

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

Y

CIENCIAS SOCIALES

54304
56332
1969
J.YCS
J:4

LA ADMINISTRACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PRESENTADA POR

JOSE GILBERTO GOMEZ

COMO ACTO PREVIO PARA OBTENER EL GRADO ACADEMICO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DICIEMBRE DE 1969

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR



RECTOR :
Dr. JOSE MARIA MENDEZ

SECRETARIO GENERAL :
Dr. JOSE RICARDO MARTINEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO :
Dr. RENE FORTIN MAGAÑA

SECRETARIO :
Dr. FABIO HERCULES PINEDA

JURADOS QUE PRACTICARON LOS EXAMENES
GENERALES PRIVADOS

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

PRESIDENTE:

Dr. RAFAEL IGNACIO FUNES

PRIMER VOCAL:

Dr. JOSE ENRIQUE SILVA

SEGUNDO VOCAL:

Dr. MANUEL ANTONIO RAMIREZ

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

PRESIDENTE:

Dr. FRANCISCO CALLEJAS PEREZ

PRIMER VOCAL:

Dr. MIGUEL ANTONIO GRANILLO

SEGUNDO VOCAL:

Dr. JORGE ALBERTO HERNANDEZ

CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

PRESIDENTE:

Dr. PABLO MAURICIO ALVERGUE

PRIMER VOCAL:

Dr. ARMANDO NAPOLEON ALBANEZ

SEGUNDO VOCAL:

Dr. JOSE NAPOLEON RODRIGUEZ RUIZ

+++++

+++++

+++++

A S E S O R D E T E S I S

Dr. S A L V A D O R N A V A R R E T E A Z U R D I A

T R I B U N A L C A L I F I C A D O R :

P R E S I D E N T E :

Dr. FRANCISCO BERTRAND GALINDO

P R I M E R V O C A L :

Dr. GUILLERMO MANUEL UNGO

SEGUNDO VOCAL:

Dr. JOSE SALVADOR SOTO

DEDICO ESTA TESIS :

A la memoria de mis padres:

JUAN ANTONIO GOMEZ y
MERCEDES HUEZO DE GOMEZ

A mi esposa :

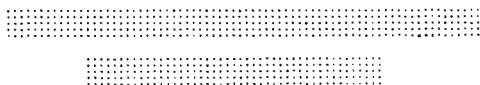
LETTY VALENCIA DE GOMEZ

A mis hijos :

JOSE GILBERTO
NORA TRINIDAD
MAURICIO y
LETTY MERCEDES

A mis

PROFESORES
COMPAÑEROS y
AMIGOS



INDICE

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	7
CAPITULO I	
LA ADMINISTRACION PUBLICA	10
Qué es administrar	
La Administración	
La Administración Pública	
Definiciones más comunes	
Factores de la Administración	
CAPITULO II	
LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS	25
Qué es administrar un impuesto	
Cómo se establece un impuesto	
Cómo se administra un impuesto	
Organismos administrativos	
Control de la administración del impuesto	
CAPITULO III	
ORGANIZACION FINANCIERA DE EL SALVADOR	41
Normas constitucionales respecto a la estimación y percepción de los ingresos y en especial con - el <u>Impuesto sobre la Renta</u>	
Normas que en materia presupuestaria regulan la - percepción del Impuesto sobre la Renta	
CAPITULO IV	
RELACION ENTRE LA PLANIFICACION DE LA POLITICA FIS CAL Y LA PLANIFICACION DE LA ADMINISTRACION TRIBU- TARIA.	57
Qué es la Política	
La Política Fiscal	
Planificación de la Política Fiscal	
Administración Tributaria y su Planificación	
Relaciones entre ambas esferas	
CAPITULO V	
EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU ADMINISTRACION . .	74
Servicio del Impuesto sobre la Renta	
Administración Nacional del Servicio del Impuesto sobre la Renta - Relación Histórica de la crea- ción de la Dirección General de Contribuciones	
Determinación del Impuesto	
Pago del Impuesto	
Fiscalización del Impuesto -Fiscalización de la Renta Mundial	
Infracciones y Sanciones	
<u>Recursos</u>	
Ejecución del crédito fiscal	
Prescripción de la acción fiscal - La caducidad - Reformas de las disposiciones pertinentes	
Devolución y compensación	

CAPITULO VI
SERVICIO CIVIL EN LA ADMINISTRACION DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 167
Principios constitucionales
Ley del Servicio Civil
Requisitos de Ingreso al Servicio Civil
Personal Administrativo de la Dirección General -
de Contribuciones Directas
Adiestramiento de Personal
Salarios
Escalafón

CAPITULO VII
CONCLUSIONES 184
Mejoras en el servicio actual
Cumplimiento de los postulados administrativos
Atención de las autoridades superiores
Selección del personal

CAPITULO VIII
RECOMENDACIONES 190
Un organismo competente
Propaganda
Control de declaraciones atrazadas o -
Localización de contribuyentes potenciales
Información cruzada
Catastro
Planificación
Lo contencioso administrativo

BIBLIOGRAFIA. 204

#

I N T R O D U C C I O N

Preocupación constante de autoridades fiscales, técnicos especializados en la materia y personas sujetas al IMPUESTO SOBRE LA RENTA ha sido la búsqueda de aquellos medios más idóneos para lograr que todas - las personas que de conformidad con su realidad económica se encuentren ubicadas dentro de la hipótesis pre vista por la ley para tenerse como sujetos de la tribu tación de que tratamos paguen la cuota justa que de - conformidad con esa realidad económica y las prescrip ciones legales pertinentes, les corresponden.

Para lograr este simple objetivo, sin embargo, es preciso contar con tres elementos fundamentales que - constituyen los pilares de una administración eficiente: a) la existencia de un propósito o política; b) el esta blecimiento de un sistema para realizarlo y c) la necesi dad de vigilar y supervisar los procedimientos y factores empleados, para evitar pérdidas de tiempo, energía y ma teriales.

Cuestión cardinal de nuestra tesis, será pues, intentar una respuesta a la problemática administrativa que plantea el hacer tributario, en lo relativo al más - compendioso de los impuestos que integran nuestro siste ma impositivo: EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Muy honrados y complacidos nos sentiremos si - las ideas que enseguida expresamos logran despertar algún interés y puedan dar pié a estudios serios de parte de - los entendidos que encaminen - nuestra administración - tributaria por senderos de una mayor madurez técnica.

C A P I T U L O I

L A A D M I N I S T R A C I O N P U B L I C A

Qué es Administrar

La Administración

La Administración Pública

Definiciones más comunes

Factores de la Administración

Para iniciar el estudio que nos hemos propuesto realizar, estimamos oportuno recordar algunos elementos básicos a efecto de fijar en la mente las acotaciones indispensables al enmarcamiento de las ideas.

Administrar. Qué es administrar. Etimológicamente, deriva de la palabra latina "administrare" ("ad" + "ministra re" -servir a, acción, actividad), algunos entendidos la hacen derivar de "administrare", "ad, manus trahere" (traer a mano); ahora bien, "trahere" hace "tractum" de donde surge la terminación del sustantivo "administrador, siendo del mismo origen, "ministro". El administrador ministra, maneja, sirve, ejerce un cargo.

El Profesor de Derecho Administrativo Carlos García Oviedo, de la Universidad de Sevilla (1) afirma que la opinión corriente entiende por administrar, servir y por administración, prestación de servicios, manejo de intereses dirigidos a un fin y que todo servicio implica actuación práctica, realización, ejecución y gestión.

Para George R. Terry, Ph.D. administrar es un proceso de funciones básicas, diferente de cualquier otro. Es una entidad distinta que, como materia de estudio, permite adquirir su conocimiento y práctica, por medio de su aplicación.(2)

La Administración. - Los autores definen la administración como toda acción encaminada a convertir un propósito en realidades positivas o el ordenamiento sistemático de hechos y el uso calculado de recursos aplicados a la realiza--

(1) OVIEDO, Carlos García - Derecho Administrativo Vol. 1 - Cuarta Edición E.I.S.A - 1963 - pág.1.

(2) R.TERRY, GEORGE -Principios de Administración -Traducción de la Edición revisada en inglés -Compañía Editorial Continental S.A. -México 1963 - páo.21.

ción de un propósito previniendo los obstáculos que puedan - surgir en el logro del mismo. Es la supervisión del trabajo y material que se emplea para realizar el fin propuesto, de modo que se lleve a cabo al más bajo costo de energía, tiempo y dinero.

Otros autores sostienen que la Administración concierne al estudio de los problemas, aptitudes, organización, técnicas y programas de acción aplicables a la realización de un propósito, asimismo como aquella actividad encaminada a hacer que las cosas se hagan de acuerdo con ciertos objetivos, y añaden que es un sistema de conocimientos por medio del cual los hombres establecen relaciones, predicen resultados e influyen en las consecuencias de cualquier situación en que los hombres se organizan para trabajar unidos en el logro de un propósito común.

La administración puede definirse pues, de varias maneras: 1) Se reconocen como materia de administración ciertas prácticas y técnicas establecidas por la Sociedad; 2) Estas prácticas y técnicas ponen en aptitud a los distintos sectores sociales (Gobierno, empresas privadas, clubs, uniones de trabajadores, sociedades religiosas, etc.) a cumplir con sus responsabilidades y realizar sus propósitos; 3) Dichas prácticas y técnicas son tan importantes como los programas mismos de acción.

La Administración consiste en trabajar juntos, sistemáticamente para lograr un propósito.

Existen tres elementos fundamentales: a) la existencia de un propósito; b) el establecimiento de un sistema para

realizarlo; y c) la necesidad de vigilar y supervisar los procedimientos y factores empleados para evitar pérdidas de tiempo, energía y materiales.

Factores de la Administración. - Los autores están de acuerdo en que los principales factores que caracterizan a la Administración Moderna en toda sociedad democrática, son: la especialización, la coordinación, la política, el método y la dinámica.

La Especialización - Los avances modernos de la tecnología, traen como consecuencia una mayor división del trabajo y del esfuerzo, en proporciones cada vez más pequeñas. A medida que avanza aquella es más urgente la presencia del especialista y las sociedades de nuestros días precisan de una mayor subdivisión de sus tareas para reducir las a proporciones manejables. - Por ello, los elementos humanos a cuyo cargo corre la responsabilidad de llevar adelante las actividades asignadas en el proceso tienen que admitir que cada día se les encarga una pequeña porción del mecanismo general, porción que se va reduciendo en razón de la complejidad del sistema. De tal suerte que llega en un momento dado a darse cuenta de que su labor es sólo una parte minúscula del todo, pero, si está íntimamente vinculado con el resto de las actividades, contribuye a su desarrollo y es tan indispensable como ocurre con la simple espiga que soporta la rueda de un reloj. Esta conciencia de su papel en el proceso del esfuerzo colectivo estimula su iniciativa y contribuye al descubrimiento de nuevos procedimientos que perfeccionan el mecanismo general.

Son pues reconocidos los beneficios que aporta la -

especialización. Sin embargo, llevada a su extremo, la especialización puede degenerar la relación que existe entre el propio esfuerzo de un hombre y el de los otros, y, en consecuencia, - pierda el sentido de responsabilidad que atañe en la esfera más allá de los límites de su propia actividad. Por todo ello el - especialista no debe perder de vista la relación entre su propio trabajo y el de los otros.

También es preciso reconocer que con la especialización el resultado del esfuerzo especializado puede llegar a perderse para la sociedad en aquellos casos en los que el especialista, al profundizar en cada vez más reducido campo de acción, sigue la tendencia a aislarse del resto social. En tal caso, sus esfuerzos pueden ser inócuos, ya que ningún valor tendrá una innovación técnica que no vaya de acuerdo con la estructura general del sistema, o que por el campo de aislamiento en que se produce, es ignorado por la colectividad.

Coordinación - Para que puedan ser utilizados los - frutos de la especialización, deben seleccionarse y combinarse - cuidadosamente para darles significación y aplicación. Véase - por ejemplo lo que sucede con una orquesta de solistas, en que - el director efectúa un sentido de relación entre muchos especialista - listos cuyos esfuerzos y habilidades sólo cuentan en el resultado total. Una perfecta coordinación de habilidades producirá maravillosas sinfonías; una defectuosa coordinación anulará el valor individual de la habilidad musical. En el campo de los deportes colectivos, como en el foot-ball, existen ejemplos similares plagados de sugerencias, pues en ellos se ve la habilidad individidual del atleta subordinada al sentido de coordinación impuesta

por el coach.

En la administración de la actualidad se hace énfasis sobre los coordinadores; gente que tenga la visión y la inteligencia suficiente para saber coordinar los esfuerzos individuales. De no existir estos coordinadores, las habilidades personales se desperdician y mucho esfuerzo deja de ser operante. El progreso es una porción del esfuerzo colectivo o total. Por eso hay tratadistas que sostienen que si la especialización es inevitable, la coordinación es imperativa.

La Política - Sirve para encausar los esfuerzos individuales hacia un objeto determinado. Sin una meta o política, la administración carece de sentido, Debe haber un objeto para todo esfuerzo.

El propósito de fijar un objetivo es dar los lineamientos apropiados del esfuerzo. Sin una meta decidida, el coordinador no puede valorar los resultados obtenidos, porque carece de un patrón de medida para valorarlos. La administración trabaja por "algo" y para llegar a "algo" y ese "algo" debe definirse claramente para que el esfuerzo sistematizado pueda tener significación.

El Método - Los métodos apropiados evitan la dispersión del esfuerzo. La selección y utilización del método influye y condiciona el fin propuesto. Para que el esfuerzo sea efectivo se requiere sistema en el trabajo y orden en la acción, para reducir pérdidas de tiempo, errores, duplicaciones, etc. El ordenamiento sistemático y el método conducen a una utilización efectiva de los individuos, recursos y equipo. No quiere esto decir que sólo hay una forma correcta de operar, pues la natura-

leza del problema, el tamaño y validez de los factores, el tiempo y lo complejo y trascendencia del objetivo, son los elementos que, en última instancia condicionan el método que ha de elegirse.

Dinámica - El elemento básico de la administración es el ser humano. Cualquiera que sea la política que se haya fijado la administración, cualquiera que sean los programas de acción elaborados, si no se cuenta con elementos humanos idóneos - para operar esos programas en busca de la política fijada, todos los esfuerzos caerán en saco roto. Una vez llenado este esencial requisito, es necesario mantenerlo, es decir, no en su status - inicial, sino mantenerlo en constante entrenamiento y con actitud abierta a las innovaciones técnicas proclives a su superación, ya que el ser humano no es un autómató. Es una personalidad vibrante, cambiante, con su propia cultura. Su persona y su efecto sobre las otras personas, y la interrelación de las mismas condicionan la administración. Donde quiera que haya una situación - administrativa -es decir-, dondequiera que se encuentren individuos trabajando juntos para el logro de un fin, se puede apreciar la dinámica humana.

Además de la dinámica humana, la administración está condicionada por la dinámica de las tendencias políticas y de la opinión pública. Ejemplos de ello se encuentran en todas partes: las elecciones presidenciales y sus efectos sobre los proyectos de ley; los partidos políticos y los ajustes administrativos; - las tendencias legislativas y su influencia en el presupuesto; - los impuestos y la relación de éstos con la opinión pública;etc. y es precisamente en este ambiente complejo en que la administración debe operar de modo que la administración es un drama de -

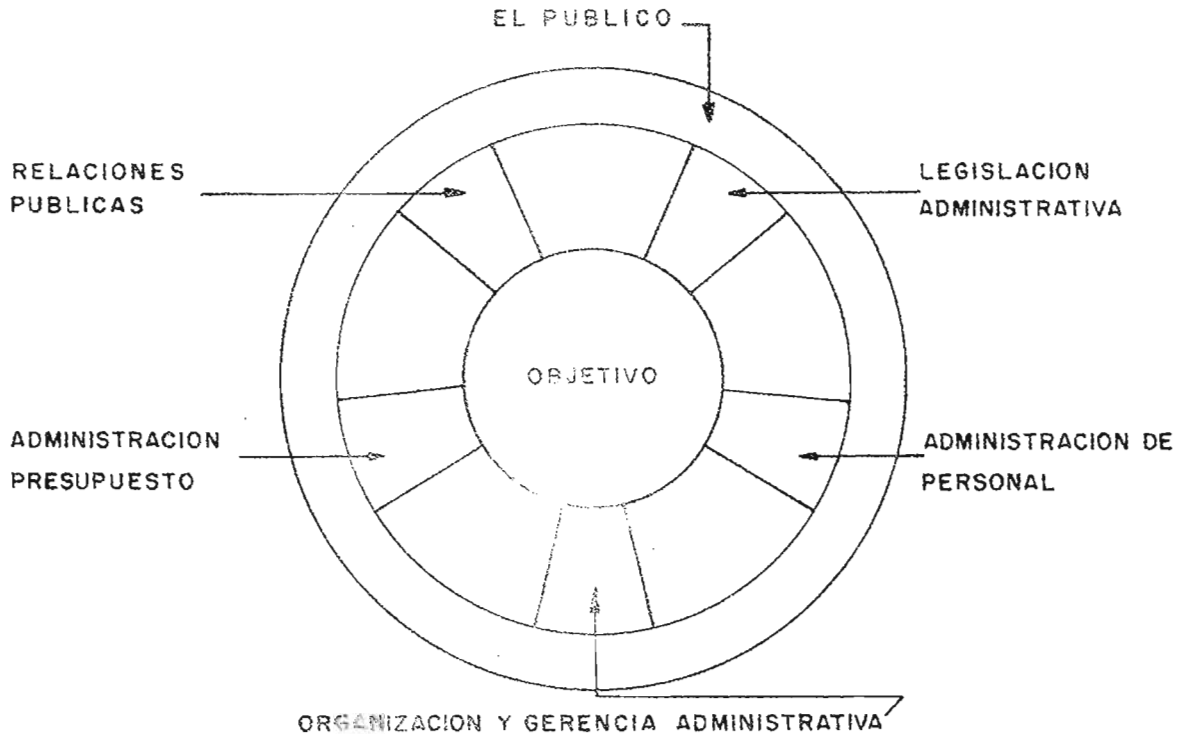
procesos, problemas, política y personas en constante movimiento.

Una cuarta categoría de dinámica es la cambiante situación social. La administración debe estar en aptitud de responder a tales cambios, muchas veces cataclismos, como en los casos de guerra, reconvenciones a la paz, depresiones económicas, inundaciones, sequías, inflación, etc.

Esta es pues, la posición de la administración en una democracia moderna. Una posición en que la dinámica de la política u objetivo, la opinión pública, la personalidad, los factores de situación y los cambios tecnológicos en que los administradores deben estar capacitados para ajustarse a los cambios. Una posición en que todo progreso depende de nuestra habilidad para observar y reconsiderar aún lo que ya hemos dado por hecho. Si hemos de sobrevivir a este turbulento laboratorio de vida social, la administración debe cumplir con lo siguiente:

- 1º - Proveernos del beneficio del conocimiento y esfuerzo especializados.
- 2º - Combinar y relacionar los esfuerzos de los especialistas dentro de un sistema homogéneo.
- 3º - Definir una política en forma clara y que tenga un valor.
- 4º - Desarrollar y utilizar métodos eficaces en el logro de tales objetivos.

Hay quienes representen al proceso administrativo como una rueda, que está sostenida por 5 segmentos, cuyo centro es la política o meta por alcanzar. Si uno de los segmentos -- falta, la administración estará en peligro de derrumbarse. Dichos segmentos son los siguientes:



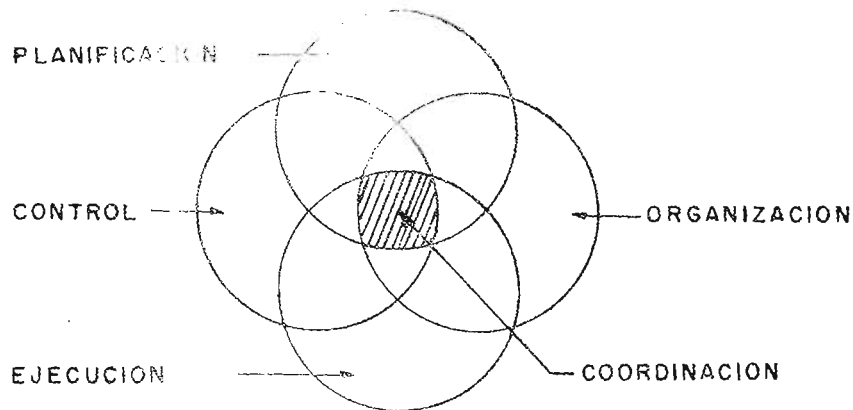
Para Marshall E. Dimock y Gladys O. Dimock (2) los componentes de la Administración se enumeran así: METAS: lo que debe hacerse; POLITICA, cómo hacerlo; PLANIFICACION, determinar los pasos mediante los cuales se pueden alcanzar las metas; DECISION, determinar prioridades y decidir entre diferentes métodos; ORGANIZACION, por niveles y por unidades, dando a todos los componentes una tarea, de suerte que cada uno tenga un campo de acción definido; PERSONAL, contratarlo, estudiar sus motivos y razones así como las relaciones humanas en todos los niveles; PRESUPUESTOS Y FINANZAS, estudiar el costo de los planes para tener una norma de control y de decisión; COMPRAS Y ABASTECIMIENTOS, que generalmente es una función centralizada; DIRECCION, planificación del programa y de la dinámica de la dirección; COORDINACION, sincronizar el programa y evitar dupli-

(1) GALVAN ESCOBEDO, JOSE -Principios de Administración Pública Apuntes de Clase-Direc. Gral. de Personal-1951-pág.6.

(2) DIMOCK, Marshall E. y Gladys O.- Administración Pública - UTHEA-Traduc. al español de la 3ª Edición en inglés por AGUSTIN BARCENA -1ª Edic. en español-México 1967 pág.11.

idad de esfuerzos; SUPERVISION, dirigir el trabajo de los demás; CONTROL, determinar si la empresa cumple sus fines, si está en su debido tiempo y si tiene eficacia; RELACIONES PUBLICAS, explicar el programa a todos los interesados para que los servicios tengan buena acogida y puedan mejorarse. La característica del esquema anterior, según el autor citado consiste en que todos estos elementos de administración están relacionados entre sí; ninguno es independiente. En consecuencia, si uno de ellos no está al corriente o se desmorona, todos los demás sufrirán por ello.

De todo lo dicho se desprende que la Administración es un sistema muy complejo; sin embargo, todos sus componentes o piezas pueden resumirse en los conceptos amplios siguientes: a) Planificación, b) Organización; c) Ejecución y d) Control, a los cuales bien debe agregarse la coordinación. La Planificación sería aquella acción por la cual se preve todo; la Organización, sería asignar a personas y cosas su participación en el plan; la Ejecución, en poner el plan en marcha y conservar el ritmo; el Control, en verificar que la ejecución marche conforme al plan. Y decimos que bien puede agregarse la coordinación porque resulta que es evidente que cuanto más coordinados estén éstos elementos mencionados, el sistema trabajará más eficientemente. En el siguiente esquema formado por círculos que se entrelazan podemos apreciar una idea gráfica de la interrelación que existe entre los enunciados elementos y la posición fundamental que ocupa la coordinación de todos ellos.



(1)

Tomemos un ejemplo:

No es razonable que en El Salvador se planee la conquista del espacio; porque 1 - No existen científicos, ni técnicos, ni obreros capacitados para planear, ejecutar, ni controlar tal actividad, ni existe tampoco la tecnología avanzada que tal planteamiento requiere y 2 - No existen los recursos materiales necesarios para ello.

La Administración ideal estaría representada por los cinco elementos citados anteriormente, superpuestos y coincidentes con la coordinación, tal como aparece en el diseño de arriba.

Estimamos que no debe confundirse la Administración, que es el sistema, con el objeto del sistema, que es la Empresa. Esta esté constituida por los componentes siguientes: I -Dirección Superior que define las políticas y las coordina; II-La Administración de Personal y las Relaciones Humanas; III - La Administración de Finanzas; IV - La Administración

(1) Elaborado en clase de Principios de Administración-Escuela de Administración de Empresas -8º Ciclo -1969.

de la Producción; V - Las Relaciones Públicas; VI - la comercialización (que podemos adecuarla a la Administración Pública en lo pertinente) que conlleva la Publicidad y Propaganda. Algunos tratadistas incluyen aquí la Investigación.

A cada elemento de la Empresa debe aplicarse la totalidad del sistema, o sea, que debe planearse, organizarse, ejecutarse y controlarse la Planificación, la Organización, la Ejecución y el Control. A cada área de la Empresa debe aplicarse en el nivel máximo y medio la totalidad del sistema, o sea que deben planearse, organizarse, ejecutarse e investigarse desde la Dirección Superior hasta la comercialización. Esto es así porque, a medida que la empresa se expande, su Administración se vuelve más compleja y difícil; surge la limitación individual para desempeñar eficientemente, la división del trabajo, la especialización, etc. Depende de la dimensión de la Empresa la complejidad del sistema a aplicar, pero resulta evidente que sin un sistema racional y coordinado, ninguna Empresa es capaz de desarrollarse plenamente.

Esto es en relación a la estructura de la Empresa, porque creemos preciso agregar que la Empresa, a su vez, se mueve dentro de determinada órbita que forma parte, a su vez, de otro sistema y que tiene un medio exterior continuamente cambiante. Por ello el medio racional y útil de operar eficientemente una Empresa, aunque por supuesto no al 100%, consiste en investigar continuamente los métodos y procedimientos de la totalidad del trabajo con el propósito de mejorarlos en función del sistema, como piezas aisladas; desarrollar continuamente técnicas mejoradas y practicarlas, controlarlas y evaluarlas.

Ahora bien, ya que arribamos a una idea clara sobre la Administración en general, veamos

La Administración Pública

Para algunos la Administración Pública es aquella - parte de la Ciencia de la Administración que concierne al Gobierno, fundamentalmente al Poder Ejecutivo, que es el encargado de llevar a cabo las tareas gubernamentales, aunque desde luego, también existen problemas administrativos en los Poderes Legislativo y Judicial.

Para otros la Administración Pública consiste en llevar a cabo el trabajo del Gobierno coordinando los esfuerzos de modo que puedan colaborar unidos en el logro de sus propósitos.

La Administración Pública es una subdivisión de la Administración en general que abarca un terreno más amplio; pero la administración pública se caracteriza porque se ocupa de los fines del Estado, la Voluntad Soberana, los Intereses Públicos y del Derecho, que es el elemento coercitivo de la sociedad.

Para nosotros, la Administración Pública es aquella rama de la Administración que tiene relación con el Estado, en el sentido de que éste toma a su cargo la prestación de aquellos servicios destinados a satisfacer las necesidades públicas, es decir, aquellas necesidades que por su naturaleza, por su importancia social, sólo pueden ser satisfechos por el ente supremo, como la defensa nacional, la salud pública, las comunicaciones, etc; es decir, la Administración Pública ocupa el centro de una red compuesta por las diversas y recíprocas relaciones de los ciudadanos, el Estado, de la Sociedad y sus valores, de la eco-

nomía y su desarrollo, etc.

A nuestro juicio una de las definiciones más completas de la Administración nos la ofrece el autor Wilburg Jiménez Castro (1), cuando nos dice que la "Administración es una ciencia social compuesta de principios, técnicas y prácticas y cuya aplicación a conjuntos humanos permite establecer sistemas racionales de esfuerzo cooperativo, a través de los cuales se pueden alcanzar propósitos comunes que individualmente no es factible lograr".

En otras palabras, la Administración es una de las ciencias sociales y como tal posee su individualidad ya que tiene su propia doctrina y particulares técnicas. Tiene asimismo un aspecto humano ya que por definición se aplica a conjuntos humanos, es decir, al hombre, que constituye su finalidad. La Administración trabaja con hombres y para hombres porque establece sistemas racionales de esfuerzo cooperativo, y fuera del fenómeno sociológico de las abejas y las hormigas, sólo en el hombre se puede dar ese esfuerzo cooperativo racional para alcanzar propósitos comunes, como ocurre con la prestación de aquellos servicios que por su índole no pueden ser prestados aisladamente, por el individuo. Un solo individuo puede pelear en defensa propia contra otro, en contra dos o tres, pero no podría pelear él sólo contra una nación agresora. En este caso se necesita el concurso de todos los nacionales para defender a la comunidad que se ve amenazada. Es una defensa nacional.

(1) JIMENEZ CASTRO, WILBURG - Introducción al Estudio de la Teoría Administrativa - Fondo de Cultura Económica - México - 1963 - pág. 20.

C A P I T U L O I I

L A A D M I N I S T R A C I O N

D E

I M P U E S T O S

Qué es administrar un impuesto

Cómo se establece un impuesto

Cómo se administra el impuesto

Organismos administrativos

Del control de la administración
del impuesto

Caducidad de la ley

La investigación de los contribuyentes actuales y potenciales, la tasación de los impuestos respectivos y su percepción, son algunas de las actividades que el Estado desarrolla con el fin de allegar los medios materiales necesarios para estar en capacidad económica de crear, prestar, conservar y mejorar los servicios públicos de su incumbencia. Este conjunto de actividades constituye una administración: la Administración de Impuestos.

La Administración de Impuestos, pues, es aquella rama de la Administración Pública que se ocupa de realizar todas las actividades necesarias que tiendan a lograr, con base en las disposiciones legales pertinentes, la percepción de los impuestos.

Podría afirmarse que la noción precedente adolece del defecto de comprender sólo un aspecto de las actividades que involucra la Administración de que tratamos, puesto que en un sentido general cubre asimismo la forma cómo el Estado dispone de las cantidades recaudadas en ese concepto, es decir, de la serie de decisiones que el ente soberano debe tomar acerca de cómo emplearlas o usarlas más convenientemente, con el objeto de satisfacer las necesidades nacionales en forma equilibrada, como: asistencia social, trabajo, educación, infraestructura, etc. y la forma de controlar y vigilar el cumplimiento de esos fines; y en tal virtud, se estaría afirmando una verdad, ya que al hablar del régimen financiero del Estado, ese régimen comprende: a) los ingresos del Estado; b) los gastos del mismo y c) la contabilidad pública y el control sobre la actividad financiera; por con

siguiente, la noción de Administración de Impuestos es más amplia y su ámbito de aplicación comprende todas las actividades contenidas en los elementos enunciados; consecuentemente, nuestro concepto de Administración de Impuestos debe abarcar todas esas actividades y elementos.

Administrar un impuesto, es, pues, efectuar todos los procesos necesarios para obtenerlo, en virtud de las disposiciones legales que le competen, la forma cómo tales ingresos se emplean, se gastan y se invierten en los servicios públicos y la manera cómo se vigila y controla ese empleo, gasto e inversión a fin de que llenen los propósitos para que fueron creados.

Para los efectos de nuestro estudio, nos quedaremos tentativamente con la primera parte de la noción anterior, es decir, con la referente a los procesos necesarios para obtener los ingresos, ya que éste es el objeto de nuestra investigación.

Ahora bien, cuál es el objeto de esa administración; sobre qué recae la actividad administrativa. Ya vimos que es el impuesto.

Ya sabemos que los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Impuesto es la parte de la riqueza individual con la que obligatoriamente los habitantes contribuyen al Estado para la realización de sus fines. Es usual que se utilice la voz "impuesto" para aludir a las contribuciones llamadas "indirectas",

es decir, las que se pagan al adquirir el producto gravado; y la voz "contribución" para aludir a las contribuciones "directas", esto es, las que satisfacen los contribuyentes por su nombre.

El catedrático español Carlos García Oviedo (1) nos define el impuesto así: " es un recurso de Derecho Público exigible coercitivamente a los particulares, según las reglas de justicia (igualdad y uniformidad) para la satisfacción de las necesidades públicas."

A juicio de algunos autores el problema del impuesto, como el más característico de la ciencia financiera, es también el que presenta la mayor suma de problemas por resolver y -marcadamente complejos, hasta el punto de no ser fácil esperar una solución definitiva de los mismos.

El impuesto se paga para hacer frente a la parte indivisible del coste de las funciones que el ente público se ha -errogado.

El problema del impuesto consiste en cómo repartir sobre todos los contribuyentes todos esos millones de gastos que van en beneficio de todos en general y de ninguno en particular; gastos que todos consideran necesarios, pero que no se sabe con precisión quien debe pagarlos en particular. No estamos en capacidad de señalar con precisión el beneficio individual que el -gasto proporciona al usuario del servicio público o el del coste particular, necesario para la prestación de aquel servicio.

De hecho, se reparten mediante impuestos no sólo aquellos servicios públicos que corresponden a las necesidades individuales y consolidadas o que de este modo son repartibles

(1) OVIEDO, CARLOS GARCIA - Opus cit. pág. 235

más económicamente, sino más bien todos aquellos servicios que el grupo, casta o clase gobernante tiene a bien declarar públicos.

Cómo se establece un impuesto

Veamos, en primer término, cómo nace un impuesto. - Generalmente las necesidades públicas son las que reclaman una satisfacción determinada, y necesariamente para colmar esa satisfacción se precisan no sólo medios inmateriales, sino fundamentalmente, medios materiales. Entonces el Estado, en presencia de la necesidad y de la urgencia de su satisfacción, crea el instrumento indispensable para allegar los medios destinados a aquella satisfacción.

Pero el ente soberano, eminentemente ético, no puede recurrir ordinariamente a la obtención material de aquellos medios en una forma arbitraria, sino que en esta operación debe atenerse a cánones previamente establecidos que limitan su actividad. Esos cánones son los preceptos constitucionales que establecen las condiciones que deben regular la conducta del Estado para realizar aquella finalidad.

No pueden imponerse contribuciones, sino en virtud de una ley y para el servicio público, nos manda el precepto constitucional; es decir, son dos las condiciones básicas para que exista la contribución o impuesto, que se encuentra contenido en una Ley de la República y que esté destinado al servicio de la colectividad.

Para que esa Ley impositiva exista es preciso que

los diputados a la Asamblea Legislativa, o el Presidente de la República por medio de sus Ministros de Estado o la Corte Suprema de Justicia que constitucionalmente poseen iniciativa de ley, hagan uso de ese privilegio para introducir a la Asamblea el proyecto de ley respectivo, para que llenados los requisitos necesarios sea transformado en ley vigente, aplicable.

Supongamos por un momento que la Ley de Impuesto sobre la Renta no existiera, y que las necesidades públicas de educación, seguridad pública, defensa nacional, asistencia social, - no estuvieran satisfechas ni siquiera en la medida mínima en que lo están en la actualidad, y que ésto sacudiera intensamente los cimientos de la conciencia social de los funcionarios públicos - que ocupan cargos a los cuales se les reviste con el privilegio de la iniciativa de ley; entonces un diputado, o la Corte Suprema de Justicia o el Presidente de la República por medio de su Ministro de Hacienda, podría presentar a la Asamblea Legislativa, un proyecto de ley, mediante la cual se crea el impuesto sobre la renta en El Salvador, tal como ocurrió en 1915, ofreciendo las razones justificativas de tal medida en la exposición de motivos correspondiente y, vista la necesidad de aquel instrumento impositivo, la Asamblea le diera su aprobación.

Sin embargo, es preciso hacer constar que no es tan simplemente así como nace un impuesto, pues antes de que el funcionario con iniciativa de ley proponga su proyecto de decreto, ya se han operado complejas actividades previas, a nivel técnico, político, económico, social, etc. que han servido para consultar los efectos que el impacto fiscal provocará en el ámbito en que va a regir. No trascendiere, por ejemplo, que antes de la

introducción del proyecto de decreto de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, a la Asamblea Legislativa, éste fue objeto de dilatadas deliberaciones en Casa Presidencial y en otras organizaciones de la empresa privada, como la Asociación Salvadoreña de Industriales, la Cámara de Comercio e Industria de El Salvador, la Organización de Industriales textiles, etc. en donde surgieron valiosas ideas y sugerencias que concurrieron, aundamente con la asesoría de técnicos extranjeros, tanto por parte del Estado como del Sector privado, a integrar un cuerpo legal - que consulte los intereses de los diversos estratos sociales a quienes afecta.

Cómo se administra el impuesto

Pero no basta con que se emita ese instrumento - coercitivo y unilateral por el Estado, es preciso que el cuerpo legal recién creado entre a desempeñar la función que motivó su existencia y ésto no puede ocurrir sino mediante la administración del impuesto creado, es decir, la administración al servicio que genera ese impuesto; administración que corre a cargo del Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, quien descarga su - responsabilidad en un organismo técnico especializado que puede ser la Dirección General de Contribuciones Directas, la Direc-- ción General de Contribuciones Indirectas o la Dirección Gene- ral de la Renta de Aduanas, encargadas de la tasación o liquidación del impuesto, según el caso.

Porque estimamos conveniente conocer que el Minis- terio de Hacienda, entre otras Dependencias, cuenta con esas ofi- cinas tributarias ya que sus funciones generales comprenden la -

dirección de las finanzas públicas, el manejo de las rentas y bienes nacionales, y la coordinación de la administración pública en su aspecto financiero, a fin de asegurar que los habitantes del país contribuyan sobre una base equitativa al sostenimiento del Estado y que éste utilice sus recursos, eficaz y económicamente, en beneficio de la colectividad.

Organismos administrativos

Las Direcciones Generales a que antes hemos aludido, forman parte, pues, de ese engranaje administrativo de tasación impositiva que tiene por objeto aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos fiscales cuya tasación, supervigilancia y control le están encomendadas; y circunscribiéndonos a las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas tenemos que tienen como atribuciones: a) hacer tasaciones, calificaciones y liquidaciones de impuestos, debiendo expedir y enviar a las Oficinas colectoras los correspondientes mandamientos de ingreso; b) supervigilar las liquidaciones de ~~impuestos~~ que estén bajo su control, efectuadas por los colectores, delegados fiscales y demás empleados legalmente autorizados, c) resolver con prontitud las peticiones que, de conformidad con la ley, le presenten los contribuyentes; d) interesarse en la formación de catastros y cualquiera otra obra estadística; e) preparar los proyectos de leyes o de reformas a las que en la actualidad rigen los impuestos fiscales, lo mismo que su reglamento, y someterlos a la revisión del Ministerio de Hacienda para los efectos consiguientes; f) formar estadísticas de las rentas cuya ta-

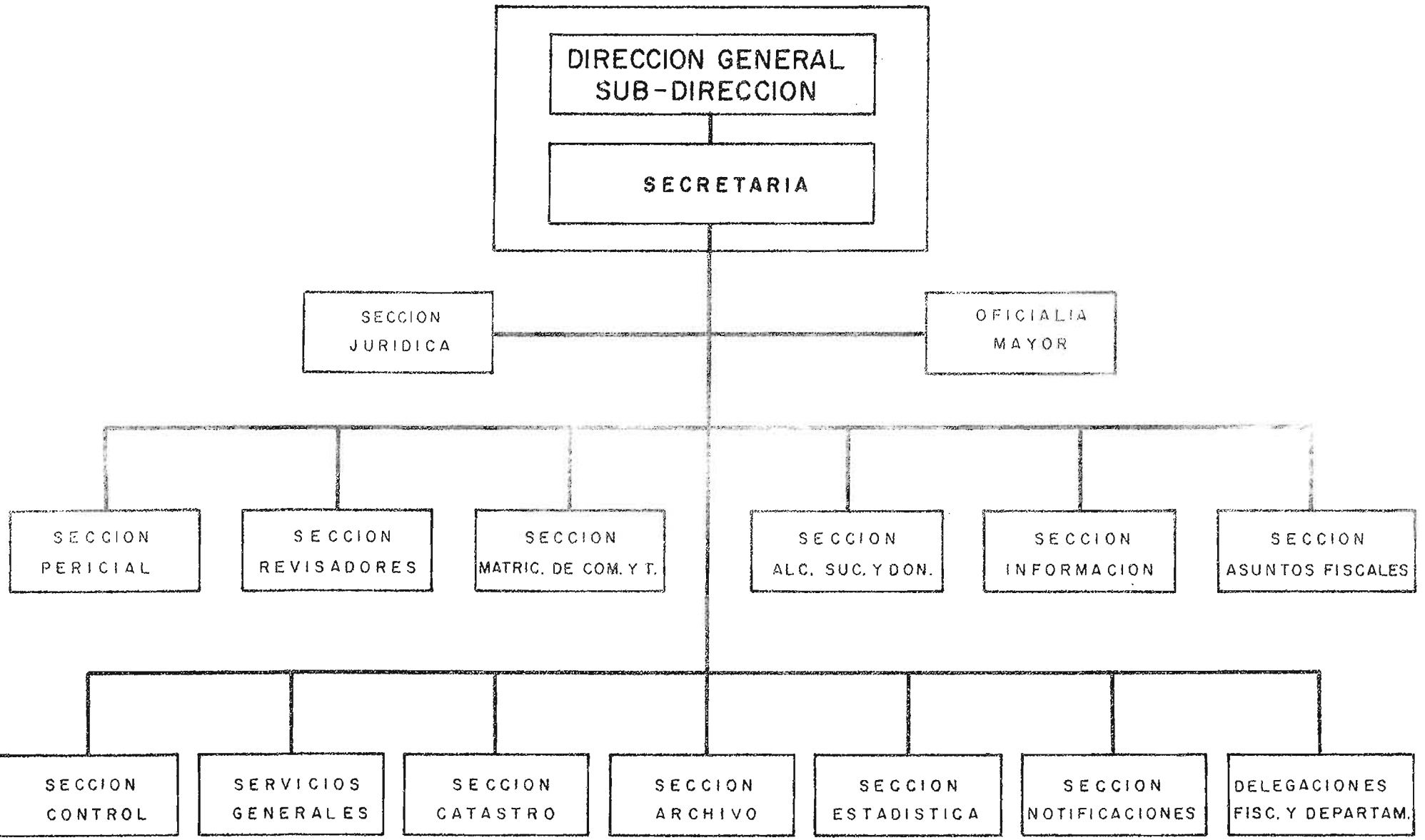
sación y control la competen: a) rendir anualmente al Ministerio de Hacienda, informe suscinto de las labores desarrolladas y e) cualesquiera otras atribuciones no especificadas pero que por su propia naturaleza o significado correspondan a la Dirección.

Cada una de estas dependencias está dividida en un número de secciones que se estiman necesarias para su buen funcionamiento estando facultado cada Director para suprimir alguna de las existentes, o crear otras nuevas si así lo estimare conveniente para mayor eficacia de los servicios.

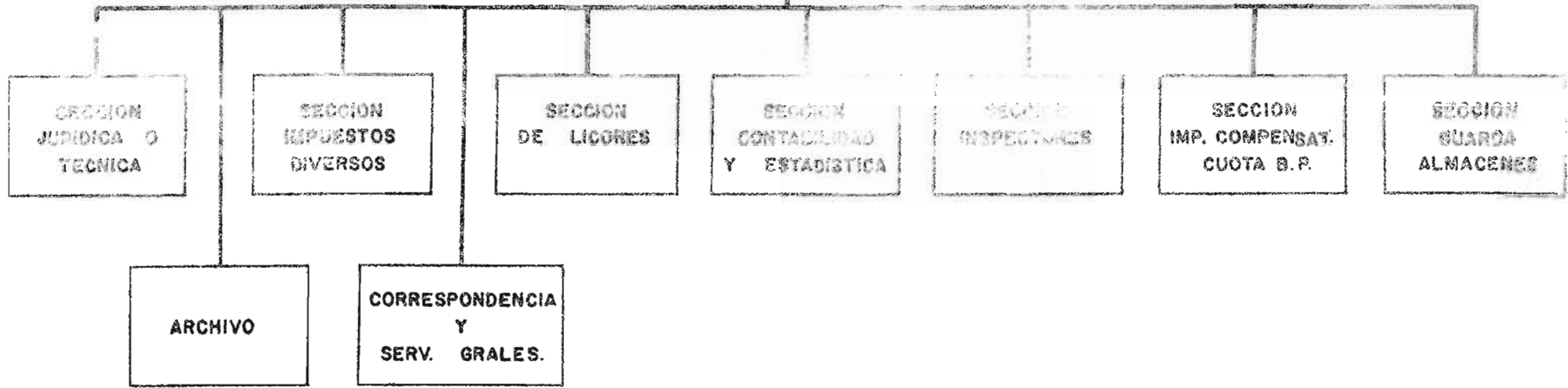
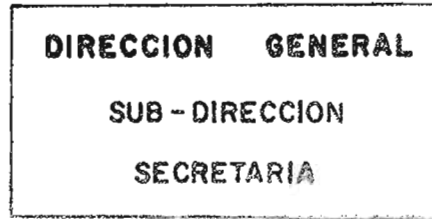
Y con el objeto de facilitar la administración fiscal han sido creadas Delegaciones en las cabeceras departamentales de toda la República encargadas de colaborar en el desempeño de las funciones, con jurisdicción en todo el departamento respectivo. Esto es respecto de la Dirección General de Contribuciones Directas, pues la otra Dirección no cuenta con delegaciones en el interior del país, desconociéndose las razones de ello, pues las estimamos necesarias.

Los organogramas adjuntos suministran una idea completa de la forma como están organizadas y distribuidas las atribuciones en ambas oficinas:

ORGANIGRAMA



ORGANIGRAMA



Como se aprecia del organigrama, la Dirección General de Contribuciones Directas está integrada principalmente por las Secciones siguientes: Delegación Departamental de San Salvador, Pericial, Estadística, Información, Archivo, Jurídica, Notificaciones, Control, Matrícula de Comercio y de Timbre, Alcabalas Sucesiones y Donaciones, etc.

Si tomáramos, por ejemplo, el recorrido de una declaración de impuesto sobre la renta, vemos que ésta se presenta en la Delegación Dptal., en donde el contribuyente recibe un atestado - como constancia de haber declarado, la fecha en que lo ha hecho, si se ha computado o no impuesto, si tiene devolución, si ha adjuntado documentos, etc. La declaración pasa luego a la Pericial en donde es examinada para determinar si ha sido correctamente llenado el formulario respectivo, si se ha calculado bien el impuesto, si los documentos presentados son los pertinentes, etc.

Apareciendo alguna incorrección en los requisitos aludidos, en esta Sección se cita al contribuyente, a su apoderado, o a su encargado para que dentro de un lapso breve comparezcan a corregirla. De no hacerlo se corrige de oficio cuando se trata de deficiencias de menor cuantía. Pero si los errores son graves se cita nuevamente al interesado. De no atender esta segunda citación, se tiene por no presentada o se recibe de conformidad con la ley, según el caso; enseguida pasa a la Sección de Estadística, en donde se toma la información respectiva y se elaboran las tarjetas IBM que servirán de base para emitir los mandamientos de ingreso respectivos; después, según el caso, pasa a la Sección de Información si el contribuyente reclama devolución de impuesto, o a la Sección de Archivo, en caso contrario.

La Sección de Estadística al elaborar las tarjetas IBM, las remite a la Sección de Máquinas de la Dirección de Contabilidad Central del Ministerio de Hacienda, en donde, mediante sistema electrónico, son emitidos los Mandamientos individuales y colectivos, de ingreso, los que son enviados por aquella dependencia a la Delegación Departamental para ser entregados, los individuales, a los interesados. Un ejemplar del mandamiento colectivo es trasladado por aquella Dirección de Contabilidad a la Sección de Control para efectuar los cargos respectivos en las tarjetas de Cuenta Corriente de cada contribuyente, a los efectos de conocer su estado frente al Fisco. Los abonos correspondientes se efectúan contra recepción de los reportes de pago enviados por la Dirección General de Tesorería, o contra presentación de los recibos de pago originales suministrados por los mismos contribuyentes.

Del Control de la Administración del Impuesto

Ya vimos cómo nace y cómo se administra un impuesto. Ahora veamos cómo esa administración se controla a fin de que se cumplan cabalmente los requisitos para que ese impuesto sea justo y equitativo.

A este respecto la administración no actúa al capricho de los funcionarios que tienen a su cargo esa actividad, sino que están sujetos, en primer lugar, a la ley de creación del tributo, la cual establece claramente quienes son los sujetos pasivos, cuál es la base imponible, cuáles las tasas impositivas, cuáles los ingresos exentos, qué gastos son deducibles, etc. Pero además de esto, el tasador o liquidador del impuesto está supervisado por otros entes encargados de que en su hacer tributario, no se exceda

del marco señalado por la norma fiscal. En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta, vemos que existe un Tribunal de Apelaciones a donde el contribuyente puede recurrir en caso que se considere agraviado por la tasación proveída por la Dirección General de Contribuciones Directas. Este Tribunal que conoce en grado jerárquico, puede revocar, modificar o confirmar la tasación recurrida; puede, pues, enmendar los yerros del liquidador del impuesto e incluso deducirle las responsabilidades correspondientes en caso de que aquel haya actuado con malicia.

También el contribuyente que se considere agraviado con la resolución del Tribunal de Apelaciones, puede incluso -- echar mano del recurso de Amparo Constitucional cuando se le hubiere, o considere que se le ha violado, alguna garantía individual.

Además de estos controles, existe el general o universal de todos los funcionarios, establecido en la Constitución, ya que los funcionarios del Estado son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley; en consecuencia, todo funcionario civil o militar, como antes de tomar posesión de su cargo, protestó bajo su palabra de honor, ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución ateniéndose a su texto, cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen, prometiendo, además, el exacto cumplimiento de los deberes que el cargo le imponga, la infracción a esos deberes, le acarrea responsabilidad conforme a las leyes.

Por su parte los titulares de los Tribunales Administrativos de Contribuciones Directas e Indirectas responderán solidariamente como tales ante la Cámara de Segunda Instancia de la

Segunda Sección del Centro por las infracciones que cometieren - en el ejercicio de su cargo. Ya la Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones (que aún rige ambos organismos) establece las atribuciones y los requisitos para optar a aquellos cargos, lo cual, limita en cierta forma, la actividad de los funcionarios a sólo aquellas facultades expresamente conferidas por la mencionada ley.

Caducidad de la Ley

A medida que las transformaciones sociales, económicas, políticas y jurídicas se van sucediendo através de la historia, así las instituciones legales van cayendo en desuso, se vuelven caducas, obsoletas, ya no se amoldan a las nuevas exigencias, a los requerimientos que aquellas transformaciones van reclamando del Estado; en consecuencia, las normas que regulaban situaciones pasadas, también se modifican o mueren. Estos fenómenos se operan a través de las reformas legislativas y de las derogaciones, para dar paso a nuevas normas en armonía con las nuevas situaciones, con las más recientes necesidades.

Como en derecho es axiomático que las cosas se deshacen en la misma forma como se hacen, tanto las reformas, como las derogaciones de las leyes impositivas se efectúan recorriendo el mismo camino que aquel al que nos referimos al tratar del nacimiento del impuesto.

C A P I T U L O I I I

L A O R G A N I Z A C I O N F I N A N C I E R A

D E E L S A L V A D O R

Normas constitucionales respecto a la estimación y percepción de los ingresos y en especial respecto del Impuesto sobre la Renta.

Normas que en materia presupuestaria regulan la percepción del Impuesto sobre la Renta.

Normas constitucionales respecto a la estimación y percepción de los ingresos y en especial con el Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo con nuestra Carta Magna, es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social; es decir, que entre los servicios públicos que al Estado competen, se encuentran estas obligaciones indeclinables que concurren a justificar la existencia de aquel.

Para cumplir con estas obligaciones primarias, el Estado precisa, además, de otros elementos, de aquellos de tipo material que son básicos para la realización de tan elevados fines. Estos últimos constituyen el capital del Estado, o la Hacienda Pública, que esté formada por: a) sus fondos y valores líquidos, b) sus créditos activos; c) sus bienes muebles y raíces y d) los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.

En otro capítulo de este trabajo nos hemos referido ya al régimen financiero del Estado y a ese propósito admitimos que tal régimen comprende: a) los ingresos, b) los gastos y c) la contabilidad pública y el control; consecuentemente, y para los fines de nuestro objetivo, enfocaremos la atención sobre tan importantes caracteres que enmarcan la organización financiera de nuestro país.

En efecto, nuestra Constitución Política establece que corresponde a la Asamblea Legislativa decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en rela-

ción equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias.

También corresponde al primer poder del Estado decretar el Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Administración Pública, en el cual deberá disponer la inversión de las rentas de modo que sean atendidas de preferencia la cultura, la salud pública, la asistencia social, la administración de justicia y la policía.

Corresponde asimismo al Poder Legislativo: recibir la cuenta detallada y documentada que debe rendir el Ejecutivo por medio de sus Ministros y aprobarla o desaprobala, ya que a aquel Poder (Ejecutivo) le corresponde presentar por conducto de los Ministros, al Poder Legislativo, dentro de los dos meses siguientes a la terminación de cada año de gestión administrativa, relación circunstanciada y cuenta documentada de la Administración Pública en el año transcurrido. El Ministro de Hacienda presentará además, dentro de los tres meses siguientes a la terminación de cada período fiscal, la cuenta general del último Presupuesto y el Estado demostrativo de la situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal.

Por otra parte, la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, esté a cargo de un organismo independiente del Poder Ejecutivo, que se denomine Corte de Cuentos de la República. En otras palabras, en nuestra organización financiera se dan todos los elementos a que ya habíamos hecho alusión: ingresos, gastos y contabilidad y control que estructura tal organización. Veamos ahora

en detalle desde el punto de vista constitucional cada uno de estos aspectos a fin de conocerlos mejor.

I n g r e s o s

Los ingresos que el Estado obtiene para atender los gastos necesarios a la prestación de los servicios públicos, provienen ordinariamente de los impuestos, tasas y demás contribuciones a que tiene acceso de conformidad con la ley. Sin embargo, éstos ingresos estén condicionados a la circunstancia de estar previamente autorizados por la ley, es decir, por el principio de legalidad, ya que es principio constitucional de que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público, según reza nuestra Carta Fundamental, en su Art.119. Este principio es importante, desde luego que viene a echar por la borda todas aquellas arbitrariedades del pasado absolutista e irracional en la distribución de las cargas públicas. En la expresión "para el servicio público" nos define el precepto fundamental, nada menos que el principio de finalidad, del objeto que debe perseguirse al establecer el impuesto que es el cumplimiento de los fines del Estado.

En la misma Constitución Política se establece otro principio de regulación de los impuestos y está contenido en el Art.47 numeral 15º, que señale como atribución de la Asamblea Legislativa la de decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa. Este principio es el de la equidad que consiste en que pague más el que más tiene.

La doctrina admite que los principios que enunció Adolfo Wagner sobre los impuestos han tenido una influencia decisiva tanto en las constituciones como en el derecho tributario de los estados modernos, quizá porque su autor tomó en cuenta un doble enfoque: las necesidades financieras del Estado y las condiciones de las personas que soportan el gravamen. Entre esos principios se encuentra el de la equidad, que a su vez comprende los de generalidad y de uniformidad, siendo el primero aquel que sostiene que están obligados a pagar el impuesto todos los que tienen capacidad contributiva; y el de uniformidad consiste en que debe haber igualdad ante el impuesto, igualdad ante la ley e igualdad ante los Tribunales.

El impuesto se establece pues, por el Poder público ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía que reside en el pueblo y que está limitada a lo honesto, justo y conveniente a la sociedad; de tal manera que la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por leyes civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometido exclusivamente a las normas del derecho público, - porque, como muy bien se argumenta en doctrina, el pago del impuesto no puede dejarse libremente al contribuyente, porque en tal caso, muchos, sino todos, se harían el siguiente razonamiento: yo pago un tributo por la defensa nacional, la seguridad y la justicia, porque aprecio la importancia de estos servicios públicos y sé que experimentaré un gravísimo daño, incluso en la esfera particular, si no lo hiciese; más como veo que todos los demás no pagan y obtienen el mismo servicio de igual que yo tampoco pague .

Por otra parte, es preciso consignar, además, que como el impuesto ejerce asimismo otras funciones que no son precisamente las de tipo fiscal a que nos hemos referido, sino que también cubre aquellas que en doctrina se califican de extra fiscales, o sean de tipo social o económico, como ocurre con las tarifas aduanales proteccionistas, etc. es indispensable y ello justifica la condición constitucional de que debe el impuesto tener como sustentáculo su destinación al servicio público.

Todos los ingresos de la Hacienda Pública forman un solo fondo que esté afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado. Sin embargo, la ley puede afectar determinados ingresos al servicio de la deuda pública.

Y cuando la ley lo autorice, se podrán separar bienes de la masa de la Hacienda Pública o asignar recursos del fondo general, para la constitución o incremento de patrimonios especiales del Estado, destinados a instituciones públicas, que persigan fines culturales, de salud pública, de asistencia, de seguridad social, de fomento económico o que tengan por objeto incrementar la pequeña propiedad urbana y rural, el servicio de telecomunicaciones y el de correos. Así es como se explican los presupuestos especiales de entidades autónomas o semi autónomas que por descentralización ejercen atribuciones privativas del Estado, como la Universidad, el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, el Instituto de Fomento Industrial, el Instituto de Colonización Rural, la Administración de Bienestar Campesino, la Administración de Telecomunicaciones, etc., todas las cuales colaboran en la satisfacción de necesidades públicas de características especiales para cada institución.

Normas que en materia presupuestaria regulan la percepción del Impuesto - sobre la Renta.

En doctrina se sostiene que el presupuesto puede definirse desde tres puntos de vista distintos: el uno político, jurídico el otro y el último contable. Enfocándolo desde el - primer ángulo, presupuesto significa un programa político, un plan de acción al cual se sujetarán las actividades de un gobierno en un período determinado, que generalmente es un año. Visto desde este ángulo, en realidad en el presupuesto se plasman, o - mejor dicho, se enuncian las actividades que en los diferentes - campos de la hacienda pública, llevará a su realización el gobierno. Tratadistas en la materia, de gran renombre, concuerdan en que el presupuesto es un acto esencialmente político y que es - ahí donde se concreta, en forma precisa, la labor que un determinado gobierno puede llevar a cabo. Al analizar algunos autores el concepto de presupuesto desde un punto de vista jurídico encuentran que presupuesto es una ley, quizá la norma fundamental de la administración financiera de la nación. Se afirma que es una ley, debido al proceso a cual está sujeto el presupuesto: el congreso, como poder legislativo, autoriza el monto y los fines - de los gastos públicos. El presupuesto como tal, está sujeto a los requisitos exigidos para que una ley entre en vigor: votación, sanción y promulgación. Desde el punto de vista contable el presupuesto es un estado financiero en el cual aparecen, por un lado, las estimaciones de los ingresos y, por el otro, las - estimaciones de los desembolsos o erogaciones. En este sentido

la palabra presupuesto es usada tanto en la empresa pública como en la privada.

De conformidad con el precepto constitucional, el Poder Ejecutivo, en el Ramo correspondiente (Hacienda), tiene la dirección de las finanzas públicas y está especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado. (Art.112 C.P.) Una ley especial -Ley Orgánica de Presupuestos- establece lo concerniente a la preparación, votación, ejecución y rendición de cuentas de los presupuestos, y regula el procedimiento que debe seguirse cuando al cierre de un ejercicio fiscal no esté aún en vigor el Presupuesto del nuevo ejercicio.

La Ley Orgánica de Presupuestos tiene por objeto establecer -siguiendo el principio constitucional- los procedimientos que regulan la preparación, autorización, rendición de cuentas y ejecución de la Ley de Presupuesto, que comprende el Presupuesto General y los Presupuestos Especiales y quedan sometidas a sus disposiciones las dependencias del Gobierno de la República, las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y las entidades que se costean con fondos públicos o que reciben subvención del Estado.

Por su parte, la Ley de Presupuesto es aquella en la cual se fijan las cantidades máximas y los propósitos en que puedan gastarse los fondos públicos durante el ejercicio del presupuesto por el Gobierno de la República y por las instituciones, empresas y entidades que se costean con fondos públicos o que reciben subvención del Estado, en la ejecución de actividades de la administración pública. Comprende asimismo la estimación de los

recursos con los cuales se hará frente a los gastos y disposiciones de carácter general. Se compone del Presupuesto General que comprende los ingresos y egresos del Fondo General y los Presupuestos Especiales, que comprenden los ingresos y egresos de los fondos de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se sostean con fondos públicos o que reciban subvención del Estado.

Como lo dicta el precepto constitucional, corresponde al Ministerio de Hacienda: la preparación del Presupuesto General y de los Presupuestos Especiales y el control administrativo sobre su ejecución; conservar el equilibrio de los presupuestos, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado; dictar las medidas que promuevan la oportuna y efectiva recaudación de las rentas; sugerir a quien corresponde todas aquellas medidas que a su juicio sean necesarias para la inversión económica de los fondos públicos, y resolver las controversias que se susciten entre el Director General del Presupuesto y los organismos de la Administración Pública con motivo de la aplicación de la ley.

Como dependencia del Ministerio de Hacienda se encuentra un organismo, que es la Dirección General del Presupuesto, cuyas funciones principales consisten en ayudar a dicho Ministerio en: el estudio, preparación, impresión y distribución de los presupuestos regidos por la Ley Orgánica; el control sobre la ejecución de dichos presupuestos desde el punto de vista administrativo; velar por el mantenimiento del equilibrio de los presupuestos, dando cuenta al Ministerio de Hacienda de lo que

en su opinión puede afectar dicho equilibrio; estudiar sistemáticamente la organización y funcionamiento de los servicios, para obtener una mejor distribución de funciones y actividades entre las diferentes unidades y conseguir la utilización eficaz del personal. Para lograr estos propósitos podrá solicitar informes y hacer las inspecciones que crea convenientes, y recomendar métodos sobre la mejor manera de utilizar los servicios, materiales, útiles, equipo e inmuebles del gobierno, a fin de evitar el desperdicio y las compras innecesarias. La Dirección podrá sugerir la venta o donación de los bienes que considere inútiles para el Gobierno, o su traslado a otras dependencias.

A efecto de proceder a la preparación del Presupuesto el Ministerio de Hacienda determina la clasificación de las rentas según su fuente y con base en la información suministrada por las autoridades del Gobierno, de la tasación, percepción, custodia y control de las rentas, la Dirección General del Presupuesto hace el cálculo de las que el gobierno devengará durante el ejercicio del Presupuesto.

Con este fin la Dirección General se comunica directamente con los jefes de dichas unidades y puede solicitarles información sobre las rentas calculadas para dicho periodo. El cálculo deberá basarse, en general, en las rentas efectivamente obtenidas durante un número prudencial de ejercicios anteriores (generalmente cinco) agregando el producto estimado de las nuevas fuentes, deduciendo las derogadas y una prudencial reserva de las partidas de dudoso cobro, y, además, tomando en consideración aquellas circunstancias especiales que, a juicio del Di-

rector General, puedan alterar la tendencia de las rentas. (Art. 1 - 3 - 8 y 9 Ley Orgánica de Presupuesto). Para la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos, hay un Servicio General de Tesorería (Dirección General de Tesorería).

La Dirección General de Contribuciones Directas, de conformidad con su Ley Orgánica, tiene como atribuciones, entre otras, aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos fiscales cuya tasación, supervigilancia y control le están encomendados y además hacer tasaciones, calificaciones y liquidaciones de impuestos, debiendo expedir y enviar a las oficinas colectoras los correspondientes mandamientos de ingreso; formar estadísticas de las rentas cuya tasación y control le competen y rendir anualmente al Ministerio de Hacienda, informe sus accinto de las labores desarrolladas. En los cuadros estadísticos que anualmente elabora constan el número de contribuyentes que han presentado sus declaraciones, el impuesto computado, el número de tasaciones de oficio que se han efectuado de parte de la oficina, después de un análisis minucioso, ya sea determinando impuesto original, por ausencia de declaración, ya sea liquidando impuesto complementario, cuando la declaración presentada ha adolecido de incorrección.

Entre estos cuadros se encuentran los correspondientes al Impuesto sobre la Renta, que reunidos los referentes a varios ejercicios, dan los elementos de juicio prudenciales, para estar en capacidad de efectuar las estimaciones presupuestarias a que nos hemos referido anteriormente.

El producto de este impuesto incide naturalmente, y en grado de alguna estimación, en el Presupuesto General,

ya que, por lo menos en los ejercicios últimos, se ha operado un movimiento así: en 1964 declararon 29.590 contribuyentes que computaron un impuesto de ₡ 28.875.236.49; en 1965 declararon -- 31.715 contribuyentes que computaron un impuesto de ₡30.393.021.61; en 1966, declararon 33.895 contribuyentes que computaron ₡ - - - 31.732.081.92; en 1967, declararon 37.134 contribuyentes que computaron ₡ 31.686.404.11 y en 1968 declararon 40.106 contribuyen-tes que computaron ₡ 33.676.715.86(1). Estos datos pueden servir - perfectamente para realizar una estimación, tomando en cuenta todos los factores a que antes nos hemos referido, que arroje luz sobre los cálculos presupue tarios para el ejercicio administra-tivo que se avecina. Durante los mismos años se efectuaron tasa-ciones de oficio que arrojaron los resultados siguientes: 1964, 4.938 que produjeron ₡8.158.726.88 como impuesto complementario; en 1965, 3.719 que produjeron 3.699.093.71; en 1966, 2.886 con - un resultado de ₡ 2.231.599.43; en 1967, 2.779 tasaciones que - arrojaron ₡2.155.823.43 y en 1968, 3.692 tasaciones que produje ron ₡ 7.484.195.13.

Durante los mismos ejercicios, pudimos apreciar un incremento de la renta bruta nacional declarada, en la siguiente forma: en 1964 una renta de ₡1.860.179.964.54; en 1965, ₡ ----- 2.074.517.008.20; en 1966, ₡ 2.293.990.220.80; en 1967, ₡ - - - 2.366.640.279.01 y en 1968, ₡ 2.427.933.671.05. (2)

Todos estos datos dan una importante idea de la ca-pacidad económica del país y siendo el presupuesto, en una de sus definiciones, un instrumento político, puede ser un elemento bá-sico de estudio para orientar la política económica y financiera del Estado.

(1) - (2) Datos Estadísticos en las Memorias de la Direc.Gral. de Contribuciones Directas de los años citados.

Hicimos ver anteriormente que por precepto constitucional, la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos se hace por medio del Servicio de Tesorería, que es el conjunto de oficinas dependientes de la Dirección General de Tesorería encargadas, como función principal o exclusiva, de percibir, custodiar y erogar materialmente los dineros públicos.

La recaudación de los dineros públicos, y en consecuencia, del Impuesto sobre la Renta, se hace por medio de las colecturías legalmente establecidas, las cuales están obligadas a recibir las sumas que legalmente les sean entregadas y a darles entrada en los libros de contabilidad respectivos. Todas estas entradas deben comprobarse con el respectivo mandamiento de ingreso, que es el documento en virtud del cual se ordena al funcionario encargado de una caja, cargarse o recibir sumas que hayan de tener ingreso en el Tesoro por cualquier concepto. (Arts. 21 y 2 L. Tes.)

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta, específicamente, el Colector de Impuestos Directos tendrá facultades idénticas a las de los Administradores de Rentas, únicamente en lo que respecta a la percepción de ingresos por matrículas de impuestos de Renta, Viabilidad, Pavimentación, Timbre y Comercio, placas de comercio, depósitos y multas sobre rentas. En consecuencia, se tendrán como válidos los pagos hechos por los contribuyentes al Estado, cuando el Colector citado autorice con su firma los recibos de ingreso y el "Cancelado" o "Pagado" de los correspondientes mandamientos. El Colector de Carrera mencionado, responderá por el recibo, custodia y cancelación de los

mandamientos de ingreso que la Dirección General de Contribuciones Directas le envía para su cobro. El movimiento de dichos mandamientos será controlado conforme instrucciones que al efecto - deberá dar la Dirección de Contabilidad y la Corte de Cuentas de la República. El Cajero de la Administración de Rentas de San - Salvador, tendrá facultad de firmar los recibos de ingreso a cargo de la Administración de Rentas del departamento. (Art.55 Disp. Grales.Presupuesto).

Y en atención a lo autorizado por el Art. 24 de la Ley de Tesorería, el Poder Ejecutivo puede establecer, cuando lo estime conveniente, de manera parcial o total, y previo arreglo con el Banco Central de Reserva, el sistema de recaudación por medio de certificados de depósito emitidos por dicho Banco y aceptados como efectivo por las colecturías del Gobierno. Además, - por Decreto N° 136 del Directorio Cívico Militar de fecha 12 de Mayo de 1961, publicado en el Diario Oficial N° 92 del 24 del - mismo mes y año, considerándolo conveniente a fin de complementar los sistemas administrativos de recaudación, mediante el - empleo de los servicios que la banca pueda prestar al fisco en - ese campo, adicionó el Art. 21 de la Ley de Tesorería, facultándola para contratar los servicios de los bancos del país, con el objeto de facilitar la recaudación y concentración por los bancos de los impuestos y otras contribuciones fiscales, sobre las bases que el Ministerio de Hacienda estableciera, de acuerdo con la Corte de Cuentas de la República. Adicionó asimismo, el Art. 43 del mismo cuerpo legal, en el sentido de que cuando se efectúe la recaudación por los Bancos de conformidad al Art.21 citado, deberán efectuar la concentración de los fondos recaudados -

dentro de los períodos que al efecto se señalen, los cuales no excederán de cuarenta y cinco días contados desde la fecha de la respectiva recepción.

Hay un mecanismo completo, pues, encargado de la percepción de los impuestos, y consecuentemente, del Impuesto sobre la Renta, que se encuentra regulado por la Ley de Tesorería.

Para la situación irregular de cuando el impuesto es reclamado coactivamente por el Estado en los casos de mora en su pago, en capítulo por separado haremos las consideraciones pertinentes.

CAPITULO IV

RELACION ENTRE LA PLANIFICACION
DE LA POLITICA FISCAL

Y

LA PLANIFICACION DE LA ADMINIS-
TRACION TRIBUTARIA

Qué es la Política

Política Fiscal

Planificación de la Política Fiscal

Administración Tributaria y su Planificación

Relaciones entre ambas esferas

Qué es la Política

La política - (del gr. politiké - de polis-ciudad) es el arte de gobernar. Es la ciencia práctica del Estado, o ciencia aplicada. A decir de Jellinek, es la ciencia que estudia el modo cómo el Estado puede alcanzar determinados fines, y que considera los fenómenos de la vida del Estado desde el punto de vista teleológico, que es como un punto de referencia, un criterio para juzgar los hechos y las relaciones". (1)

"La doctrina del Estado contiene esencialmente juicios de mero conocimiento; la Política, en cambio, formula juicios de valor. Sin embargo, sólo las investigaciones políticas particulares pueden tener un valor científico; ésto es, aquellas que se proponen un fin hipotéticamente supuesto, pero que admite la posibilidad de otros juicios teleológicos." (2)

"La política en cuanto a ciencia práctica, es, a su vez, un arte y está esencialmente orientada hacia el futuro. Juzga lo dado según los resultados alcanzados por ella en sus razonamientos teleológicos, siendo este criterio el que sirve para saber qué se debe conservar y qué se debe transformar en la sociedad. Es pues una disciplina que valoriza y critica fenómenos según hayan o no alcanzado los fines que perseguían: la influencia que pudo tener por ejemplo la democracia de Pericles en el progreso o decadencia de Atenas ¿qué efectos produjo? alcanzó el fin que perseguía? La respuesta nos hace ver que toda investigación pragmática de la historia es al propio tiempo investigación política, ya que las observaciones que nos aportan nos dan reglas para dirigir nuestra acción en casos que puedan

(1) - (2) - Jellinek, Jorge - Compendio de la Teoría General del Estado - Editor Manuel de J. Nucamedi - 1936 - México - pág. 4

presentárenos. Es una ciencia del deber ser, porque nos indica lo que es conveniente hagamos para obtener mayor provecho."

(1)

Sin embargo de todo lo dicho, hemos de reconocer, al igual que muchos autores, que el concepto de política es muy difícil de enmarcar dentro de límites precisos, pues aunque es muy antiguo y forma parte del arsenal de tecnicismos de la ciencia del gobierno, ha devenido en un vocablo que no se define con lineamientos individualizados. Por eso, sin duda, los sociólogos lo tomaron para sí, para sus construcciones sociológicas y entonces cobró nueva vida y más precisos contornos al incorporarlos a las nuevas corrientes científicas construyendo la Sociología Política, que no vino a ser otra cosa que una ciencia política, con ropaje nuevo y más determinante. Ello no obstante, siempre la ciencia se encuentra con el escollo de no haber señalado en forma definitiva los límites del nuevo concepto, pues mientras unos autores sostienen que la sociología política es una ciencia del poder, otros opinan que es una ciencia del Estado. Siendo éste último el de mayor uso puesto que está tomado en su sentido corriente.

El Profesor Maurice Duverger, de la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas, de París (2), al tratar de la Sociología Política como ciencia del Estado, citando a Littré afirma que éste último autor considera aquella como "la ciencia del gobierno de los Estados" y que define lo "político" como "lo que está en relación con los asuntos públicos". Afirma asimismo que

(1) Jellinek, Jorge- Compendio de la Teoría General del Estado- Editor Manuel de J. Nucamedi -1936 -México- pág.5

(2) DUVERGER, MAURICE -Sociología Política -Ediciones Ariel - Traducción al castellano por Jorge Esteban 1968 pág.22.

el Diccionario de la Academia Francesa, al referirse a la "Política", como sustantivo, lo toma como el conocimiento de todo lo que tiene que ver con el arte de gobernar un Estado y de dirigir sus relaciones con los otros Estados, tomando la palabra "Estado", - como una categoría particular de agrupaciones humanas, de sociedades, ya que el término tiene prácticamente dos sentidos: a) como Estado-nación y b) como Estado -gobierno; el primero designa la sociedad nacional y el segundo, a los gobernantes, a los jefes de esta sociedad nacional.

Dada la naturaleza de nuestro trabajo, no estimamos oportuno penetrar más a fondo en los conceptos de que venimos tratando, bástenos con reconocer que los linderos que acotan el concepto de "política" aún carecen de perfiles bien definidos, por lo que todavía se debaten en la investigación científica las características precisas de tan importante materia.

Política Fiscal

Se desprende, en consecuencia, que la política puede tomarse también como una ciencia teleológica, es decir, de fines, que estudia el modo como el Estado puede alcanzar determinados objetivos, que no pueden ser otros que los mismos que justifican al mismo Estado. Todos estos fines determinan el contenido de la actividad del Estado. Sin embargo, de acuerdo con el desarrollo de la civilización y concomitantemente con el cambio de las necesidades sociales que exigen una satisfacción adecuada, se van asignando al Estado determinados fines que varían también en el espacio y en el tiempo. Así, por ejemplo, los fines tributarios o fiscales y los llamados extra-fiscales, a que ya nos -

hemos referido, también están sujetos a estas variaciones según lo indiquen las necesidades cambiantes de la sociedad.

"Si los fines del Estado -dice el Prof.Fraga- pudieran reducirse al mantenimiento y protección de su existencia como entidad soberana y a la conservación del orden material y jurídico, con más o menos variantes, las atribuciones del propio Estado podrían también reducirse a actividades sin fin lucrativo, - en tanto para los individuos quedarían todas las actividades de producción, cambio y consumo de bienes. Es decir, que mientras el Estado se reduciría a atribuciones de naturaleza política, - los particulares tendrían las atribuciones de naturaleza económica". (1)

"Sin embargo -continúa- (2) este cuadro tan sencillo está muy lejos de realizarse en los estados con cierto grado de desenvolvimiento, pues apenas éste se va logrando, se presenta la necesidad de que el propio Estado intervenga en las actividades económicas, tanto por exigirlo así el cumplimiento de sus atribuciones políticas esenciales, como por que nuevas y más amplias finalidades se agregan a las primitivas. Pero, al mismo tiempo, a medida que el Estado tiene una intervención mayor en la vida económica, los intereses que en ésta se mueven van teniendo mayor acceso al dominio de la vida política. Es así como el derecho constitucional moderno va sustituyendo las instituciones políticas por instituciones en las que se da cabida a los intereses económicos; se va reconociendo que las autoridades de carácter político son incompetentes, son inadecuadas pe-

(1) y (2) FRAGA, GABINO -Derecho Administrativo -Séptima Edición Editorial Porrúa S.A.-México-1958-pág.5.

ra dar solución a los problemas técnicos de orden económico que el Estado tiene que resolver, y es así como se ve en las constituciones contemporáneas la tendencia a sustituir el principio de la representación política por el de la representación funcional, y a incorporar a la organización administrativa elementos técnicos salidos de las organizaciones económicas, cuyos intereses van a representar".

Planificación de la Política Fiscal

De tal suerte que el Estado, al planificar su política fiscal ha de tomar en cuenta no sólo las necesidades medias o inmediatas cuya satisfacción constituyen sus metas y programas, sino las corrientes de modificación social, a que se refieren las ideas antes expuestas.

Ya en la Conferencia sobre Política Fiscal para el desarrollo de América Latina, celebrada en Santiago, Chile, en Diciembre de 1962, se tomaron en consideración las corrientes aludidas al haber concluido, entre otras cosas, en la necesidad de integrar estrechamente la política fiscal de los países latinoamericanos con los programas de desarrollo económico, integrando que debiera incluir los planes para el financiamiento de dichos programas; asimismo se concluyó que el aumento de los ingresos es esencial para que los países de América Latina puedan ampliar sus gastos en los propósitos fundamentales del desarrollo, así como mitigar la desigualdad económica y social, para mejorar la relación entre el nivel de gasto y el nivel de ingreso. "Las cuentas públicas -dice a este respecto- de la mayoría de los paí

ses latinoamericanos arrojan en la actualidad cuantiosos déficits que son una de las causas principales de sus persistentes tendencias inflacionistas y que -al aumentar artificialmente las ganancias- agravan también la desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza." (1)

En este conclave internacional de fundamentales proyecciones en las políticas fiscales de los países latinoamericanos, se concluyó asimismo que la mayor parte de los países latinoamericanos tienen capacidad bastante como para incrementar los ingresos fiscales, y en que uno de las causas más importantes de la insuficiencia de recursos es que el sistema tributario no impone gravámenes efectivos a las clases pudientes y no cobra los que están en vigor. Mientras la gran masa de la población sopporta considerables cargas fiscales debido a la estructura de los impuestos indirectos, y a los impuestos personales retenidos en la fuente, los beneficios derivados de la propiedad de capital -ya sea en la forma de ingresos, de ganancias de capital o del poder adquisitivo que proporciona por sí misma la propiedad de la riqueza- escapan en gran parte de la tributación. Consideraciones tanto de equidad como de índole práctica, exigen que cualquier reforma trascendente del sistema tributario asegure que -las clases pudientes, al igual que las clases trabajadoras, compartan en forma justa la carga común.

Reconociendo, por supuesto, que las características sociales, políticas, legales y administrativas son diferentes en las diversas repúblicas latinoamericanas y que, consecuentemente,

(1) POLITICA FISCAL PARA EL DESARROLLO DE AMERICA LATINA -Cuadernos de Finanzas Públicas -Nº1- Programa Conjunto de Tributación pág.3.

las reformas fiscales que pueden intentarse en esos países deben estar en consonancia con esas características nacionales. Ello no obstante, el hecho limitado de tales consideraciones no implica una modificación de los objetivos, ni que vaya a reducirse al ritmo, alcances y urgencia que requiere una reforma tributaria.

En nuestro país, se han operado dos movimientos - básicos tendientes a implementar un sistema impositivo, especialmente en lo que se refiere al gravamen sobre los ingresos, que - han marcado dos jalones importantes en la definición de la política fiscal nacional: el primero, estuvo constituido por la ley de 1951 que introdujo innovaciones tendientes al perfeccionamiento y racionalización de aquel sistema, como fueron la determinación con claridad de sujetos del impuesto, el concepto de renta obtenida en El Salvador, la forma de determinación de la renta, las normas para el cálculo del impuesto, los sujetos obligados a declarar, la ampliación de la información, nuevas orientaciones a la función pericial, determinación clara de las exenciones, nueva política acerca de las deducciones, etc. etc.

"El ámbito, cada vez mayor de las atribuciones del Estado -reza en la Exposición de Motivos- produciendo un aumento correlativo de las necesidades económicas que impone la realización de aquellas, se traduce en una creciente complejidad de las obligaciones tributarias, complejidad que actualmente se ofrece como una enorme diversidad de impuesto, que, en vez de formar un sistema orgánico, son el resultado de una tendencia de -intensificar la imposición según la línea de menor resistencia del contribuyente."

"Un sistema fiscal -dice en otra parte- que pretende encontrar su apoyo en los lineamientos de la moderna ciencia financiera, deberá edificarse sobre la base de los principios de justicia y los económicos y financieros, que propugnan por la distribución equitativa de los cargos entre los contribuyentes. El sistema tributario nacional, ha merecido con justicia el calificativo de anacrónico, porque en muchos de sus aspectos no responde a las exigencias de los sistemas modernos."

El segundo jalón está constituido por la ley de 1963, en la cual aparecen ya no sólo perfilados algunos principios de equidad tributaria sino que aparecen definidos en disposiciones concretas con carácter de normas imperativas. La inspiración de esta nueva fase se encuentra asimismo contenida en la exposición de motivos correspondiente, en algunos de cuyos párrafos se lee lo siguiente: "La Ley de Impuesto sobre la Renta en vigencia, ha sido objeto de muchos comentarios desfavorables, debido, por una parte, a las modalidades que el progreso de la tecnología y las nuevas condiciones de la actividad comercial, industrial y agropecuaria, han incorporado en nuestro desenvolvimiento económico y social; por otra, a que la Ley de Impuesto sobre la Renta emitida en 1951, ya no se adapta a las necesidades creadas por esas incorporaciones y, en seguida, a que las reformas que han venido siendo introducidas al referido cuerpo legal, aunque bien intencionadas, no han producido los efectos que se perseguían al implementarlas."

"Todo este complejo de circunstancias han generado la necesidad urgente de realizar una revisión completa de -

todas las instituciones jurídicas destinadas a regular el gravamen sobre los ingresos, a fin de estructurar un nuevo régimen legal que venga a constituir un instrumento adecuado al grado de desarrollo económico a que ha llegado nuestro país, y que al mismo tiempo propicie una corriente de incentivos al espíritu de inversión y a la creación de un clima favorable a una mayor progresividad económica y financiera para nuestro país. La intención que se ha tenido al elaborar el presente proyecto, ha sido no sólo lograr el desenpequeamiento de los efectos negativos producidos por las múltiples reformas introducidas, sino introducir todas aquellas modificaciones que se han estimado pertinentes para superar la ley de Impuesto sobre la Renta, actual."

En el cuerpo legal impositivo que comentamos se introdujeron instituciones nuevas, como el tratamiento a las rentas provenientes de inversiones en el exterior (o renta mundial) crédito por impuesto pagado en el extranjero; la situación de los intangibles, el impuesto a las actividades realizadas parcialmente en el país (como las empresas internacionales de transporte aéreo, marítimo y terrestre); principio de reciprocidad en el ámbito centroamericano, las facilidades a las sociedades anónimas pequeñas; la libre capitalización de utilidades en determinados casos; el gravamen a las ganancias de capital y la deducción por las pérdidas del mismo; el tratamiento al fideicomiso como sujeto impositivo; la renta colectiva como sujeto de imposición; algunos cambios en el sistema de retención en la fuente; incentivos a través de deducciones varias; presunción de incobrabilidad de una deuda; deducción de pérdidas en activida-

des industriales; momento preciso en el cual se considera - ganada la renta; tratamiento de las rentas irregulares en lapsos especiales; conceptos nuevos de domicilio fiscal, etc. etc.

Como vemos por la enumeración anterior, en la nueva ley se incorporan muchos de los postulados que habían sido acordados en la conferencia sobre política fiscal a que hemos aludido anteriormente, colocando así nuestro sistema dentro del ámbito de los cuerpos legales que sobre esta materia se encontraban más adelantados.

De todo lo expuesto podemos deducir que materia de suyo compleja es la planificación de la Política Fiscal, ya que ha de consultar todos los medios, modos y formas como el Estado puede alcanzar sus fines, contando con los medios materiales obtenidos a través de sus finanzas.

Administración Tributaria y su Planificación

Como, por otra parte, hemos visto en otro capítulo de este trabajo que la Administración de Impuestos trata de efectuar todos los procesos necesarios para obtener el impuesto, la forma como se emplea, como se gasta o invierte en los servicios públicos o en los diferentes fines del Estado y la manera como se vigila y controla ese empleo, gasto o inversión a fin de que se llenen los propósitos para que fue creado, es dable concluir, como ocurrió en la Conferencia de Administración de Impuestos celebrada en Buenos Aires en 1961, en donde se reconoció que en la práctica no pueden

desligarse los problemas de política fiscal, de aquellos de la Administración Fiscal; que ambos aspectos están íntimamente hermanados por la misma naturaleza de las materias que constituyen su objeto. De tal suerte que la Planificación de la Política - Fiscal es uno de ellos y la Planificación de la Administración - Tributaria, es el otro, de un mismo fenómeno que es el hacer fiscal o financiero.

Una administración lleva a cabo política en general, la administración de impuestos lleva a cabo la política impositiva. Al tratar sobre Política Impositiva y Administración de Impuestos, autores de reconocido mérito sostienen que la labor de la administración de impuestos consiste en la recaudación de impuestos. Estas recaudaciones deben cobrarse dentro del marco de la legislación que representa la política impositiva. La administración de impuesto a la larga consiste en el método de tramitar documentos y de efectuar investigaciones en forma competente y efectiva para obtener el cumplimiento en el pago de los impuestos. Estos impuestos son los elementos constitutivos de la política impositiva.

La administración tributaria -expresan estos - autores, por tanto el agente de la política impositiva, y, por consiguiente, ésta se halla en la posición del director cuya posición puede fortalecerse o mejorarse por la fuerza o debilidad del agente. Pero el camino va en ambas direcciones. La política impositiva debe apoyarse sobre un entendimiento y evaluación realista de la capacidad de la administración tributaria.

Al referirse a las implicaciones que resultan - de las relaciones entre la política y la administración, la doc-

trina analiza cuatro de esas implicaciones, que se enuncian así: a) la administración tributaria sirve como fuente de enlace entre la política impositiva programada y el contribuyente; b) la administración tributaria en la ejecución de una política impositiva programada debe mantener completa congruencia con los criterios de esa política; c) la administración de impuestos debe colaborar en la planificación de la política impositiva en la forma más positiva posible; y d) la política tributaria tiene obligaciones para con el administrador de impuestos.

Al desarrollar estos enunciados, entre otras se afirma:

a) la administración debe traducir la política impositiva en una actuación comprensible para el contribuyente, y, desde luego, hacer que el contribuyente sea comprensivo para con los planificadores de la política tributaria. El administrador tributario debe convertir las decisiones de la política impositiva, formuladas en el complicado lenguaje de la legislación y de los reglamentos, y presentarlas al contribuyente en forma clara, de modo que esté en condiciones de entender y cumplir con sus obligaciones. Los instrumentos básicos del administrador de impuestos en esta tarea son los formularios y las instrucciones acerca de cómo llenarlos;

b) la administración del impuesto sobre la renta se concentre sobre la recaudación del impuesto sobre sueldos y salarios, porque este tipo de ingreso sea más fácil de alcanzar, y descuida la aplicación del impuesto sobre los ingresos de inversiones de capital, o ingresos por servicios profesiona-

les, o ingresos mercantiles, no es una administración tributaria efectiva, aunque cumple su cometido en la aplicación del impuesto sobre sueldos y salarios. Su concentración sobre sólo un tipo - de ingresos distorsiona la política impositiva del impuesto sobre la renta y lo convierte en una medida injusta. Aún cuando la administración tributaria busca conscientemente la aplicación del impuesto sobre la renta, la práctica de sistemas de auditoría deficientes o anticuados, tanto en la selección de casos como en la técnica de la intervención, ocasiona que un impuesto - justo se convierta en injusto, debido a la desigualdad de impacto sobre los contribuyentes de una misma clase. La incapacidad para descubrir nuevas técnicas de evasión tributaria y para hacerles frente tiene consecuencias similares.

c) Los planificadores de la política tributaria se enfrentan con el reto constante del cambio -cambio de las metas económicas y sociales, cambio en las condiciones económicas- Ellos deben utilizar la política tributaria en forma responsable y adecuada y esto representa generalmente cambios frecuentes en las leyes impositivas. Los planificadores de la política tributaria encarar ese reto mediante impuestos nuevos, nuevas reformas de impuestos existentes modificando su estructura o sus tasas y derogaciones de algunos impuestos; y

d) La política tributaria debe tender a eliminar -cargas innecesarias sobre el administrador de impuestos o tareas cuya realización requiere una parte demasiado grande de sus recursos.

El planificador de política tributaria debe evitar aspectos estructurales de los impuestos que impongan excesiva -

complejidad de las operaciones en masa y debe tratar, tanto como sea posible, de limitar la complejidad de aquellos tipos de contribuyentes que puedan ellos mismos administrar tales complejidades. Debe suprimir impuestos anticuados, y alterar las reglas tributarias que ocasionan continuos litigios. Debe moderar las tasas de los impuestos cuando su administración eficiente y efectiva los haría demasiado onerosos. Debe tratar de formular cada vez que sea posible, pautas para los administradores y para los contribuyentes en materias de la ley tributaria redactadas en términos generales. Una buena parte de los cambios restantes en las leyes y reglamentos impositivos de los Estados Unidos está relacionada con la tarea de proporcionar dichas pautas -por ejemplo, en depreciación y en los ajustes de cuentas de contribuyentes relacionados, tales como compañía matriz y compañías subsidiarias o empresas de propiedad del mismo contribuyente. Desde luego, el administrador de impuestos debe estar alerta para informar al planificador de la política impositiva para tratar de vencer en la lucha mediante una política nueva que se oriente con un enfoque diferente.

Relaciones entre ambas esferas

Con la dicho se confirma cabalmente que la planificación de la política fiscal y la planificación de la administración tributaria, se apoyan mutuamente y no se puede delinear con precisión donde comienza una y donde termina la otra.

Los planificadores de la política como los administradores -se afirma- pueden reconocer que el grado de adapte

ción, el alcance de la formulación de una política adecuada, dependen grandemente de los progresos de la administración. A medida que la administración de impuestos se hace más y más eficiente, los planificadores de la política pueden considerar una gama más y más amplia de posibles modelos o combinaciones fiscales.

C A P I T U L O V

E L I M P U E S T O S O B R E L A R E N T A

Y

S U A D M I N I S T R A C I O N

Servicio del Impuesto sobre la Renta

Relación histórica de la creación de la Direc.
Gral.de Contribuciones Directas.

Administración Nacional del Servicio del
Impuesto sobre la Renta

Determinación del Impuesto

Pago del Impuesto

Fiscalización del Impuesto -Fiscaliz
ación de la Renta Mundial-

Infracciones y Sanciones

Recursos

Diligencias comprendidas entre el result
ado de la Fiscalización y la interposici
ón del Recurso de Rectificación.

-Rectificación- Quejo- Apelación - De Hecho-

Ejecución del Crédito Fiscal

Prescripción de la Acción Fiscal -La Caducid
ad - Reformas a las disposiciones pertinantes.

Devolución y Compensación.

Servicio del Impuesto sobre la Renta

Administración Nacional del Servicio del Impuesto
sobre la Renta

Entre los significados que los tratadistas atribuyen a la Administración Pública se encuentran: 1º) función consistente en asegurar la aplicación y la marcha cotidiana de los servicios públicos; 2º) conjunto de servicios y de agentes agrupados bajo la dirección del gobierno en vista de cumplir la función administrativa. Son las funciones propias del Poder Ejecutivo del Estado, y 3º) conjunto de servicios y de agentes agrupados bajo la dirección de un mismo jefe, a fin de perseguir una tarea determinada de interés público.

De lo dicho se desprende que la Administración Pública se entiende en términos de servicio, es decir, que se toma principalmente como un conjunto de servicios, o en otras palabras, la Administración Pública se traduce en servicios a cargo del Estado. Uno de esos servicios es el de los impuestos, y más específicamente de los impuestos directos, y apurando un poco más la limitación, del impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la Renta es un servicio, pues, que está involucrado entre las tareas de la administración. Por todo ello estimamos que el nombre técnico de la institución oficial u organismo bajo cuya responsabilidad corre el desempeño de las actividades constitutivas de ese servicio debería ser el de ADMINISTRACION NACIONAL DEL SERVICIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En reciente sesión de la Honorable Asamblea Legislativa fue presentado un proyecto de Decreto por el cual se propone, en el aspecto administrativo, el cambio de denominación del organismo a que nos hemos venido refiriendo. Se propone el nombre de ADMINISTRACION DE IMPUESTOS DIRECTOS".

Y ahora entremos al estudio medular de nuestro tema, para el cual seguiremos el orden establecido por los técnicos del programa Conjunto de Tributación, por parecernos el que especifica con mayor claridad toda la temática particular de la administración del impuesto que nos ocupa, ya que separa en forma objetiva lo relativo a la estructura del impuesto de lo que es su administración. Así, tenemos a desarrollar los siguientes temas que vienen a ser secciones del Capítulo V que abordamos:

Determinación del Impuesto

Pago del Impuesto

Fiscalización del Impuesto -Fiscalización de la Renta Mundial

Infracciones y Sanciones

Recursos

Diligencias comprendidas entre el resultado de la Fiscalización y la interposición del Recurso de Rectificación -Rectificación-Queja-Apelación-De Hecho-

Ejecución del Crédito Fiscal

Prescripción de la Acción Fiscal -La caducidad-Reformas de las disposiciones pertinentes.

Devolución y Compensación.

Relación histórica de la creación de la
Dirección General de Contribuciones Directas

"Se establece un impuesto general sobre la renta" reza el texto del Art. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 19 de Mayo de 1915, que es la primera ley que sobre la materia ha regido en nuestro país. Y en el Art. 18 del mismo cuerpo legal establece que: "Una ley especial determinará los funcionarios, autoridades y procedimientos aplicables a la percepción del impuesto sobre la renta y los recursos que se establezcan en favor de los contribuyentes."

Entre los argumentos que justificaron el establecimiento de la citada ley, contenidos en la exposición de motivos correspondiente, se encuentran: la crisis económica que abatía al país con motivo de la guerra europea y la necesidad urgente en que se hallaba la administración de crear nuevas rentas que permitieran atender debidamente los diversos servicios públicos, a efecto de mantener vivos los resortes de la economía nacional y en su curso regular las funciones esenciales de la vida del Estado, que son condiciones indispensables de la bienandanza de la República.

Descansó, el proyecto respectivo, en el criterio que abrigaba el Gobierno a la época de hacer mudanzas fundamentales al sistema tributario de la República, en tal forma de llevar definitivamente a la práctica el principio consignado en la Constitución, de que la proporcionalidad es la base de todos los impuestos, ya que el sistema tributario de entonces, a decir de la expresada exposición de motivos, reposaba en un régimen de -

privilegio que no se encontraba en armonía con el principio calificado de democrático, de la proporcionalidad citada. Ese privilegio consistía en que se cargaba de modo exorbitante las contribuciones indirectas y se echaba mano del crédito público para atender las necesidades diarias de la vida de la Nación.

"No es posible -decía aquella exposición- la existencia de la verdadera libertad ni el mantenimiento de la Paz social, sin el establecimiento de un régimen severo de justicia fiscal, que reparta las cargas tributarias en proporción con las facultades económicas de los individuos. En un derecho tributario justo, van invivitas (sic) condiciones de libertad y de igualdad, que desenvuelven hasta en sus últimas consecuencias los cánones fundamentales de la vida republicana y democrática."

"No es justo -decía en otra de sus partes- ni equitativo, ni moral, que los gastos del Estado sean cubiertos casi exclusivamente por los que menos poseen o no poseen nada. La justicia más elemental exige, que cada ciudadano haga sacrificios en beneficio del Estado, en proporción a los medios de fortuna que posee. El "do ut des" tiene perfectamente aplicación a este caso, puesto que son los que más poseen, los que más ocupan y desgastan los distintos servicios de utilidad pública, que procura el Estado a la sociedad."

"No es una novedad en los países cultos -argumentaba- la contribución directa. Todas las naciones que van a la cabeza de la civilización la han aceptado como la más apropiada para fundar un sistema científico de tributación."

"Las contribuciones indirectas -proseguía- arrancan

a los ciudadanos subrepticionalmente las sumas que han de servir para el sostén del Estado, alarmando la conciencia de los mismos, que con este método de pago no se dan cuenta de la enorme carga que soportan.

"Las directas ejercen -concluía- en las condiciones de la vida pública un efecto hondamente moralizador, porque acudiendo derechamente al patrimonio del ciudadano consciente, en épocas y por sumas determinadas, estimulan los resortes del espíritu público, compeliendo a los pueblos a convertirse en guardianes celosos de los dineros de la Nación, e interesándoles por que la dirección de la cosa pública se mantenga siempre en las manos de hombres honorables."(1)

La Dirección General de Contribuciones Directas fue establecida por Decreto Legislativo de fecha 15 de junio de 1915, publicado en el Diario Oficial de 3 de julio del mismo año y -- por el cual se dió la LEY REGLAMENTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. En el Art. 1º de este cuerpo legal se expresó: "Se establece una Oficina Central en la capital de la República, y que llevará el nombre de Dirección General de Contribuciones Directas". -- "Esta oficina -reza el inciso segundo- será dependiente del Ministerio de Hacienda, para el efecto del nombramiento de los miembros que la compongan; pero responderá ante la Cámara de 2ª Instancia de la 1ª Sección del Centro, de las faltas y delitos oficiales que cometan."

"La Dirección General de Contribuciones -decía el Art. 19 - está compuesta de un Director General, un Subdirector y --

(1) SUAREZ, BELARMINO - El Impuesto sobre la Renta de El Salvador -publicaciones de la Direc.Gral.de Contribuciones -1921 -pág.8.

un Secretario."

"Además de la Oficina Central de Contribuciones -prescribía el Art.20- se establece en cada Cabecera Departamental una Oficina Seccional, dependiente de la Dirección General y que estará encargada de la percepción de las cantidades que abonaren directamente los contribuyentes, o por medio de recaudadores especiales nombrados al efecto por el Ministerio de Hacienda a propuesta de la Dirección General de Contribuciones, encargados del cobro del mismo impuesto sobre la renta."

"Las oficinas establecidas por el artículo anterior -determinaba el Art.21- estarán a cargo de los Administradores de Rentas, y no devengarán sobresueldo alguno por el desempeño de las atribuciones que les confiere la presente ley."

En aquella época, para ser nombrado Director General o Subdirector, se necesitaban los mismos requisitos que para desempeñar la Cartera de Hacienda, es decir, originario y vecino de la República, mayor de veinticinco años, de notoria moralidad y aptitudes, no haber perdido los derechos de ciudadano cinco años antes de su nombramiento y no ser contratista de obras o servicios públicos, o tener reclamaciones pendientes de interés propio.

También podían ser Directores Generales, porque podían ser Ministros los ciudadanos originarios de las otras Repúblicas de Centroamérica que reunieran las demás calidades prescritas y cinco años de residencia en El Salvador. (Art.86 C. P. de 1886). A estas fechas, pues, el organismo rector de la tributación directa, tiene una existencia de cincuenta y cuatro

años.

En el año de 1931 y por Decreto Ejecutivo de 3 de marzo de ese año, en consideración de atender las exigencias de una mejor organización de los servicios y con el propósito de reducir los gastos de la Administración Pública, estimándose conveniente anexar la Dirección General de Contribuciones Indirectas a la Dirección General de Contribuciones Directas, se anexó la primera a la segunda, quedando constituida la Dirección General de Contribuciones. El Decreto respectivo fue publicado en el Diario Oficial N° 52 del 3 de marzo de aquel año. Esta situación prevaleció hasta el primero de Enero de 1950, fecha en la cual el Consejo de Gobierno Revolucionario, por Decreto N°459 - en consideración a que para lograr una organización más sistemática y eficiente de nuestro régimen tributario se estimó conveniente que las funciones que la ley confiere a la Dirección General de Contribuciones se distribuyen en dos Direcciones Generales, una de Contribuciones Directas y otra de Contribuciones Indirectas. También se tuvo en consideración que para evitar las dudas que podrían suscitarse respecto a la esfera de competencia de cada Dirección era menester que la ley estableciera a cuál de ellas competiría la atención de cada una de las contribuciones, se suprimió la Dirección General de Contribuciones y en su lugar se crearon la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas. Se estableció que las atribuciones que estaban encomendadas a la Dirección General de Contribuciones se distribuyeran así: a) 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 contra Incendio; 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 concedan a la Dirección General de Contribuciones Directas; b) la Dirección General de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al Impuesto sobre la Renta; el Impuesto de Vialidad (Serie "A", diríamos nosotros, pues las otras series de tal impuesto - constituyen atributo específico de las Alcaldías municipales) ; al Gravamen de las Sucesiones; al Impuesto sobre Donaciones; al Impuesto de Alcabalas; al impuesto de Saneamiento y Pavimentación; al Registro y Matrícula de Comercio y a la Matrícula de Timbre.

Para los efectos administrativos la organización de cada Dirección sería similar a la que tenía la Dirección General de Contribuciones. En consecuencia, son aplicables a cada una de ellas, en cuanto no contraríen al Decreto que se comenta, las disposiciones contenidas en el Título XII de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en la época, en el Título II de su Reglamento y en la Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.

Con gran oportunidad se estipuló en aquella ocasión

de que cuando en los leyes, reglamentos y disposiciones legales se mencione la Dirección General de Contribuciones, se entendería que se hacía referencia a la Dirección General de Contribuciones Directas o a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, según el caso, de acuerdo con la competencia delimitada en los anteriores artículos. Este Decreto fue publicado en el Diario Oficial Nº 279 de 21 de Diciembre de 1950.

Esta es la organización administrativa que ha prevalecido hasta hoy.

Determinación del Impuesto

Hemos de aclarar que la palabra "Determinación" - empleada aquí, no está usada con la misma acepción con que se encuentra en el acápite del Capítulo I del Título VI de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues allá, al referirse a la "determinación" del impuesto, hace relación a la comprobación de las declaraciones y a la tasación de impuesto original o de impuesto complementario cuando la declaración no se hubiere presentado, o habiéndolo sido no se estimare correcta, según el caso. Nuestro estudio respecto a este literal, no se refiere a la "determinación" del impuesto complementario, sino a la "determinación" del impuesto que el propio contribuyente hace en su declaración, tal como lo emplea la Ley en el acápite del Capítulo I del Título II.

Para esa determinación del impuesto que se hace por medio de una declaración jurada, el contribuyente cuenta con

una serie de instrumentos legales que le indican quiénes son los sujetos del impuesto, cuál es el objeto, cuáles son los ingresos gravables, cuáles los exentos, cuál es la renta bruta, cuál la neta, cuál la imponible, el ejercicio impositivo, cómo se calcula el impuesto, etc. De tal suerte, que el contribuyente, a efecto de elaborar una declaración correcta, tiene a mano los elementos legales necesarios.

De acuerdo con el precepto legal, están obligados a presentar declaración: en primer lugar, toda aquella persona cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o, en otras palabras, toda aquella persona natural cuyos ingresos en el ejercicio hayan sido mayores de cinco mil colones; todo el que estuviere obligado a llevar contabilidad formal (Art.42 Ley Papel Sellado y Timbres) ; toda sociedad, cualquiera que sea la cuantía de su renta, aún cuando no esté obligada al pago del impuesto; todo aquel a quien se le hubiere retenido el impuesto ya sea total o parcialmente; todo el que hubiere declarado dentro de la vigencia de la actual ley; todo el que estuviere obligado a presentar declaración de impuesto de Vielidad, Serie "A", de acuerdo con la ley respectiva; todo el que para ello sea requerido por la Dirección General de Contribuciones Directas; tendrá efecto de requerimiento la remisión al presunto contribuyente o contribuyente calificado, de formularios de declaración; y finalmente, el que haya actuado como representante de conjuntos artísticos, deportivos y similares, al celebrar los contratos correspondientes.

Los obligados pues, a presentar declaración son los sujetos pasivos del impuesto: es decir, las personas naturales o jurídicas obligadas directamente al pago de ese impuesto; aquellas a quienes el Estado puede directamente reclamarles dicho pago.

Como esta declaración ha de ser jurada, sería del caso analizar la naturaleza de este juramento. Como en el texto de la ley específica no se indican las consecuencias jurídicas que trae consigo la violación de este juramento, pues no está particularmente sancionada, se ha estimado generalmente que se trata de un mero recurso psicológico tendiente a inclinar la voluntad del contribuyente a expresar la realidad de su situación económica que sirve de base a la computación de un impuesto correcto y justo. Este requisito no aparece en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 19 de Mayo de 1915, ni en su Reglamento; tampoco se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 20 de Junio de 1916, ni en sus reformas del 22 de Julio de 1918 y de 19 de Agosto de 1919. La institución aparece ya en el art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta contenida en el Decreto Legislativo Nº 520 del 10 de Diciembre de 1951, publicado en el Diario Oficial Nº232 de 17 del mismo mes y año. Sobre esta particular la exposición de motivos respectiva, al justificar la introducción de la modalidad indicada, expresa: "Se introduce la obligación de que la declaración sea jurada para obtener mayor veracidad en el contenido de las declaraciones. El principio de la declaración jurada está incorporado en la legislación fiscal de los estados modernos y -

ya es tiempo de que en nuestro país se exija este requisito que es indudablemente una medida de mejoramiento en la administración del impuesto, en que desgraciadamente no es considerable - el número de declaraciones, que, ajustándose a la verdad, expresen el estado económico real del contribuyente". Con ello confirmamos la tesis de que el efecto que se busca es meramente psicológico.

Acercas de la declaración jurada, el Prof. Einaudi nos informa que la Hacienda generalmente se reserva el derecho a comprobar la declaración del contribuyente. En el ejercicio de este derecho goza de algunas ayudas. "Con frecuencia -dice- se ha propuesto, y algunas veces se ha aplicado, el recurso de la declaración provista de juramento o de una forma solemne, en forma que si se descubre que no es verdadera, el contribuyente incurra en las penas establecidas para los que prestan falso juramento, o sea, privación de la libertad personal y multas pecuniarias. El juramento es eficaz si se exige a personas que sienten su santidad o cuando se sabe que se ejerce seriamente un control sobre las declaraciones. Si, por el contrario, hace en el público la impresión de que la fórmula del juramento es una fórmula corriente de declaración que no acarrea ninguna sanción efectiva, pierde gran parte de su eficiencia. La conserva sólo para aquellos - para quienes son supérfluas las amenazas personales, porque la sanción religiosa o el imperativo categórico de la propia conciencia bastan para inducirlos a hacer una declaración verdadera".(1)

(1) EINAUDI, LUIGI - Principios de la Hacienda Pública. Traducción de la segunda edición italiana por JAIME ALGARA y MIGUEL PAREDES - Editorial Aguilar - Madrid 1955 - pág. 251.

La declaración debe elaborarse en el formulario oficial que expide la Dirección General de Contribuciones Directas, el cual debe acompañarse con los documentos que comprueben los gastos y deducciones de que haya hecho uso el declarante. Sin embargo, en la práctica, en los organismos respectivos, con base en lo preceptuado en el derecho común, pueden aceptar la declaración sin algunos documentos comprobatorios, dando un tiempo prudencial al interesado para que los presente, ya que la prueba instrumental puede ser agregada en cualquier estado de la causa antes de la sentencia; lo que se interpreta en el sentido de que tal documentación es admisible aún antes de que la Oficina mencionada proceda a la tasación del impuesto complementario, dentro del período de prescripción.

La Ley de Impuesto sobre la Renta da amplias facilidades para la presentación de las declaraciones, pues aunque en principio éstas deben presentarse en la Delegación Departamental de aquella Dirección General, más cercana a su domicilio (art.54), los interesados pueden, en casos de residencia accidental en otro lugar, presentar la declaración en cualquier otra Delegación Departamental. Las personas que tengan obligación de declarar y que no sean domiciliadas en el país, presentarán sus declaraciones en la Delegación Departamental de San Salvador, adscrita a la misma Dirección General de Contribuciones Directas. También, cuando el contribuyente se ausente del país puede presentar su declaración por medio de su apoderado caso lo hubiere, o por aquella persona que haya quedado encargada de la administración de sus bienes o negocios; a este efecto deberá dar aviso por escrito de quien es el apoderado o encargado,

y éstas, a su vez también deben dar el mismo aviso, dentro de los primeros treinta días de la ausencia del contribuyente.

El contribuyente debe presentar su declaración en los meses de Enero, Febrero y Marzo de cada año, excepto en los casos de prórroga que son muy frecuentes. Y si no hubiere recibido el formulario de declaración en los dos primeros meses citados, debe solicitarlo a la Dirección General, o a la Delegación Departamental correspondiente, en el mes de marzo, ya que para el contribuyente no constituye una excusa absoluta el hecho de no haberlo recibido; siempre persiste la obligación de declarar.

De conformidad con el mismo cuerpo legal (Art.51 cuando el ejercicio de imposición del contribuyente no concluya con el año natural, el plazo para presentar la declaración será de tres meses contados desde la expiración del ejercicio respectivo, como ocurre con el caso del fallecimiento del contribuyente, de una sucesión (Art.52) y cuando el contribuyente lleva un ejercicio especial de imposición, autorizado por la Dirección General de Contribuciones Directas en atención a la naturaleza de los negocios y siempre que lleve contabilidad formal; es decir, que todos o la mayor parte de sus negocios se encuentren registrados en libros de contabilidad debidamente legalizados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas. Por Decreto Legislativo N°609 de fecha 20 de Mayo de 1966, publicado en el Diario Oficial N°91, de la misma fecha, se introdujo un nuevo régimen aplicable a las utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el país, por el cual ésta es responsable, por

cuenta de sus socios, del pago de los impuestos sobre la capitalización de tales utilidades su mantenimiento en reserva. La obligación de presentar la declaración respectiva en estos casos, es asimismo de tres meses contados a partir de la fecha en que se acordó la capitalización o mantenimiento en reserva. (Art. 6 Dec. citado). Es decir, se conserva en todos estos casos el lapso de los tres meses para presentar la declaración. Se presume que los tres meses constituyen el tiempo suficiente para recoger todos los elementos que van a concurrir a la elaboración de una declaración completa y exacta.

Se ha encomendado la elaboración de los formularios de declaración a la Dirección General de Contribuciones Directas, porque este es el organismo técnico rector de esta actividad - quien por sus conocimientos y experiencias se presume que está en condiciones óptimas para hacer las indicaciones pertinentes a su elaboración.

Determinación de oficio del Impuesto

En ausencia de la determinación voluntaria - del impuesto por parte del contribuyente o sujeto pasivo, procede la determinación de oficio, es decir aquella que verifica el Estado a través del organismo competente para estimar la capacidad contributiva del sujeto y el impuesto respectivo. A este efecto la ley especifica los fundamentos en los cuales puede basarse el Estado para intentar su acción y están constituidos por a) la declaración del contribuyente; b) el cálculo de la renta -

que, por cualquier medio legal, se establezca mediante intervención pericial; c) los datos suministrados por la Sección de Información y d) los indicios que la ley permite.

Cuando no se hubiere contestado el formulario de declaración -dice el Art.66 R.- la Dirección General determinará - la renta imponible del contribuyente por cualquiera de los medios que esta ley le concede y tasaré el impuesto correspondiente. Estos medios no pueden ser otros que los enumerados en el párrafo anterior.

La intervención pericial sigue lineamientos establecidos en las disposiciones legales pertinentes, en las cuales se estipula que para este propósito la Dirección General contará con un cuerpo de peritos. En cada intervención podrá tomar parte uno o más peritos que la Dirección General designe, y los dictámenes podrán ser ampliados por los mismos peritos o por otros diferentes, a juicio de la mencionada Dirección, cuando encuentre que dichos dictámenes son diminutos, o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezca de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa tasación, o cuando estime que el dictamen no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. En consecuencia, la tasación, cuando ocurra intervención pericial, deberá basarse en uno o en varios dictámenes que la Dirección escoja, los que serán transcritos en los pasajes - pertinentes para la información del contribuyente.

Naturalmente, los peritos quedan facultados para proceder a la investigación directa de la renta o a la comprobación de la declarada, pudiendo practicar inspecciones, valúos y toda clase de encuestas acerca de la producción, gastos de ex--

plotación y demás datos que puedan ser útiles para la determinación de la renta.

Cuando los peritos encuentren que la contabilidad de un contribuyente no revela su verdadero estado económico y adolece de vacíos que permitan la evasión del impuesto, procederán a determinar la capacidad contributiva del sujeto del impuesto por los medios que determine la ley.

Y para evitar que funcionarios inescrupulosos se prevalgan de su cargo intentando influir o imponer su voluntad acerca de los dictámenes periciales, la misma ley establece que los peritos tendrán independencia de criterio en la apreciación y determinación justa de la renta.

Queda a juicio de la Dirección General determinar los casos en los cuales sea procedente la investigación pericial, para efectuar lo cual los peritos deberán dar aviso verbal o escrito al contribuyente. Es preciso tener en cuenta que aquí no se trata pues, de una notificación con las formalidades del derecho común, sino que un simple aviso, ya que los peritos no pueden ser tachados o rechazados por el contribuyente. Ello no obstante la Dirección General debe tener cuidado de que los peritos no tengan inconveniente alguno para realizar su trabajo con imparcialidad.

Para el cumplimiento de las funciones que le están encomendadas, los peritos harán uso de todas las facultades que las leyes y reglamentos respectivos les confieren, con equidad y justicia, debiendo ceñirse siempre a la verdad en sus investigaciones. Deberán pedir al contribuyente la exhibición de todos los documentos comprobatorios de sus ingresos, gastos de

producción y conservación de su renta, y demás deducciones a -- que tenga derecho. Sus dictámenes serán el reflejo de su criterio personal, siendo directamente responsables de los conceptos en ellos vertidos.

En todo caso el perito rendirá un informe que com--prenda:

a) Circunstancia en que llevó a cabo su trabajo; forma en que obtuvo la información y los datos proporcionados por el contribuyente;

b) Si se tratara de una sociedad, la relación de las principales cláusulas de la escritura social;

c) El desarrollo, organización y administración de los negocios del contribuyente;

d) Inserción del balance y cuadros de contabilidad del contribuyente o los que el perito haya formulado con los - datos dispersos obtenidos;

e) Relación ordenada de cada una de las fuentes de ingreso del contribuyente, haciendo constar detalladamente su naturaleza, estado de conservación y su volumen de producción;

f) Discriminación de los gastos y deducciones a que dé lugar la producción.

g) Exposición razonada de los fundamentos que le han servido de base para los cálculos de la renta gravable.

h) Objeciones y reparos por gastos no admitidos por la ley y el Reglamento en la formación de la renta gravable;

i) Un resumen o cuadro de los ingresos que demuestre la renta gravable del contribuyente;

j) Cualquier otra explicación, razonamiento o detalle que el perito crea necesario insertar en el informe.

Además de lo dicho, el perito, al emitir su dictamen, deberá agregar como anexos:

a) Balance General o cuadro de Ganancias y Pérdidas, si el contribuyente llevare contabilidad;

b) Los datos a que se refieren los Arts. 26, 27 y 28 de la Ley relativos a las deducciones generales y la depreciación y las deducciones en razón de políticas especiales encaminadas a fomentar cierto tipo de actividades económicas;

c) Un resumen relativo a los bienes inmuebles del contribuyente que no lleve contabilidad, con los datos siguientes: nombre de la propiedad, extensión, cultivo y renta que produce;

d) Un resumen relativo a los créditos hipotecarios, que exprese el capital, tanto por ciento de interés, plazo y la renta de cada uno;

e) Un resumen relativo a las acciones, bonos, títulos, documentos y cualesquiera otros valores mobiliarios, que contengan los datos siguientes: nombre del emisor, valor nominal, valor real, derechos que otorga, renta que produzca, etc.

f) Un cuadro de gastos de producción, si es posible correspondiente a cada fuente, especificando la renta que los motiva, clase de gastos, el valor de éstos, porcentaje que resulte en relación con cada fuente de renta o con la renta bruta global.

Y cuando el perito encuentre dificultades para lle-

var a cabo su trabajo, por resistencia, evasivas o negligencia del contribuyente, devolverá a la Dirección General las diligencias, haciendo constar por escrito y en forma pormenorizada las dificultades que le imposibilitaron para llenar debidamente su cometido. En presencia de este informe la Dirección General tiene facultades para aplicar severas sanciones contenidas en el Art.101 de la Ley, letra a) que establece que el contribuyente que no facilite la verificación de la inspección pericial, el que estando obligado a llevar libros de contabilidad u otra clase de registros no lo hiciera, o que los llevare con atraso que dificulte o haga inútil su exámen, o se negare a presentarlos, o no los lleve en la forma y con los requisitos prescritos por la ley, o lleve doble juego de libros, para una misma Contabilidad, o que no haga los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, o los haga incompletos o inexactos con perjuicio de los intereses fiscales, o no registre los libros dentro de los plazos que fija la ley, o no presente los inventarios o balances cuando a ello esté obligado, serán multados en la forma que queda indicada.

Analizando la otra base para la determinación "ex-oficio" de la renta imponible del contribuyente, y en consecuencia su impuesto, vemos que la Dirección General de Contribuciones Directas cuenta con una Sección especial destinada a llevar un registro de todo dato revelador de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto. Esta es la Sección de Información cuyos datos pueden dar pie en un momento dado a la tasación de un impuesto de parte del Estado. Y la Sección de Información de donde toma esos datos, cuál es su fuente -

de enriquecimiento? Sencillo y llanamente el contribuyente mismo y las oficinas públicas y privadas. Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuyas rentas consisten únicamente en salarios, sueldos u otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados, deberán llevar con la debida documentación, registros especiales suficientes para establecer el monto de la renta bruta, las deducciones y cualquier información que se requiera para determinar el total de la renta imponible.

Para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta están obligados a llevar contabilidad formal con la debida documentación, los que conforme a lo establecido por el Código de Comercio y la Ley de Papel Sellado y Timbres, están obligados a ello.

La Dirección General podrá examinar dicha contabilidad, registros y documentos, en donde el contribuyente ejerciere su negocio o profesión o tuviere su Oficina, los que deberán ser conservados por éste durante el tiempo en que puedan servir de evidencia en todo lo que se relaciona con este impuesto.

Para agenciarse toda información que devendrá en datos básicos para la determinación de la capacidad del contribuyente, la Dirección General y sus Delegaciones Departamentales pueden dirigirse al contribuyente, hubiere o no hecho su declaración, para pedir los informes, ampliaciones y explicaciones que estimen necesarios, así como examinar la contabilidad, registros y documentos, para verificar la exactitud de las declaraciones, determinar la renta imponible del contribuyente o para cerciorarse de que no existe, de acuerdo con la ley, la obligación de declarar.

Es oportuno recordar a este respecto que todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de suministrar los datos e informes que la Dirección General o sus Delegaciones les requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con el impuesto. Se exceptúan de esta obligación el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, la Dirección General de Estadística y Censos y las entidades estatales en lo que concierne a informes confidenciales que su respectiva ley de creación o reglamento les prohíba divulgar, los cuales en todo caso no tendrán ningún valor como indicio revelador de la renta.

Toda información recabada en esta forma es trasladada a tarjetas que en conjunto constituyen el acervo de información que en un momento dado servirá para la determinación a que antes nos referimos. Todo ello tiene un valor probatorio definitivo, a menos de comprobarse algún error cometido por persona o entidad que lo ha suministrado y en tal caso la Dirección General ocurre a inspeccionar directamente la fuente para determinar la exactitud del dato errado.

Por último tenemos como base para la imposición los indicios reveladores de la renta. Entre ellos se cuentan : las cantidades que se gastan en habitaciones, los valores que se importen o exporten, el monto de las ventas del año, el movimiento o incremento de los capitales, el valor del activo fijo y circulante, el número de empleados que se paguen, la amplitud del local del establecimiento o industria, el valor de las existencias, la amplitud de los créditos, los gastos personales, el

valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos, el capital improductivo, el monto de los intereses que se pagan, y cualquier signo que, pudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona.

Toda esta información se encuentra asimismo anotada en tarjetas de fácil manejo y entre cruzándola surge la capacidad de la persona que se investiga.

Los indicios también, por sí solos, constituyen base suficiente, para tasar el impuesto del contribuyente cuando en conjunto, los relativos a la misma persona del investigado, prudencial y lógicamente revelan aquella capacidad.

Pago del Impuesto

El pago del impuesto computado en la declaración se hará dentro de los dos meses siguientes a aquel en que termine el plazo para presentarla; y deberá enterarse al colector de la oficina fiscal departamental correspondiente. El cómputo del impuesto que aparecerá en la declaración, se hará en la forma establecida en el Reglamento respectivo, el cual efectivamente no desarrolla específicamente nada al respecto.

Para los contribuyentes a quienes parcialmente se los hubiere retenido el impuesto, el entero a hacerse será el monto total de su impuesto menos la cantidad retenida: es decir, del total del impuesto calculado, se deduce el impuesto que haya sido retenido en el curso del ejercicio y esto puede dar por resultado dos casos: o que la diferencia exceda al impuesto retenido, y en tal caso el impuesto a pagar es ese excedente, o que la

diferencia exceda al impuesto que corresponde pagar, y en tal caso el excedente es a devolver al contribuyente y así se anota en el renglón correspondiente del formulario respectivo.

Cuando se trate de tasaciones efectuadas con base en la fiscalización que se ha hecho de la declaración, o cuando la tasación sea de impuesto original por ausencia de declaración, el pago del impuesto deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que cause estado la resolución respectiva: entendiéndose que causa estado en los casos siguientes: a) cuando transcurrieren quince días después del siguiente al de la notificación de la tasación, ésta no es recurrida por el contribuyente; b) cuando habiendo interpuesto el recurso de rectificación, éste ha sido resuelto, se ha notificado la respectiva resolución y dentro del término legal no se interpuso el recurso de apelación; c) si denegada la rectificación se recurre de queja ante el tribunal superior, éste resuelve lo pertinente denegándolo; d) si interpuesto el recurso de apelación éste es declarado sin lugar por el tribunal superior en grado; e) si admitido el recurso de apelación éste es resuelto favorablemente para el contribuyente; f) si denegada la admisión del recurso de apelación por la Dirección General el contribuyente recurre de hecho ante el tribunal superior y éste resuelve en uno u otro sentido. En todos estos casos, pues, causa estado la resolución correspondiente. Estimamos digno de mencionar que el fenómeno jurídico procesal por el cual causa estado la resolución correspondiente, no debe tomarse en el sentido que se toma en el derecho común, pues aquí el hecho de causar estado una resolución significa que se tiene por definitiva, a tenor del Art. 73 de -

la Ley de Impuesto sobre la Renta que establece que los fallos que resuelven los recursos interpuestos y las resoluciones que no sean recurridas en los términos señalados se tendrán por DEFINITIVOS, sin perjuicio de lo dispuesto en el Art.67 que faculta a la determinación de los impuestos complementarios dentro - del término de la prescripción.

Cuando se trate de los impuestos sobre capitalización o de mantenimiento en reserva de las utilidades acumuladas de - una persona jurídica, el pago debe hacerse dentro de los dos me ses siguientes al vencimiento del plazo para declarar. La cons tancia del pago del impuesto respectivo es documento esencial - para el Notario a efecto de autorizar la escritura de capitalizaci ón de las utilidades (Art.4 inc. 2º del D.L. Nº609 de fecha 20 de mayo de 1966, publicado en el D.O. Nº 91, de 20 de Mayo de - 1966).

Además del pago directo a que nos acabamos de referir, nuestra legislación también contemple el sistema de pago indi-- recto o de retención en la fuente, modalidad del pago que fue in troducida como innovación en la Ley de Impuesto sobre la Renta - de 1951, habiendo sido justificada tal incorporación por el pro- pósito que lleva de perfeccionar el sistema de pago. La aplicaci ón de este sistema -dijo la exposición de motivos- traerá co- mo ventajas principales la de asegurar que todos los empleados con capacidad contributiva serán contribuyentes efectivos, reduci rá y simplificará la investigación de los pequeños contribu-- yentes, permitiendo una atención más concentrada en la investi- gación de los grandes contribuyentes y en aquellos casos en que

la computación del impuesto ofrece más dificultades, eliminará - el problema de la insolvencia posterior del contribuyente empleado y asimismo facilitará a éste el pago de su impuesto en forma menos seneible y más oportuna". -- "La condición que obliga a - la aplicación del sistema es la de que un individuo desempeñe - para otro un servicio de carácter permanente. El agente de re- tención, obligado a retener el impuesto que corresponda, será - la persona para la cual aquel individuo desempeña el servicio. Caso especial lo ofrecen los servicios prestados al Gobierno - Nacional, al Municipal o a instituciones autónomas oficiales, en los cuales la persona obligada a efectuar la retención será la encargada directamente del pago de las remuneraciones". Así se justificó, pues, en su oportunidad, la inclusión de este novedo- so sistema.

Se aplica el método para la recaudación del impuesto, recargos, intereses y multas que correspondieren a las personas que reciban remuneraciones por servicios, de acuerdo con las dis posiciones siguientes:

12) Toda persona para la cual un individuo desempeñe un servicio de carácter permanente, cualquiera que sea lo que co- rresponde a las remuneraciones que le pague y, previo el requere- rimiento de la Dirección General de Contribuciones Directas, los impuestos, recargos, ~~intereses~~ y multas que adeude.

Cuando se trate de servicios prestados al Gobierno - Nacional o Municipal o a Instituciones Oficiales Autónomas o Se- mi autónomas, la persona obligada a efectuar la retención será la encargada directamente del pago de las remuneraciones;

2º) No están sujetas a retención las remuneraciones pagadas por servicios prestados a un gobierno extranjero;

3º) El Reglamento respectivo determinará la porción que de las remuneraciones se deba retener. Estas porciones se encuentran contenidas en las Tablas de Retención, que se entienden incorporadas al Reglamento y que fueron aprobadas en 1964 por el Poder Ejecutivo, (1) y en ellas se han establecido normas que constituyen un régimen reglamentario especial para regulaciones del sistema en ellos contenido.

Toda persona natural o jurídica, domiciliada en el país, que pague o acredite a una o varias personas naturales que no han estado físicamente presentes en el territorio nacional durante el ejercicio de imposición, a personas que han estado físicamente presentes en el territorio nacional por un lapso no mayor de treinta días, a fideicomisos o sucesiones que se consideren no domiciliados en la República y a conjuntos deportivos, artísticos o similares, sumas provenientes de cualquier clase de rentas obtenidas en El Salvador, esté obligada a retenerles por concepto de impuesto sobre la renta, el 28% de dichas sumas.

El 38% de dichas sumas será retenido asimismo por toda persona natural o jurídica, domiciliada en el país, cuando pague o acredite a una persona jurídica no domiciliada en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, exceptuando los dividendos.

También existe retención sobre el monto de los premios obtenidos en loterías, rifas, sorteos, o juegos de habi-

(1) Decreto Ejecutivo Nº153 de 9 Oct.1964, publicado en el Diario Oficial Nº 187 del 13 Oct.1964).

lidad, cuando el monto de cada premio o ganancia exceda de quinientos colones. El porcentaje de retención en este caso es del 3% cuando el beneficiario esté domiciliado en el país, y del 38% cuando el beneficiario no tenga domicilio en el país, y recaerá, en este último caso, sobre la totalidad, cualquiera que sea el monto del premio, o de la ganancia.

Las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional más de treinta días y menos de un año, siempre que no sean consideradas como domiciliadas porque hayan permanecido en el país más de doscientos setenta días, están sujetas a la retención sobre su sueldo o remuneración, por servicios de carácter permanente con porcentaje correspondiente de conformidad con las tablas de retención. Debiéndose entender como servicios de carácter permanente, aquellos cuya prestación es, de manera usual, por tiempo indefinido, aún cuando en el caso específico de que se trate, se hayan contratado por un plazo determinado, y también aquellos desempeñados en servicios que aunque sean de temporada, por su repetición, han de estimarse como constantes o estables, sin importar en ningún caso la forma y período que se adopte para el pago, ni la denominación del servicio.

Para mayor comodidad para el Estado, para el contribuyente y para el agente de retención, ésta se efectuará en el momento de hacerse el pago o de acreditarse la renta; y cuando este pago se hiciera en especie, el agente de retención, para cumplir con su obligación de retener, la computará en efectivo sobre la base del valor de mercado de dichas especies en el momento del pago.

La idea fundamental acerca del pago del impuesto -- que prevalece desde las innovaciones introducidas en la ley de 1951, es de que el contribuyente, desde el momento que presenta su declaración y ésta se encuentra correcta, que se emita por la Oficina respectiva el mandamiento de ingreso correspondiente y - de esta suerte pueda cancelarlo de inmediato. Sin embargo, la - ley confiere a éste un término de dos meses a partir de la fecha en que termina el plazo para presentar la declaración, incluyendo naturalmente dentro de este plazo las prórrogas que hayan sido acordadas por la legislatura. Ello no obstante, es posible que el contribuyente no disponga de los medios necesarios para cancelar el valor de su impuesto ni al momento de declarar, ni dentro de los sesenta días o dos meses de que dispone; en tal caso la - ley le confiere la facilidad de pagar su importe mediante plazos, ya que, a solicitud del mismo contribuyente, la Dirección General de Tesorería podrá concederle esos plazos escalonados hasta por seis meses a partir del último día hábil para hacer el pago. Los plazos podrán concederse tanto para el pago del impuesto computado en la declaración, como para el pago de los impuestos complementarios tasados cuando no hubo declaración o cuando ésta se - estimó incorrecta. Para que produzca efectos legales, los plazos a que nos referimos deben ser solicitados dentro de los términos prescritos para el pago.

Con vista de la solicitud del contribuyente, la - Dirección General de Tesorería pide informe a la Dirección General de Contribuciones Directas para el efecto de determinar la capacidad de pago del contribuyente, y sólo en caso de informe

favorable podrá aquella conceder plazos a su prudente arbitrio y dentro del término de los seis meses de que habla el inciso anterior. A este efecto el interesado presenta su solicitud, en el papel sellado correspondiente, al Director General de Tesorería, acompañando el original del mandamiento de ingreso respectivo. Aquella dependencia traslada la solicitud al Director General de Contribuciones Directas, quien después de consultar el expediente y el control de cuenta corriente respectivos, emite dictamen sobre la capacidad del contribuyente. Al recibir de regreso las diligencias, el Director General de Tesorería provee resolución concediendo o denegando los plazos; y en caso de concesión, indicando el límite de éstos. Estos plazos quedan sujetos a las restricciones que establece el Reglamento, o en otras palabras, que la mora en el pago de cualquiera de las cuotas que se establezcan, hará caducar los plazos concedidos, y en tal caso será exigible ejecutivamente la obligación por el saldo o por su totalidad, según el caso; para este efecto el colector respectivo procederá a dar aviso, con las certificaciones correspondientes, a la Dirección General de Tesorería para que ésta proceda de conformidad con lo estipulado en el Art.40 de la Ley de Tesorería. (Art.74, 75, 80, 81, 83, 84, 86, 87 L.I.R.).

Fiscalización del Impuesto

Fiscalización de la Renta Mundial

Como la evasión del pago del impuesto es una tendencia natural y humana, en lo que están de acuerdo los tratadistas, todas las legislaciones impositivas tienen disposicio--

nes que propenden a cubrir el Estado de esta tendencia, estableciendo normas que carecen, por decirlo así, al contribuyente para constreñirlo a declarar la verdad de sus ingresos. Este cerco está formado por prescripciones punitivas y preventivas. Entre estas últimas se encuentran las relativas a la fiscalización de las declaraciones que es el medio inmediato para detectar la veracidad o falsedad de una declaración.

Siguiendo este principio la Dirección General de Contribuciones Directas tiene la facultad y obligación de fiscalizar (fiscalizará, dice el Art.65 de la ley- en forma imperativa) las declaraciones, valiéndose de los datos que le suministren los informadores, peritos, Registro de la Propiedad, la estadística de los diversos servicios públicos, Corte de Cuentas de la República, Aduanas, otras fuentes de información y los indicios reveladores de la renta. Practicada la fiscalización y la declaración no se estimare correcta, o cuando no se hubiere contestado el formulario respectivo, la misma Oficina determinará la renta imponible por cualquiera de los medios que la ley le concede y tasaré el impuesto correspondiente. Si el monto correcto del impuesto es mayor que el declarado o el tasado, la Dirección General determinará el impuesto complementario que corresponda.

Tres, son los posibles resultados de la fiscalización de la declaración presentada por el contribuyente: que el impuesto correcto sea mayor que el declarado, que el impuesto correcto sea menor que el declarado o que el impuesto declarado esté correcto. En el primer caso, como hemos visto, se tasa el impuesto complementario; en el segundo, se ordena la devolución correspondiente y en el tercero, se declara correcta la decla--

ración respectiva.

La finalidad primordial del Estado en este aspecto, es obtener un impuesto, pero que ese impuesto sea justo, que sea el que debe pagar el contribuyente de acuerdo con su capacidad contributiva determinada según las prescripciones legales. - Siendo el Estado un ente eminentemente ético no se va a aprovechar ni de la ignorancia, ni de la negligencia, ni de los errores del contribuyente, en consecuencia, si se computó más impuesto del que legalmente le corresponde pagar, es lógico y justo que al hacerse la fiscalización de su declaración, si aparece un impuesto mayor que el que correctamente calculado le corresponde, debe procederse a la devolución del excedente por tratarse del pago de lo no debido y el Estado no puede enriquecerse sin causa justa.

Fiscalizar la declaración -nos dice el Dr. Alfonso Moisés Beatriz, en sus Notas Acerca del Impuesto sobre la Renta (1), es examinarla en todos sus rubros y ver la corrección o incorrección que implique; verificar aquellos rubros que aparezcan sospechosos o todos los rubros frente a la información que he obtenido la Dirección por cualquier medio, o realizar la investigación pericial. Puede a veces bastar con la información que le proporciona a la Sección Pericial la Sección de Información, puede a veces ser necesario llevar más allá la fiscalización y proceder a la investigación pericial, o puede también suceder que no sea ni necesario lo uno ni lo otro." - "El grado, la intensidad -continúa- de la fiscalización depende de la naturaleza de

(1) BEATRIZ, ALFONSO MOISES - Notas acerca del Impuesto sobre la Renta - Publicación de la Dirección General de Contribuciones Directas -1957 - pág. 195.

la renta, de las fuentes de donde proceden las rentas, y cada caso concreto señalaré el grado y la intensidad con que se debe efectuar esa fiscalización, si debe limitarse a la confrontación con la información o debe procederse a la investigación pericial, ya sea con uno o con varios peritos. Lo importante es eso, examinar la declaración rubro por rubro, frente a las disposiciones legales, frente a las disposiciones del Reglamento, frente al pasado contributivo del contribuyente, frente a los indicios que se tengan."

Para efectuar la fiscalización, la Dirección General de Contribuciones Directas está facultada para usar las bases a que antes nos hemos referido; es decir, a) la declaración del contribuyente; b) el cálculo de la renta que, por cualquier medio legal, se establezca mediante intervención pericial; c) los datos suministrados por la Sección de Información y d) los indicios que la ley permite. Las bases descritas en las letras a), c) y d) forman el método indirecto y el contemplado en la letra b) el método directo. Los primeros también reciben en conjunto el nombre de método indiciario. "Se llaman indiciarios nos dice el Prof. Einaudi- porque, en lugar de querer determinar sin más el rédito del contribuyente o el consumo de objeto gravado, se determinan ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas, de las cuales se deduce la importancia del rédito o del consumo que se quiere gravar, sin llegar a la determinación directa de éstos." (1)

(1) BIS - OPUS. cit. pág. 241

La fiscalización de la renta mundial obedece en general a los mismos principios señalados en párrafos anteriores, únicamente que trasladados a un ámbito universal, mundial, no - porque en lo relativo al método directo de fiscalización, como es la intervención pericial, vaya a practicarse fuera del territorio nacional, sino porque su estudio abarca todas las actividades que el sujeto pasivo desarrolla en los diferentes países.

"Considérase de justicia -dice la exposición de motivos al justificar el gravamen a las rentas provenientes de inversiones en el exterior -el que las personas domiciliadas en El Salvador, que tengan inversiones en el extranjero, les sea gravada la utilidad que obtengan de esas inversiones foráneas, porque generalmente el capital que las constituye ha sido formado en El Salvador, y se estima nada justo que vayan a desarrollar economías de otros países."

Este gravamen, pues, constituye otra de las innovaciones introducidas en nuestro régimen tributario en 1963, obediendo sin duda a las conclusiones a que se arribó en la Conferencia sobre Política Fiscal para el desarrollo económico de América Latina, a que ya nos hemos referido, y en la que, primero se coincidió en que entre los aspectos principales de una reorganización del sistema fiscal en América Latina se encuentra la armonización del tratamiento tributario de la renta de empresas extranjeras, y la imposición de la renta proveniente del exterior percibida por personas domiciliadas en el país, ya que - existen sólidos argumentos de equidad en favor de esa obligación (la de pagar impuesto sobre la renta por los ingresos recibidos del exterior) -como ocurre se dijo- en la mayoría de las nacio--

nes europeas y norteamericanas, sobre todo si se considera que las personas domiciliadas en muchos países de América Latina - mantienen cuantiosos capitales en el exterior. Se consideró que, a los fines de llevar a la práctica esas disposiciones debería - solicitarse la cooperación de países extranjeros para que faciliten información sobre las rentas percibidas por personas domiciliadas en América Latina. Es sabido que algunos países facilitan ya esa información sobre la base de reciprocidad en virtud de tratados internacionales en materias de impuestos.

El Art. 1 de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta consagra el principio que venimos estudiando cuando dice que las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país, pagarán sobre el TOTAL DE SUS RENTAS - OBTENIDAS dentro O FUERA DEL TERRITORIO NACIONAL un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta ley. (Los subrayados son nuestros).

Los sujetos de este impuesto están constituidos, pues, por las personas naturales, las sucesiones y los fideicomisos. Condición general es que todos los sujetos se encuentren domiciliados en el país, y especial, para las personas naturales, es que puedan ser nacionales o extranjeras.

Las rentas obtenidas fuera del territorio nacional serían la suma de los productos totales de las distintas - fuentes de ingreso situadas en el exterior incluyendo los salarios, sueldos u otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales, y los provenientes del ejercicio de profesiones u oficios, actividades agrícolas, industriales y comerciales ;

utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones; compra-ventas, permutas o transacciones de cualquier clase y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

El impuesto a pagar sería el correspondiente a la persona domiciliada indudablemente, es decir, de acuerdo con la tabla normal, o en otras palabras, de acuerdo con los porcentajes contenidos en el Art. 37, teniendo en consecuencia derecho a las mismas deducciones que tienen los contribuyentes que gozan de la calidad de domiciliados. Sin embargo, y para evitar la duplicidad impositiva, o doble imposición, los contribuyentes que de acuerdo con la ley tengan que incluir en su declaración la renta obtenida fuera del territorio nacional, podrán acreditar contra sus impuestos de la misma naturaleza pagados a un Estado extranjero, de acuerdo a estas reglas:

a) El monto del crédito será computado país por país. El crédito contra el impuesto salvadoreño correspondiente al impuesto pagado a cualquier país centroamericano, no excederá a la proporción entre la renta neta del contribuyente proveniente de tal país y la renta neta total del contribuyente en el mismo año impositivo. La renta neta de fuente extranjera no podrá exceder a la renta neta total. Para cualquier otro país extranjero el crédito no excederá del 85% del monto computado de acuerdo al inciso anterior. Para calcular la limitación del crédito, la renta neta será determinada sin ninguna deducción por las exenciones personales y por hijos. Cualquier monto de crédito que se use en un año impositivo no podrá ser utilizado en otros.

b) La prueba del impuesto sobre la renta pagado en el exterior debe ser presentada de acuerdo con lo establecido - por el Reglamento, es decir, que el contribuyente que invoque el principio de reciprocidad, deberá comprobar la existencia y aplicación de la legislación extranjera, justificando su texto, vigencia y sentido, mediante certificación de dos abogados en ejercicio en el país de cuya legislación se trate, que deberá presentarse debidamente legalizada (Art.261 Pr.) Si la certificación a que se refiere el párrafo anterior no fuere prueba suficiente, a juicio de la Dirección General, ésta podrá solicitar de oficio, antes de resolver y por la vía diplomática, que el Estado de cuya legislación se trate, proporcione una información sobre el - texto, vigencia y sentido del derecho aplicable.

Si no se declara toda la renta imponible procedente de fuente extranjera, se perderá el crédito por cualquier impuesto extranjero. Los ajustes necesarios serán hechos en cualquier tiempo en el caso de un reembolso o de tasaciones adicionales - de impuesto sobre la renta extranjera por el cual se ha otorgado el crédito.

Esta reciprocidad disfruta de un tratamiento especial cuando se trata de relaciones intercentroamericanas, puesto que cuando de conformidad con la legislación de un país centroamericano las personas domiciliadas en él no tengan que pagar - impuesto sobre la renta obtenida en El Salvador, las personas - naturales que residan provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más, los funcionarios o empleados salvadoreños del gobierno o municipio o instituciones oficiales que desem

peñan cargos en el exterior, o todo contribuyente que tenga en la República el asiento principal de sus negocios, los fideicomisos constituidos de conformidad con la ley salvadoreña y los fideicomisos constituidos bajo leyes extranjeras y las sucesiones, siempre que reúnan ciertos requisitos que la misma ley establece, no incluirán en su declaración la renta que obtengan en ese país. Por supuesto que el contribuyente que invoque este principio de reciprocidad deberá comprobar la existencia y aplicación de la legislación extranjera.

Infracciones y Sanciones

La "infracción -del latín "infractio"- significa - transgresión de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral o doctrinal. Es hacer pedazos, romper, fracturar, porque de - fractura viene infracción. "In fracción" vertida en sentido rec^o to, a su significado etimológico, quiere decir, fractura del - mandamiento público, fractura de una ley. La infracción es un - hecho humano que determina una medida de carácter penal, si aten^o demos los conceptos vertidos por el Profesor Raimundo del Río en su Manual de Derecho Penal, en el cual afirma que se entiende - por "hecho" todo suceso o acontecimiento; y por "hecho humano", el que tiene por autor al hombre. Los hechos humanos -dice- - pueden referirse al propio hombre, a sus semejantes o a la comu^o nidad, y ser permitidos, prohibidos o exigidos. Los hechos per^o mitidos quedan fuera del campo del derecho Penal."

Los hechos humanos prohibidos y exigidos -afirma-pue^o

den serlo por la ley penal, por otras leyes o por preceptos ajenos al Derecho. El Derecho Penal solamente se ocupa de los hechos prohibidos o exigidos bajo la amenaza de una medida de carácter penal o que quedan sujetos a ella." (1)

Según nos relata la Doctora Margarita Lomeli Cerezo (2) de la Universidad Nacional Autónoma de México, la historia del Derecho Penal Tributario en la antigüedad es la historia de la fuerza brutalmente aplicada a obtener el pago de las prestaciones tributarias que pesaban sobre los súbditos. La pena de muerte, la confiscación, la pérdida de la libertad y de los derechos políticos o civiles, la multa y los recargos excesivos, etc. eran las consecuencias que se producían generalmente por el incumplimiento de las obligaciones para con el Fisco.

En nuestra legislación impositiva sobre la renta existen tipificadas varias infracciones que pueden clasificarse de la siguiente manera: infracciones por no declarar, por declarar extemporáneamente, por declarar incorrectamente; por no pagar el impuesto dentro del término prescrito; por no facilitar la verificación de la inspección pericial; por no llevar los libros de contabilidad u otros registros; por llevar los libros de contabilidad con atraso; por negarse a presentar los libros de contabilidad; por no llevar los libros de contabilidad en la forma y con los requisitos prescritos por la ley; por llevar doble juego de libros para una misma contabilidad; por hacer en los libros de contabilidad los asientos correspondientes en forma incompleta o

(1) DEL RIO C., J. RAIMUNDO - Manual Derecho Penal - Manuales Jurídicos Nº1 Editorial Nascimento - Chile 1947- pág.88

(2) LOMELI CEREZO, MARGARITA - El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal - Biblioteca de Derecho Administrativo Mexicano - Editorial Continental S.A. - México - 1961 - pág.11

inexacta con perjuicio de los intereses fiscales; por no registrar los libros de contabilidad dentro de los plazos que fija la ley; por no presentar los inventarios o balances cuando a ello - esté obligado.

También comete infracción el contribuyente o tercero que no suministra, o suministre falsos los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones a que esté obligado legalmente; también incurre en lo mismo todo obligado por la ley y reglamento que cometa cualquier infracción a los mismos que no tenga señalada sanción especial.

Produce infracción asimismo quien evada el impuesto ya sea por no presentar declaración o porque la presentada es incorrecta; asimismo el contribuyente o tercero que intente producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho. Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias: a) contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones; b) declaraciones que contengan datos falsos; c) exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable; y d) suministro de informaciones inexactas sobre las actividades o negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercadería, capital invertido o cualquier otro factor de carácter análogo o similar.

Hay infracción cuando el agente de retención no cumple con su deber de retener o de pagar al funcionario recaudador la suma retenida, y también la hay cuando alguna persona que con ocasión de sus funciones o atribuciones intervenga en la determinación, percepción o procedimiento de este impuesto y no guarde el secreto debido sobre dichas materias.

Naturalmente que para cada una de estas infracciones existe una sanción, que es la reacción lógica frente al quebrantamiento de la norma. Y sobre este particular la doctrina, al referirse a la reacción que provoca la infracción o el delito sostiene que la reacción significa el movimiento del grupo social -en nuestro caso del Estado- respecto del delincuente, -por el atentado cometido contra determinado precepto; o respecto del individuo, por la amenaza que represente de cometerlo. La reacción social contra el delito es apreciada, por unos, como un elemento genérico suyo (elemento legal); y por otros, como una consecuencia del mismo. En realidad, es un hecho social que obedece a una ley general y necesaria, vasta como la naturaleza misma, que obliga a todo organismo vivo y la sociedad lo es, a actuar contra los elementos, factores o circunstancias que amenazan o perjudican su desarrollo o su existencia, porque no vamos a negar que existe un interés público, social, en que sea pagado el impuesto para que el Estado pueda subvenir a las necesidades colectivas.

Elemento esencial de la noción de lo jurídico -dice la Dra. Lomeli Cerezo, ya citada(1) es la característica de --coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza mis-

(1) BIS - OPUS cit. pág. 57

ma de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea -coactivo, coercitivo, autárquico." - "El contenido de la coactividad es, como enseña el jurista Luis Legaz y Lecambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho, pues la esencia de éste consiste en la posibilidad de -aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la -práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado". - "La sanción es -concluye- por tanto, un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, persona, derecho subjetivo y deber jurídico. Basta recordar la célebre fórmula o estructura lógica de la norma jurídica expresada por Kelsen: "Si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C", en la que C es precisamente la sanción."

Otros autores definen la sanción como la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica; constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación.

Por su parte otros más sostienen que se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que derivan de la -inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal.

No hemos de apartarnos, sin embargo, del punto de vista de nuestra materia, que es puramente administrativa, por lo que estimamos oportuno citar lo que sobre este punto ilustra la Dra. Lomeli Cerezo: "Salta a la vista -argumenta- la gran

similitud que en su propósito y aún en ciertas formas específicas de castigo, tienen las sanciones penales o penas propiamente dichas, y las sanciones administrativas. Prima facie se advierte que ambas categorías son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor. Asimismo, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que son, en ocasiones, las mismas, verbigracia, la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa, la suspensión o destitución de empleos o funciones establecidas tanto en el Derecho Penal como en el Administrativo, la prisión, sanción penal y el arresto, sanción administrativa, que solo difieren en su gravedad o duración." (1)

Con ésto creemos haber determinado la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas que contiene nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta al castigar las distintas infracciones cuya enumeración hemos hecho anteriormente. Y como decíamos, cada una de esas infracciones conlleva su propia sanción: así, tenemos que todo el que estando obligado por la ley a rendir declaración, lo hiciera fuera del término prescrito, será sancionado con las multas siguientes:

a) Con el cinco por ciento del monto del impuesto que corresponda pagar si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;

(1) Bis OPUS cit pág.64

b) Con el diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes pero no mayor de dos meses;

c) Con el quince por ciento, si el retardo es de más de dos meses, pero no mayor de tres meses; y

d) Con el veinticinco por ciento, si el retardo es mayor de tres meses. Estas multas no podrán ser inferiores a veinticinco colones, excepto cuando el obligado a la presentación de la declaración lo hiciere fuera del término prescrito, y no tuviere capacidad contributiva, pues en este caso la multa será de diez colones.

Si la presentación extemporánea de la declaración fuere cometida por una sociedad, además de aplicarse la multa que corresponda de conformidad con lo dicho anteriormente, deberá considerarse como de las señaladas en el literal b) del Art.101 de la Ley y sancionarse con la multa respectiva. La disposición citada (Art.101) se refiere al contribuyente o tercero que no suministrar, o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones a que esté obligado legalmente y se sanciona con una multa de veinticinco a diez mil colones, según la capacidad económica del infractor y la gravedad, reiteración y circunstancias del caso, por cada infracción.

Si el pago del impuesto no se verificare dentro de los términos prescritos, estará sujeto a un recargo del 1% sobre el impuesto o porción del impuesto adeudado, por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago correspondiente. Esta institución del recargo es otra de las innovaciones introducidas en la Ley de 1951, y sobre el particular nos dice la exposición motivos; "b) Grave lastre en la administración del impuesto lo -

constituye el voluminoso monto de los impuestos en mora. En la actualidad los registros de las Administraciones de Rentas acusan un saldo deudor de dos millones de colones (A 1969 ya van 23 millones). Si bien es cierto que en los últimos años el cobro de los impuestos ha adquirido un ritmo menos lento, es una verdad evidente que se hace necesaria una acción rigurosa por parte del Estado para obtener el pago de los impuestos que tan indispensables le son para el cumplimiento de sus atribuciones. Por esas razones el Proyecto establece un recargo del 2% (fue aprobado - el 1%) del impuesto adeudado por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago correspondiente". - "Dentro de ese orden se establece también que siempre que la Dirección determine el impuesto, por no haberse presentado declaración, o establezca diferencias a cargo del contribuyente, porque la presentada se estime incorrecta, se cobrará un recargo de 2% (quedó aprobado el 1%) sobre su monto, por cada mes o fracción que transcurra desde la fecha de vencimiento del plazo ordinario que para el pago establece la ley, hasta aquella en que se verifique, es decir, desde el vencimiento de los tres primeros meses del año que es la época señalada como plazo ordinario para el pago del impuesto, hasta aquella fecha en que se efectúe. Se consideró de justicia exceptuar del recargo el lapso comprendido entre la fecha en que un recurso fuere interpuesto y aquella en que cause estado la resolución recurrida, siempre que ésta fuere la que estableciere la obligación cuya falta de cumplimiento se sancione con el recargo. Igual excepción se establece respecto de las prórrogas que se concedan" - "Se estimó conveniente que en

ningún caso el recargo exceda del 24% (se aprobó el 12%) del im puesto pendiente de pago, ni sea inferior a \$25.00.

Por Decreto N° 300 del Directorio Cívico Militar de fecha 18 de Septiembre de 1961, publicado en el Diario Oficial de 19 del mismo mes y año, se incluyó en el Art.11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sustitutivo del 11 original, la institución del interés compuesto para gravar más a los morosos en el pago del impuesto después del primer año de deuda. El agregado "Estos recargos se sumarán al impuesto al finalizar los doce primeros meses; de ahí en adelante la suma de impuestos más recargos devengará el interés compuesto del 6% anual se debió - indudablemente, ya que en los considerandos del referido decreto no se dijo nada sobre el particular, a que, para un contribuyente que adeudara alguna cantidad de consideración, le convenía más re tener el pago del impuesto para invertir la suma correspondiente en sus propias negociaciones que le producirían un tipo de interés superior al 1% mensual o fracción que le correspondía pagar por la mora dentro del primero y demás años. Se creyó que con este interés moratorio compuesto del 6% anual sobre el monto del impuesto más recargos desalentaría al contribuyente a retener el pago del impuesto y lo constreñiría, por su conveniencia, a cumplir con su obligación de cancelarlo.

"Será sancionado con una multa de veinticinco a diez mil colones -reza el Art.101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según la capacidad económica del infractor, y la gravedad, reiteración y circunstancias del caso por cada infracción:

a) contribuyente que no facilite la verificación

de la inspección pericial, el que estando obligado a llevar libros de contabilidad y otra clase de registros no lo hiciere, o que los llevare con atraso que dificulte o haga inútil su exámen, o se negare a presentarlos, o no los lleve en la forma y con los requisitos prescritos por la ley, o lleve doble juego de libros, para una misma Contabilidad, o que no haga los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, o los haga incompletos o inexactos con perjuicio de los intereses fiscales, o no registre los libros dentro de los plazos que fija la ley, o no presente los inventarios o balances cuando a ello esté obligado: " tal es el texto de este primer literal del Artículo que comentamos, literal que comprende una amplitud bastante grande de casos en los cuales se comete infracción. Cuando se creó este artículo, incorporado por primera vez en la Ley de 1951, se explicó que - la ley vigente en aquel momento, siguiendo el procedimiento de establecer sanciones sólo para determinados casos especiales, - deja sin el castigo necesario gran número de infracciones que - por no estar específicamente señaladas y por no usarse una fórmula general que las envuelva, se quedan impunes. Para corregir dicho defecto el Proyecto establece la sanción mencionada, que de una manera general castiga cualquiera infracción que no tuviere señalada sanción especial, para asegurar de este modo el estricto cumplimiento de la ley. Como la sanción en cada caso dependerá de la gravedad y otras circunstancias de la infracción, se establece una multa con un amplio margen que permita su fijación equitativa de acuerdo con los elementos que caracterizan la infracción que se sanciona".

"b) El contribuyente o tercero que no suministre, o suministre falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones a que esté obligado; y"

"c) Todo obligado por la presente ley y reglamento respectivo, que cometa cualquier infracción a los mismos, que no tenga sanción especial."

Ya concretamos en párrafos anteriores la infracción que se comete por no presentar declaración o por presentar la incorrectamente. Estas condiciones ya se encontraban esbozadas en la ley de 1916, pero en 1951 aparecieron concebidas ya en una forma definida. En el número 50 de la exposición de motivos correspondiente, se dice sobre este particular que se señalaron dos clases de evasión del impuesto: aquella que se realiza sin que inter venga intencionalidad y aquella caracterizada por este último elemento y desde entonces quedaron comprendidas ambas formas de evasión en los Arts. 102 y 103 de la ley, que ya fueron transcritos al referirnos a las respectivas infracciones, quedando únicamente por añadir las sanciones correspondientes: en el primer caso, la evasión no intencional, será sancionada con una multa que no excede del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a veinticinco colones.

En el segundo caso, cuando la evasión es intencional, será sancionado el infractor con una multa de veinticinco por ciento a tres tantos (75%) del impuesto evadido o -

tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de cincuenta colones.

Cuando en 1951 se introdujo en nuestra legislación tributaria el sistema de retención en la fuente a fin de hacer más cómodo y oportuno el cobro del impuesto sobre la renta, se establecieron también ciertas normas que tenían por objeto obligar al agente de retención a contribuir a que tal sistema fuera realmente efectivo. Para ello se crearon sanciones a efecto de castigar las infracciones respectivas, y que ya vimos en otra parte de este capítulo. Por ello, todo agente de retención que no cumpla con su obligación de retener o de pagar al funcionario recaudador la suma retenida, será sancionado con una multa igual a la cantidad que haya dejado de retener o de pagar, sin perjuicio del pago de dicha suma en su caso. En ningún caso la multa podrá ser menor de veinticinco colones.

Esta innovación de 1951 fue justificada en razón de asegurar la efectividad del sistema de retención. Únicamente que en el proyecto original llevaba agregada la expresión: "y de las responsabilidades criminales en que incurra". -después de donde decía: "sin perjuicio del pago de dicha suma". Posiblemente pareció muy fuerte la sanción última para el agente de retención, de someterlo a procesamiento criminal, puesto que se trataba de una obligación impuesta, por la cual no percibiría ninguna remuneración.

Y llegamos ahora a las disposiciones generales sobre materia punitiva contenida en los Arts. 105 y 106 que a la letra dicen:

"Las multas que establece esta ley deberán enterarse dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que cause estado la resolución respectiva."

"Los recargos e intereses se pagarán juntamente con el impuesto sin necesidad de resolución o requerimiento. En consecuencia, la obligación de pagarlos subsistirá a pesar de no exigirlos el colector al recibir el pago del impuesto".

"Si no se verificase el pago de las multas, recargos e intereses en los plazos prescritos, se procederá conforme lo ordenado por el Art. 92".

"En los casos de infracciones contempladas en los artículos 101, 102 y 104, será facultad de la Dirección General o del Tribunal de Apelaciones según sea el caso de quien haya de imponerlas, cuando las considere leves eximir de sanción al infractor."

Cuando alguna persona sea responsable de diversas infracciones, aún cuando sean de la misma naturaleza, por cada una de ellas se aplicará la sanción respectiva."

"Contra la resolución de la Dirección General que imponga una multa mayor de cien colones, se podrán interponer los recursos que la ley establece para las tasaciones, debiéndose observar los mismos términos y procedimientos establecidos para el caso de éstas. Sin embargo, siempre que por razón de los recursos interpuestos el monto del impuesto fuere rectificado o modificado, la Dirección General o Tribunal de Apelaciones, según el caso, y de acuerdo con las reglas establecidas por esta ley, rectificará o modificará de oficio, la multa que se hubiere

fijado, en aquellos elementos que dependan de la existencia o -
cuantía de dicho impuesto.

"La resolución que imponga una multa mayor de cien
colones, deberá razonarse, expresándose los elementos de convic-
ción suficientes para establecer la gravedad y demás circunstan-
cias de la infracción."

"Art. 106. Las violaciones a esta ley y su Regla-
mento no tendrán más penas que las que expresa la misma."

R e c u r s o s

El recurso es un medio de impugnación que se acuer-
da contra las resoluciones o sentencias. La palabra viene del
latín "recursus", acción y efecto de recurrir. Acción que otor-
ga la ley para reclamar contra las resoluciones de la autoridad.
Recurso quiere decir literalmente regreso al punto de partida.
Es un -re-correr, correr de nuevo el camino ya hecho.- Jurídicu-
mente la palabra denota tanto el recorrido que se hace nuevamen-
te mediante otra instancia, como el medio de impugnación por vir-
tud del cual se re-corre el proceso.

"Los recursos son, genéricamente hablando -dice el
Prof.Couture- medios de impugnación de los actos procesales. -
Realizado el acto, la parte agraviada por él, tiene, dentro de
los límites que la ley le confiere, poderes de impugnación des-
tinados a promover la revisión del acto y su eventual modifica-
ción". (1)

(1) COUTURE, EDUARDO J. -Fundamentos del Derecho Procesal Civil 3ª
Edición-Editora Roque Depalma-Buenos Aires 1958-pág.339

Para el profesor Aldofo Schoncke, "el recurso es el medio de someter una resolución judicial, antes de que adquiera el carácter de cosa juzgada a un nuevo examen de una instancia superior, deteniendo así la formación de la cosa juzgada".(1)

Los recursos constituyen, pues, un medio defensivo del particular frente a las actuaciones del Estado que le causen o puedan causarle agravios y en el terreno de la Administración Pública, y más concretamente en el de la Administración de los Impuestos, los recursos vienen a ser los instrumentos efectivos de que dispone el contribuyente para exigir de las autoridades respectivas el cumplimiento de sus atribuciones sin menoscabo de los intereses patrimoniales que le pertenecen.

El problema de la situación de los particulares frente a la Administración, implica, necesariamente, la adopción de un criterio sobre la existencia y la naturaleza de los derechos públicos de los administrados, es decir, sobre la noción del derecho subjetivo, como se llame en la doctrina extranjera.

El régimen de legalidad que preside las actividades del Estado, entre ellas la del servicio de los impuestos, obliga a éste a atenerse en sus actuaciones a las prescripciones legales que determinan los límites del hacer tributario. El ciudadano posee una categoría de derechos subjetivos de orden administrativo que le faculta para "exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidade

(1) Bis OPUS Cit. pág. 299

des legales, por los motivos que fijen las leyes con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen" - como muy bien lo expresa la doctrina.

Estos extremos se encuentran contenidos en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta al contemplar en el Capítulo II, del Título VI, los recursos de que puede echar mano el contribuyente cuando considere lesionados sus intereses por resoluciones de la Oficina tasadora de impuestos correspondiente.

Diligencias comprendidas entre el resultado de la Fiscalización y la interposición del recurso.

Antes de entrar, sin embargo, al estudio individual de los recursos, estimamos pertinente, hacer algunas consideraciones alrededor de una innovación introducida recientemente en nuestra legislación tributaria y que contiene diligencias comprendidas entre la finalización de la fiscalización y la tasación del impuesto original o complementario.

Esta incorporación consiste en la introducción de un trámite muy parecido al que en doctrina se conoce como "concordato tributario", mediante el cual, antes de que una tasación entre al torrente de los procesos legalistas, el Ente soberano, por medio de sus personeros oficiales, puede entrar a un arreglo o convenio con el contribuyente, en vista de ciertas y determinadas circunstancias, para que éste se avenga a enterar determinado impuesto, real, efectivo, positivo, en lugar de insistir en continuar con recursos que sólo logran mantener la expectativa de una cantidad mayor, ilusoria, que cada día se va alejando - más y más, a medida que el contribuyente va haciendo uso de los

recursos que la ley le franquea, y que cuando vienen a ser resultados definitivamente, han transcurrido varios años, dando por resultado, o la pérdida de la litis por parte del Tribunal sentenciador ante los tribunales superiores, o la percepción de un ingreso retardado.

Por Decreto Ejecutivo Nº 137, de fecha 12 de Diciembre de 1968, publicado en el Diario Oficial Nº 236, de fecha 16 del mismo mes y año, en su Art.2º reformó el Título V, del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relativo a Informes, Ampliaciones y Explicaciones Requeridas. Anteriormente a estas reformas, los Arts. 78, 79 y 80 de este cuerpo reglamentario contenían disposiciones relativas a las regulaciones que normaban el sistema de retenciones que deberían hacerse a las sociedades en cumplimiento del Art. 76 de la Ley respectiva; pero, al ser derogada esta última disposición, quedó derogado el capítulo de mérito, siendo sustituido por el que ahora nos ocupa.

Según la reforma a que nos referimos, la Dirección General, después de haber establecido la procedencia de emitir para un contribuyente cuota original o complementaria, según el caso, de acuerdo con lo que establecen los artículos 65, 66 y 67 de la ley, y antes de pronunciarse la correspondiente resolución tasando aquel impuesto, dará a conocer por escrito al contribuyente el resultado de la fiscalización para que dentro del término de quince días, a partir del día siguiente de notificado dicho informe, manifieste su conformidad o inconformidad con el informe notificado.

Sabemos que de conformidad con el Art.59 de la Ley,

la Dirección General de Contribuciones Directas y sus Delegaciones Departamentales pueden dirigirse al contribuyente, hubiere o no hecho su declaración, para pedir los informes, ampliaciones y explicaciones que estimen necesarios, así como examinar la contabilidad, registros y documentos, para verificar la exactitud de las declaraciones, determinar la renta imponible del contribuyente o para cerciorarse de que no existe, de acuerdo con la Ley, la obligación de declarar; pues bien, con base en este precepto la Dependencia mencionada, antes de proveer la resolución por la cual, finalizada la fiscalización, tasa la cuota original o complementaria de impuesto respectiva, hace sabedor al contribuyente del resultado de aquella fiscalización y le abre la oportunidad de ofrecer los informes, las ampliaciones y las explicaciones que estimen necesarias para justificar los datos suministrados en la declaración que se ha fiscalizado, y cuyos cálculos no concuerdan con los determinados por el perito que ha efectuado el estudio de aquella declaración habiendo encontrado una renta mayor, y, en consecuencia, un impuesto mayor. En esta oportunidad el contribuyente puede reforzar sus argumentos con sus libros de contabilidad, los registros y los documentos pertinentes relativos a los puntos cuestionados.

El procedimiento administrativo, en principio, opera así: mediante nombramiento previo, que en su oportunidad es notificado al contribuyente, el perito efectúa el estudio del expediente respectivo. De ese estudio puede resultar que el declarante no incluyó todas sus fuentes productoras de renta, o que se dedujo gastos excesivos de su negocio, o industria, o que

se dedujo gastos no admitidos por la ley como deducibles, o que obtuvo un incremento de capital y al respecto no expuso ninguna justificación, etc. ; en este caso el perito elabora un informe en el cual ofrece datos objetivos sobre el resultado de su estudio. La Dirección General, con vista del informe objetivo del perito, establece la procedencia de la emisión o no emisión de la cuota original o complementaria de impuesto. Y, en vez de ordenar la provisión relativa a esa cuota, da a conocer por escrito al contribuyente, transcribiéndole precisamente el informe pericial de mérito, para que aquel, dentro del término que la reforma prescribe, comparezca a manifestar su conformidad o inconformidad con el informe notificado.

Si el contribuyente estuviere conforme no le queda por hacer más que presentar una declaración complementaria de la ya presentada en su oportunidad, computándose la diferencia de impuesto que proceda y pagarlo con los recargos de ley.

Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con el informe, la misma reforma reglamentaria le indica que lo hará saber así a la Dirección General, suponemos que por escrito, y ésta, por auto en el proceso, señalará lugar, día y hora para una entrevista personal, ya sea del mismo contribuyente, ya sea por medio de su apoderado general o especial para asuntos administrativos o por medio de su representante legal, con el Delegado de la Dirección que para este efecto deberá nombrar aquella. Y decimos que por medio de su apoderado general o administrativo, aunque el texto de la reforma no lo manifieste expresamente, atendidos al tenor del Art. 98 Pr. que establece que cualquiera que

pueda comparecer en juicio por derechos propios o como representante legal, lo puede hacer por medio de otro, el cual se llama procurador.

Esta entrevista deberá realizarse dentro del término de quince días de recibida la respuesta. En dicha entrevista se confrontará el informe de los fiscalizadores con las pruebas pertinentes que el contribuyente tuviere o aportase, esto es, con las informaciones, ampliaciones, explicaciones, contabilidad, registros y documentos que tuviere o aportare. Las circunstancias de esta entrevista deberán constar en acta que levantará el Delegado y deberá ser autorizado en la forma legal.

La entrevista puede dar como resultado tres situaciones, cada una de las cuales da lugar a sus propias consecuencias jurídicas: o surge un avenimiento total, o surge un avenimiento parcial, o no surge ningún avenimiento. Si resultare algún avenimiento, total o parcial, por parte del contribuyente, - ya hemos visto que presentará la declaración correspondiente, o su ampliación, según el caso, previa autorización del Director General, quien deberá evacuar esta autorización dentro de los ocho días siguientes de efectuada la entrevista; pero en los casos de avenimiento total del contribuyente, o en los cuales la cuantía del impuesto que se discute sea menor de doscientos colones, no será necesaria tal autorización. Oportunamente se emitirá el mandamiento respectivo. Sin duda, la autorización - previa del Director General para la presentación de la declaración o para su ampliación, se deba a que tal funcionario debe tener la oportunidad de supervisar en todos sus aspectos lo ac-

tuado por el Delegado de la Dirección que conoció del asunto.

Existe, naturalmente, un problema de orden administrativo que debe ser estudiado a fin de superarlo para prevenir situaciones embarazosas, el cual consiste en determinar quién es la persona que va a ser delegada para que a nombre de la Dirección General, lo que equivale a decir, a nombre del Tribunal Administrativo, va a sostener la entrevista con el contribuyente. O el mismo perito que hizo el estudio y emitió el informe base de la discusión, u otro empleado de la Oficina (perito agrícola, perito contable, o perito jurídico) o uno o todos los miembros que integran el Tribunal, asesorado o asesorados por peritos idóneos en la materia a discutir. Por razones de conveniencia podría argumentarse que el llamado a sostener la entrevista es el perito que hizo el estudio y elaboró el informe, porque es la persona que realmente conoce el problema y, en consecuencia, está en capacidad de ilustrar mejor al contribuyente, sin pérdida de tiempo; pero también hay que pensar que esta persona posiblemente, por razones psicológicas, se incline en todo momento a mantener sus puntos de vista y argumentos; no conviene tampoco otra persona, porque ésta tendría previamente que estudiar asimismo el caso, empaparse de él con pérdida de un tiempo precioso, para poder estar en condiciones de hacerle frente a la discusión, y en tal caso habrían dos personas que efectuarían el mismo estudio y, finalmente, tanto cada uno de los miembros del Tribunal, como todos en conjunto, tienen atribuciones ejecutivas suficientes que les consumen el cien por ciento de su tiempo, y no podrían dedicarse a estudiar de nuevo los casos y atender -

a los centenares que de ellos, en cada lapso de tiempo, se presentan.

El problema aparentemente insoluble, se ha superado en la práctica en una forma empírica, seleccionando aquellos casos que por su importancia o cuantía ameritan la aplicación de este nuevo trámite cuyo rendimiento se verá en el futuro.

Esta selección corre a cargo de un Comité de tres técnicos: un Revisor, un Supervisor y el Jefe de la Sección Pericial, auxiliado por el número necesario de peritos.

En el caso de no haber ningún acuerdo por parte del contribuyente o cuando éste no comparezca a la entrevista, no obstante su legal notificación, se tasaré la cuota original o complementaria, según el caso, y se emitirá, previa autorización del Director General, la resolución correspondiente.

Se ha argumentado en contra de esta reforma que al hacerla se han introducido en disposiciones de tipo reglamentario, normas que no sólo van más allá de los límites legales, sino que contradicen disposiciones expresas de la Ley, lo cual no es posible en un régimen de derecho. En efecto, el Art.77 del Decreto 137 dispone que la Dirección General después de haber establecido la procedencia de emitir cuota original o complementaria y antes de pronunciar la correspondiente resolución, dará audiencia al contribuyente para darle a conocer el resultado de la fiscalización a fin de que tal contribuyente dentro de quince días manifieste su acuerdo o desacuerdo con aquel resultado.

Según el Art. 78, ante el rechazo del contribuyente del resultado de la fiscalización, desacuerdo que indudablemen-

te deberá manifestar por escrito, la Dirección General señalará lugar, día y hora para una entrevista personal del contribuyente o su representante legal con el Delegado de la Dirección, para que en ella se confronte el resultado o informe de la fiscalización con las pruebas pertinentes que el contribuyente adujere. Es curioso que se haya estipulado que la Dirección General señalará lugar para efectuar la entrevista personal, sin duda porque tendría en la resolución respectiva que determinar en qué Delegación se verificaría tal entrevista, ya que no puede señalarse un lugar que no sea o la propia Dirección General o una Delegación Departamental, ya que más adelante la misma disposición dice: - "... el Delegado de la Dirección para ese efecto...." Repárese en que la disposición no dice que "un Delegado", sino que "el Delegado de la Dirección". Si ésto es así, es justo reconocer que no sólo el Delegado Departamental de San Salvador, ni sólo cada uno de los Delegados Departamentales de la Dirección General en las cabeceras Departamentales, será suficiente para atender el gran número de informes de fiscalización que tendría que discutirse con los contribuyentes. La interpretación más lógica que puede darse a la disposición es que la Dirección General designará un Delegado para atender algunos casos y habría necesidad de disponer constantemente de un número regular de Delegados "ad-hoc" para atender estas materias. Es dable presumir que este personal de Delegados, tiene que ser necesariamente distinto de los Peritos que han intervenido en la fiscalización, ya que por otra parte, y por una razón psicológica, el Perito tendría que mantener su estudio y por otra, no sería conveniente en razón de

cualquier "arreglo" extraoficial que pudiera surgir entre Perito y contribuyente. Por otro lado al designar como Delegado a una persona distinta, ésta tendría que poseer conocimientos jurídicos, contables y agrícolas para estar en capacidad de comprender íntegramente todos los problemas de un caso dado, lo cual es muy difícil, además de requerir un tiempo suficiente para estudiar cada caso en sus distintos aspectos.

Decíamos al principio que las reformas antes dichas contradicen disposiciones expresas de la ley, lo cual no es posible en un régimen de derecho, y esto es así porque el sistema del concordato, nuevo en nuestra legislación impositiva, no está contenido en la ley que se reglamenta; en el cuerpo legal existe ya todo un sistema, todo un engranaje procesal que garantiza plenamente el derecho de audiencia y de defensa del contribuyente, mediante los recursos de rectificación, de apelación, de hecho, y de queja, en sus casos respectivos, todos ellos con trámites breves, dentro de los cuales el contribuyente puede discutir a su satisfacción sus impuestos complementarios y accesorios, presentar pruebas, aducir argumentos, etc.

Posiblemente el propósito de la innovación reglamentaria consiste en que mediante esta discusión previa entre contribuyente y Delegado, la Dirección General evite la interposición de aquellos recursos, por lo menos el de rectificación, pero por tratarse de normas de tipo legal no deben ser consideradas en disposiciones reglamentarias, sino ser motivo de una adición a las disposiciones legales pertinentes.

R e c t i f i c a c i ó n

Ya vimos en otro lugar de este Capítulo que de conformidad con disposiciones legales, la Dirección General de Contribuciones Directas tiene facultad de tasar impuesto original o complementario, cuando la persona obligada a declarar sus ingresos no lo hubiere hecho o si lo hiciere no hubiere cumplido con su obligación de hacer una declaración correcta. Pues bien, hechas estas tasaciones, ya sea en uno u otro caso, se notificará al contribuyente, quien no estando conforme con ellas por causarle agravios, podrá interponer dentro del término fatal de quince días, contados desde el siguiente al de la notificación, el recurso de rectificación de la tasación o tasaciones notificadas, ante aquella misma Dirección General o ante la respectiva Delegación Departamental, la que, sin trámite alguno, la remitirá inmediatamente a dicha Dirección. Esta, una vez recibida la solicitud correspondiente, hace el estudio del caso y dentro de tercero día deberá dictar providencia en la que decidirá sobre la admisión del recurso y admitido éste, suspenderá el cobro del impuesto y pronunciará el fallo que corresponda.

Este recurso no aparecía ni con este nombre ni con el mismo procedimiento en la ley de 1915, ya que en tal instrumento sólo se decía que las reclamaciones (Art.14) relativas al impuesto general sobre la renta, serán sustanciadas y decididas por la autoridad respectiva en la forma gubernamental; y su ley reglamentaria establecía que los recursos o reclamaciones -

referentes a la exención del impuesto o a procurarse por el contribuyente una disminución, así como las que tengan por objeto discutir la cuota del impuesto designado en la matrícula, deben dirigirlo por escrito, lo más tarde, después de cuarenticinco días de recibidas las listas o después de quince días de recibir el requerimiento de pago hecho por los recaudadores o por cualquier otra autoridad encargada de la aplicación de la ley, al Gobernador del Departamento del domicilio del quejoso.

Tomó la forma actual en la ley de 1916, que decía: "Art.26. Hecha la tasación, se notificará al contribuyente, quien podrá interponer dentro del término fatal de quince días solicitud de rectificación de la tasación notificada; pero en 1951 le fueron introducidas algunas modificaciones para ponerla más acorde con las necesidades del momento. "Conservándose en sustancia la misma estructura de los actuales recursos -dice la exposición de motivos- el Proyecto crea algunas disposiciones nuevas que llevan la intención de corregir ciertas deficiencias observadas en la práctica." - "Se establece que las solicitudes de rectificación deben presentarse ante la respectiva Delegación Departamental por considerarse que en esa forma se dan mayores facilidades al contribuyente y se afirma la certidumbre del procedimiento." - "Hace hincapié el Proyecto en que al ser recibida la solicitud por la Dirección General ésta deberá dictar providencia en la que se limitará a decidir precisamente sobre la admisión del recurso. La segunda fase se abrirá sólo cuando sea admitido el recurso y consistirá en la suspensión del cobro del impuesto y en el pronunciamiento del fallo que resuel-

va el fondo del recurso". - "El énfasis de señalar las dos etapas toma su fundamento en la necesidad -concluye- de que una negativa respecto de la admisión del recurso de rectificación, ya sea porque ésta se declare extemporáneo o porque la resolución recurrida no sea materia de rectificación, o por otras causas, no debe volver nugatorio el recurso dejando indefenso al contribuyente."

Sabemos que la doctrina ha aceptado ya que las resoluciones administrativas son por naturaleza precarias, y en consecuencia, esencialmente revocables, desde el momento que si la autoridad administrativa tiene facultad de crearlas debe tener al mismo tiempo la facultad de retirarlas. Sin embargo, esta característica no es absoluta, puesto que no podría ser admitido por el orden público que hubiera incertidumbre en cuanto a la permanencia de los actos de la administración, sobre todo en materia tan delicada como es la tributación, puesto que el ingreso de los fondos pecuniarios del Estado no podría depender del resultado de largas y dispendiosas discusiones acerca de la inexistencia, la nulidad o la revocabilidad de los actos por los cuales se determinan los impuestos, sin llegar, por el otro lado, a que estos actos revestirán la calidad de cosa juzgada.

Por eso estimamos que han sido creados los recursos administrativos, es decir, aquellos por los cuales el ciudadano define un interés legítimo. El recurso de rectificación de que tratamos es uno de esos medios de defensa, que se interpone contra las providencias de la Dirección General de Contribuciones Directas, como hemos visto, por las cuales se tasan los impues--

tos sobre la renta de la persona. En este caso para que la misma institución que proveyó la tasación entre a conocer de las objecciones presentadas por el agraviado y las decida por sí misma, a fin de evitar que todavía no conozca el tribunal superior en razón de una economía procesal bien fundada.

Q u e j a

Pero puede ocurrir que la Dirección General citada no crea procedente el recurso de mérito. En tal caso contra la providencia que deniegue la admisión del recurso de rectificación, procederá el de queja para ante el Tribunal de Apelaciones. La solicitud respectiva y una copia de la misma en papel simple, deberán presentarse dentro del término fatal de diez días, contados desde el siguiente al de la notificación de la providencia recurrida, en la Dirección General o en la respectiva Delegación Departamental, los que en su caso, sin tramitación alguna, remitirán el original al Tribunal de Apelaciones. En la misma forma la Delegación Departamental, en su caso, remitirá la copia a la Dirección General. Enseguida, el Tribunal pedirá dentro de veinticuatro horas, informe con justificación a la Dirección General, salvo que de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad de la misma.

La recepción por parte de la Dirección General de la copia de la solicitud, tiene por efecto suspender el cobro del impuesto y dentro de tercero día de requerida por el Tribunal deberá enviar el informe con justificaciones y las insercio

nes que estimare necesarias.

Cuando el Tribunal de Apelaciones hubiere recibido el informe, dentro de tercero día, resolverá si la Dirección General debe o no admitir el recurso de rectificación, en tal caso y en el del inciso tercero del Art.70 de la Ley, es decir, cuando de la simple lectura de la solicitud apareciere la ilegalidad de la misma, la resolución que se dicte se comunicará a la Dirección General para su cumplimiento.

A p e l a c i ó n

En la apelación o elzada, que es el recurso ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Viabilidad para que modifique total o parcialmente la resolución -- proveída en el recurso de rectificación, ya sea modificándola simplemente, o anulándola, o revocándola, según el caso, el contribuyente tiene una nueva oportunidad de discutir con el Estado las providencias que le causen agravios. Interpuesto el recurso se produce la inmediata sumisión del asunto al Tribunal Superior. En previsión de que la nueva sentencia pudiera ser revocatoria de la anterior, normalmente se suspenden los efectos de la resolución recurrida.

Cuando el contribuyente no estuviere de acuerdo con el fallo que se dicte en el recurso de rectificación, podrá interponer, pues, dentro del término fatal de quince días, contados desde el día siguiente al de la notificación respectiva, el recurso de apelación para ante el Tribunal de Apelaciones.

La solicitud del recurso de apelación deberá presentarse en la Dirección General o en la respectiva Delegación Departamental, la que inmediatamente y sin trámite alguno, la remitirá a dicha Dirección. La Dirección General admitirá el recurso en ambos efectos, es decir, que la mencionada Oficina queda circunscrita únicamente a expresar si acepta o no el recurso y admitido, remite el expediente al Tribunal Superior, sin quedarse en la práctica con certificación de lo actuado en primera instancia o sea en el recurso de rectificación, por más que la ley respectiva le confiere esta facultad, emplazando al interesado y al Fiscal General de Hacienda para que dentro del término legal haga uso de sus derechos.

Para no dejar dudas al respecto, nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta ha regulado detalladamente los trámites de este recurso y al efecto prescribe:

"El incidente de Apelación se sujetará a los trámites siguientes:

"Recibidos los autos, si el apelante dejare transcurrir el término del emplazamiento sin comparecer, el Tribunal, previo informe del Secretario de no haber estado el apelante en tiempo, declarará de oficio desierto el recurso."

"Si el apelante hubiere comparecido en tiempo, se le correrá traslado por seis días para que exprese agravios, con la prevención de que si así no lo hiciere se declarará desierto el recurso, declaración que deberá hacerse de oficio por el Tribunal, quien dictará las medidas necesarias para recoger los autos en caso se hubiesen sacado, sin perjuicio de las responsa

bilidades legales en que el apelante hubiere incurrido."

"Expresados los agravios, se trasladarán los autos a la Dirección General de Contribuciones para que haga las justificaciones correspondientes dentro de seis días y recibidas - éstas se correrá traslado por seis días al Fiscal General de Hacienda para que conteste agravios."

"Con vista de lo alegado en el incidente, se abrirá a prueba, a petición de parte, que deberá ser hecha por quien corresponda al expresar o contestar agravios, por el término de ocho días, si la recepción a pruebas fuere procedente. Concluido dicho término, si hubiere sido concedido, o evacuado el último traslado, si no hubiere pendientes diligencias ordenadas por el Tribunal, o una vez practicadas éstas, dicho Tribunal pronunciará su fallo dentro del término de seis días."

"Para las actuaciones y resoluciones del Tribunal podrá emplearse papel común, y los pedimentos deberán hacerse - en papel de treinta centavos foja."

Naturalmente que aquel Tribunal no se encuentra limitado a las disposiciones anteriores en su actuación administrativa, sino que en lo que fuere aplicable, se sujetará también a las reglas que fijan los Códigos Civil y de Procedimientos - Civiles, para pruebas y plazos en lo que no estuviere modificado por la ley de renta. Sin embargo, ante el Tribunal de Apelaciones no será necesario acusar rebeldía una vez transcurridos los plazos; y las citaciones y notificaciones del referido Tribunal se harán, en la capital, por medio de la Secretaría correspondiente, y en los demás lugares de la República, por las Al--

caldías Municipales respectivas. En los casos de citación y notificación por edictos, el plazo que para su fijación señala el Art. 220 Pr., será de cuarenta y ocho horas.

Para la sustanciación de los expedientes no será necesario el pedimento de las partes y el Tribunal dictará de oficio todas las providencias encaminadas a evitar su retardo.

En la secuela del recurso y a efecto de obtener el descargo o la reducción de las cuotas originales o complementarias de impuesto, el contribuyente deberá comprobar de modo evidente por cualquiera de los medios legales, con excepción de la prueba testimonial, el monto exacto de su renta.

Consideramos preciso hacer referencia especial acerca de la disposición legal relativa a que cuando la tasación apelada tenga por base un dictamen pericial, sólo podrá desvirtuarse con prueba instrumental fehaciente, que no deje lugar a duda de la verdadera renta del contribuyente pues numerosos recursos han sido perdidos por no tener en cuenta esta norma rígida de orden probatorio que ha tenido aplicación por ejemplo en los casos en los cuales el contribuyente, por medio de escritura pública, ha comprobado que la extensión del inmueble productor de la renta computable es menor que la señalada en el dictamen pericial, o con los recibos pendientes del pago de alquileres de una casa de habitación o de comercio, etc. etc. No basta pues, el dicho del contribuyente, es necesaria la prueba instrumental fehaciente que respalde ese dicho.

No podrán hacerse otras deducciones que las que el contribuyente hizo valer ante la Dirección General, La sen-

tencia tampoco podrá extenderse a otros puntos distintos de los alegados al comparecer ante el Tribunal.

A fin de hacer expedito en grado mayor el procedimiento facilitando la tramitación del recurso, todas las autoridades administrativas de la República están obligadas a tramitar y despachar los exhortos, provisiones, comisiones y órdenes que reciban del Tribunal de Apelaciones y éste, para mejor resolver, puede ordenar inspecciones, exhibición de documentos o contabilidad y ampliación de dictámenes, valúos que no hayan sido practicados y demás diligencias que conforme a su criterio contribuyan a esclarecer los puntos controvertidos; pero es el recurrente el obligado a presentar las pruebas necesarias para establecer sus afirmaciones; es decir, al recurrente corresponde la carga de la prueba.

H e c h o

Contra la providencia que deniegue la admisión del recurso de apelación, procederá el recurso de hecho para ante el Tribunal de Apelaciones, el cual será tramitado conforme a las reglas del derecho común en lo que no contraríe las disposiciones de la ley de renta.

Del Tribunal de Apelaciones

El Tribunal de Apelaciones está compuesto de tres Magistrados, de nombramiento del Poder Ejecutivo, uno de los cuales será el presidente del Tribunal y los otros dos, vocales. Necesariamente, el presidente deberá ser Abogado de la República y uno de los vocales perito en contabilidad; los tres de notoria competencia y reconocida honorabilidad.

Los requisitos para ser presidente del Tribunal -- son: a) ser salvadoreño (debiera agregarse: "por nacimiento"), b) del estado seglar, c) mayor de treinta años y d) Abogado de la República con seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una Judicatura de Primera Instancia Civil o mixta por tres años. Existen además igual número de suplentes, de nombramiento asimismo del Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda que deberán tener las mismas condiciones que los propietarios para los casos de ausencia, impedimento, recusación o excusa de los propietarios.

De conformidad con el Art. 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta corresponde al Ministro de Hacienda conocer en los casos de recusación, excusa o impedimento de los miembros del Tribunal de Apelaciones, sujetándose en lo que fuere aplicable al Código de Procedimientos Civiles.

El Tribunal de Apelaciones redactará su reglamento interior y lo someterá a la aprobación del Poder Ejecutivo.

Ejecución del Crédito Fiscal

En el Capítulo II que trata del Impuesto en Mora, del Título VII sobre Recaudación y Pago del Impuesto, se dan las regulaciones legales acerca del ejercicio de la facultad coactiva del Estado para lograr el pago del Impuesto de parte del contribuyente reaccio a cumplir con tal obligación. El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado, implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos pecuniarios indispensables. Y estos los obtiene de los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier título le correspondan, que es uno de los elementos que constitucionalmente integran la hacienda pública. Y como por virtud asimismo constitucional las contribuciones se imponen únicamente para el servicio público, mal andaría ésta, si el pago de los impuestos que son su sustentáculo principal, se dejara a la entera voluntad del contribuyente, siendo que la tendencia natural es la de evadirlo.

Por esos motivos desde tiempos muy antiguos las leyes tributarias han contado con normas imperativas referentes a hacer efectivo el impuesto mediante sistemas coactivos. Así tenemos por ejemplo que en nuestra Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta de 1915, cuando los contribuyentes no habían efectuado el pago total o cada uno de los pagos parciales de su Impuesto, al finalizar los plazos que se les habían señalado, el

Gobernador Político respectivo, a instancia de los Administradores Departamentales o de los Recaudadores, en su caso, los compellían en la forma gubernativa al pago de las contribuciones y de las multas. Tanto los recaudadores como los administradores eran responsables por la falta del pago de los contribuyentes - morosos, siempre que no cumplieran con las prescripciones que le imponía la ley. Los recaudadores, para que no tuvieran ningún obstáculo capaz de impedirles el cumplimiento de sus funciones contaban con el apoyo de todas las autoridades civiles y militares de la República.

Ya en 1916 se estableció la vía ejecutiva dando competencia para conocer de ella al Juez General de Hacienda a petición del Fiscal General respectivo. El Tesorero General de la República, los Administradores de Rentas y los Receptores Fiscales eran los funcionarios encargados del cobro del impuesto - según las matrículas que les eran enviadas por la Dirección General de Contribuciones. Dichos funcionarios cancelaban las matrículas al momento de serles pagadas, autorizando la razón con su firma y sello. Las matrículas que no llenaran esos requisitos no tenían valor alguno. Sin embargo, no en todo tiempo el tratamiento al deudor moroso de impuestos era tan considerado, pues como ya hemos visto y según nos lo cuenta la Dra. Lomeli Cerezo (1), "La historia del Derecho Penal Tributario en la antigüedad es la historia de la fuerza brutalmente aplicada a obtener el pago de las prestaciones tributarias que pesaban sobre los súbditos. La pena de muerte, la confiscación, la pérdida de la li-

(1) Bis - Opus Cit. pág.11

bertad y de los derechos políticos o civiles, la multa y los recargos excesivos, etc. eran las consecuencias que se producían generalmente por el incumplimiento de las obligaciones para con el Fisco." "En tiempo del faraón Amasis que reinó de 569 a 525 A.C. y fue uno de los gobiernos más pacíficos y felices que tuvo Egipto, se ordenó que todo egipcio, bajo pena de muerte en caso de desobediencia o fraude, hiciera cada año a las autoridades una declaración de sus medios de existencia, que servía de base para el cobro de los tributos. El heredero que no hacía una declaración verídica, perdía sus derechos y pagaba una fuerte multa." "En la antigua Grecia se castigaba el fraude con multas - excesivas cuando se trataba del impuesto sobre el capital y otras contribuciones; el causante ateniense que solicitaba una exención era castigado con la degradación cívica, perdía sus bienes y se hacía merecedor de la pena de muerte, según una ley del año 356 A.C." "En los primeros tiempos de Roma, cuando la comunidad estaba temporalmente incapacitada para cubrir los gastos públicos con los productos de sus bienes podía exigir de los ciudadanos servicios personales (operae) y también ingresos en efectivo. Esta contribución extraordinaria es lo que se conocía con el nombre de tributus." "En caso de falta de pago de estos tributos, los publicanos a quienes el Estado generalmente arrendaba su percepción, tenían derecho a aplicar la pena llamada "pignoris capio" que consistía en la privación de algunos o todos los bienes del deudor, o destrucción de los mismos. Bajo el imperio, - cuando los publicanos quedaron sometidos al control o vigilancia de los procuradores imperiales, se les retiró el derecho antes

mencionado, pero el Fisco lo retuvo en toda su extensión."

Como vemos, los sistemas coactivos de la época eran de una persuasión extremada. Actualmente, en algunos países, - como los Estados Unidos de Norte América, entre las penas más - fuertes por falta de pago o fraude al declarar es la prisión, - penalidad que no se conoce entre nosotros.

En nuestra legislación tributaria, si el contribuyente no pagó su impuesto dentro del término que la ley prescribe el Colector respectivo dará aviso, con las certificaciones correspondientes, a la Dirección General de Tesorería, para los efectos de ley. Las certificaciones correspondientes serán aquellas que expide la Dirección General de Tesorería respecto de los impuestos, multas, intereses y recargos establecidos de conformidad con la ley.

Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá estas últimas certificaciones al Fiscal General de la República, las cuales serán suficientes para que el Juez General de Hacienda, a pedimento de dicho Fiscal, proceda en la forma ejecutiva.

La justificación del juicio ejecutivo para estos casos la hace el Dr. Humberto Tomasino, en su Tesis doctoral - "El Juicio Ejecutivo en la Legislación Salvadoreña" (1), manifestando que "El Estado, para poder cumplir con sus fines, necesita de bienes en suficiente cantidad, sobre todo cuando la evolución de la Sociedad hace más difícil la lucha por la existencia de los elementos que forman el conglomerado social, y -

(1) TOMASINO, HUMBERTO -El Juicio Ejecutivo en la Legislación salvadoreña -Biblioteca Universitaria- Volumen V 1947 - pág.50.

hay cada día, más personas que necesitan de la ayuda y protección del Estado para poder satisfacer, en parte, sus necesidades vitales." "Para poder allegar estos bienes, el Estado necesita - establecer sobre los ciudadanos, contribuciones, derechos, impuestos, tasas, etc. que gravan su capital, trabajo o renta." "La - obligación de pagar estas cargas se deriva de la ley, y en modo alguno de la voluntad del obligado, y como el organismo político necesita de ellas cada vez con mayor urgencia, se ha revestido - de fuerza ejecutiva al aviso que dan las oficinas recaudadoras - acompañado ya sea del documento, como en el caso de las matrículas de renta y vialidad, o de la certificación de la partida correspondiente del Libro en que consta la deuda fiscal o municipal." "Dada la necesidad de hacer efectivo en el menor tiempo - posible, por parte de la persona de Derecho Público, lo adeudado, se ha estimado más conveniente para el cobro de estas deudas el empleo de medios coercitivos, en especial el apremio a los deudores morosos para obligarlos a cumplir con sus obligaciones. - Pero como no siempre se consigue con el apremio lo perseguido, hay necesidad de tomar del deudor parte de sus bienes, y como - éste no se puede sin vencerlo y oírlo en juicio, de ahí que haya nacido la necesidad de darle fuerza ejecutiva al Aviso de la Tesorería o Administradores de Rentas, que son unos de los principales encargados de hacer las recaudaciones impuestas a los - ciudadanos."

Estimamos preciso aclarar que los conceptos anteriores vertidos por el autor, se refieren al Art. 589 del Código de Procedimientos Civiles, vigente a la época en que desarro-

lló su tesis (1947), igual al Artículo del mismo número del actual Código de Procedimientos Civiles, aprobado por Decreto Ejecutivo Nº 64 del 1º de Junio de 1967; sin embargo, creemos que tal disposición, se encuentra reformada, en lo pertinente, por el Decreto Nº472 de fecha 19 de Diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial Nº 241 del 21 del mismo mes y año que contiene la Ley de Impuesto sobre la Renta, porque de conformidad con el Art. 91 de este último cuerpo legal, que es la norma específica, le da fuerza ejecutiva a las certificaciones de deuda que expida la Dirección General de Tesorería respecto de los impuestos y accesorios establecidos por ley, es decir, que el aviso por sí solo no tiene fuerza ejecutiva ya que se trata de una simple advertencia que hace el colector respectivo a la Dirección General de Tesorería de que el contribuyente no ha pagado y ya sabemos que la ley específica prevalece sobre la ley general. Por otra parte de acuerdo con el Art.116 de la Ley especial se establece que "En la interpretación de las disposiciones de esta ley y su respectivo Reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a los normas, conceptos y términos del derecho común".

Ya en otro lugar de este trabajo indicamos que de conformidad con el Art.40 de la Ley de Tesorería el colector informa quincenalmente a la Dirección General del ramo, de los -

adeudos a favor del Fisco que hayan caído en mora, a pesar de haberse hecho los requerimientos legales, acompañando al informe las comprobaciones correspondientes. El Director General de Tesorería en cuanto reciba el informe anterior, y visto que efectivamente hay mora, y que se han hecho los requerimientos de ley, requerirá por última vez al deudor para que efectúe el pago en la colecturía correspondiente dentro del término de diez días.

Si el contribuyente atendiere el requerimiento, el Director se limitará a certificar en las diligencias el comprobante del pago, archivando éstas a continuación; más si el requerimiento fuere desatendido, procederá a dar cuenta de las diligencias a la Fiscalía General de Hacienda, para que proceda en la forma de ley a la reclamación del pago. Y esta forma de ley, no es más que la forma ejecutiva.

Puede ocurrir que ya entablada la acción ejecutiva, el contribuyente moroso obtenga los medios pecuniarios suficientes para enterar la cantidad adeudada y entonces estar anuente a pagar su obligación tributaria, en tal caso la ley ha dispuesto que aún ya entablada dicha acción, el contribuyente podrá pagar en todo tiempo, antes del remate de los bienes embargados, las reclamaciones objeto de dicha acción, pero en tal caso sólo se podrá pedir el sobrescimito del juicio, con la presentación de los recibos correspondientes.

Prescripción de la acción fiscalLa CaducidadReformas de las disposiciones pertinentes

La prescripción es un medio de adquirir un derecho o de librarse de una obligación por el transcurso del tiempo, Hay dos clases de prescripción, una adquisitiva y otra liberatoria. La primera se llama también "usucapión" que es un derecho por el cual el poseedor de una cosa inmueble adquiere la propiedad de ella, por la continuación de la posesión, durante el tiempo fijado por la ley. La segunda, -es la que aquí nos interesa especialmente- es aquella mediante la cual, el deudor queda libre de toda obligación por el sólo silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, constituyendo una excepción para repeler una acción por el sólo hecho de que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere- según la define el Diccionario Jurídico Forum. (1)

Es sabido que la prescripción es una excepción -perentoria que puede oponerse en cualquier momento del juicio antes de la sentencia y en cualquiera de las instancias, que puede ser usada por aquel a quien le favorece y que el juez no puede suplirla de oficio.

Esta institución ha sido acogida por todos los Códigos universalmente, en la que el transcurso del tiempo es -

(1) DICCIONARIO JURIDICO FORUM - M.S.Naymark y F.Adán Cañadas
Tomo III - Editorial Bibliográfica Argentina -
1948 - pág. 170.

el elemento indispensable para la adquisición o la extinción de un derecho. "Cada autor, cada filósofo -nos informa el Profesor Victorio Pescio V. de la Universidad de Chile (1) ha procurado justificar o impugnar que se pueda fundar en el transcurso del tiempo la causa de la adquisición o de la destrucción del derecho. Para unos, constituye una presunción de dominio o de pago; para otros, en fin, es el elemento indispensable a la tranquilidad y concordia social."

Por su parte, la caducidad produce asimismo la extinción de un derecho pero cuando la ley o la voluntad prefijan un plazo para el ejercicio de un derecho y se deja pasar dicho plazo sin realizar los actos necesarios para dar vida a ese derecho. El contenido, pues, de la resolución de caducidad no es más que la consecuencia de una situación prevista desde el acto primitivo y no tiene, por tanto, más que un carácter declarativo. La caducidad se caracteriza porque: 1º extingue no sólo la acción sino que el derecho mismo a que se refiere. En cambio, la prescripción deja lo que podríamos considerar el residuo de una obligación, la obligación natural que sirve de causa y fundamento del pago y que, por consiguiente, obsta a la repetición; 2º - La caducidad puede resultar tanto de la obra de la ley como de la creación de la voluntad de las partes y de la disposición de una cláusula testamentaria, al paso que la prescripción sólo es obra de la ley; 3º - La caducidad tiene un plazo fijo e invariable por lo mismo que no es susceptible de

(1) PESCIO V., VICTORIO - Manual de Derecho Civil - Tomo II -
Manuales Jurídicos Nº 5 - Editorial Jurídica de
Chile - 1958 - pág. 421.

suspensión ni de interrupción, fenómenos que hacen variar o pa-
ralizan el transcurso del tiempo en la prescripción; y 4º La ca-
ducidad puede ser declarada de oficio por el juez, lo que según
la ley, es inaceptable en materia de prescripción.

Nuestra legislación tributaria reconoce la exis-
tencia de la excepción perentoria de la prescripción, aplicado
al derecho del Estado de emitir impuestos originales o comple-
mentarios sobre la renta; en el Art. 67 de la Ley de la materia,
cuando dice que el derecho establecido en el inciso anterior, -
así como el definido en el artículo precedente, -se refiere a -
las dos situaciones a que acabamos de aludir- prescribirá en la
forma siguiente.... Se ha discutido en varias ocasiones acerca
de la naturaleza jurídica de este precepto, si se trata propia-
mente de una prescripción o de una caducidad, no obstante que
la disposición es clara al calificarlo como prescripción y con-
cederle efectos de obligación natural, cuando se paga una cuota
complementaria prescrita y no hay lugar, en consecuencia, al -
reembolso; y fijarle un plazo fijo al Estado dentro del cual ha
de ejercer su derecho de emitir aquellas cuotas de impuesto y -
por otra parte debe ser alegada por el contribuyente y no pro-
cede a declararla de oficio.

Esta institución no aparecía en la ley de 1915, ni
tampoco en la de 1916. Es hasta en la de 1951 que aparece, úni-
camente que con lapsos mayores a los establecidos en la última
reforma a que aludiremos en breve.

A este respecto, la exposición de motivos de la
ley de 1951 expresa lo siguiente: Es indudable que la intención

del legislador al establecer el derecho contenido en el art.27 (66 actual), fue la de que la Dirección, a pesar de haber fijado ya la cuota del impuesto conforme a la declaración, estuviera en aptitud de exigir el pago de las diferencias que resultaren, cuando una investigación posterior a la tasación comprobare que al contribuyente le correspondía mayor cuota que la fijada, por resultar mayor que la declarada, la renta gravable que le determine la Dirección. Este principio se sustenta en el general de que todo sujeto del impuesto está obligado al cumplimiento total de la prestación fiscal que conforme a la ley se determine. - Cuando de determinar la renta de un contribuyente se trata, el órgano administrativo se encuentra en posición desventajosa, ya porque la inevitable rigidez de su estructura le impida la flexibilidad de una investigación escusiosa que el caso requiera, ya - porque la carga de la prueba descansa entera en el propio órgano administrativo, o bien porque el contribuyente actúe maliciosamente disfrazando con habilidad, no tan rara en nuestro medio, su verdadera situación económica, para así burlar su obligación fiscal. Es por esas razones que el derecho tributario y la ley positiva de los países modernos conceden a la administración la facultad sujeta desde luego a prescripción, de hacer nuevas determinaciones del monto correcto del impuesto y a establecer en cantidad líquida las diferencias a cargo del contribuyente" ... "El término de prescripción del derecho de determinar el impuesto o de hacer nuevas determinaciones de éste, ha sido modificado en el Proyecto para los casos en que haya habido la intención

de evadir parcial o totalmente el impuesto o en que no se presente declaración, señalándose al efecto un lapso de 10 años, en lugar de 5 que establece la ley vigente. Esta modificación se fundamenta en las razones anteriormente expuestas relativas a la situación desventajosa en que la intención dolosa de evadir el impuesto o la falta de presentación de declaración, colocan al órgano administrativo en el ejercicio de su función impositiva. En apoyo de esta modificación no es innecesario hacer notar o llamar la atención sobre que en determinados países, entre ellos los Estados Unidos de Norte América, en los casos de evasión dolosa o de falta de declaración nunca prescribe el derecho de la administración de determinar el impuesto."

Originalmente el artículo decía: "Cuando el monto correcto del impuesto sea mayor que el declarado o el tasado, la Dirección General emitirá las boletas del impuesto complementario que correspondan."

"El derecho establecido en el inciso anterior, así como el definido en el Art.27, prescribirá en la forma siguiente: en el caso de existir declaración, a los cinco años, y en el caso contrario, a los diez años; debiendo contarse el plazo, en ambos casos, desde la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente."

"Cuando no exista declaración presentada dentro de los límites señalados por el literal d) del Art. 46 (hoy 98), es decir, hasta tres meses después del término legal para declarar, el contribuyente sufrirá en cada caso de reiteración en omitir su declaración, el recargo señalado en el mismo literal."

"Para que haya reiteración será necesario que las faltas de declaración sean sucesivas."

"En todo caso sólo podrán pensarse hasta cuatro reiteraciones continuas."

"El Reglamento respectivo proveerá las disposiciones pertinentes, a fin de que de una vez, se efectúen las complementaciones de los impuestos que correspondan a los años comprendidos dentro del período de prescripción que estuvieren pendientes de investigación y ameritaren ser complementados. Asimismo, proveerá las reglas relativas a la reiteración de que se habla en este artículo."

Por Decreto del Directorio Cívico Militar de fecha 18 de Septiembre de 1961, publicado en el Diario Oficial - del 19 del mismo mes y año, en consideración a que la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, a pesar de las modificaciones sufridas con posterioridad a su emisión, no había experimentado reformas que la pusieran acorde con las exigencias del gasto público de ese momento, surgidas de las necesidades sociales, políticas y económicas del país; a que la realidad socio-económica de El Salvador acusaba una concentración de riqueza en un sector reducido de la población, y que es deber del Estado - dictar las medidas necesarias que tiendan a aliviar ese desequilibrio, siendo la vía más eficiente la de la tributación directa; a que es de justicia tributaria darle distinto tratamiento, en lo que respecta a la deducción básica, a la renta personal de cada contribuyente, según sea que ésta provenga del trabajo, del capital o de ambos, a que también era de --

justicia tributaria no poner límite al número de hijos que se deben tomar en cuenta para gozar de la deducción básica adicional de quinientos colones (₡ 500.00), con el fin de que sus padres - contaran con mayores recursos económicos que les permitieran sufragar con menor sacrificio la educación de los mismos; a que - las condiciones financieras actuales exigían la adopción de medidas tendiente a incrementar los recursos fiscales para el mejor cumplimiento de las responsabilidades del Estado, a establecer - una más equitativa distribución de las cargas tributarias y a - evitar en lo posible las evasiones del pago del Impuesto sobre la Renta, se estimó conveniente introducir al cuerpo legal citado, las sustituciones, modificaciones y adiciones que condujeran a los objetivos expuestos anteriormente. Y se proveyeron una - serie de reformas, sustituciones, adiciones, etc. entre las cuales, en el Art.10 del referido Decreto se reformó el inciso segundo del Art.28 (67 actual) y se intercaló entre éste, y el tercer inciso, uno nuevo, así:

"El derecho establecido en el inciso anterior, así como el definido en el Art.27, prescribirá en la forma siguiente: en el caso de existir declaración a los cinco años; y en el caso contrario, a los diez años; debiendo contarse el plazo, en - ambos casos, desde la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente. Entiéndese por término legal el señalado por esta ley o por decreto que amplíe el plazo en casos especiales."

"Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior y únicamente para los efectos de la prescripción, se reputa no existir declaración cuando ésta fuere presentada después de transcurridos cinco años a partir del último día del plazo en que debió presentarse."

En los considerandos respectivos, como hemos visto, aparecen en forma muy abstracta las verdaderas razones de las modificaciones enunciadas. La verdad es que tal como se encontraba concebido el inciso debía lugar a interpretaciones perjudiciales a los intereses fiscales, pues al no indicar con claridad y precisión qué debía entenderse por "término legal para presentar la declaración", se tomaba estrictamente el señalado en el Art.12 de aquella ley, de tal suerte que cuando ese término se prorrogaba, se alegaba de parte del contribuyente que el precepto legal no comprendía las prórrogas de aquel término y en tal caso acortaba el lapso de ejercicio del derecho del Estado para emitir las complementarias de impuesto. Por otra parte, la presunción de no existir declaración únicamente para los efectos de la prescripción cuando aquella fuera presentada después de transcurridos los cinco años, se debió asimismo a que algunos contribuyentes, con el objeto de interrumpir a su favor el término respectivo, presentaba de una sola vez todas las declaraciones que no habían sido presentadas dentro del término, a fin de que la Oficina respectiva sólo estuviera en condiciones de fiscalizar hasta cinco años y no hasta diez que era el lapso procedente en los casos de ausencia de declaración. La reforma se debió pues, al deseo de cerrar las puertas a la eva-

sión legal que se patrocinaba con la redacción anterior de la disposición.

Ultimamente, por Decreto Legislativo Nº 255, de fecha 24 de Enero de este año, sin dar en los considerandos respectivos una razón específica para la modificación, se reformaron los incisos segundo y tercero del Art. 67 en el sentido de reducir los términos de prescripción a tres y cinco años, respectivamente, para los casos en que hubiere y en los que no hubiere declaración, habiendo quedado redactado de la manera siguiente:

"El derecho establecido en el inciso anterior, así como el definido en el artículo precedente, prescribirá en la forma siguiente: en el caso de existir declaración, a los tres años; y en el caso contrario, a los cinco años; debiendo contarse el plazo, en ambos casos, desde la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente. Entiéndese por término legal el señalado por esta ley o por decreto que amplía el plazo en casos especiales".

"Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior y únicamente para los efectos de la prescripción, se reputa no existir declaración cuando ésta fuere presentada después de transcurridos tres años a partir del último día del plazo en que debió presentarse."

Esta reforma entró en vigencia a partir del veintiuno de diciembre del año próximo pasado.

Es posible que esta última modificación obedezca al giro que recién ha tomado la política tributaria de no -

acosar al contribuyente con sistemas que además de volver engorroso el procedimiento, no implican un mayor aprovechamiento para los ingresos fiscales. Es más enojoso para el contribuyente tener el cuidado de estar conservando documentación de respaldo - de sus operaciones económicas por un lapso de cinco o diez años, que por otro de tres o cinco, mientras dure la expectativa de la fiscalización. Esta es una mera especulación del autor que no tiene asidero en la historia fidedigna del establecimiento - de la norma.

Devolución y Compensación

La devolución es la restitución de alguna cosa al estado que tenía. Es la entrega a quien la poseía primero. Es la acción y efecto de devolver, es decir, de restituir, reintegrar, retornar. Para nuestro propósito tomamos naturalmente - esta acepción, la de restituir, reintegrar o retornar un impuesto.

El Art.93 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que cuando el impuesto pagado conforme a la declaración, depositado o retenido, exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General, o cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad con la ley, dicha oficina dictará la resolución correspondiente para que, de acuerdo con la ley, se devuelva al interesado el excedente o la suma pagada, depositada o retenida, según el caso. Dichas cantidades no

devengarán intereses. En cualquier caso la devolución deberá efectuarse a más tardar dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución definitiva, la cual deberá pronunciarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

En igual forma se procederá respecto de las multas, recargos e intereses pagados cuya cuantía sea disminuida - por resolución firme.

Esta institución no aparecía todavía en la ley de 1915, en la cual se nos antoja un esbozo de ella en el inciso tercero del Art.11, en donde establece que en caso de estar en desacuerdo con la Administración del impuesto, el contribuyente tasado de oficio, sólo podrá obtener el descargo o la reducción de la cotización asignada, comprobando de un modo evidente, por todos los medios legales, con excepción de la prueba testimonial, el monto exacto de su renta. No afirma que en caso de que el monto justo de su renta sea menor que el tasado de oficio y ya pagado, dé lugar a la devolución del excedente, pero es de suponer que, como hemos dicho en otra parte, siendo el Estado un ente eminentemente ético, no va a enriquecerse sin justa causa y, en consecuencia, es posible que en tal caso se procediera a la devolución correspondiente.

Con algunas modificaciones pasó la institución a la ley de 1916, sin prescribir, sin embargo, en una forma categórica, el derecho del contribuyente a solicitar el reintegro del exceso de impuesto pagado o liquidado. Ya en la ley de -- 1951 sí se encuentra la institución debidamente diseñada en el

Capítulo IV, del Título VII de aquella ley, comprendiendo disposiciones relativas a los casos y procedimientos de devoluciones y a las compensaciones.

En el Capítulo IV del Título VII de la exposición de motivos de la Ley últimamente citada, al justificar la incorporación de esta novedad, el expositor explica: "Siempre en relación con el sistema de pago del impuesto, el Proyecto crea la obligación para el Fisco de efectuar devoluciones, sin intereses, del impuesto pagado demás junto con la declaración o retenido en exceso en la fuente. " "La facultad de efectuar estas devoluciones se hace necesaria dentro del nuevo sistema de pago junto con la declaración y retención en la fuente, pues ocurrirán muchos casos dentro de su funcionamiento en que la determinación de la Dirección General establezca que hubo un excedente en el impuesto pagado junto con la declaración o retenido en la fuente, o bien cuando la persona que hizo el pago a quien se le retuvo el impuesto, no tenga capacidad contributiva de conformidad con la ley. Se dispone claramente que estas devoluciones no causarán intereses por estimarse que no es justo establecer cargas para el Fisco cuando definitivamente no existen motivos para ello. " "Como consecuencia del sistema, se estimó que la devolución procederá también respecto de las multas, recargos e intereses pagados, cuya cuantía sea disminuída por resolución firme."

El artículo transcrito concluye refiriéndose a las compensaciones, en esta forma:

"Sin embargo, la Dirección General de Tesorería

deberá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, provenientes de los impuestos sobre la renta y de viabilidad, con las deudas o saldos deudores de los mismos impuestos, comenzando por los más antiguos. Igual obligación tendrán para compensar multas con impuestos, recargos e intereses y viceversa."

Tampoco aparece esta institución en las leyes de 1915 y 1916, sino que se introduce como innovación en la de 1951, como una medida tendiente a evitar la mora en los impuestos y por estimarse de justicia desde todo punto de vista. Estas son las únicas razones justificativas de la nueva modalidad manifestadas en la exposición de motivos correspondiente. Sin embargo, creemos que además de las aducidas en la exposición de mérito, es - dable suponer que asimismo pueden haber tenido militancia aquellas relativas a la economía procesal y administrativa, pues no se ve el objeto de que el contribuyente entere primero todo lo que debe al Estado en concepto de impuestos y accesorios, para que después aquél, mediante otro procedimiento contable, por lo menos, proceda a devolver al contribuyente, lo que le debe en los mismos conceptos.

Estimamos, sin embargo, oportuno agregar que -- tanto la deuda del contribuyente en favor del Estado, como la de éste a favor de aquél, deben ser liquidadas.

C A P I T U L O V I

S E R V I C I O C I V I L

E N L A A D M I N I S T R A C I O N D E L

I M P U E S T O S O B R E L A R E N T A

Principios Constitucionales

Ley del Servicio Civil

Requisitos de Ingreso al Servicio

Personal Administrativo de la Direc--
ción General de Contribuciones Directas

Adiestramiento del Personal

Salarios

Escalafón

Principios Constitucionales

No podemos iniciar el estudio de este Capítulo sin intentar un recordatorio de las normas fundamentales que sobre esta materia contiene nuestra Constitución Política. El Art. 108 de la Carta Magna reconoce que los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de una fracción política determinada y que no podrán prevalerse de sus cargos para hacer política eleccionaria. El Capítulo II del Título VI de aquel cuerpo legal básico de nuestra vida jurídica, fue introducido en nuestra legislación en 1950 y en ocasión de discutirse en la constituyente de la época, se modificó el rubro DEL SERVIDOR PUBLICO, con que se intitulaba en el ante proyecto respectivo por el que ahora ostenta, por creerlo más apropiado y fue incluido en el título que trata del Régimen Administrativo y no en el referente al de los Derechos y Garantías Sociales, como había sido propuesto.

Con este artículo, como es natural, se pone un freno tanto a los funcionarios como a los servidores subalternos mismos, pues al afirmar en una forma contundente que los funcionarios y empleados están únicamente al servicio del Estado, se rompe aquella vinculación que existía entre funcionarios y empleados con los jefes de la política partidaria que los comprometía a anteponer los intereses del partido a los intereses del servicio público y más que todo, como dicen las actas respectivas, "Lo intolerable y antidemocrático es que los em--

pleados públicos se prevalgan de su posición oficial para hacer política eleccionaria y en este punto el proyecto establece una prohibición categórica". (1)

De conformidad con el Art.109 C.P. se establece la carrera administrativa y de las bases sobre las cuales descansa esa carrera, indicando que la ley regulará el servicio civil y en especial: las condiciones de ingreso a la administración; las promociones y ascensos a base de mérito y aptitud, la garantía de permanencia, los traslados, suspensiones y cesantías; - los deberes de los servidores públicos y los recursos contra las resoluciones que los afecten.

El Servicio Civil está regido por una legislación especial que tiene por finalidad regular las relaciones del Estado y del Municipio con sus funcionarios y empleados; garantizar la protección de éstos y la eficiencia de la Administración Pública y Municipal y organizar la carrera administrativa mediante la selección y promoción del personal sobre la base del mérito y la aptitud.(2)

Sin embargo, no es la universalidad de los empleados y funcionarios la protegida por esta legislación, sino que aquellos que desempeñan cargos políticos o de confianza como - los Ministros y Subsecretarios de Estado, el Fiscal General de la República, el Procurador General de Pobres, los Secretarios

(1) Documentos Históricos de la Constitución Política Salvadoreña de 1950 -Exposición de Motivos del Título VI- Gobierno Departamental y local y Servicio Civil - Imprenta Nacional -1950 - 1951 - pág.137

(2) Ley de Servicio Civil - Art.1 - Cap.I - Disposiciones Preliminares.

de la Presidencia de la República, los Embajadores y Ministros Diplomáticos, los Directores Generales, los Gobernadores Departamentales y los Secretarías Particulares de dichos funcionarios, no están comprendidos en lo concerniente a que nos referimos.

La motivación fundamental de la disposición constitucional es la garantía de la estabilidad del empleado, más que su inamovilidad. Mediante la estabilidad, el empleado no está sujeto a destituciones arbitrarias y su competencia le asegura su derecho al ascenso. Sin embargo, así como el empleado tiene derecho a esa estabilidad, así también la Administración tiene su derecho a legítima defensa contra sus malos servidores por lo que la norma que comentamos establece que deberán emitirse las regulaciones pertinentes a la cesación, suspensión o traslado y a los deberes de los servidores públicos.

El Art. 110 constitucional prohíbe la huelga de los funcionarios y empleados públicos, lo mismo que el abandono colectivo de sus cargos y en otra parte establece que la militarización de los servicios públicos civiles procederá únicamente en casos de emergencia nacional.

La paralización de los servicios públicos provocada por una huelga de los servidores públicos del Estado tendría repercusiones políticas, administrativas, económicas, etc. que podrían proyectarse aún en contra de los mismos servidores públicos ya que afectarían en general a toda la colectividad, y por eso, aún en los mismos países en donde se reconoce ese derecho, es ejercido con gran cautela y prudencia, precisamente por las consecuencias graves que acarrea. Es un arma de lucha

que debe usarse con inteligencia y mucho tino político. En nuestro país, por lo menos en el aspecto legal, no se corre ese riesgo puesto que la prohibición es terminante.

Según datos históricos (1), el inciso segundo de este artículo tiene por base indirecta igual disposición contenida en la Constitución Política de Guatemala y es de aplicación excepcional, para casos de emergencia nacional. La Comisión respectiva entendió por emergencia nacional tanto el caso de guerra exterior, como el ocurrido recientemente con Honduras, como el de revuelta interior.

Finalmente el art. 111 establece que las disposiciones del Capítulo que comentamos son extensivas a los funcionarios y empleados municipales.

Nada más justo, por supuesto, que comprender dentro del ámbito de protección legal a los servidores del gobierno descentralizado de los municipios, ya que también ellos prestan valiosos servicios en sus comunidades colaborando por descentralización en las tareas del Estado.

Por otra parte, es oportuno recordar que la dirección de la Administración Pública, y, en consecuencia, del Servicio Civil se encuentra depositada constitucionalmente en el Poder Ejecutivo, a tenor del art. 78 fracción 9 C.P., por el cual corresponde a aquel poder nombrar, remover, aceptar renuncias y conceder licencias a los funcionarios y empleados de la Administración y del Ejército excepto aquellos cuyo nombramiento corresponda a otras autoridades. Pero esta facultad no es -

(1) Opus cit. pág. 138

absoluta, desde el momento que ya existe una Ley del Servicio Civil que estipule normas a seguir acerca de la creación y supresión de empleos a quienes se excluye de la carrera administrativa, los organismos competentes para conocer de los litigios respectivos, requisitos de ingreso al servicio, selección de personal, derechos de los funcionarios y empleados, deberes de los mismos, prohibiciones, promociones, permutas, traslados, régimen disciplinario, etc. etc.

Ley del Servicio Civil

Como hemos manifestado anteriormente, el Servicio Civil se encuentra regulado por medio de la ley específica que fue emitida por Decreto Legislativo Nº 507 de 24 de Noviembre de 1961, publicado en el Diario Oficial Nº 239 Tomo 193 de 27 de Diciembre del mismo año, /, un justo homenaje a los trabajadores entró en vigencia el 19 de Mayo de 1962.

Están sujetos a ella los funcionarios y empleados de la Administración Pública y de la Municipal y los de los organismos descentralizados de las mismas que no gozan de autonomía económica o administrativa.

Sin embargo, los miembros del Magisterio remunerados por el Estado o por el Municipio, los funcionarios y empleados del Servicio Exterior, los de Telecomunicaciones y los de las Fundaciones e Instituciones descentralizadas que gozan de autonomía económica o administrativa, por la naturaleza de sus funciones se regirán por leyes especiales sobre la materia.

Para la aplicación de la Ley del Servicio Civil se han creado como organismos competentes, las Comisiones del Servicio Civil y el Tribunal del Servicio Civil. Las primeras integradas por tres miembros Propietarios que durarán dos años en sus funciones, pudiendo ser reelectos; y tres suplentes que sustituirán a aquellos en los casos de falta, excusa o impedimento. Dichos miembros deben pertenecer al personal del organismo o institución en que funcionen.

Los Miembros Propietarios son nombrados, uno, por el Ministro o Jefe de la Unidad o Institución de que se trate; otro por el Tribunal del Servicio Civil; y el tercero, por elección de funcionarios y empleados protegidos por la ley que trabajen en la respectiva dependencia de la Administración.

El servicio de los miembros de las Comisiones se considerará como inherente al cargo que desempeñen y no devengarán por ello ninguna remuneración especial; pero sí para la preparación y calificación de exámenes hubiesen de trabajar en horas extraordinarias, tendrán derecho a los honorarios que el reglamento establezca.

Por su parte, el Tribunal del Servicio Civil está integrado por tres Miembros Propietarios; y hay además tres suplentes que sustituirán a aquellos en los casos de falta o excusa o impedimento.

Los Miembros Propietarios son nombrados, uno, por la Asamblea Legislativa, otro, por el Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros y el tercero, por la Corte Suprema de Justicia. Todos los miembros deberán ser abogados de la República, siendo

Presidente Nato del Tribunal el nombrado por la Corte Suprema de Justicia. Estos miembros desempeñan sus funciones durante un período de tres años y no pueden ser reelegidos.

Requisitos de Ingreso al Servicio

De conformidad con la Ley para ingresar al Servicio Civil y pertenecer a la carrera administrativa se requiere ser salvadoreño, centroamericano de origen o extranjero que reúna los requisitos establecidos por la Constitución Política y Leyes Secundarias; ser mayor de 18 años de edad o haber obtenido título que lo habilite para desempeñar el cargo o empleo; someterse a las pruebas de idoneidad, exámenes o concursos que esta Ley y el Reglamento respectivo establezcan; estar físicamente capacitado para el desempeño del cargo; acreditar buena conducta, especialmente con antecedentes extendidos por las Oficinas donde hubiere trabajado con anterioridad o por los centros educativos si se tratara de aspirantes que no han desempeñado ningún empleo; ser escogido para el cargo o empleo entre los elegibles de una terna propuesta por la Comisión del Servicio Civil, salvo que hubiere razones para objetar la selección; pasar un período de prueba de tres meses, contados a partir de la fecha en que se tomó posesión del cargo o empleo; y llenar los demás requisitos que exigen las leyes especiales.

La selección del personal que ingrese a la Carrera Administrativa se hará por medio de pruebas de idoneidad, a las que se admitirán únicamente los solicitantes que reúnan los

requisitos anteriores, con excepción de los cargos expresamente determinados por la Ley.

Ya que el aspecto en el que más flaquea el servicio es el referente al personal, estimamos necesario hacer énfasis en lo que se refiere al reclutamiento de este personal, - tanto en lo relativo al personal ejecutivo, como al personal -- subalterno.

"Trabajador al servicio del Estado -nos ilustra el Estatuto de los Trabajadores al Servicio de los Poderes de La - Unión- citado por el Profesor Fraga (1) es toda persona que preste a los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial un servicio material, intelectual o de ambos géneros, en virtud del nombramiento o de inclusión en listas de raya."

El concepto transcrito hace una distinción entre los trabajadores al Servicio del Estado; los de base y los de con-- fianza. Sin embargo no es ésta la única clasificación del personal, existen numerosas.

Personal Administrativo de la

Dirección General de Contribuciones Directas

Pero enmarcándonos al objeto de nuestro estudio que es la Administración del Servicio del Impuesto sobre la Renta - podríamos muy bien clasificarlo en personal ejecutivo de "staf" y de "línea" de los cuales los últimos dirigen los programas sustantivos y son directamente responsables del éxito de un progra-

(1) Opus cit. pág. 215.

ma tributario y los primeros que son los que suplen servicios y ayuda a aquellos. No tienen participación directa en los programas aludidos, pero facilitan los resultados exitosos de los mismos, ofreciendo servicios de apoyo, como ocurre con el asesor jurídico, el asesor contable, etc. El personal de línea estaría representado por el Tribunal Administrativo, integrado por el Director, el Sub-Director y el Secretario, que forman el cuerpo colegiado que preside las actividades generales de la Oficina. El personal de staff estaría integrado, como hemos dicho, por los asesores técnicos, como los asesores jurídicos, asesores contables, agrícolas, jefe de personal, etc.

Luego vienen los mandos intermedios que vendrían a ser los Jefes de Sección, cada uno de los cuales tiene a su cargo un grupo de trabajo, con facultades disciplinarias, de decisión en casos corrientes, etc.

Enseguida podemos ubicar un cuerpo de servidores de cierta autoridad técnica, colocados entre los Jefes de Sección y el personal subalterno, que son los Supervisores, bajo cuya responsabilidad se encuentran grupos de trabajo intelectual a quienes guían en el mejor desempeño de sus cargos y les controlan resultados del trabajo.

Y por último vendría el personal subalterno de empleados, mecanógrafas, etc.

No están protegidos por la Ley del Servicio Civil ninguno de los miembros del Tribunal Administrativo, ni los Jefes de Sección, ni los Supervisores, ni los Peritos asesores en

lo contable y en lo agrícola, sin duda por tratarse de cargos - de carácter técnico de mucha confianza y porque la experiencia ha comprobado la conveniencia de que así sea.

Todas las actividades de la Institución a que nos referimos son eminentemente técnicas y por ello, a fin de - no malograr los propósitos que motivaron su establecimiento, todas las personas que integran su personal deben reunir los mismos requisitos para ingresar y para mantenerse dentro del servicio.

Cabe recordar a este objeto lo afirmado por - Georges De Leener, Profesor de la Universidad Libre de Bruselas (1) "La consideración del conocimiento preciso de las exigencias propias de cada función, y de cada empleo, hace resaltar la importancia de la existencia de métodos propios destinados a hacer destacar en los individuos la presencia de cualidades correspondientes". - "Los principios psicotécnicos de la selección profesional comprenden por una parte, la determinación precisa de - las aptitudes requeridas para el ejercicio de un empleo. Por otra parte, la fijación de "tests" apropiados a la medida de estas - diversas aptitudes en los individuos examinados. La aplicación de estos tests puede llevar unido el empleo de aparatos de medida muy diferentes según las circunstancias de las diversas clases de trabajo."

(1) DE LEENER, GEORGES - Tratado de Organización de Empresas
Traducción del francés por Francisco Hortelano Hernández - Editorial AGUILAR - 1961 -
pág. 206.

Adiestramiento del Personal

Esto es en cuenta el reclutamiento de empleados. Sin embargo, antes de ese reclutamiento podría, en aras de una selección más provechosa, hacerse una selección previa de elementos con disponibilidades intelectuales y habilidades técnicas adecuadas, para someterlos a un adiestramiento previo a su escogencia, como una especie de pre-candidatura para optar o participar en los concursos, tests y selecciones psicotécnicas previas al nombramiento como empleado.

Por otra parte, y para las personas que ya estén en el servicio y que por cualquier causa adolecen de deficiencias técnicas o científicas, patrocinar cursos de adiestramiento dentro de la Oficina, en otras Oficinas y aún en el extranjero-- a fin de aprovechar las experiencias que ya poseen e incrementar los conocimientos en aquellas zonas débiles que lo requieran.

Sobre esto último sabemos que se ha hecho bastante, pero quedan muchas zonas todavía deficientes.

A este respecto y nuestra Madre Nutricia, el Alma Mater, ha ofrecido una valiosa colaboración, que por otra parte ya fue aceptada, relativa a la dación de cursos de adiestramiento que indudablemente redundaría en un positivo beneficio en la administración de una justicia tributaria más acorde con los postulados modernos de intervención fiscal.

S a l a r i o s

Cada vez las exigencias técnicas de la Institución son mayores, en la medida en que son mayores asimismo los requerimientos del medio en el cual le corresponde desenvolver su actividad. Con el implantamiento de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, en donde hemos visto, se han introducido varias innovaciones que hacen necesarios nuevos conocimientos, nuevas técnicas, nuevas experiencias, se ha visto precisada aquella dependencia a efectuar con mayor cuidado la selección de sus colaboradores. Esto se ha visto claramente en el hecho de que en este tiempo, no sólo el Director General es académico graduado en una profesión universitaria liberal (Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales), sino que otro miembro del Tribunal, e incluso el Jefe y algunos colaboradores de la Sección Jurídica, el Jefe del Departamento de Catastro, que es Ingeniero y algunos empleados que son graduados en Contaduría, Agronomía, etc. Consecuencia natural de ello es que la prestación de los servicios de parte de este personal tiene que ser más eficiente.

Sin embargo, las remuneraciones o contraprestaciones por esos servicios, no han experimentado la mejoría que lógica y justicieramente corresponde, ya que la escala de salarios se ha mantenido estática desde hace un buen número de años.

A este respecto es oportuno hacer constar que no es raro el caso de que el Gerente de una empresa particular devengue un salario mensual de \$3.000.00 a \$5.000.00 mientras que

el titular de aquella institución, con mucho mayor responsabilidades y mayor esfuerzo devenga solamente \$1.700.00 mensuales. Y así sucesivamente, vemos que mientras un Abogado y Notario, como el Jefe de la Sección Jurídica, devenga un sueldo de \$850.00 mensuales, otro en su ejercicio profesional libre devenga varias veces esa cantidad.

En los Estados Unidos de Norte América, según lo refieren los señores Dimock (1), el Gobierno Federal ha desarrollado un plan para sus empleados cuya base y condiciones es el sistema de nombramientos para empleos condicionales que comprenden derechos y obligaciones relativas a las promociones, transferencias, reempleos y otras cuestiones parecidas. Después de aprobar el examen de admisión y de obtener su nombramiento, el empleado debe hacer tres años de servicio condicional para poder gozar de plenos derechos de carrera, esto tiene por fin desanimar a aquellos que no quieren hacer una ocupación duradera del servicio civil. Se cree que gracias a este sistema el gobierno está en condiciones de establecer carreras ininterrumpidas.

El salario se determina tomando en cuenta los deberes y responsabilidades y por épocas se conceden aumentos de sueldo además de aquellos que se otorgan por servicios distinguidos.

Nuestro país bien pudiera adoptar un sistema parecido.

(1) MARSHALL EDWARD DIMOCK y GLADYS OGDEN DIMOCK -Administración Pública- Primera Edición en español -Agustín Bracena -Tipográfica Editorial Hispano Americana - México -1967 pág.41

E s c a l a f ó n

Posiblemente una de las formas efectivas de organizar justamente una política salarial para los servidores de las oficinas a que nos hemos venido refiriendo, sería el establecimiento de un escalafón mediante el cual se clasificarían a todos los empleados según su jerarquía, su antigüedad, sus méritos, etc. de tal suerte que cada sueldo consultaría las circunstancias personales de cada situación, para asignar la remuneración correlativa. Por supuesto que no únicamente el sueldo constituye el incentivo a la buena prestación de los servicios. La definición de atribuciones, la asignación de responsabilidades y la identificación tienen por efecto el que ningún empleado o funcionario o sus prestaciones de trabajo estén expuestos a confundirse con los otros empleados o funcionarios. Como nos dice Georges De Leener, Profesor de la Universidad Libre de Bruselas: "No se hará a ninguno de ellos responsable de las faltas que no haya cometido. Será apreciado por su propio valor..." La organización tiende a la consagración de esta máxima de Napoleón: "Los hombres son como las cifras: no adquieren valor más que por su posición. "Da una plaza para cada uno y pone a cada uno en el puesto que le corresponde. Realiza una verdadera valoración humana contribuyendo a destacar los mejores de entre la masa!" "El reconocimiento de los valores individuales y la sanción de los méritos personales tienen un alcance moral considerable. Hacen de la organización en donde se realizan un factor de progreso -

social. Esta produce la satisfacción de todos, procurando a cada uno la función que justifica sus cualidades personales. Evita que los hombres se obscurezcan por su empleo en puestos inferiores a aquellos que sus méritos les permitirían ocupar. Bajo su imperio, los hombres tienen la conciencia de ser empleados - de acuerdo con su valor y de producir, además, el máximo de utilidad. (1)

(1) De Leener, Georges -Opus cit. pág. 546

C A P I T U L O V I I

C O N C L U S I O N E S

Mejoras en el servicio actual

Cumplimiento de los postulados administrativos

Atención de las autoridades superiores

Selección de personal

De lo expuesto en los capítulos anteriores se desprende con claridad la ingente tarea que implica la Administración del Impuesto sobre la Renta, pues además de tener requerimientos jurídicos, los tiene políticos, económicos, sociales, financieros, administrativos, etc. Es decir, se trata de un complejo de circunstancias que deben concurrir hacia el fin común de la tributación. Y esta universalidad teleológica es lo que constituye la política fiscal, de metas, de fines, de realización de planes.

Hemos visto que através de la historia de nuestra institución tributaria se han venido introduciendo mejoras cada vez más importantes y funcionales encaminadas a superar el sistema, tomando en cuenta los conocimientos científicos y técnicos que ofrece la investigación fiscal y la técnica financiera y que ello ha permitido que nuestro país encuentre regidas sus finanzas, por lo menos en materia de Impuesto sobre la Renta, por sistemas impositivos acordes, en muchos aspectos, con los avances conquistados por aquellas ciencias y aquellas técnicas.

El órgano administrativo encargado de prestar el servicio que nos ha ocupado, llena en gran parte los postulados que la doctrina ha consagrado para una eficiente administración. Hay especialización en la recepción de las declaraciones y en la emisión de los mandamientos de ingreso; hay especialización asimismo en la fiscalización de las declaraciones, en la valuación, en la investigación pericial de la renta, y en el pronunciamiento de resoluciones que tasan los impuestos y sus accesorios; también la hay en las funciones de apoyo como son las de información, ar

chivo, correspondencia, etc, etc. Se cumple el requisito de la coordinación, al laborar armónicamente los departamentos encargados de las distintas fases que concurren en el proceso como son las delegaciones, la Sección Pericial, la de Información, la que provee las resoluciones, etc. Se cumple asimismo el postulado de la política tributaria que fija la unidad primaria que es el Ministerio del Ramo. La unidad secundaria obedece aquella política y amolda su hacer administrativo al cumplimiento de las metas señaladas por la unidad superior; existen métodos apropiados para lograr los propósitos indicados en la política tributaria, los cuales están siendo constantemente supervisados para que rindan los frutos perseguidos y, finalmente, la administración se desenvuelve en un medio dinámico, porque en oportunidades se imparten cursos de adiestramiento que flexibilizan los conocimientos técnicos de los elementos humanos y la marcha general del organismo se orienta por las tendencias políticas impresas, como hemos visto, por la unidad primaria.

Se cumplen asimismo los requisitos de la Planificación anual de trabajo, se toman decisiones en la adopción de los diferentes métodos, etc.

Sin embargo, la institución encargada de la prestación del servicio, no ha tenido o no ha disfrutado de la atención que por su importancia merece, pues son impresionantes sus diferencias, gracias a la escasez de los elementos materiales necesarios al cumplimiento de sus atribuciones.

Es indudable que para llevar a feliz término cualquier programa es indispensable contar, en primer lugar, con el

elemento humano bajo cuya responsabilidad va a correr la ejecución de tal programa. Cualquiera que sea la política diseñada, cualquiera que sean los propósitos u objetivos que se hayan fijado como meta para arribar a determinados fines de progreso o superación, es preciso echar mano del factor humano cuyas habilidades, cuyos conocimientos, cuyas aptitudes van a ser posible alcanzar aquellas metas pre fijadas.

Por eso queremos hacer énfasis en nuestras conclusiones acerca de que para llevar adelante las políticas fijadas, como hemos dicho, por la unidad primaria, en el proceso tributario salvadoreño, especialmente en el sector que cubre el impuesto que nos ocupa, además de planear una administración eficiente y técnicamente organizada, ésta debe disponer de un personal adecuado para hacer realidad los propósitos que se persiguen.

El organismo público encargado de la administración del servicio cuenta con un personal aparentemente numeroso distribuido entre los diferentes departamentos, con atribuciones específicas en cada uno de ellos; sin embargo, como ocurre con cualquier otro de la administración pública, no produce el rendimiento que debiera, y ello, como es natural, genera un embotellamiento que entorpece en general a todo el sistema. Por eso creemos que el primer paso a dar en una reorganización administrativa de aquella institución, debe iniciarse preferencialmente, con una selección estricta y adecuada del elemento humano, prescindiendo de todo otro elemento de juicio discriminatorio que no sea la capacidad, la honestidad y la laboriosidad, pues si se continúa con el sistema de reclutamiento tradicional a base de -

recomendaciones, y no se sustituye por otro que tenga por fundamento el resultado de la competencia, de la oposición, la administración continuará dando tumbos y el rendimiento tributario - ofrecerá siempre resultados pobres.

En ocasión de intercambiar impresiones con expertos extranjeros en administración, se comentaba precisamente acerca de la importancia que el elemento humano tiene para la realización de los objetivos programados en una política fiscal de aliento democrático, y se concluyó que la administración tributaria de latinoamérica ganaría grandemente, el día que las influencias políticas y de parentesco desistieran de interferir en la selección del personal técnico y de ciertas fases de la operación; pero -se decía- a fin de obtener esos resultados es imprescindible comenzar por educar en este sentido a los jefes de la política y demás esferas influyentes en la vida administrativa.

CAPITULO VIII

RECOMENDACIONES

Un Organismo competente

Propaganda

Control de declaraciones atrasadas o lo
calización de contribuyentes potenciales

Información cruzada

Catastro

Planificación

Lo contencioso administrativo
en el Impuesto sobre la Renta

Y arribamos finalmente a la parte última de nuestro trabajo, consistente en las recomendaciones que se nos ocurren al propósito de realizar aquellas metas que esbozamos en la parte introductiva del mismo; es decir, la búsqueda de los medios más idóneos para lograr que todas las personas que de conformidad con su realidad económica se encuentran ubicadas dentro de la hipótesis prevista por la ley para tenerse como sujetos de la tributación de que hemos tratado, paguen la cuota justa que de conformidad con esa realidad económica y las prescripciones legales pertinentes, les corresponden. De lograrse este propósito sería quizá hasta innecesaria la dación de nuevas leyes tributarias y el incremento de las tasas impositivas contenidas en las leyes ya existentes, pues si de cien contribuyentes, sólo cincuenta pagan su impuesto, es lógico y dable concluir que el rendimiento impositivo, en un cálculo simplista, se duplicará cuando los cien paguen lo que les corresponde.

Un organismo competente

Ya vimos que el órgano administrativo bajo cuya responsabilidad corre la dirección del servicio, cuenta, además de su organización técnica, con una política que ha sido definida por los órganos superiores en grado administrativo, con una ley que no esté precisamente entre las últimas que en el mundo rigen este servicio y con un personal aparentemente numeroso y adiestrado para operar el sistema; sin embargo, y a juzgar por los incrementos de declarantes en los últimos cinco años (de -

1964 a 1968), de los cuales en el primero fueron presentadas -- 29.590 declaraciones y en el último 40.106, habiendo unas 10.516 declaraciones de diferencia, con un promedio aritmético de unas 2.103 declaraciones más, por año; para una población alrededor de tres millones y medio de habitantes, el incremento parece ser escaso. La renta bruta nacional aumentó desde ₡1.860.179.964.54 en 1964, hasta ₡2.427.933.671.05 en 1968; con una diferencia de ₡ 567.753.706.51, con un promedio aritmético de alrededor de - unos ₡ 113.550.741.30 por año. Mientras que en los mismos años las tasaciones de oficio produjeron, en el primero ₡8.158.528.88 y en el último ₡ 7.484.195.13, que acusan una baja de alguna consideración.

Se ve claramente de los resultados anteriores que, mientras por una parte se ha incrementado la persecución - de nuevos declarantes, se ha disimulado la fiscalización de oficio de los declarantes calificados.

P r o p a g a n d a

Como se ha arribado el incremento del número de - declarantes en los últimos cinco períodos impositivos normales, ha sido tarea realizada a través de reformas administrativas en el lapso y en parte a la conciencia cívica que esporádicamente se ha venido estimulando por medio de la propaganda de excita--ción al cumplimiento de la obligación de declarar en tiempo oportuno. Ello no obstante, estimamos que al mismo tiempo que man--tener esa propaganda con carácter permanente, es necesario tam--

bién hacer énfasis en los procedimientos de control de las declaraciones atrasadas al mismo tiempo que intensificar la persecución de los contribuyentes que no han cumplido con su obligación de declarar.

Control de declaraciones atrasadas
localización de ³nuevos contribuyentes.

El Programa de Control de Declaraciones Atrasadas, cuyo objetivo es la identificación, localización y obtención de las declaraciones de los contribuyentes que no han cumplido con los requisitos estipulados para su presentación y fomentar el más alto grado de cumplimiento voluntario de los requisitos legales para presentarlas, tal como fue diseñado hace algún tiempo por el Ministerio del ramo, constituye uno de los aportes más valiosos en la prosecución del programa de incrementar el número de declarantes calificados.

Los informadores destacados por la Dirección General de Contribuciones Directas en los Registros de la Propiedad diseminados en las distintas zonas de la República; los datos suministrados por los peritos que salen al campo a practicar inspecciones para valuar propiedades; la estadística de los diversos servicios públicos; los informes dados por las aduanas, etc. son elementos importantes que proveen datos interesantes para la investigación de los personas que puedan o estén en capacidad económica de contribuir mediante el impuesto a los gastos del Estado, y consecuentemente, a ser tenidos como contribuyen-

tes. Toda esta información trasladada al personal encargado de la operación de este programa serviría de mucho para detectar a los contribuyentes potenciales que agazapados están evadiendo el cumplimiento de su obligación.

La información debiera almacenarse en sistemas - electrónicos (del tipo I.B.M. o cualquiera otros) a fin de estar en condiciones de disponer de ella en un momento dado, sin ninguna dilación y con la mayor precisión. Existen los llamados - "packets" consistentes en discos especiales con capacidad para unos siete millones de datos susceptibles de ser actualizados - periódicamente, con lo cual se tendrían al momento deseado todos los informes relativos a cualquier persona contribuyente potencial.

Información cruzada

Factor importante asimismo en la determinación de contribuyentes potenciales está constituido por la llamada información cruzada, que consiste en tomar de las declaraciones - de dos contribuyentes aquellos datos referentes a operaciones - que mutuamente han celebrado sobre un objeto dado. Así, por - ejemplo, X manifiesta en su declaración que hizo un préstamo a Y, pero no le ha cancelado los intereses respectivos. Al anali- zar la declaración de Y, se descubre que éste no alude a esos - intereses, no se los deduce; entonces la declaración de X está correcta en este punto. Otro caso: X omite en la declaración de un ejercicio determinado, el valor de los alquileres de una

casa de habitación de su propiedad, argumentando que esa omisión obedece a que aquella propiedad la vendió a Y. La propiedad tiene un valor mayor de veinticinco mil colones. Y, aún no calificada, no declara, no obstante que dentro del ejercicio devino en propietario de aquella fuente productora de ingresos computables. Es un contribuyente potencial que no ha cumplido con su obligación de declarar. Por eso se estima procedente dar importancia a este sistema de investigación de nuevos contribuyentes.

C a t a s t r o

Aspecto que debe atenderse por tratarse de uno de los factores más esenciales en el descubrimiento de nuevos contribuyentes, entre otras cosas, es el concerniente al levantamiento del catastro. Es casi imposible lograr un inventario completo y exacto de la propiedad sin mapas de catastro. Estos se utilizan para localizar, registrar y valorar la propiedad y además para encontrar inmuebles que pertenecen a personas que, teniendo suficiente capacidad contributiva, eluden el control administrativo y evaden el pago del impuesto.

Se deben, pues, realizar todos los esfuerzos posibles para lograr a la mayor brevedad el levantamiento del catastro. Ello significa un incremento masivo de nuevos contribuyentes.

Planificación

Ya se reconoció en la Conferencia sobre política Fiscal celebrada en Santiago, Chile, en Diciembre de 1962, y a la que ya nos hemos referido en otra ocasión, que una administración eficiente de los impuestos a la renta y sobre los bienes raíces exige también la adopción de procedimientos adecuados para la valuación de bienes de capital en su valor aproximado de mercado y que en las condiciones actualmente imperantes en América Latina esto requiere un gran fortalecimiento de la capacidad técnica y administrativa de las oficinas responsables.

En el mes de Mayo recién pasado se llevó a cabo en la ciudad de México la III Asamblea del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) a la que concurrieron cien delegados de todos los países americanos y un grupo de observadores europeos y en la que se trataron los temas relativos a la planificación en la administración tributaria, planificación del presupuesto de la administración tributaria; coordinación de la planificación de la política fiscal y de la administración tributaria, y, finalmente, planificación de la fiscalización y planificación operativa. En este importante evento internacional se subrayó la importancia de la planificación en materia de administración tributaria y se hizo mención de cuatro directrices cuya finalidad es la de lograr la mayor eficiencia: éstas son: a) Los aspectos psicológicos que hagan sentir al contribuyente que en ninguna forma podrá evadir el cumplimiento de

sus obligaciones fiscales, porque el Estado posee una referen--
cia casi total respecto a la conducta de aquellos, y que es im-
placable con las falsas declaraciones y las demoras de los pagos;
b) Obtener el mayor rendimiento de los recursos humanos y mate--
riales que se posean en la administración tributaria; c) Dotar de
mayores recursos, financieros y técnicos, a los administradores
de impuestos para proporcionar un servicio más efectivo; y d) -
Crear una legislación sustantiva, pues la que está en vigor permi
mite la evasión en el pago del impuesto e incluso la facilita.

En esta ocasión, el Dr. Raúl E. Cuello, Presiden-
te de aquella institución, al dirigirse a los asistentes expre-
só, entre otras cosas "...Debemos pensar que en la sociedad mo-
derna existe una interrelación íntima entre el ingreso del indi-
viduo y la participación que le corresponde al total de la so-
ciedad. Esa es la labor de ustedes: manejar cada vez con más -
eficacia esa participación que le corresponde a la sociedad en
el ingreso del individuo, para poder distribuirla equitativamente
entre todos, y manejar de este modo la redistribución del in-
greso, tan necesaria en nuestros países en proceso de desarro-
llo." "Solamente haciendo que el que tiene más contribuya con
una mayor cantidad -dijo- para que ésta se redistribuya por el
Estado a través de servicios y ayudas a las grandes masas de la
población, que son las de menores ingresos, podremos establecer
una justicia social dentro de nuestros países. El país en desa-
rrollo tiene características propias. Tiene regiones en donde
vive todavía con sistemas feudales. Tiene otras en donde los -
métodos son los más avanzados posible. Necesitamos que estos -

dos extremos se junten. Pero necesitamos hacerlo de tal manera que la sociedad acepte el hecho." (1)

Todas las modificaciones que pretenden hacerse a nuestro sistema administrativo tributario, debe, pues orientarse por estos postulados, a fin de satisfacer la política de lograr la nivelación más o menos equilibrada de los extremos económicos que actualmente diferencian los distintos sectores de la población. Y esta nivelación no es posible sin la intervención del Ente soberano.

En cuanto al nombre del organismo encargado de la administración del servicio, que actualmente lleva el de DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, sin ningún temor a incurrir en error, bien podría ser substituído por el de ADMINISTRACION NACIONAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS DIRECTOS, que estimamos que es más acorde con la realidad técnica.

Lo contencioso administrativo
en el Impuesto sobre la Renta

Sería oportuno, a nuestro juicio, incorporar al sistema de los recursos administrativos a que ya hemos aludido en capítulo anterior, el procedimiento contencioso administrativo, modalidad del sistema defensivo del ciudadano frente a la Administración que posiblemente vendría a complementar y perfeccionar la administración de justicia tributaria, en la rama de que nos ocupamos.

(1) Revista de Comercio Exterior - Banco Nacional de Comercio Exterior, S.A. - Junio 1969 - México - pág. 434.

El recurso contencioso administrativo procedería en aquellos casos en que la Administración, actuando como Poder Público, lesionara un derecho particular o lesionara en general el principio de legalidad, que es aquel que reconoce que la Administración debe regular su actuación de acuerdo a las prescripciones legales vigentes, lo que confiere al ciudadano la facultad o derecho subjetivo de reclamar de aquella su apego a aquel postulado en su hacer consuetudinario. Es este un recurso que emana como una consecuencia necesaria del Estado de Derecho, del sometimiento del poder público al orden jurídico establecido.

"El recurso contencioso objetivo (que define el derecho objetivo frente a la Administración) ha sido plenamente aceptado en Francia - nos informa el Prof. García Oviedo - por virtud de la jurisprudencia del Consejo de Estado a quien se debe la introducción en aquel país del llamado recurso por abuso del poder (excés de pouvoir). En un principio se aceptó el recurso para corregir los vicios de forma o de competencia que se cometieran en los referidos actos. Posteriormente se extendió a los casos en que se perpetrara la violación de una ley en cuanto a su fondo, y por la peregrina teoría de la desviación de poder - - - (détournement de pouvoir) quedó admitido el recurso que se interpone contra un acto administrativo que con respeto aparente de la ley, tuerce su verdadero sentido." (1)

A decir del autor PEDRO GUILLERMO ALTAMIRA: "Contencioso, viene del latín "contendere", formado por dos voces: "cum", con, y "tendere", luchar, resistir, lidiar, disputar, --

(1) GARCIA OVIEDO, C. ALBS - Opus cit. pág. 277

cuestionar o argüir; contrario. Parte contraria en el pleito o querrela. Es la reclamación que se interpone una vez agotada la vía gubernativa, contra una resolución dictada por la administración pública en el ejercicio de su facultad reglada y en la cual se vulnera un decreto de carácter administrativo establecido con antelación a favor del reglamento (sic) por una ley, un reglamento u otro precepto o decisión de análoga naturaleza."(1)

Podría redargüirse en contra de lo expuesto que - ya la administración de justicia tributaria, en materia de Renta, cuenta con todos los trámites y normas necesarios para garantizar los derechos subjetivos del contribuyente, y el derecho objetivo general de garantía al principio de legalidad, puesto que además de los recursos ordinarios de Rectificación y de Apelación, existe el recurso político de Amparo Constitucional que en conjunto cubren las esferas jerárquicas que concurren a que se imparta una justicia completa. Sin embargo, hemos de reconocer que en esta materia todavía andamos a nivel del siglo pasado en el cual no se reconocía al particular el derecho de llevar ante los tribunales a las autoridades administrativas por aquellas resoluciones que no consultaban los marcos legales y no se reconocía ningún medio para ello, más que la vía graciosa y el recurso jerárquico.

Nosotros contamos con éstos últimos: la vía graciosa, a través del llamado recurso de Rectificación, que consiste en la reclamación que el contribuyente formula ante la misma Dirección General de Contribuciones Directas que dictó la resolución tasando cuotas complementarias u originales de impuesto

(1) ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO -Principios de lo contencioso Administrativo-Bibliografía Omeba- Buenos Aires Argentina-1962-págs. 36.

a fin de que aquella Oficina deje sin efecto o enmienda aquel pronunciamiento; y el recurso jerárquico, a través del recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, que es una autoridad superior con competencia para anular o reformar las resoluciones de Contribuciones Directas en materia de Renta y Vialidad.

En vista de que estos recursos no ofrecen una garantía absoluta de imparcialidad, las legislaciones modernas han aceptado ya la conveniencia de instaurar el recurso contencioso administrativo, que para el Prof. Varas Contreras, no es más que "aquella parte del derecho administrativo que tiene por objeto la organización y la determinación de sus procedimientos. Al lado de un derecho determinador que señala sus reglas y sus formas, existe el derecho sancionador, que asegura su rigurosa observancia." (1)

Y siendo el contencioso administrativo, un recurso especial, indudablemente tiene que ser ventilado por un tribunal también especial, hecho éste reconocido ya por la doctrina internacional, como una garantía de imparcialidad en la dilucidación de estos problemas.

A este respecto, tratadistas salvadoreños sostienen que la seguridad, la certeza jurídica, son necesarias en un Estado, para que exista la tranquilidad pública. Se deduce de lo expuesto que es indispensable instituir en nuestro país un medio de control de la administración que a la vez que garantice en forma amplia los derechos de los administrados, cree la cer-

(1) VARAS CONTRERAS, GUILLERMO - Derecho Administrativo- 2ª Edición-Editorial Nascimento-Santiago Chile - 1948 - p. 36 - 415

teza jurídica del caso concreto. Consideramos que tal medio de control es el juicio contencioso administrativo, en el que los actos de la Administración que violan los derechos o intereses de los particulares son examinados por el Tribunal de lo contencioso administrativo en forma amplia, y anulados, revocados o reformados, cuando por cualquier causa -mala apreciación de la prueba, aplicación indebida de la ley, errónea interpretación de la misma, etc. etc.- se violan los derechos o intereses garantizados por las leyes. Por otra parte, las sentencias dictadas en los juicios contenciosos administrativos, pasan en autoridad de cosa juzgada, establecen la verdad legal para el caso concreto y por consiguiente, en el asunto se crea la certeza jurídica.

Como consecuencia de lo último, las sentencias dictadas en los juicios contenciosos administrativos en que se han observado los trámites legales, no admitirían amparo constitucional, pues estarían protegidos por el principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa y de que se prohíbe abrir juicios fenecidos.

De esta manera, -concluyen estos tratadistas- el juicio contencioso administrativo a la vez que protegía en forma amplia los derechos de los administrados, permitiría reducir los casos de amparo en materia administrativa, el cual quedaría para los asuntos que no llegaran a ser discutidos en el referido juicio contencioso.

Tal juicio tiene base constitucional. En efecto, el Art. 47, numeral 13) de la Constitución Política establece - que corresponde a la Asamblea Legislativa erigir jurisdicciones

y establecer cargos, a propuesta de la Corte Suprema de Justicia, para que los funcionarios respectivos, conozcan en toda clase de causas criminales, civiles, mercantiles, o laborales; y a propuesta del Poder Ejecutivo, para que conozcan en toda clase de asuntos contencioso-administrativos.

"Que se crea, para conocer de los juicios contencioso administrativos, una esfera especial de competencia, independiente del Poder Ejecutivo y del Poder Judicial, que sería como un cuarto poder, el Judicial Administrativo, sostiene el Dr. Oscar Gómez Campos, en su tesis doctoral. El Tribunal dicho -concluye- deberá denominarse TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. "(1) Idea con la cual estamos de acuerdo.

Y como operaría este sistema? Sencillamente que, sin perjuicio de la presencia de los recursos actuales (Rectificación y Apelación), el contribuyente agraviado que no hubiera visto satisfecha su reclamación ante los Tribunales inferiores (Dirección General de Contribuciones Directas y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad) tendría la oportunidad todavía de discutir sus asuntos ante un tribunal superior que dilucidaría en última instancia la controversia planteada.

Los intereses económicos que se discuten en diligencias de esta naturaleza, son corrientemente de gran consideración, pues el rechazo de gastos, la comprobación de ingresos no declarados, etc. significan en muchos casos, ingentes cantidades de dinero que el contribuyente tiene que pagar en con-

(1) GOMEZ CAMPOS, OSCAR - El Control Jurisdiccional de la Administración Pública - Tesis Doctoral-1961-pág.150

cepto de impuesto original o complementario, juntamente con sus accesorios (multas, recargos e intereses) y en gran número de casos los agraviados no quedan conformes ni aún con la resolución proveída en el recurso de Amparo Constitucional, especialmente cuando se comprueba en la secuela de este último juicio que no hubo violación a ninguna garantía individual. En estos casos, si el contribuyente, en vez de arriesgarse en un recurso de amparo dudoso, en donde sólo va a discutirse la garantía individual que considera irrespetada, enfila su acción hacia un tribunal -- contencioso administrativo, en donde se va a ventilar precisamente la materia administrativa a que se refiere el derecho que pretende ejercer, tanto él como el mismo Fisco, saldrían gananciosos, al no distraer su atención y estudio en una discusión de tipo político, para enfocarla en una de naturaleza jurídico-administrativa.

B I B L I O G R A F I A

- 1 - PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION PUBLICA
José Galván Escobedo -México-
- 2-- TRATADO DE ORGANIZACION DE EMPRESAS
Georges de Leener -Bruselas-Bélgica
- 3 - DERECHO ADMINISTRATIVO
Guillermo Varas Contreras -Chile
- 4 - DERECHO ADMINISTRATIVO
Gabino Fraga - México-
- 5 - DERECHO ADMINISTRATIVO
Carlos García Oviedo - España
- 6 - PRINCIPIOS DE HACIENDA PUBLICA
Luigi Einaudi - Italia.
- 7 - DOCUMENTOS Y ACTAS DE LA PRIMERA ASAMBLEA GENERAL DEL
CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS
1967 - Panamá
- 8-- MANUAL DE OPERACIONES PARA EL TRAMITE DE DECLARACIONES
DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y DE VIALIDAD
Departamento de Estudios Administra-
tivos -Ministerio de Hacienda-El Salv.
- 9 - MANUAL DE PROCEDIMIENTOS PARA EL CONTROL DE DECLARACIONES
ATRASADAS - Dirección General de Contribuciones
Directas - El Salvador.
- 10- REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA
Problemas de Administración de Impues-
tos -Programa Conjunto de Tributación
OEA - BID.
- 11- EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO Y DESARROLLO ECONOMICO DE EL -
SALVADOR - Vicente Amado Gavidia H. -El Salvador-
- 12- LEY ORGANICA DE PRESUPUESTOS
- 13- LEY DE TESORERIA
- 14- PRESUPUESTO POR PROGRAMAS -Ejercicio Fiscal 1969-
- 15- MEMORIA DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS
Año 1968.
- 16- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR SEGUN DOCUMENTOS
OFICIALES - Dr. Bolormino Suárez - El Salvador.
- 17- LA IMPOSICION FISCAL EN LOS PAISES EN DESARROLLO
Bird y Olden - E.E. U.U.
- 18- POLITICA FISCAL PARA EL DESARROLLO ECONOMICO DE AMERICA -
LATINA -Programa Conjunto de Tributación- OEA-BID.

- 19 - PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION
Wilberto Jiménez Castro -Costa Rica.
- 20 - ADMINISTRACION PUBLICA -
Marshall E. y Gladys O. Dimock E.E.U.U.
- 21 - DERECHO PROCESAL CIVIL
Adolfo Schönke - Alemania -
- 22 - COMPENDIO DE LA TEORIA GENERAL DEL ESTADO
Jorge Jellíneck - Alemania -
- 23 - MANUAL DE DERECHO PENAL
J. Raimundo del Río - Chile -
- 24 - EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATE
RIA FISCAL
Margarita Lomelo Cerezo - México -
- 25 - NUEVA ENCICLOPEDIA JURIDICA
- 26 - NOTAS ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Alfonso Moisés Beatriz - El Salvador-
- 27 - EL JUICIO EJECUTIVO EN LA LEGISLACION SALVADOREÑA
Humberto Tomasino - El Salvador-
- 28 - LEY DEL SERVICIO CIVIL
- 29 - PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION
George R. Terry Ph. D. E.E. U.U.
- 30 - PRINCIPIOS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
Pedro Guillermo Altamira - Argentina
- 31 - TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO
Günter Schmolders - Alemania-
- 32 - EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA
Dr. Oscar Gómez Campos - El Salvador-
-
-
-