>.

Magín Pont Mestres *Tributos y empresas* España: Barcelona, Universidad de Barcelona Edit UB, 2004, https://books.google.com.sv/books?id=HJy4q71gnFUC&pg=PA513&lpg=PA513&dq=modelo+de+rentas+informe+carter&source=bl&ots=5Z_kJQL3PG&sig=1FqZJJ4Od5VMBxbUBHwgnBYSBVs&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj9zY-ew-3VAhVC4iYKHQKKDcUQ6AEIMzAD#v=onepage&q=modelo%20de%20rentas%20informe%20carter&f=false.

Mark Gallagher, Reformas Tributarias amplias en El Salvador USAID; El Salvador. <http://www.uca.edu.sv/revistarealidad/archivo/4e2da47d4c317reformatributaria.pdf>.