

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS 2011
PLAN DE ESTUDIO 1993**



**“EL RECURSO DE APELACION COMO MEDIO DE IMPUGNACION DE
LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA DIRECCION GENERAL DE
IMPUESTOS INTERNOS, EN EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN:

**JULIO ERNESTO BARAHONA BOJORGE,
FATIMA NATHALIE HENRIQUEZ ALAS,
GERMAN IVAN MARTINEZ GRANDE.**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2011

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO

RECTOR

MAESTRA ANA MARIA GLOVER DE ALVARADO

VICERRECTOR ACADÉMICO

DRA. ANA LETICIA DE AMAYA

SECRETARIO GENERAL

LIC. NELSON BONERGES LOPEZ CARRILLO

FISCAL GENERAL INTERINO

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO

DECANO

DOCTOR DONALDO SOSA PREZA

VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES

SECRETARIO

DOCTORA EVELYN FARFAN MATA

DIRECTOR ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

A Dios todopoderoso, a su hijo Jesús y al Espíritu Santo, por llenarme de sabiduría e inteligencia, para hacer las cosas bien, y me ha guiado a lo largo de este camino, me ha dado fuerzas para seguir cuando ya no las tengo y me ayudo a elegir a las personas correctas para desarrollar este trabajo de investigación y poder celebrar este triunfo junto a ellos.

A mis padres Julio Barahona y Erika de Barahona y mi hermana Erika, por su apoyo incondicional a lo largo de mi carrera, por nunca abandonarme, por sostenerme y darme ánimos y fuerzas para poder seguir en el desarrollo de mis estudios, por comprenderme en aquellos momentos en los cuales no andaba de muy buenos ánimos, por levantarme temprano para asistir a clases y ayudarme en todo lo que ellos pudieran.

A mis padrinos Elmer Aristarco Chavarría y Ana Patricia de Chavarría, por fomentarme el deseo de elegir esta carrera y orientarme en cada paso de ella, para un futuro ser un buen abogado, guiado por la rectitud y la justicia.

A mis amigos, Andrea, Sharon, Gabriela, Eduardo, Rodrigo, Lizeth, Roxana, que han estado conmigo desde el primer día de clases, apoyándonos en todo momento, en cada tarea y en cada parcial y en especial por haber formado un lazo más fuerte que el simple compañerismos y tener una verdadera amistad.

A mi asesor de Tesis Lic. Samuel Merino, por brindarnos su tiempo y dedicación en cada parte de este trabajo de investigación, por brindarnos a cada uno de nosotros su orientación y transmitirnos sus conocimientos acerca de este tema.

A mis compañeros de tesis, Fátima y Germán, por todo su esfuerzo y dedicación a este trabajo, por poner todo su empeño por que todo nos salga bien y mas que su compañerismo la amistad de cada uno de ellos.

A todos Muchas Gracias...

Julio Ernesto Barahona Bojorge

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios, por ser el motor de vida, el que me dio la fuerza para superar las adversidades, por todo el amor con el que me rodea y por hacerme realidad este sueño.

A mis padres, Ana Isabel Alas de Henríquez y José Arístides Henríquez, a quienes quiero profundamente, quienes siempre me han dado su apoyo incondicional y a quienes debo este triunfo profesional, éste trabajo es solo una pequeña muestra de lo mucho que les agradezco por la educación que me han brindado, por todo su trabajo y dedicación para darme una formación académica y sobre todo humanista y espiritual. De ellos es este triunfo y para ellos es todo mi agradecimiento.

Para mis hermanos, Christian y Diego, para que también continúen superándose, esperando aprendan algo de él, que les sirva como ejemplo para seguir adelante con sus proyectos de vida. Aprovecho para decirles que cuando de verdad quieren algo, luchan por ello; que cuando las cosas son difíciles se disfrutan mucho más, y que sepan que a nuestros padres no les podemos regalar algo mejor que ver a un hijo feliz, por sus triunfos y logros.

A toda mi familia, en especial a mis tíos Carlos, Paty, Tere y Vero por todo su apoyo.

A todos mis amigos, amigas y todas aquellas personas que han sido importantes para mí durante todo este tiempo. A todos mis maestros que aportaron a mi formación. Para quienes me enseñaron más que el saber científico, a quienes me enseñaron a ser lo que no se aprende en salón de clase.

A mis amigos y compañeros de tesis a Julio Ernesto Barahona, gracias por todo el apoyo, paciencia, empeño y a Germán Iván Martínez, junto a quienes trabajamos para la culminación del trabajo y a nuestro director de tesis, Licenciado Samuel Merino González por su confianza y apoyo en nuestra investigación.

A todos y todas...

Muchas gracias.

Fátima Nathalie Henríquez Alas

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar debo agradecer a mi Dios todo poderoso, a mi señor Jesucristo, y a su Santo Espíritu, ya que sin él soy nada, le doy gracias por regalarme la salvación y vida eterna, por ser la esperanza, fortaleza y la guía en todo lo largo de toda mi vida y sin duda de toda la carrera que gracias a él he terminado.

A mi padre, Bernardo Martínez, que desde el inicio apoyó mi deseo de estudiar derecho y siempre estuvo ahí, en los momentos difíciles no solo de mi carera si no de la vida, gracias padre por desvelarte conmigo y aunque pensaste que no me ayudabas a hacer los trabajos, solo saber que estabas ahí conmigo era más que suficiente, gracias por despertarme en las mañanas, en los primeros ciclos de la carrera, gracias por darme ese cafecito a las dos de la madrugada y preguntar si me faltaba mucho....sin Dios y sin ti no hubiera podido terminar, te agradezco tanto, gracias por inculcarme el deseo de la superación y del trabajo.

A la memoria de mi madre, Rosa Elena de Martínez, a quien le agradezco por todo su amor, sus oraciones, sus consejos y sus regaños, que siempre llevare en mi corazón.

A Alma mercedes quien es el regalo más bello que Dios me ha dado y espero poder compartir toda mi vida junto a ti, por animarme a terminar,

ánimos que eran disfrazados de regaños cuando no terminaba mis tareas, pero se que en el fondo eran para ayudarme.

A todos los catedráticos que de una u otra forma han hecho huella en mi vida, no sólo en ámbito académico sino también en la parte humana.

A mis compañeros de tesis, Fátima Henríquez y Julio Barahona, que sin su ayuda y comprensión no hubiera terminado la tesis. ¡Gracias compañeros...!

Al Lic. Samuel Merino, por su paciencia y comprensión por terminar nuestra carrera al lado de tan respetado y reconocido catedrático.

A todos mis compañeros, mis amigos, mis hermanos...

Gracias.

German Iván Martínez Grande

SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS

Cn.	Constitución de la República.
Com.	Código de Comercio.
CSJ	Corte Suprema de Justicia.
CT	Código Tributario.
DGA	Dirección General de Aduanas.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
DL	Decreto Legislativo.
DO	Diario Oficial.
DUI	Documento Único de Identidad.
IVA	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LESIA	Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.
LGA	Ley General de Aduanas.
LGAP	Ley General de la Administración Pública.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LITBMPS	Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LODGA	Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas.
LODGII	Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos
LOFTAIIA	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
MH	Ministerio de Hacienda.
NIT	Número de Identificación Tributaria.
RA	Recurso de Apelación.
RACT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
RIOE	Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo.
SCA	Sala de lo Contencioso Administrativo.

SII	Servicio de Impuestos Internos.
SNA	Servicio Nacional de Aduanas.
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Contenido

INTRODUCCION	i
CAPITULO UNO, ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.	1
1.1 Historia del derecho tributario	1
1.1.1 El Derecho Tributario en la época Antigua	3
1.1.2 Época Prehistórica.....	4
1.1.3 Roma	5
1.1.4 Egipto	7
1.2 Desarrollo del derecho tributario en la época contemporánea.....	10
1.2.1 México	10
1.2.2 Edad Media.....	12
1.3 Antecedentes históricos del Derecho Tributario en El Salvador.	15
1.4 La Hacienda Pública en El Salvador.....	21
1.5. Introducción del Derecho Tributario en El Salvador.....	23
1.5.1 Autonomía del Derecho Tributario.	24
1.5.2. Naturaleza Jurídica del Derecho Tributario	27
1.5.3 Nacimiento de la obligación tributaria	27
1.5.4 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	29
1.6 Fundamentos Constitucionales del Derecho Tributario	38
CAPITULO DOS, GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO.	46
2.1 Concepto de Derecho Tributario.....	46
2.2 Divisiones del Derecho Tributario	48
2.2.1 Derecho Tributario Material y Formal	48
2.3 Fuentes Del Derecho Tributario	49
2.4 Los principios generales del derecho.....	52
2.5 Sujetos Del Derecho Tributario	52
2.5.1 Sujeto Activo.....	53
2.5.2 Sujeto pasivo	54

2.6 Hecho Generador	57
2.7 Base Imponible	60
2.8 Tasas Alícuotas	61
2.7 Exenciones	62
2.8 LOS TRIBUTOS.....	64
2.8.1 Clasificación de los tributos	65
CAPITULO TRES, EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL MISMO	
3.1 Desarrollo Histórico del Impuesto sobre la Renta.....	70
3.1.2 Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador.....	71
3.2 Impuesto Sobre la Renta	76
3.3 Evolución Histórica del Procedimiento de liquidación oficiosa del Impuesto de renta en El Salvador.....	80
3.3.1 Determinación tributaria.....	80
Procedimiento De Fiscalización	82
DEFINICION LEGAL	82
3.4 Autoliquidación.....	87
3.5 Liquidación de Oficio.....	91
3.6 Procedimiento de Liquidación Oficiosa.....	94
CAPITULO CUATRO, EL RECURSO DE APELACION COMO MEDIO DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA DE LA DGII. 116	
4.1 TEORIA GENERAL DE LOS RECURSOS	116
4.1.1 NATURALEZA JURIDICA.....	116
4.1.2 DEFINICIÓN.....	118
4.1.3 FUNDAMENTO DEL DERECHO DE RECURRIR.....	122
4.1.4 Clasificación de los recursos.....	124
4.2 Tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas.....	127
Antecedentes Históricos.....	127
Estructura Organizativa.....	131

Composición del Tribunal.	133
Competencia del Tribunal.	134
Competencia en Materia de Impuestos Internos.	135
Competencia en Materia de Aduanas.	138
4.3 Recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.	142
CAPITULO CINCO, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	162
5.1 CONCLUSIONES.	162
5.2 Recomendaciones.	163
BIBLIOGRAFIA.	165
ANEXOS.	170

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación versa sobre el Recurso de Apelación, como medio de impugnación de las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, en el proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto Sobre la Renta, como queda enunciado en el tema; por lo se desarrolla un estudio sobre las generalidades del Recurso que se interpone ante Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, con el objeto de identificar el procedimiento de dicho medio de impugnación frente a las resoluciones que emite la Administración Pública.

En este sentido, el principal punto de estudio de esta investigación, está constituido por las vías de impugnación que permiten al sujeto pasivo de una obligación tributaria, que ha sido sujeto de una resolución de la administración, pueda pedir, vía recurso, su anulación, modificación o explicación. Así, se presenta la siguiente estructura:

En el capítulo I se hace un desarrollo general acerca de los Antecedentes Históricos del Derecho Tributario a lo largo de la Historia, Remontándonos hacia los Orígenes del Derecho Tributario y su desarrollo por las distintas épocas, así como también un desarrollo historio del Derecho Tributario en El Salvador, sus orígenes, la hacienda pública y su fundamento constitucional dentro del País.

El capítulo II está enfocado al Desarrollo de los aspectos generales del derecho tributario, su definición, naturaleza jurídica, los sujetos, la relación de

los Administrados con la Administración Pública, así como también generalidades de los tributos.

En el capítulo III se alberga en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en primer lugar un reseña historia de lo que es la Ley y sus distintos ejemplares a los largo de la Historia de El Salvador, además se establecen aspectos generales de dicha legislación, por ejemplo la manera en que se recauda los impuestos mediante la renta, los sujetos, la base imponible y el periodo en que se efectúa.

También se hace referencia al proceso de Liquidación Oficiosa en el País, desde los aspectos Generales como la Historia de dicho procedimiento, como el mismo proceso que se sigue cuando esta figura se aplica.

El capítulo IV como parte más importante de la investigación se determina medios de impugnación, partiendo desde la base general que es la teoría general de los recursos, hasta desarrollar el Recurso de Apelación en Materia Tributaria.

Y por último pero no menos importante se presenta el capítulo V en el cual se establece una serie de conclusiones que dieron lugar durante todo el transcurso de la investigación, paralelo a estas y con el fin de darle solución a los problemas que se dan a causa de la problemática presentada se plantean recomendaciones esperando que sean de gran ayuda para los procedimientos que se siguen en el País en Materia de Tributos.

CAPITULO UNO, ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

1.1 Historia del derecho tributario

Hablar de tributos es hablar de algo tan antiguo como la vida misma y es necesario saber sobre su origen y cuál ha sido su desarrollo en lo largo de la historia, esto es indispensable para poder comprender su importancia en la vida actual.

Los impuestos y contribuciones públicas, siempre han existido y como ellos, también comunidades que deben de satisfacer necesidades colectivas, sin duda existen un sin numero de métodos orientados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su contribución económica para la satisfacción de esas necesidades comunes.

Cuando estudiamos y analizamos en derecho tributario nos damos cuenta que este al igual que todo a venido transformándose y evolucionando, adaptándose al ritmo cambiante y particular que presenta cada sociedad en todo el mundo en cuanto a esto veremos y encontramos que la estructura económica y la jurídico-política condicionan fuertemente la función del tributo en el marco de las distintas formaciones sociales, esto es el régimen político, la forma en que se encuentra dividida la propiedad, la forma de Gobierno, entre otros, esto constituyen factores a tener en cuenta a la hora de juzgar el papel que desempeña el tributo en un determinado momento histórico.¹

¹ QUERALT, J. "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Novena Edición, Editorial Tecno, Madrid, 1998, p. 96

En las sociedades en las que no existe la propiedad privada, en las que prima lo social sobre lo estrictamente individual, la aportación del individuo a las obligaciones comunes reviste naturaleza personal, no patrimonial, el cumplimiento de obligaciones de carácter militar, la prestación del propio trabajo personal en la realización de obras públicas o de común utilidad, constituye la manifestación primaria de la contribución individual al cumplimiento de cargas comunes.

A medida que las sociedades van creciendo su modo de vida también cambia y las relaciones entre esta también deben de cambiar y se vuelven mas complejas esto contribuye para que se creen estructuras económicas que antes no existían o que no se contemplaba la necesidad de estas, a medida que crece la población crecen también sus carencias y surge la necesidad de transportar algunas cosas para satisfacer las necesidades de la población y es en ese momento donde surge un tributo que en nuestro tiempo se llamaría algo así como impuesto de aduana, es decir porque se tenía que transportar la mercadería de un territorio a otro y por ende pagar por el hecho de cruzar o estar en una propiedad que no era la suya.²

Teniendo en cuenta las primeras ideas de lo que se trata el derecho tributario haremos un esbozo con los principales elementos que se le caracterizan al derecho tributario en sus estadios y en sus diversas etapas de la humanidad en las que ha estado presente desde tiempos inmemoriales y en esas etapas a presentado características muy propias del periodo o de la época desde la época antigua, la edad media y hasta la edad Móderna, esto representa también el desarrollo que el mismo hombre ha tenido.

² Ibídem, pág. 97.

Antes de iniciar con las diferentes etapas del desarrollo del derecho tributario es necesario afirmar que en cuanto a los tributos estos son indispensables como medio de recaudación³

1.1.1 El Derecho Tributario en la época Antigua

El derecho tributario se le ha ido adecuando a la época en la que se le aplica tal es su suerte que este se ha visto fortalecido en periodos de grandes imperios y monarquías de la época antigua tales como el imperio Persa, Babilonia, Grecia, Egipto estos entre muchos, pero en cuanto al tributo en concreto su existencia o aplicación es antiquísima no se tiene fecha exacta desde donde proviene y donde fue su origen pero sin duda es parte inseparable de todo el movimiento de la sociedad.

En estos grandes imperios un carácter esencial para su supremacía era la fuerza y el poder de combate que estos imperios pudieran demostrar frente a sus adversarios y precisamente la guerra era el lenguaje universal de este primer momento de la historia y existía la necesidad de que los ciudadanos contribuyeran para con el imperio al que pertenecían ya que las guerras en aquel entonces como en la actualidad son muy costosas y se deben de tener los recursos necesarios para poder realizarlas y salir victoriosas.

Los primeros vestigios que se tiene del derecho tributario datan del famoso código de Hammurabi, esto no es otra cosa que el primer código conocido por la historia donde se puede inferir que se tenían registros para poder calcular los ingresos que se obtendría.⁴

³ BAYONA DE PEROGORDO y Otros., "Derecho Financiero", Volumen II, Segunda Edición, Librería Compas Alicante, 1989. p. 248. :En cuanto a los impuestos cualesquiera que sean estos son la columna vertebral de cualquier aparato estatal ya que por medio de estos es que el Estado puede desarrollar e implementar todos sus proyectos, como seguridad, educación, salud y todo aquello que tenga que ver con el bien de toda la sociedad.

⁴<http://elrincontributivo.blogspot.com/2010/10/la-historia-de-los-impuestos.html>, consultada el 5 de Septiembre de 2011.

1.1.2 Época Prehistórica

Antes de introducirnos en este tema es necesario tener bien claro lo que es la Prehistoria y esta la podemos definir de manera muy sencilla como esta; prehistoria es la etapa de la historia que va desde el origen del hombre hasta el descubrimiento de la escritura.⁵

En los albores de la organización humana, se presentaron las primeras manifestaciones de agrupación de individuos, en las cuales, como finalidad se tenía la supervivencia de los integrantes de la agrupación contra posibles ataques de bestias o fieras al igual que integrantes de otras agrupaciones. Ejemplos de éstas, eran el clan, la gens, la horda, la tribu, etc.

De tal modo que todo aquello que sucedió en el periodo donde el ser humano no conocía lo que es la escritura se considera prehistoria.

Por otro lado, el hombre en todas las épocas, ha idealizado y aceptado siempre la existencia de un ser superior, que pudiere representarse como superior jerárquico o la más común, como su Dios.

Así, es como aparecen las primeras manifestaciones de los tributos (que son los antecedentes de las ahora llamadas contribuciones), en una relación de un hombre más fuerte que otro, el débil rendiría tributo pues de lo contrario su existencia se vería amenazada. Por otro lado, bajo el temor de no gozar de la vida inmortal y el apoyo y guarda de los dioses, se rendía tributo y honor a los mismos que podían ir desde frutos y animales, hasta personas que serían sacrificadas.⁶

Posteriormente, aparece la formación de las primeras ciudades (por cierto amuralladas), en las que los subordinados para gozar de la protección de los

⁵ GLOSARIO. <http://thales.cica.es/rd/Recursos/rd98/HisArtLit/01/glosario.htm> Consultada el 5 de Septiembre de 2011.

⁶ QUERALT, J., ob. cit. p.15

reyes debían participarles a éstos de sus frutos y ganancias. Algunos para el consumo del Rey, su familia y su servidumbre, y otros para los integrantes del ejército.

Desde luego, en todas y cada una de éstas etapas, la imposición y recaudación de los tributos eran definitivamente anárquicas y por ende arbitraria. La certeza de los tributos no existía, mas eran latentes los inminentes y temerarios castigos por el incumplimiento.

1.1.3 Roma

Definitivamente, al referirnos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en ésta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en nuestros días.

Es precisamente en roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus⁷, que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.⁸

Durante el desarrollo de la cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo sí la más acertada. Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

⁷ Aerarium que era el nombre que se daba al tesoro público, obtenido mediante la recaudación de los impuestos; tributum que significa tributo y fiscus que era el tesoro personal del emperador, recaudado mediante el cobro de impuestos en las provincias imperiales

⁸ MENJÍVAR, Ángel Manuel, "La Certeza en la Determinación de la Obligación Tributaria Sustantiva a través del Procedimiento de Liquidación Oficiosa" Tesis presentada para obtener el Título de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, año 2008, Pág. 8.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito como emperador del Imperio Romano también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. En el imperio Romano existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.⁹

Roma es la heredera política financiera del Estado-Ciudad, ya que incorporó en su imperio los progresos de las finanzas Griegas. La política financiera del imperio Romano, se caracterizó por la explotación fiscal de los nuevos territorios conquistados y de los pueblos sometidos; la tributación del ciudadano romano era mínima, ya que únicamente se le podía obligar al “tributum”, que era una contribución ocasional.

Así pues, una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad (pensando benéficamente), la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece (y parece) prevalecerá permanentemente.

Los impuestos servían para el pago de la tropa, y al aumentar el ingreso de los territorios conquistados, el “tributum” se recaudaba cada vez con menos frecuencia, apareciendo por última vez en el año 167 a. de c.¹⁰

El destino de Roma como conquistadora y gobernadora de pueblos determina algunos de los rasgos más característicos y constantes de su Hacienda Pública; así, el arrendamiento de las tierras de dominio público

⁹ CARRERA DE DERECHO, DERECHO TRIBUTARIO. <http://www.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html>, consultada el 6 de Septiembre de 2011.

¹⁰ MENJÍVAR, Ángel Manuel, Ob. Cit. Pág. 10.

aportadas por las victorias de las regiones representará una importante fuente de recursos; la Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, pues las rentas de sus bienes constituían la principal fuente de sus ingresos. No menos sustanciosos para las arcas del Estado eran los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que estos debían pagar a Roma.¹¹

Durante la etapa republicana, por lo general, el ciudadano romano no pagaba impuestos directos. Pero con ocasión de guerras había de realizar determinadas prestaciones monetarias que tenían el carácter de préstamos forzosos, pues eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.¹²

El estancamiento del imperio Romano trae como consecuencia la decadencia de su hacienda fundada en la expansión territorial; la introducción de nuevos impuestos especialmente sobre las ventas, y la sustitución del sistema del arrendamiento, por la administración imperial, solo sirven para retardar su decadencia, que no pueden contener, pues las necesidades del Estado exceden a sus ingresos.¹³

1.1.4 Egipto

Sin duda al hablar de Egipto lo primero que se nos viene a la mente es un lugar bello con sus fantásticas pirámides llenas de misterios y de enigmas, esfinges revelando el ocaso de una extraordinaria cultura con sus faraones y sus esclavos, sin duda que eso es así, pero Egipto a parte de ser eso es también la cuna de nuestro derecho tributario quizá no del todo pero si en

¹¹ HISTORIA DEL TRIBUTO <http://www.buenastareas.com/ensayos/Historia-Del-Tributo/285674.html> Consultada el 5 de Septiembre de 2011

¹² GARCÍA CABRERA, C., "el grado de eficacia del procedimiento de Liquidación oficiosa para el impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la prestación De servicios e impuesto sobre la renta" Tesis presentada Para Obtener el Titulo De Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, año 2007, pág. 25.

¹³ *Ibidem* pág. 26.

una gran parte, Egipto al igual que otras culturas como Roma, Grecia o Babilonia, fueron grandes no por sus bellos países sino por el gran aporte que dieron al avance de la civilización de la sociedad estableciendo principios elementales de la economía, principios que hasta la fecha tienen vigencia y son aplicados a diario por todos.

La historia de Egipto en cuanto el derecho tributario se remonta desde tiempos antiguos, ya que su primer registro surge en el relato de la Biblia.

Los antecedentes del derecho tributario se describen en la Biblia. En el libro de Génesis (capítulo 47, versículo 24) - de la Nueva Versión Internacional), afirma lo siguiente: "***Pero cuando venga la cosecha se dará una quinta parte al Faraón. Las otras cuatro quintas partes es posible mantenerlas como semillas para los campos y como alimento para ustedes y sus familias y sus hijos***".¹⁴

José estaba diciendo al pueblo de Egipto la forma de dividir sus cultivos, proporcionando una parte al Faraón. Una parte que suponía la nada despreciable cifra de un 20% de la cosecha

En Egipto los campesinos resultaban encarcelados por falta de pago de sus impuestos.

En este relato se puede apreciar la forma como el faraón imponía una tributación es este caso no era dinero, oro o plata sino algo propio de la tierra, era el fruto de la cosecha, este tributo debía de pagarse pues de eso dependía la sobrevivencia de la cultura egipcia, ya que estos tributos

¹⁴ Biblia Dios Habla Hoy, Génesis, Capítulo 47, versículo 24.

ingresaban a un fondo en común el equivalente en nuestros días del erario público.

Egipto por todas sus características y su ubicación cercana a los ríos era en gran parte agrícola y los ciudadanos se dedicaban a cosechar en gran medida el trigo pues este era parte indispensable de la vida diaria de los egipcios pero toda la tierra era del faraón y por ello debían de pagar un impuesto para poder cosechar en sus tierras de los frutos obtenidos se daba un porcentaje es decir debían dar parte de sus ganancias.

La economía basada en la agricultura, casi toda la población se ocupaba de esta actividad que dependía de las crecidas del Nilo podríamos decir que la sociedad egipcia fue una sociedad hidráulica porque floreció cerca de una fuente de agua y dependía de esto.¹⁵

Cada 1 o 2 años se hacía un censo en donde se realizaba un conteo de la ganancia y se establecían los impuestos.

Los tributos se usaban para el reparto de los entre la población en época de malas cosechas, el pago de funcionarios y intercambio con otras regiones.

El primer sistema conocido de fiscalidad aparece en el Antiguo Egipto alrededor de los años 3000 AC al año 2800 AC en la primera dinastía del Antiguo Reino.

¹⁵ CIVILIZACIONES DEL MUNDO- EGIPTO <http://www.monografias.com/apuntes-basicos-civilizaciones-mundo/apuntes-basicos-civilizaciones-mundo.shtml> consultada el 7 de Septiembre del 2011.

1.2 Desarrollo del derecho tributario en la época contemporánea

1.2.1 México

En América latina a pesar que muchos no reconocen el aporte que tuvo México en cuanto al derecho en su conjunto y de manera puntual en el derecho tributario es imposible hablar de tributo sin hacer mención de algunos rasgos particulares de la cultura mexicana y que dieron un aporte a la nuestra ya que se analizó la necesidad del establecimiento de los tributos y su exigibilidad.

El pueblo Azteca determina la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una mano una vara y un abanico.¹⁶

El pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.¹⁷

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores Españoles.

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riquezas que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos.

¹⁶ *Ibidem.*

¹⁷ GARCÍA CABRERA, C., ob. Cit. pág. 21.

En México han existido impuestos en una variedad insospechada como lo son:

- **Impuesto de avería:**

Que consistía en el pago que hacían a prorrata que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buqués y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías.

- **Impuesto de almirantazgo:**

Era aquel impuesto que pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.

- **Impuesto de lotería:**

Mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería.

- **El impuesto de Alcabala:**

Que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

- **Impuesto de caldos:**

Era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.

- **Impuesto de timbre:**

Mismo que consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

- **Impuesto sobre ingresos mercantiles:**

Era aquel que era pagado por los comerciantes por el ejercicio de sus actividades el cual alcanza la tasa del 4%, el cual desapareció al surgimiento del Impuesto al valor agregado.

Como se puede observar México ha hecho aportes importantes en lo referente a los tributos.

1.2.2 Edad Media

En lo referente a la edad media a la edad media hay que decir que esta se divide en tres etapas o estadios pues las finanzas no eran unitarias sino cada etapa tena su característica particular de la época y estas son:

La primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural;

La época del apogeo de la Edad Media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos como plata u oro etc.;

La tardía Edad Media,

Caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudades.¹⁸

En los tiempos que siguieron a la desaparición de la autoridad y unidad de Roma, muchos hombres libres confiaban sus pequeñas propiedades y ellos mismos se entregaban a un gran señor latifundista a cambio de protección; junto a ésta costumbre se difundió la de los soberanos, que concedían a sus

¹⁸ DERAS DE REYES SANTOS, V. "Principios generales de los impuestos y consideraciones sobre la ley de alcabala" Tesis para optar al título de Doctor en Ciencias Jurídicas y ciencias sociales, Universidad de El Salvador, 1975. Pág. 10

súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno para compensarles por los servicios civiles o militares prestados; hacia el siglo VIII ambos fenómenos se fundieron en una forma única de contrato o relación personal: el vasallaje.

Es de destacar que estos vasallos, a cambio de la protección del señor, debían prestar a éste numerosos servicios, sobre todo el de combatir a su lado en las frecuentes guerras contra vecinos enemigos, y además de esto tenía que pagarle cuantiosas rentas. Las rentas medievales se pagaban generalmente en especie. Estas llamadas rentas o mas bien tributos, ya que eran impuestas por los señores feudales.¹⁹

Dentro del dominio eminente del señor o soberano estaban incluidas las personas. Dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, por lo que era necesario su permiso o su licencia para poder realizar tales actividades. Este permiso o licencia llevaba consigo el pago de una cantidad; se trataba regalías que se amparan en las prerrogativas de la Corona respecto de sus súbditos²⁰

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra, estaban obligados a prestaciones gratuitas de trabajo para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, impuestos por pasar en sus tierras, en fin todo tipo de impuesto que se le ocurriera la feudal.

En el reino Francés de la primera Edad Media, los ingresos de la Hacienda Pública llevan marcados rasgos Germánicos o romanos. De origen Germano

¹⁹ Ibídem pág. 12

²⁰ Guías Didácticas- Desde cuando hay impuestos, [http://www.aeat.es/Satelite/Educacion/Contenidos Comunes/Ficheros/guia6.pdf](http://www.aeat.es/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/guia6.pdf) consultada el 6 de Septiembre del 2011.

son los provenientes de la organización común de la defensa y de la administración de la justicia, así como los presentes ofrecidos al Rey o a los Señores de poder; y de origen Romano los provenientes de impuestos y contribuciones impositiva forzosas

Cuando esta clase de ingresos, y los obtenidos mediante la venta de bienes patrimoniales no bastaron para atender a los gastos públicos y privados del rey, fue necesario acudir a los subsidios o auxilios de los súbditos, así se reanuda la historia del impuesto.²¹

En esta época las necesidades estatales eran escasas y se cubrían en su mayor parte con aportaciones voluntarias en especie; esto dura hasta el siglo XIII. El patrimonio del Rey continúa siendo la fuente principal de ingresos del soberano.

Los gastos para la defensa, son insignificantes, pues los ciudadanos libres han de procurarse por su cuenta el equipo necesario en caso de guerra; el que no dispusiera de bienes suficientes pagaba una multa que le libraba del servicio militar. Otros ingresos provenían de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio y tráfico.

Desde tiempos antiguos las grandes masas de población se han rechazado el abuso en cuanto al cobro excesivo de los impuestos reflejo que hasta nuestros días se hace presente por ende el pueblo se cansa de las exigencias de los reyes, se rebelan en ocasiones de forma tumultuosa; los reyes, ante la oleada de levantamientos populares, ceden en ocasiones y aceptan consultar a sus súbditos a la hora de imponer tributos y de decidir la aplicación de los mismos, comienzan a ser pagados los tributos para atender

²¹ *Ibidem.* es decir en esta época El poder político estaba ligado a la propiedad territorial y al número y fidelidad de los vasallos que poseía cada señor, con lo que podía ocurrir, y de hecho ocurrió, que muchos señores feudales eran más poderosos que el mismo rey.

determinados gastos públicos y el contribuyente se convierte en el principal protagonista de la resistencia frente al rey. Ejemplos típicos de estas limitaciones del poder real se dieron en Las Cortes reunidas en León (año 1188) y en la Carta Magna de Inglaterra (año 1215), que proclamó el principio de que el impuesto ha de ser consentido por quien tiene que pagarlo.²²

Todo esto ocasiona que, los señores medievales (los que en ese entonces tenían el poder) se fueron doblegando, así se formaron grandes naciones unidas y sometidas a la soberanía absoluta de un monarca, a este periodo de la Edad Media se le conoce como: de las Monarquías Absolutas.²³

El enfrentamiento entre naciones por apetencias territoriales y conflictos de intereses económicos o dinásticos, y la necesidad de mantener un ejército, exige considerables recursos financieros, que la Hacienda Pública obtiene recaudando tributos, no siempre equitativos

Para hacer frente a los gastos colectivos no bastan los impuestos directos, que se reducían casi exclusivamente a los que gravaban a los propietarios de tierras; hay que multiplicar los impuestos indirectos, que recaen sobre toda clase de artículos y productos de consumo. Se implantó el impuesto del “papel sellado”, que gravaba todos los documentos oficiales, de él será heredero el Impuesto de Timbre del Estado, que durante tantos años ha proporcionado importantes ingresos al Tesoro Público, y aún hoy día perduran figuras tributarias muy semejantes.

1.3 Antecedentes históricos del Derecho Tributario en El Salvador.

²² MENJIVAR, Ángel Manuel, ob. cit. P. 15

²³ *Ibidem* pág. 17

En la edad moderna el derecho tributario solía dividírsele en dos grandes grupos para ser estudiado: una parte nombrada parte general y otra parte especial.

La primera parte, la parte general que comprende los principios que rigen el derecho tributario, los cuales fijan un límite al poder de imperio del Estado así como la distribución de dicho poder. La segunda parte denominada especial es la que establece los diferentes gravámenes que integran un sistema tributario.

En nuestro país han existido dos tipos de regulaciones de las ventas el primero fue la Ley del papel sellado y Timbres y la otra es la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La Ley de Papel Sellado y Timbres²⁴ se promulgó en 1915, sin embargo con esta ley no se logró satisfacer las necesidades del Estado, por lo que en 1986 se creó otra Ley de Papel sellado y Timbres²⁵ con lo que se aumentó la tasa del impuesto del 1% al 5%, pero este tipo de impuesto resultaba demasiado oneroso para los contribuyentes pues gravaba cada etapa de la comercialización, teniendo la aplicación de esta ley un efecto cascada, es decir que en cada una de las etapas de comercialización, se le aplicaba un 5% de impuesto llegando de esta manera a pagar al final, un 20%, 25% y en algunas ocasiones el 30% en la transacción comercial; además de no ser de mucha eficiencia para el Estado, por lo cual se moderniza el sistema tributario y la Administración Tributaria de nuestro país

²⁴ Ley de papel Sellado y Timbres, D.L. 1 de junio de 1915, D.O. N° 147, Tomo 78 del 25 de junio de 1915.

²⁵ Ley de papel Sellado y Timbres, D.L. N° 284 del 31 de enero de 1986 y D.O: N°. 33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986.

Es así que a finales de 1991 se creó la Unidad Normativa del IVA, con el objetivo de trabajar en la formación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, una vez elaborado el anteproyecto de la referida ley y se publica en los principales periódicos y medios de comunicación social del país, con lo cual se pretendía, que las gremiales, instituciones y toda persona interesada planteara su punto de vista de dicha ley. Posteriormente la referida ley entró en vigencia el 1 de septiembre de 1992²⁶, inicialmente con una tasa del 10% pero en el año de 1995 fue reformada y la tasa paso de 10% a 13% que es la a actual.

Durante la época colonial El Salvador estaba sometido a la estructura tributaria dada por España. La Independencia de la República en 1821, hizo que se adoptaran un régimen tributario inspirado en el español, es así que el 30 de agosto de 1824, el Congreso constituyente acuerda a que se proceda a la fabricación de un sello que contenga las armas de la República, con lo que se sellara todo papel que se considere necesario para el consumo del Estado; tal acuerdo sirvió de base para que el 20 de abril de 1825 se promulgara la primera Ley de Papel Sellado y Timbres, siendo hasta el 18 de octubre de 1832 que se emite su respectivo reglamento, el cual regulaba la forma de sellar, distribuir y extender el papel sellado. El 15 de mayo de 1900 se decreta un impuesto de timbres sobre facturas de ventas o documentos que ampararen la importancia de bienes, con una tasa de cinco centavos sobre facturas o nota de ventas de mercadería. Su característica fue la de ser un impuesto de cuota fija, ya que la deuda se establecía en una suma determinada de cinco centavos. Sin embargo esta ley fue derogada por la Ley de Papel Sellado y Timbres emitida por Decreto Legislativo de fecha 1ª de junio de 1915, publicada en el Diario Oficial N° 147 del Tomo 78 de fecha 25 de junio del mismo año, esta ley entró en vigencia a partir del 1º de julio

²⁶ Mediante D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992.

de 1915, y mediante publicación en el Diario Oficial N° 249 del Tomo 79 de fecha 26 de octubre de 1915 se emite su respectivo reglamento. La referida ley desde su promulgación hasta su derogación sufrió muchas reformas; por ello en el año de 1986 por medio del decreto N° 284 de fecha 31 de enero del mismo año se deroga dicha ley por no satisfacer las necesidades tributarias del país y se emite una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres que rigió en el país hasta el año de 1992 año en el cual fue derogada por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ley IVA) , por considerar que traería un alivio al consumidor el hecho de solo pagar una parte del tributo; y en cuanto a productores, mayoristas y minoristas, podrían ser descontados de sus tributos fiscales. De esta forma, la carga tributaria por transferencia de bienes y prestación de servicios sería sobrellevada por la industria, el comercio y los consumidores.

La ley del año de 1986 tenía como objetivo la creación del impuesto del cinco por ciento, el cual se calculaba en porcentaje sobre las ventas de mercaderías y prestación de servicios, lo que vino a eliminar la escala gradual que establecían las anteriores leyes, pero esto traía un inconveniente, ya que se degeneraba en una aplicación plurifásica acumulativa, ya que se grava en todas las etapas pero en cada una de ellas se paga el valor que se agrega, lo cual significaba aplicar el tributo en toda su magnitud en cada una de las etapas por las que atraviesa el bien objeto de gravamen; esto explica que en realidad su tasa nominal del 5% sobre el precio de venta de las mercaderías y servicios, así como el valor de los bienes importados, era en realidad, muchos caos, del 15% o más, dependiendo del numero de trasferencia de dominio de dominio que sufría un bien, en otras palabras se puso en practica lo que se denominó impuesto a la Base, que se desencadenó luego llamado comúnmente como impuesto en cascada; según lo cual, habían cuatro escalones a través de los cuales, el

impuesto se iba aumentando progresivamente. Fue del 5% como se mencionó antes, y se iba aplicando de la siguiente forma: del productor a su abastecedor en materias primas; del mayorista al productor, del minorista al mayorista, y del minorista al consumidor.

En el caso preciso de las industrias, fue mayor, ya que a un impuesto del 20% había que ir agregando el porcentaje por compras necesarias para la producción. De esta manera el impuesto llegó a sobrepasar el 25%, a la larga el consumidor pagaba el impuesto, y si se sacan cuentas, el impuesto a las ventas, era excesivamente alto en esa época, lo que significa aplicar el tributo en toda su magnitud en cada una de las etapas por las que atraviesa. Las autoridades decidieron implementar el IVA, ya que este impuesto es de fácil control tributario por el autocontrol que le establece a los agentes económicos que intervienen en la operación, todo ello a pesar de que con la ley anterior previo a introducir el IVA, aparentemente se recaudaba más con el impuesto de timbres.

Fue desventaja el hecho de que esta ley permitía que el papel sellado se sustituyera con timbres, lo cual degeneraba el tributo, ya que en ninguna parte de la ley se determinaba las medidas de papel en que se escribía el documento, y hacía que el impuesto perdiera su naturaleza, debido a que se suponía una sustitución, ya que el impuesto que se pagaba era el de papel sellado y no de timbre.

Una característica que presentaba la ley era que el pago no se realizaba de la forma tradicional, es decir, pagar el impuesto por medio de Papel Sellado o Timbre, sino establecía el pago por medio de declaración jurada mensual del monto de las ventas efectuadas y se pagaba en efectivo, lo cual representa un error ya que el hecho generador eran las facturas por ser un impuesto documentario y no las ventas, como erróneamente señalaba la ley.

La ley de Papel Sellado y Timbres de 1986, es el antecedente inmediato de la vigencia de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), que derogo a la referida ley el día 30 de julio de 1992, mediante Decreto Legislativo, N° 296, publicado en el diario Oficial N° 143, Tomo N° 316.

TITULO	CAPITULO	ARTICULOS
I. De los impuestos	I. Papel Sellado II. Timbres III. Calculo del impuesto	Del Art. 1 AL Art. 6
II. Obligados Tributarios	I. Obligados directos II. Responsables	Del Art. 7 al Art. 11
III. Exenciones		Art. 12
IV. Medios de Pago	I. Medio de pago II. Forma de pago III. Momento o época IV. Cobro coactivo	Del Art. 13 al Art. 28
V. Obligaciones formales	-	Del Art. 29 al Art.43
VI. Facultades de la Dirección	-	Del Art. 44 al Art. 50
VII. Sanciones	-	Del Art. 51 al Art. 62

VIII. Procedimientos y Recursos	-	Del Art. 63 al Art. 78
IX. Disposiciones generales y Transitorias.	-	Del Art. 79 al Art. 92

1.4 La Hacienda Pública en El Salvador.

La historia de la Hacienda Pública colonial fue el cimiento histórico sobre el cual se creó el Ministerio de Hacienda de los tiempos contemporáneos, la cual fue creada para controlar las finanzas y equilibrar el gasto público en el sentido del mejoramiento social y económico del país. Su origen se encuentra en febrero de

1829, cuando asume el gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quien designa como encargado de Hacienda y Guerra a don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer don Joaquín Durán y Aguilar.

Luego en mayo 1838, el vice-jefe del ejecutivo don Timoteo Menéndez, nombró ministro general a don Antonio José Cañas, considerado como el primer ministro de cada una de las carteras más antiguas del gabinete de gobierno y precursor de la organización de la administración pública en cuatro secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación, estableciéndose posteriormente el gabinete de gobierno.

No cabe duda de que en cada momento histórico la Hacienda Pública se ha basado en un recurso determinado, considerado como prioritario, otorgando a los demás un perfil secundario en el financiamiento del estado. En tal sentido, si bien ya entre los griegos –al menos en forma germinal-

encontramos referencias a los aspectos financieros del estado (ingresos y gastos públicos), fue en la Edad Media cuando se contempló una organización de la Hacienda Pública basada en las posesiones privadas del Rey y los derechos feudales, sin perjuicio de ciertas situaciones excepcionales. Así, por ejemplo, el caso de algunas ciudades con un comercio desarrollado, que fueron objeto de imposiciones particulares, y la existencia de las primeras convocatorias reales para contribuir al financiamiento de gastos extraordinarios (fundamentados en guerras), dando origen a un incipiente parlamentarismo.

Esta organización de la Hacienda Pública, todavía confundida con la Hacienda

Real, se caracterizaba en consecuencia, por un predominio absoluto de los recursos patrimoniales y una ausencia prácticamente total de otro tipo de recursos.

Con el advenimiento de la Edad Moderna y la configuración de los estados nacionales, se desarrollaron gobiernos fuertemente centralizados, aumentando considerablemente las necesidades de ingresos y gastos por diversas razones, tales como: los deseos de predominio, el surgimiento de una excesiva burocracia o la multiplicación de rivalidades entre los diversos estados, que cristalizó en constantes guerras y determinó la creación de ejércitos cada vez más grandes y poderosos.

Ante esta nueva situación, los ingresos provenientes de las propiedades constituyeron el objeto central de los debates científicos mantenidos durante los siglos XVI y XVII. Se trató de fortalecer el Estado fomentando sus propios recursos económicos, combinando además los intereses del soberano con los del pueblo y considerando que era posible cubrir los gastos con las rentas procedentes del dominio del Estado. Otros, en cambio, ante la evidente

insuficiencia de estos recursos, llegaron a considerar los impuestos como recursos extraordinarios con que podía contar el Estado para el cumplimiento de sus fines.

1.5. Introducción del Derecho Tributario en El Salvador

Desde el Art. 1 de la Constitución²⁷ establece que el Estado tiene como razón de ser *consecución de fines que benefician la persona humana como: la justicia, seguridad jurídica, salud, educación, cultura, bienestar económico, etc.* para su cumplimiento el Estado necesita efectuar gastos y obtener ingresos para financiar dichas erogaciones, esta actividad realizada por los entes públicos es denominada Actividad Financiera o fiscal.

El contenido material del Derecho Financiero puede dividirse en dos grandes grupos de normas: la ordenación jurídica de los recursos públicos y los gastos públicos; dentro de estos grupos se han distinguido las Instituciones del Tributo y del Presupuesto, dividiéndose el Derecho Financiero en: Derecho Tributario y Derecho Presupuestario. El Derecho Tributario es pues, la Rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento y aplicación de los tributos, este a su vez se puede dividir en:

- Derecho tributario Material: conjunto de normas jurídicas que disciplinan la Relación Jurídica Tributaria.²⁸

²⁷ CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

²⁸ Entendiendo esta relación jurídica tributaria como una obligación y según JUAN CARLOS LUQUI. En su obra La Obligación Tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producido el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos.

- Derecho tributario Formal: conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas surgidas entre la Administración Pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

1.5.1 Autonomía del Derecho Tributario.

Es importante recalcar que aunque los tributos existen desde hace muchos siglos, esto no implicaba que existiera un verdadero derecho tributario. Su autonomía surge cuando se hizo un ordenamiento jurídico siguiendo los principios y métodos de la ciencia del derecho, y cuando se separa de la actividad financiera de la hacienda pública. No obstante la autonomía del derecho tributario es general, porque no pierde de vista su integración e interacción con las demás ramas del derecho, por lo tanto podemos decir, que la autonomía del derecho tributario, en algunos aspectos, es relativa sobre todo en el derecho procesal tributario, porque alguna de sus instituciones se derivan del derecho administrativo. El derecho tributario es una disciplina autónoma por que tiene sus propias normas, entre las cuales destaca el código tributario, la ley del impuesto a la renta y la ley de tributación municipal. A su vez es necesario tener en cuenta que la jurisprudencia es fuente del derecho, que si bien es cierto que el legislador no hace referencia expresa a la tributaria, es claro que se debe tener en cuenta a la misma. Mucho se ha discutido si el Derecho Fiscal es una disciplina más del Derecho o si es parte del Derecho administrativo. Los partidarios de la autonomía del Derecho Fiscal, consideran que la existencia de ciertos particularismos de esta materia, permiten su independencia como una rama más del Derecho. Las particularidades son las siguientes:

1. La naturaleza específica de la obligación tributaria a) El sujeto activo siempre es el Estado b) El objeto de la obligación siempre es dar.
2. Las características de la responsabilidad Con frecuencia se separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago, porque en ocasiones se responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
3. El procedimiento económico. En virtud de que la autoridad fiscal es autónoma, puede hacer efectiva las obligaciones a cargo del particular sin necesidad de que este haya consentido previa y expresamente someterse a un procedimiento.
4. En virtud de que el Estado no puede llevar a cabo la remisión de deudas, surge la figura jurídica de la exención para determinada categoría de contribuyentes.
5. Las infracciones y los delitos fiscales, así como las sanciones por las mismas, están contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Es decir en una misma ley. Para declarar que una rama del derecho sea considerada científicamente como autónoma, y se aclare científicamente, para distinguirla de la autonomía Didáctica, que tiene por objeto la independencia o separación de una rama o aspecto del derecho a los fines exclusivos de su enseñanza o tratamiento doctrinario. Para ello la autonomía científica supone:
 - 1- la autonomía teleológica (ciencia que estudia las teorías de los fines), cuando un derecho tiene fines propios y distintos de los demás.
 - 2- La autonomía estructural y orgánica, cuando el contenido de las instituciones integran determinada rama del derecho tiene naturaleza jurídica propia, ene. Sentido de que es distinta de la de las otras ramas del derecho, o sea, que no encuentra su fuente en ellas y, además, esas instituciones distintas son uniformes entre sí en cuanto responden a una misma naturaleza jurídica.

3- La autonomía dogmática o conceptual, cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación.

El derecho tributario es autónomo, porque se rige por principios propios, posee institutos, conceptos y objetos también propios; cierto es que el Derecho Tributario constituye el arte más importante del Derecho Financiero. Finalidad del derecho tributario El Derecho Tributario tiene por objeto el establecimiento y aplicación de los impuestos y el estudio de la obligación tributario y de las accesorias. El Derecho Tributario material estudia las normas que establecen el tributo y los elementos y características del mismo. El derecho tributario formal, se refiere al procedimiento para definir y valorar el tributo.

Dice Giuliani Fonrouge que, en lo que respecta a un supuesto alcance de la autonomía del derecho tributario, que no puede llevarse hasta el extremo de que el derecho privado sea *deliberadamente ignorado en las relaciones entre el contribuyente con el fisco*²⁹, al decir del Consejo de Estado francés, ni ello resultaría congruente con el alcance que debe otorgarse a la *autonomía* de las disciplinas jurídicas, esto es, con la relatividad inherente a la unidad del derecho.

Lo importante es despojarse de la idea tradicional de que existe una especie de *hegemonía o validez general del derecho civil*, que constituye la legislación *común* de aplicación preeminente y automática; lo cual no impide, por supuesto, que las normas financieras puedan relacionarse o remitirse a los principios del derecho privado.

²⁹ GIULIANI FONROUGE. C., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, 1993, pág. 70. Interpretando lo que dice el autor en su texto, no se pueden ignorar las demás ramas del Derecho dejando solamente al Derecho Tributario, cabe mencionar que el Derecho en sus distintas ramas están entrelazadas por tanto no se pueden dejar de lado.

1.5.2. Naturaleza Jurídica del Derecho Tributario

Su naturaleza es la de una relación de Derecho, lo que implica la igualdad de la posición Jurídica del sujeto activo (Estado u otra entidad que se le atribuye el Derecho Crediticio) y el sujeto pasivo deudor o responsable del tributo. Esta naturaleza puede resumirse en las siguientes proposiciones:

- a) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligación;
- b) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos tanto del estado hacia los particulares como de estos hacia el Estado.
- c) La relación jurídica tributaria es una relación simple que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero;
- d) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder, es decir, no es arbitraria.

1.5.3 Nacimiento de la obligación tributaria

Para establecer cuando nace la Obligación tributaria, en general, es necesario identificar el momento y las responsabilidades generadas en la norma legal originaria, la cual establece las circunstancias propias que involucran a la persona en el deber e tributar. Es importante partir de la premisa según la cual, todos tenemos un compromiso con el Estado y que su principal fuente de ingresos proviene de los impuestos, sin los cuales no podría sostenerse, ni brindar la posibilidad de satisfacer las necesidades y la prestación del servicio público a la comunidad. El fundamento o respaldo legal de la imposición y de los tributos se encuentran consagrados en la constitución. Asimismo, solo ellas podrán fijar en forma directa los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

El Código Tributario³⁰ como norma tributaria de carácter general a los tributos internos de nuestro país, establecen como criterio general, que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y tiene como objeto el pago del tributo. Lo anterior significa que con relación a cada uno de los impuestos establecidos a por la ley a nivel nacional, departamental, o municipal, se sucede de hechos que la misma ley prevé y cuya aparición da origen simultáneo al nacimiento propiamente dicho de la obligación tributaria. La obligación se origina en la voluntad unilateral y el poder de imperio del Estado como sujeto activo, para solicitar el pago del tributo al contribuyente o sujeto pasivo. Estos tributos son de diferente índole de acuerdo a criterios relacionados con los ingresos de las personas, su patrimonio, su actividad industrial, comercial o de servicios y a ganancias eventuales o extraordinarias. *La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.* El Código Tributario establece: *Artículo 16.- La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.*

³⁰ CODIGO TRIBUTARIO, D.L. No. 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

1.5.4 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El concepto de Administración Tributaria comprende, entre otros, los órganos centrales del Ministerio de Hacienda, en cuanto ejerzan alguna de las funciones mencionadas, relativos a la gestión, recaudación, control, verificación y análisis de los diferentes tributos que comprenden los ingresos del Estado, así como procesos relativos al valúo de bienes muebles e inmuebles con el objeto de determinar el monto de tributos a pagar por los administrados. Asimismo comprende labores tendientes a la resolución de los conflictos que se generan entre los administrados y la Administración Tributaria.

El Código Tributario regula a la Administración Tributaria a partir de los Arts. 21 al 29, en los cuales le otorga competencia a dicha institución, entre las cuales podemos mencionar:

1. El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión.
2. Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva.
3. Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales.
4. Control y designación de agentes de retención y de percepción.
5. La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes.
6. Las liquidaciones oficiosas del impuesto.
7. La aplicación de sanciones.
8. La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios.
9. La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial.

10. Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

En base a lo anterior se puede decir que la Administración Tributaria es la entidad facultada para la administración de los tributos estatales.

Ministerio de Hacienda.

El Ministerio de Hacienda inició sus funciones como ente rector de las finanzas públicas de El Salvador, en el mes de febrero de 1829, en el período de presidencia del señor José María Cornejo, quien asignó como encargado de Hacienda y Guerra a Manuel Barberena, quien posteriormente fue sustituido durante el mismo período por el prócer Joaquín Duran Aguilar, luego en febrero de 1833 asume el poder el señor Joaquín de San Martín, quien nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova. En mayo de 1938 el vices jefe del ejecutivo, Timoteo Méndez nombró Ministro General a Antonio José Cañas, quien fue el que organizó a la Administración Pública en cuatro grandes secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación; siendo estas las carteras más antiguas del Gabinete del Gobierno de El Salvador.

Posteriormente se integra el Ministerio de Economía con el Ministerio de Hacienda, pero es a partir del 1 de marzo de 1950, cuando se aprobó el Decreto No. 517, emitido por el Consejo de Gobierno Revolucionario el 28 de

febrero de 1950, mediante el cual, el MH quedó funcionando de forma independiente como Ramo de la Administración Pública³¹.

La base legal que otorga la competencia y rige la actuación del Ministerio de Hacienda y sus diferentes unidades de organización las encontramos en la Constitución, en el Art. 226 el cual dice:

“El Órgano Ejecutivo en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y esta específicamente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto hasta donde sea compatible con los fines del Estado”.

Es necesario aclarar que a través de este Ministerio el Órgano Ejecutivo administra los ingresos y en general los bienes del Estado, ya que la finalidad del mismo es no gastar más de lo que se obtiene y proporcionar a las instituciones del Estado los recursos necesarios para su funcionamiento y cubrir las necesidades de la población.

El MH es una institución cuya misión es dirigir y administrar las finanzas públicas de manera eficiente, honesta y transparente, con disciplina y responsabilidad, garantizando la sostenibilidad fiscal, un manejo macroeconómico responsable y el cumplimiento de las disposiciones legales; elevando progresiva y sostenidamente el rendimiento de los ingresos y la calidad en la asignación del gasto y a la inversión pública, con el propósito de reducir sustancialmente la pobreza, generar la inclusión y disminuir la desigualdad en la población salvadoreña³².

³¹ MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR, www.mh.gob.sv, consultada el 13 de Septiembre de 2011.

³² *Ibidem*.

Asimismo asume la visión de ser una institución moderna que busca la excelencia en el servicio público y el trabajo por resultados, comprometida con la ética, probidad, transparencia, responsabilidad, rendición de cuentas y la mejora continua.

Atribuciones.

El Art. 36 Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo³³, señala entre algunas de sus atribuciones las siguientes:

1. La dirección de las finanzas públicas.
2. La dirección y ejecución de las políticas tributarias.
3. La preparación de los proyectos de Ley de Presupuesto, de Ley de Salarios. De los Decretos de emisión o contratación de empréstitos al sector público y administración de la deuda pública.
4. La contabilidad de la Hacienda Pública, entre otras.

Vice Ministerio de Hacienda.

Según el Art. 36-A Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, señala entre algunas de las atribuciones del Vice Ministerio de Hacienda las siguientes:

- 1) El manejo de los ingresos, incluyendo impuestos internos y aduanas.
- 2) El manejo del presupuesto, incluyendo presupuestos especiales.
- 3) El manejo de la caja.

³³ REGLAMENTO INTERNO DEL ORGANISMO EJECUTIVO, D.E. No. 24, de fecha 18 de abril de 1989, D.O. No. 70, Tomo 303, del 18 de abril de 1989.

- 4) El manejo del sistema de información necesario para las relaciones con el fondo monetario internacional.
- 5) El manejo administrativo del Ministerio incluyendo lo relacionado con los inmuebles y equipo.

Cada una de las direcciones, unidades e instituciones del MH aportan en gran medida a la fiscalización de las actividades de la Administración Tributaria de forma organizada y unitaria, únicamente con el cumplimiento de sus funciones; pero solo se abordará las dos Direcciones Generales que competen para el desarrollo del presente tema que son la Dirección General de Impuestos Internos y Dirección General de Aduanas.

Dirección General de Impuestos Internos.

Es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, fue en 1990 en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas. La Dirección General de Impuestos Internos nace con la emisión de su Ley Orgánica³⁴, teniendo bajo su competencia todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la renta, transferencia de bienes raíces, impuestos sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales, actos jurídicos, transacciones y otros impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.

La DGII tiene bajo su responsabilidad, una de las funciones más importantes del Ministerio de Hacienda, como es la recaudación de los ingresos tributarios que permiten al Gobierno de la República, realizar sus actividades

³⁴ LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, D.L. No. 451, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

y financiar las necesidades sociales en beneficio de todos los ciudadanos y al servicio del pleno desarrollo social y económico de la nación³⁵.

La DGII tiene como misión ser una institución pública modelo que fomente la cultura tributaria, garantice servicios tributarios de calidad a los contribuyentes y propicie una efectiva recaudación fiscal que contribuya al desarrollo sostenible de El Salvador³⁶, también posee como visión administrar con transparencia, las leyes y reglamentos tributarios, desarrollando procesos efectivos de registro, control y fiscalización orientados a brindar servicios de calidad que satisfagan las necesidades de los contribuyentes, optimizando el desempeño de los recursos y velando que todos los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias, garantizando el desarrollo sostenible de El Salvador.

Como objetivo general, la DGII, pretende establecer líneas de acción a seguir que permitan alcanzar la meta presupuestaria de recaudación en materia de impuestos internos y proceder a la prestación oportuna y eficiente de servicios internos, a través de los siguientes objetivos específicos:

1. Incrementar la recaudación tributaria.
2. Prestar servicios a los contribuyentes con calidad y productividad estandarizada.
3. Ampliar la base de contribuyentes.
4. Promover la cultura tributaria a través de la educación fiscal.

Entre las funciones básicas de la DGII tenemos:

³⁵ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, www.mh.gob.sv, consultada el 16 de Septiembre de 2011.

³⁶ *Ibidem*.

1. Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control estén asignados por ley.
2. Brindar asistencia tributaria al contribuyente tanto personal como telefónica.
3. Diseñar y ejecutar planes de fiscalización enfocados a la obtención de los recursos financieros que necesita el Estado para operar.
4. Facilitar al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La DGII tiene a su cargo la administración de los impuestos siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
3. Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Raíces.
4. Impuesto a los Cigarrillos.
5. Impuestos a las Bebidas Gaseosas, Simples o Endulzadas.
6. Impuestos a las Bebidas Alcohólicas.
7. Contribución de Conservación Vial.

El objetivo principal de la DGII es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, a través de la administración y aplicación eficiente de las leyes tributarias, la asesoría y fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Dirección General de Aduanas.

La Dirección General de Aduanas, es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, adscrita al Ministerio de Hacienda, creada en 1936³⁷, estando la DGA facultada por la legislación salvadoreña para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que corresponde, fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.

Tiene como función especial el ejercicio de la potestad aduanera³⁸ y la competencia en todas las funciones administrativas relacionadas con la administración de los tributos que gravan la importación de mercancías, la prevención y represión de las infracciones aduaneras y el control de los regímenes aduaneros a que se destinen las mercancías; además, está facultada para emitir consultas³⁹ y criterios o resoluciones anticipadas, sobre la aplicación de las disposiciones legales en materia aduanera.

³⁷ Mediante D.L. No. 43 de fecha 7 de mayo de 1936 publicado en el D.O. No. 104, Tomo 120 del 12 de mayo de 1936.

³⁸ Conforme al Art. 8 CAUCA, "Potestad aduanera es el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades." CODIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Resolución 223-2008, (COMIECO-XLIX), D.O. No. 95, Tomo No. 379, publicado el 23 de mayo de 2008.

³⁹ Conforme al Art. 5 inc. 1° LSA, "Cualquier persona con un interés legítimo podrá efectuar consultas a las autoridades aduaneras, como acto previo a la presentación de la declaración, relacionadas con la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que regulan los procedimientos aduaneros, la clasificación arancelaria, la valoración aduanera, los tributos que se causan con motivo de las operaciones aduaneras o sobre cualquier otro asunto que tenga relevancia tributaria aduanera; para tales efectos el sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado, deberá presentar escrito, en el que detalle el criterio razonado que sobre el asunto consultado tenga; además, de proporcionar todos los elementos y documentos necesarios, y de ser posible la muestra correspondiente. Dichas consultas serán evacuadas por la autoridad aduanera a más tardar dentro de los quince días hábiles siguientes a su recepción, y sólo surtirán efecto en el caso concreto específicamente consultado; dicho plazo podrá ser ampliado de oficio por un período igual por la autoridad aduanera, cuando por la naturaleza de la consulta sea necesario efectuar investigaciones y análisis que requieran un mayor tiempo que el señalado." LEY DE SIMPLIFICACION ADUANERA, D.L. No. 529, del 13 de enero de 1999, D.O. No. 23, Tomo No. 342, del 03 de febrero de 1999.

La DGA, tiene como finalidad la de regular y contribuir al desarrollo del comercio exterior, originando con esto un alto nivel de recaudación fiscal, proveniente principalmente de los derechos e impuestos que afectan la importación de mercancías; además, de ejercer control sobre la gestión y trámite de la actividad aduanera a nivel nacional; de igual manera la DGA siendo el órgano superior jerárquico en materia aduanera tiene la misión de aplicar, comprobar y hacer cumplir la normativa aduanera, proporcionando servicios con calidad, mediante la competencia e integridad de su personal, utilizando tecnología y procesos adecuados, para satisfacer las necesidades y expectativas de los usuarios.

Es por ello que asume la visión de ser modelo a nivel latinoamericano o de institución pública en la prestación de servicios aduaneros de calidad, que permita el equilibrio ante la facilitación y el control del comercio internacional. Por lo que, la DGA coordina y fiscaliza la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del ordenamiento jurídico aduanero, de conformidad con los fines y objetivos del servicio de aduanas⁴⁰, mediante la emisión de directrices y normas de aplicación general, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

⁴⁰ Conforme al Art. 11 LODGA, “El Servicio Aduanero está constituido por el conjunto de Administraciones de Aduanas y Delegaciones de Aduanas establecidas en el territorio nacional y aduanas periféricas, que dependen jerárquicamente de la Dirección General; las cuales contarán con diferentes unidades organizativas y personal necesario, para brindar la atención a los usuarios de manera permanente y dentro de los parámetros de calidad y transferencia establecidos por la Dirección General, para el logro eficiente de las actividades de control, Agilización del comercio internacional y recaudación tributaria. Asimismo, formarán parte del Servicio Aduanero, los Depósitos de Aduanas, Delegaciones de Aduanas, Zonas Francas, Depósitos para Perfeccionamiento Activo y otros similares autorizados por la Dirección General y por otras instituciones gubernamentales relacionadas con operaciones de comercio exterior.” LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, D.L. No. 903, del 14 de diciembre de 2005, D.O. No. 8, Tomo No. 370, del 12 de enero de 2006.

Los objetivos de la DGA, para el cumplimiento de sus funciones son:

1. Adecuación de la normativa aduanera conforme requerimientos de comercio internacional.
2. Rediseño de procesos de la División de Operaciones.
3. Desarrollo del Sistema Informático Integral de Gestión Aduanera.
4. Mejorar el clima organizacional de la DGA.
5. Mejorar la percepción de los servicios prestados por la DGA, brindando una mejor atención con menor tiempo de espera y respuesta.

1.6 Fundamentos Constitucionales del Derecho Tributario

Nuestro Derecho Constitucional aprobado en 1824 con la primera Carta Magna del Estado de El Salvador, que tuvo como vertiente principal la Constitución de

Cádiz de 1812, estuvo caracterizada por las ideas progresistas recogidas en ese ordenamiento, promulgado durante la guerra de independencia contra los franceses. Es decir, no obstante que era la Constitución de una monarquía, precisamente de la que nos estábamos independizando, su espíritu consagra la primacía de la ley y el orden de prelación en que se encuentran los elementos fundamentales determinados constitucionalmente.

La evolución del sistema salvadoreño es el reflejo de su desarrollo histórico en otras latitudes. En una primera etapa el principio de —auto imposición, o sea, ésta versión primera, tiene el propósito de concretar el consentimiento de los impuestos: la cuestión esencial era proteger a los contribuyentes de los abusos de la monarquía. Posteriormente, ese producto de la revolución francesa que es la función legislativa, asume dicha protección, como

resultante de la idea de representación y de la división de poderes en un régimen constitucional.

La soberanía del Estado, ha sido históricamente el fundamento del poder tributario aceptado en forma generalizada por la doctrina. Además de la facultad de emitir y derogar las leyes, forma parte de la condición soberana, la facultad de establecer y exonerar del pago de los impuestos. El poder o soberanía tributaria, era considerado uno, de una serie de atributos o potestades particulares de la soberanía, que era inseparable de la monarquía absoluta, que surge como consecuencia de la concentración progresiva del poder político en el príncipe, al sustituir la fragmentación política característica del orden feudal, superada por la supremacía del poder del rey sobre el de los señores.

Usualmente la expresión de poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas o bienes que se hallan dentro de sus fronteras y es él quien se convierte en el titular de ese poder tributario y en función de ello puede establecer legalmente los impuestos que quiera, de la manera que le satisfaga, recogiendo supuestos o estableciendo presupuestos de hecho que muchas veces nos puedan parecer ilógicos o inadecuados. Esto es consecuencia, del concepto de soberanía o poder tributario que aparentemente no tiene límite, sin embargo los impuestos deben establecerse teniendo en cuenta consideraciones económicas y sociales y que aún fuera de esas preocupaciones económicas o sociales, también el poder tributario tiene sus límites, nacidos de su propia configuración o estructura y que tiene que respetar esos límites se encuentran sustancialmente en los principios constitucionales.

El Derecho Tributario por medio de la constitución debe entenderse como el conjunto de normas y principios constitucionales, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y la regulación del poder tributario frente a los sometidos, dando origen a los derechos y garantías de los particulares⁴¹

Desde el Art. 1 de la Constitución establece que el Estado tiene como razón de ser

La consecución de fines que beneficien la persona humana como: la justicia, seguridad jurídica, salud, educación, cultura, bienestar económico, etc., para su cumplimiento el Estado necesita efectuar gastos y obtener ingresos para financiar dichas erogaciones, esta actividad realizada por los entes públicos es denominada Actividad Financiera o fiscal.

También se califica como Derecho Tributario Constitucional, como el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyen las facultades impositivas derivados de este poder entre los organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado nacional o provincial y establecen límites para el ejercicio de dicho poder.⁴²

Es necesario mencionar que la fuente del derecho constitucional tributario se identifica con los preceptos constitucionales relacionados con la materia tributaria, tomando en cuenta los principios constitucionales de equidad⁴³ y

⁴¹ BIDART CAMPOS, G. *Derecho Constitucional*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1974, pág. 5: En palabras más sencillas se puede decir que el Derecho constitucional Tributario, son todas aquellas normas que regulan el manejo de los tributos en nuestro país, las que dan los parámetros necesarios para que la actividad fiscal sea llevada con toda legalidad y que esta no vulnere los derechos y garantías que nuestra carta magna nos da a todos los administrados.

⁴² No solo la constitución otorga el poder de establecer tributos o la facultad que da a los órganos del estado para cobrarlos, también establece límites a estos órganos para el cobro y manejo de los tributos de los cuales están encargados.

⁴³ La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión

proporcionalidad⁴⁴, los cuales constituyen verdaderas limitaciones al poder tributario⁴⁵.

El derecho tributario, tiene como finalidad regular jurídicamente un fenómeno financiero: la recaudación de impuestos o tributación⁴⁶.

Esta tributación o como también puede llamarse Poder tributario, tiene su fundamento en la soberanía del Estado, el cual configura de una manera muy especial y peculiar atento a que únicamente pide manifestarse por medio del poder legislativo⁴⁷, la definición de poder tributario no debe confundirse ni identificarlo con la competencia tributaria, ya que el primero es el poder que tiene el Estado manifestado por medio de leyes y el segundo es la facultad de recibir tributos, y esto nos lleva a decir que el Sujeto activo en una existente relación tributaria⁴⁸ es siempre el Estado ya que este es el encargado de manifestarse por medio de leyes y también cobrarlos; nos lleva a concluir que el estado tiene que regirse por un principio más: El principio de Legalidad⁴⁹, ya que la carencia de una norma impide el cobro de un tributo y por consecuencia una posible sanción en al carencia de este, por tanto no es una obligación.

El principio de legalidad surge históricamente con el propósito de eliminar la arbitrariedad, estableciendo que el gobierno debe actuar conforme a normas anteriormente establecidas. Es característica esencial del principio, desde su aparición, el establecimiento de una escala jerárquica de las fuentes de las

⁴⁴ Los tributos deben estar de acuerdo con la capacidad contributiva. En correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas.

⁴⁵ MARTIN, José María, Derecho tributario general, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 24: Habiendo definido anteriormente los que significa o quiere decir el principio de proporcionalidad y el de equidad, el autor hace referencia a que estos principios son una limitante al Estado al momento de imponer tributos no puede sobrepasarlos y debe aplicarlos con la legalidad que corresponde.

⁴⁶ Significa tributar o pagar impuestos, como el sistema o régimen tributario existente en un Estado y tiene por objeto recaudar fondos que el Estado necesita para su funcionamiento.

⁴⁷ El poder tributario puede definirse como la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse por medio de normas legales.

⁴⁸ Teniendo como sujeto pasivo al administrado.

⁴⁹ Es un principio fundamental del Derecho público conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas

normas, que en la actualidad es cuestión central de Derecho Constitucional: la teoría de las fuentes del Derecho y la normas de producción de normas, que establecen hoy día todas las constituciones; las normas superiores formuladas por cuerpos colegiados, resultado de una elección popular, definen la supremacía política de quienes detentan la representación del nuevo soberano que es el pueblo y limitan, o mejor dicho, condicionan el campo de acción de la administración o sea del poder ejecutivo.

Es de reconocer que la ley es el único medio de expresión del poder tributario, y en consecuencia de ello estas normas deben ser claras y precisas ya que no pueden ser modificadas a gusto del órgano del Estado que hace efectivo el cobro de los tributos, estas deben contener aspectos esenciales: 1) Descripción del denominado hecho imponible; 2) Determinación de la correspondiente base de cálculo, o sea, del monto de riqueza sobre el cual se debe liquidar el tributo; y 3) establecimiento de la alícuota, porcentaje o monto fijo que debe pagársele al Estado.⁵⁰

Limites materiales de los Tributos

Respecto de los *límites materiales para la imposición de los tributos*, ha afirmado la jurisprudencia constitucional que "jurídicamente existen límites formales y materiales para la imposición de los tributos en la esfera de competencia del legislador; cuyo proceso de creación encuentra su primera justificación en las necesidades y fines que debe satisfacer el Estado, lo que a su vez, impone el deber general de los individuos de contribuir al sostenimiento de las funciones estatales. Ese binomio, poder tributario-deber de contribuir, está marcado por una clara finalidad, por un lado, la necesidad

⁵⁰ BIDART CAMPOS, G. Derecho constitucional, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1974, pág. 124: esto quiere decir que la norma debe ser lo más clara posible sin ningún tipo de vacío legal o términos oscuros que tiendan a una mala interpretación y que por consecuencia a una mala o errónea aplicación de la misma.

del Estado de recaudar impuestos con el objeto de cumplir los fines a los que la misma Constitución le compromete (art. 1 Cn) y por otra, viabilizar esa captación de renta procurando la mayor aquiescencia social de los contribuyentes. En este orden, es de vital importancia que las necesidades de financiamiento de los gastos del Estado no traspasen –entre otras fronteras fiscales–, los límites del deber de contribuir que todo ciudadano tiene. Y efectivamente, el apartado de la Constitución sobre ‘La Hacienda Pública’ regula normas flexibles que le admite al legislador un amplio margen de libertad para la configuración de los tributos, lo cual no quiere decir que dicho margen de actuación carezca de límites, pues el poder tributario está sujeto a unos principios que inspiran las políticas fiscales y el respeto de los derechos de los ciudadanos. Dentro de este contexto, el art. 131 ord. 6º, cuya concordancia con el art. 106 y especialmente con su último inciso que básicamente prohíbe la confiscación, y en general con el contenido del derecho de propiedad, hace inferir una norma tributaria que establece un vínculo ineludible entre la base imponible y la capacidad económica del sujeto del tributo. En este orden, el legislador está obligado a escoger de la amplia gama de hechos generadores para la imposición del tributo, aquellos que objetivamente sean idóneos para reflejar capacidad contributiva de tal manera que se inhiba cualquier posibilidad de que la determinación de la cuantía a deducir, exceda en lo razonable de dicha capacidad (...). La capacidad económica del sujeto del tributo no es el único límite material, exclusivo y excluyente para establecer el tributo; es la base común o el presupuesto necesario sobre el cual han de apoyarse los otros aspectos que determinan el tributo. Bien es sabido que un sistema tributario equitativo lleva implícito –además de sus principios básicos– el reconocimiento de la proporcionalidad en la carga tributaria inspirado en el principio y derecho de igualdad –art. 3 Cn.– y en la razonabilidad en la creación y cobro del mismo, determinado además bajo el presupuesto del respeto al derecho de

propiedad y por consiguiente de no confiscación. En definitiva, los postulados constitucionales aplicables para la imposición, indican que mediante ley debe establecerse un sistema de tributación que permita el sostenimiento de los gastos públicos y cuyo método impositivo dispense al contribuyente un trato equitativo en su cuantificación, de tal manera que la carga tributaria no impida o dificulte la disposición sobre su patrimonio"⁵¹

También ha hecho *extensiva la exigencia de imponer los tributos "en relación equitativa", que vincula a la Asamblea Legislativa, a las tasas y contribuciones que imponen los Municipios*: Según el principio de razonabilidad o equidad fiscal "es necesario que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable, es decir, que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. Es por ello que se consideran inconstitucionales aquellos tributos que gravan determinados bienes con total prescindencia de la capacidad de producir frutos civiles que ellos tengan. En la Constitución Salvadoreña aparece dicho principio en el art. 131 ord. 6º (...). Aun y cuando aparece expresamente referido a la Asamblea Legislativa, ello no supone que un Municipio esté excluido de tal mandato constitucional, pues el mismo configura un límite material de toda actividad tributaria"⁵²

Finalmente existe un punto importante en la regulación del poder tributario y es el alcance que este genera, y este coexiste como una genuina y particular expresión del poder de imperio inherente al Estado, por lo cual su ejercicio debe estar condicionado al ámbito territorial en que se ejerce este último. Este condicionamiento al ámbito territorial, lo cual está definido en la constitución, y por cuanto siempre nos referimos al Estado en singular, en la

⁵¹ Sentencia de 16-IV-2002, Amp. 99-2001, Considerando III

⁵² Sentencia de 6-IX-1999, Inc. 23-98, Considerando III 1 D

realidad siempre aparecen distintos entes formando parte de la estructura estatal, conocida en su conjunto como nación⁵³

⁵³ BERLIRI, A., Principios de Derecho Tributario, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 118, es decir los distintos órganos de estado por el cual esta conformado, como también la empresa privada, formando así lo que es la Nación en su conjunto como uno solo.

CAPITULO DOS, GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1 Concepto de Derecho Tributario.

Al hablar de derecho tributario es obligatorio hablar de derecho público y al mismo tiempo hablar de derecho financiero, uno es el género y el otro la especie, a menudo las personas suele confundirse el uno con el otro, claro que eso es incorrecto ya que aunque ambos son parte la rama del derecho publico su campo de aplicación es distinto.

Antes de encaminarnos en el tema es necesario tener muy claro que es el tributo, y una definición muy sencilla pero categórica es la que nos da el código tributario y establece en su artículo 11 lo siguiente:

“Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.⁵⁴

Teniendo claro lo que es tributo podemos comenzar la temática hablando del derecho financiero, en primer lugar hay que definir lo que es derecho financiero y hay que decir que el derecho financiero es:

“Es el conjunto de normas que disciplinan la obtención, la gestión y la erogación de los medios económicos que hacen posible la vida de los entes Públicos”.⁵⁵

⁵⁴ Código tributario Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010.

⁵⁵ MENJIVAR, Ángel Manuel. ob. cit. P. 32

Fernando Sainz de Bujanda, define el Derecho Financiero como:

“El derecho de la actividad financiera, acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos”.⁵⁶

Ahora bien como ya se estableció lo que es el derecho financiero, debemos establecer lo que es derecho tributario, por lo que hay diferentes acepciones tales como:

“El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.⁵⁷

Es concepto parece ir un poco mas allá, establece ciertas sanciones a aquellos administrados que de una manera u otra se rehúsen a dar sus tributos al Estado

En el sentido amplio de la definición de derecho tributario, éste abarca los tres aspectos, el derecho fiscal, que se refiere a la obtención de recursos, el derecho patrimonial que alude al manejo de dichos recursos, y finalmente al derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos.

Ahora bien, se sostiene que el derecho tributario forma parte del derecho fiscal, pues al referirse éste a la obtención de recursos, una parte de esos

⁵⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”*, 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, p. 165

⁵⁷ <http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html> Ob. cit.

recursos, la integran los provenientes de la imposición de cargas tributarias. De ahí, que se pretenda diferenciar entre los ingresos que obtiene el Estado sin la característica de soberano y los que obtiene vía impositiva.

Se entenderá como materia Fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.

Por su parte Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como:

“ la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que esta obligado a pagarlos.”⁵⁸

Una definición muy sencilla es esta:

“El Derecho Tributario consiste en aquel conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos” .⁵⁹

2.2 Divisiones del Derecho Tributario

2.2.1 Derecho Tributario Material y Formal

Al hablar de derecho tributario material es hablar de lo referente a las normas que regulan ese derecho es decir que está constituido básicamente por estas que regulan lo que es el tributo en sí, es decir el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, su capacidad jurídica tributaria, las exenciones y beneficios tributarios, los elementos cuantificantes, los medios extintivos de

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ DINO, J. “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”. 2° Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 363.

la obligación tributaria y aquellos aspectos importantes, como la solidaridad y el domicilio.⁶⁰

Es decir que el derecho tributario material o sustantivo es aquel conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica.

En cuanto al derecho **tributario formal** podemos decir que Consiste en:

“Un conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantiva surgidas entre en la Administración Publica y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”.⁶¹

Es decir aquel que rige los procedimientos administrativos, a través de los cuales se aplican las normas materiales.

2.3 Fuentes Del Derecho Tributario

Al hablar de fuentes del derecho tributario nos estamos refiriendo de donde nace, el porque de su existencia, cual es su origen y debemos precisar también, cuales son las situaciones que le dan origen, tanto a la existencia de las normas, como a la propia realización de las situaciones jurídico tributarias.

Entendemos por fuentes del Derecho las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho.

La fuente por excelencia de todo ordenamiento jurídico es la **constitución** ya que ella es la que las directrices y los lineamientos que el estado seguirá la

⁶⁰ MENJIVAR, Ángel Manuel, ob. cit. P. 33

⁶¹ *Ibidem*. P. 38

constitución es la que establece la organización del Estado, la forma de gobierno, las atribuciones de los poderes públicos y los derechos y garantías individuales de ahí es de donde se derivan los principios tributarios constitucionales.

La constitución de la república de El Salvador en sus artículos 223 y 224 establece lo que Forman la Hacienda Pública: ⁶²

1º.- Sus fondos y valores líquidos;

2º.- Sus créditos activos;

3º.- Sus bienes muebles y raíces;

4º.- 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.

Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados.

Art. 224.- Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado. ⁶³

La Ley podrá, sin embargo, afectar determinados ingresos al servicio de la deuda pública. Los donativos podrán asimismo ser afectados para los fines que indique el donante.

⁶² Constitución de la República de El Salvador art: 223 y 224 1983 N°: 38 Fecha:15/12/1983 D. Oficial: 234 Tomo: 281 Publicación DO: 16/12/1983

⁶³ *Ibidem*.

De tal forma que es la constitución la que establece la directriz en cuanto a los tributos.

Otra fuente importante del derecho tributario es la **Ley**

La ley en sentido estricto es aquella emanada por la **Asamblea Legislativa**, conforme a los procedimientos establecidos en la propia Constitución de la república.

Algunos cuerpos legales que se refieren a las materias tributarias son los siguientes:

- Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.
- Código Tributario.
- Ley de Impuesto sobre la renta

Los tratados internacionales

Los cuales deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa para que tengan fuerza legal conforme a lo dispuesto en la Constitución de la República de El Salvador, tal y como lo establece el artículo 147 de la constitución

*“Para la ratificación de todo tratado o pacto por el cual se someta a arbitraje cualquier cuestión relacionada con los límites de la República, será necesario el voto de las tres cuartas partes, por lo menos, de los Diputados electos”.*⁶⁴

*“Cualquier tratado o convención que celebre el Órgano Ejecutivo referente al territorio nacional requerirá también el voto de las tres cuartas partes, por lo menos, de los Diputados electos.”*⁶⁵

⁶⁴ Constitución de la República de El Salvador art: 147. 1983 N°: 38 Fecha:15/12/1983 D. Oficial: 234 Tomo: 281 Publicación DO: 16/12/1983

Estos tienen en general el mismo rango de una ley

2.4 Los principios generales del derecho.-

Estos tienen el carácter de fuente de Derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias. Cuando un tribunal está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y si la Constitución lo permite que en el caso de que la ley sea obscura o dudosa, omisa debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece y si agotados estos se le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los Principios Generales de Derecho.⁶⁶

Resulta oportuno señalar, que a diferencia de otras ramas del derecho, en el derecho tributario y desde luego nos referimos al momento impositivo y de recaudación, la autoridad debe sujetarse al principio de legalidad, es decir, no puede realizar nada que no se encuentre previsto en la Ley con anticipación a la realización del Hecho Generador. Bajo ésta premisa, la costumbre como fuente de obligación entre sujeto activo y pasivo de la obligación fiscal sería inoperante, pues de realizarse, sería completamente nulo y quedaría sin efecto alguno.

2.5 Sujetos Del Derecho Tributario

Cuando se habla de sujetos del derecho tributario se hace referencia a los involucrados en la relación jurídica básicamente se habla del **sujeto activo** y **sujeto pasivo**.

⁶⁵ *Ibidem*.

⁶⁶ <http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html> Ob. cit.

2.5.1 Sujeto Activo

Giuliani Fonrouge plantea lo siguiente:

“siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado, en sus diversas manifestaciones, Sin embargo, hay situaciones excepcionales, en que el Estado al crear ciertos organismos específicos los dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas. Tales organismos carecen de potestad tributaria, pero son sujetos de las obligaciones de las cuales son titulares por autorización estatal, en virtud de ley, y que exigen compulsivamente de aquellas personas que están obligadas a su prestación”.⁶⁷

Es decir que el sujeto activo de la relación es el estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago.

Edemas de esta definición el código tributario lo define así: “*Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo*”.⁶⁸

Según Berliri el sujeto activo

“es, en primer lugar -se podría decir que naturalmente- , el ente público que, en virtud de su propia potestad tributaria, ha establecido el tributo a que se refiere dicha obligación y, por consiguiente, en concreto, el Estado, las

⁶⁷ GIULIANI FONROUGE, C., Derecho Financiero, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970, Pág. 375

⁶⁸ Código tributario art: 19. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

regiones, las provincias y los municipios. En segundo lugar, también puede ser sujeto activo de la obligación tributaria un auxiliar del ente público”.⁶⁹

De todo esto resulta que el sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público, al que la ley le confiere competencia para exigir o recaudar las correspondientes prestaciones de los sujetos pasivos tributarios.

Consecuentemente con lo antes expuesto no cabe duda que el sujeto activo es, en principio, el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la titularidad del crédito tributario.

Pero es de resaltar que no solo la Administración hacendaria del Estado puede ser sujeto activo, sino también, todas aquellas Instituciones Oficiales Autónomas, municipalidades y demás entes públicos competentes para gestionar y recaudar los tributos establecidos en la ley.

2.5.2 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria son definidos por el Modelo de Código Tributario para América Latina en su art. 22 como

"la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable

⁶⁹ BERLIRI, A, Principios de Derecho Tributario, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

En cuanto al sujeto pasivo también el código tributario lo define en su artículo 30 de manera muy clara:

*“Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.”*⁷⁰

La Ley General Tributaria Municipal, por su parte, expresa textualmente en su art. 18 que:

"El sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que según la ley u ordenanza respectiva, está obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable.

Se consideran también sujetos pasivos las comunidades de bienes, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aún cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales, se les atribuye la calidad de sujetos de derechos y obligaciones.

El Estado de El Salvador, sus Instituciones Autónomas incluyendo CEL y ANTEL, y los Estados Extranjeros serán sujetos pasivos de las tasas por los servicios municipales que reciban. Las instituciones Autónomas que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios, con excepción de las de seguridad social, serán también sujetos pasivos de impuestos municipales".⁷¹

⁷⁰ Código tributario art: 30. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

⁷¹ Ley General Tributaria Municipal Decreto N°: 86 Fecha: 17/10/1991. D. Oficial: 242 Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Dispone en su Art. 20

"Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables:

- a) Las personas naturales o jurídicas;
- b) Las sucesiones;
- c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho;
- d) Los fideicomisos;
- e) Las asociaciones cooperativas

También hay que decir que esta calidad también la tendrán las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas, cuando realicen los hechos previstos en esta ley, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o impuestos; salvo cuando realicen actividades bursátiles.

Asume la calidad de sujeto pasivo quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero.

Cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante.

Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores, representantes legales o voluntarios.

Dichas definiciones coinciden en determinar como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de prestaciones tributarias, sean contribuyentes o responsables, atribuyéndoles algunas de ellas, la consideración de sujetos pasivos, además, a entes carentes de personalidad jurídica conforme al Derecho común.

Podemos concluir entonces que son sujetos pasivos las personas individuales o colectivas que, de acuerdo a la ley, se encuentran obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias.⁷²

2.6 Hecho Generador

El código tributario define lo que es hecho generador y establece que:

*“El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.*⁷³

El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado a todos sus efectos:

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

⁷² MENJIVAR, Ángel Manuel, ob. cit. P. 110

⁷³ CODIGO TRIBUTARIO art: 30. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

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

HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

La legislación tributaria establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la legislación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, hecho imponible. Respecto de este hecho imponible Sainz de Bujanda, plantea que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- a) Que en una ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica. Existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.⁷⁴

En cuanto a la definición de hecho imponible tenemos formulada por Sainz de Bujanda que nos dice:

⁷⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. Ob.cit. p. 165

“el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, La obligación tributaria”, o bien, “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.⁷⁵

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético, u hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario; para distinguir uno del otro, llamamos a este último, hecho generador.

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción.

⁷⁵ *Ibidem*.

“El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria”.⁷⁶

Los elementos de la obligación tributaria son: sujeto activo, sujeto pasivo, el objeto (prestación pecuniaria) y el presupuesto de hecho (que es el hecho imponible).

La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible.

El código tributario establece en el artículo 60 la ley podrá independizar el momento del nacimiento de la obligación tributaria del momento de consumación del hecho generador, incluso anticipando el primero cuando, en el curso del acto, hecho, situación o relación tipificados resultare previsible su consumación según el orden natural y ordinario de las cosas y pudiera cuantificarse la materia imponible respectiva.

2.7 Base Imponible

En las relaciones jurídicas tributarias el hecho imponible pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica en los sujetos, pero para que el impuesto pueda ser aplicado, este hecho debe valorarse, en unidades monetarias.

Podemos decir en términos sencillos que la base imponible es:

El Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota o tasa del tributo.⁷⁷

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ GLOSARIO TRIBUTARIO, <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm> consultada el 18 de Septiembre de 2011.

La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto

La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

La base imponible expresada en moneda extranjera ha de convertirse en moneda de curso legal, aplicándose el tipo de cambio que corresponda al día en que ocurra el hecho generador del impuesto. La diferencia de cambio que se genere entre aquella fecha y la del pago total o parcial del impuesto no forma parte de la base imponible del mismo, pero se deben agregar a la base imponible las diferencias en el tipo de cambio en el caso de ventas a plazos en moneda extranjera ocurridas entre la fecha de celebración de ellas y las del pago del saldo de precio o de cuotas de éste.⁷⁸

En el Impuesto sobre la Renta, el hecho imponible es la obtención de renta por una persona, pero la base imponible del impuesto es la cuantía de esa renta obtenida por el sujeto.

En el impuesto sobre el patrimonio la base imponible es el patrimonio que pertenece a un sujeto.

2.8 Tasas Alícuotas

El código tributario las define como:

⁷⁸ Código tributario art: 62. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

“Las proporciones establecidas en las Leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar”.⁷⁹

Son los porcentajes que se aplican sobre la base imponible para si obtener el valor del impuesto.

En nuestro país existen varias tasas alícuotas mencionaremos 2 de las mas representativas por ejemplo:

- Impuesto al valor agregado IVA, que del 13%, sobre la base imponible este no es otra cosa que el tributo o impuesto que se le paga el Estado por la compra de un producto este impuesto al final lo percibe el estado para aliviar sus necesidades

- Impuesto sobre la renta, este varia según la base impositiva

2.7 Exenciones

Definición:

Podemos decir que es liberación legal en el cumplimiento de realizar la prestación tributaria producida por un hecho imponible.

Definición legal:

⁷⁹ Código tributario art: 63. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

“Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva”.⁸⁰

Esta exención presenta algunas condiciones y requisitos los cuales son:

“Que la ley que establezca exenciones específicas las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso el plazo de su duración”.⁸¹

Límite de aplicación

En cuanto a la exención recaerá sobre los tributos existentes, salvo disposición expresa en contrario de la ley tributaria, en cuyo caso la exención deberá ser específica.⁸²

Vigencia

La exención aún cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho puede ser derogada o modificada por ley posterior, salvo que tuviera plazo cierto de duración.

En el artículo 25 del código tributario se establece que la Administración Tributaria estará exenta del pago de toda clase de derechos, tasas o cualquier otro gravamen por las certificaciones o servicios que solicite relacionadas con las atribuciones de ésta, al Centro Nacional de Registros, Registro Nacional de Personas Naturales, Registros Públicos, Tribunales, Municipalidades, Oficinas del Estado, Instituciones Autónomas y entidades desconcentradas incluyendo al Instituto Salvadoreño del Seguro Social y la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa CEL.

⁸⁰ Código tributario art: 64. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

⁸¹ Ibídem. Art: 65

⁸² Ibídem. Art. 66

Pero es importante dejar bien en claro que de ningún modo se excluye al pago de las tasas y contribuciones especiales que cobren las Municipalidades.

2.8 LOS TRIBUTOS

Los tributos, como lo hemos señalado, constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado⁸³. Otra definición a la que podemos llegar es la siguiente: "Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Del concepto que hemos dado de tributo podemos concluir lo siguiente:

- a. Los tributos se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario, es decir, el Estado como lo veremos oportunamente, tiene la potestad de crear, modificar y extinguir tributos y ello no es más que una manifestación de su soberanía.
- b. El pago de los tributos no es voluntario, sino que ellos se imponen en forma obligatoria o coactiva.
- c. Los tributos implican el pago de una suma de dinero, con lo cual excluimos las prestaciones personales forzadas y la entrega de especies.
- d. Los tributos a que hemos aludido tienen como objetivo dotar al Estado de recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines.

⁸³ ZABALA ORTIZ, J. "Manual de Derecho Tributario" Editorial Jurídica Cono Sur, marzo de 1998. También Cabanellas define la palabra tributo como Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Asimismo encontramos en el diccionario elemental para estudiante define la palabra tributos como los Ingresos ordinarios de Derecho público que corresponden al Estado o a otros entes públicos, Son ingresos debidos a un ente público, establecidos por ley y consistentes en prestaciones pecuniarias y coactivas con la finalidad de proporcionar los medios financieros con los que cubrir las necesidades de las entidades públicas que los establecen. La mayoría de la doctrina clasifica a los tributos en tres clases: 1) impuestos 2) tasas, y 3) contribuciones especiales.

Sobre esta materia se han planteado diversas posiciones en relación a si el tributo debe ser el único medio a través del cual el Estado obtenga ingresos para satisfacer las necesidades colectivas y sus propios fines.

Algunos planteamientos postulan que sería mejor que el Estado definiera sus gastos operacionales en forma más racional y así con un ahorro fiscal alcanzar recursos para absorber el gasto social, lo que implica que el esfuerzo no sólo lo asumen los particulares.

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

2.8.1 Clasificación de los tributos

Es posible clasificar los tributos en impuestos, contribuciones y tasas.

LOS IMPUESTOS

Consisten en el pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último.

El impuesto es el más común de los tributos ya que el Estado, a través de ellos obtiene recursos sin tener que dar nada a cambio, razón por la cual los sistemas tributarios establecen principalmente impuestos.

Podemos definir el impuesto como aquella obligación coactiva consistente en el pago de una suma de dinero por parte de los particulares, en favor de un ente público con el fin de otorgarle recursos suficientes para alcanzar sus objetivos.

Elementos del impuesto

1. Existe un deudor que es el contribuyente y un acreedor que es el Fisco.
2. El objeto del impuesto es el pago de una suma de dinero.
3. Está establecido con el objeto de que un ente público disponga de recursos para alcanzar sus objetivos.

Clasificación de los Impuestos

Para efectos de clasificar a los impuestos se han dado diversos criterios:

A. ATENDIENDO EL METODO DE RECAUDACION DEL IMPUESTO ES POSIBLE DISTINGUIR ENTRE:

1. Impuestos Directos.

Que son los que se recaudan mediante un sistema de rol, conociéndose, en este caso, cuál es la persona del contribuyente.

2. Impuestos Indirectos.

Son aquellos que se recaudan por otras vías, tales como por declaración y pago.

B. ATENDIENDO A LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO, ES POSIBLE DISTINGUIR ENTRE:

1. Directos: Que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente

2. Indirectos: Los que permiten traspasar la carga tributaria del contribuyente a un tercero. En esta modalidad advertimos las siguientes categorías:

2.1. Impuesto de Traslado o Traslación.

El contribuyente desplaza la carga tributaria hacia un tercero que, definitivamente, la va a soportar.

2.2. Impuesto de Recargo.

Aquí el impuesto se incluye al precio de lo que se vende o del servicio que se presta, razón por la cual se recarga en el precio.

Debemos mencionar en esta clasificación en una categoría muy particular al impuesto de retención que es aquél en que el sujeto que paga una determinada cantidad de dinero, debe descontar de ella el monto del impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

C. ATENDIENDO A SI SE AFECTAN ELEMENTOS OBJETIVOS O VINCULADOS

A LA PERSONA DEL CONTRIBUYENTE SE DISTINGUEN:

1. Impuesto Personal.

Que es el que establece diferencias en el trato tributario atendiendo, esencialmente, a las condiciones inherentes del contribuyente.

2. Impuesto Real.

Que es el que no considera en absoluto las condiciones inherentes del contribuyente, gravando por igual a cualquier persona.

LA CONTRIBUCION

Esta categoría de tributos se caracteriza por aplicarse al propietario de un bien raíz frente al aumento o incremento del valor de dicha propiedad en virtud de una obra pública.

La contribución, a diferencia del impuesto, implica que el Estado realiza obras públicas que van a redundar en un mayor valor de los inmuebles. En base a este criterio el Estado exige el pago de las contribuciones. En nuestro sistema se le da la denominación de contribución al impuesto territorial que afecta a los bienes raíces, denominación errada, ya que no se trata en caso alguno de una contribución.

LA TASA

Otra categoría de tributos lo constituyen las tasas que se conciben en forma tradicional como "una contraprestación del particular al Estado cuando éste le presta un servicio público general o especial".

Esta noción de la tasa como tributo implica un alto grado de voluntariedad del sujeto por hacer uso del servicio y soportar la tasa y es la que se ha venido acuñando desde hace ya varios años.

Sin embargo, ha surgido una nueva concepción de la tasa que consiste en que el pago de ella no depende de la voluntad del sujeto, sino que éste se ve obligado lisa y llanamente a asumirla, porque sería el Estado el que lo coloca en la necesidad de incurrir en ella.

Se le suele llamar derechos o tarifas y se ha sostenido que, entre otros, el pago de peaje en las carreteras constituiría una tasa, ya que el Estado exige el pago de una suma de dinero por la prestación de un servicio público determinado.

Diferencias entre los Impuestos, Contribuciones y Tasas

De lo expuesto precedentemente, es posible advertir las siguientes diferencias entre los impuestos, contribuciones y tasas:

1. En el impuesto, el Estado sólo exige el pago de una suma de dinero por acaecer el hecho *gravado*, esto es, aquel supuesto fáctico consagrado en la ley y que si se da, surge la obligación tributaria. En la contribución, en cambio, se exige una suma de dinero por el aumento del valor de la propiedad ante una obra pública. Y en la tasa siempre existe una contraprestación que es un servicio público.

2. Los impuestos y contribuciones se exigen en forma obligatoria, en cambio, siguiendo la teoría clásica, la tasa se exigiría sólo por existir voluntad del sujeto al que se le va aplicar.

CAPITULO TRES, EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL MISMO

3.1 Desarrollo Histórico del Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta, ha sido considerado el impuesto más importante de la primera mitad del siglo pasado, por haber sido una de las principales fuentes de ingreso de los Estados y por no menoscabar al contribuyente por ser impuesto justo y gravado en forma proporcional.⁸⁴ A nivel internacional, este Impuesto se originó en Inglaterra en el siglo XVII, pero fue en Gran Bretaña en el siglo XIX donde se normó como impuesto general, donde gravaba todas las rentas, y en el resto de países es hasta el siglo XX cuando se consolida.⁸⁵

Los cambios sociales que reflejó la Revolución Industrial, se reflejaron también en los sistemas tributarios. La tierra deja de ser la fuente fundamental de riqueza y se abre paso la propiedad mobiliaria. Aparecen impuestos reales sobre bienes inmuebles, sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la renta, el primero en Inglaterra en la última mitad del siglo XVII, como medio de obtención de recursos para financiar las guerras contra Napoleón; además de algunas rentas obtenidas por determinados profesionales.⁸⁶

Es interesante el estudio de la Historia de Prusia, en la primera mitad del siglo XIX, el impuesto de clases deja de aplicarse solo a los industriales, para terminar con los privilegios de la nobleza. Este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta.⁸⁷ La reforma

⁸⁴ ALEMÁN BOLAÑOS, V., "Incidencia de los Actos y Resoluciones emitidos en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes", Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2004, p.14.

⁸⁵ Ibidem. p. 15.

⁸⁶ QUERALT, Juan Martín, Ob. Cit. p. 97

⁸⁷ DERAS DE REYES SANTOS, V., Ob. Cit. P. 7

tributaria entre 1891 y 1893 y la Ley del Impuesto sobre la Renta del 20 de junio de 1891, facilita en Prusia, el tránsito al moderno sistema tributario personal; los antiguos impuestos de clase y clasificado sobre la Renta se transformaron en un impuesto General sobre la renta.⁸⁸

En América Latina, llega un poco tardío este movimiento científico y legislativo, y es entre los años 1915 y 1935 que se difunde este Impuesto y se incorpora en los sistemas tributarios.⁸⁹ Para El Salvador, la evolución del Impuesto sobre la Renta ha tenido gran importancia dentro de la política fiscal, ya que es por medio de esta que el Estado organiza y financia su presupuesto. A pesar de esto el Impuesto sobre la Renta no tiene la importancia que merece; y esto muchas veces es debido a grupos poderosos que han manipulado la realidad. A continuación se hace un estudio sobre la evolución histórica del Impuesto sobre la Renta en nuestro país.

3.1.2 Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1915

El día 19 de Mayo de 1915, la Asamblea Legislativa emite la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁹⁰; un mes después se emite su reglamento. El principal objetivo de este primer sistema impositivo consistía en la necesidad de hacer práctico en la tributación el principio de equidad y borrar la desproporcionalidad del impuesto directo pagado por las clases pobres. En la exposición de motivos de esta Ley se planteaba que no era justo, equitativo, ni moral que los gastos del Estado fueran cubiertos por los contribuyentes de menos ingresos, ya que la justicia tributaria exige que cada uno haga

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ ALEMÁN BOLAÑOS, V., op cit, p. 16. Es decir, que como la historia lo indica Europa ha sido la cuna del mundo moderno, con sus diversos sistemas no pudiendo omitir la forma en que se recaudan impuestos.

⁹⁰ D.L. del 19 de Mayo de 1915.

sacrificios en proporción a sus ingresos, ya que son los que más tienen, los que más ocupan los servicios de utilidad pública, lo cual motivó la reforma tributaria.

La tarifa del impuesto era la misma, tanto para las personas naturales como para las jurídicas, así como también había una reducción básica de 200 colones para ambas. Según esta Ley se gravaba únicamente la Renta Líquida, se dejaba al contribuyente la facultad de señalar la renta a gravarse pero sin calcular el Impuesto, era el fisco quien tenía la atribución de efectuar la tasación y enviar al contribuyente el recibo para que este efectuara el pago, lo cual constituía una de las principales causas de mora por parte de los Contribuyentes.

En el contexto de la época en que esta ley surgió, fue cuando todavía el País estaba gobernado por las grandes familias, provocando un sistema simple de recaudación de impuestos.

La primera recaudación del impuesto fue en 1916, el método utilizado fue el de enumerar y hacer una lista general de los contribuyentes. Se enviaron 3189 formularios; pero solo se complementaron 1835, de los cuales solo pagaron 652 contribuyentes, 209 fueron exentos y se retuvieron en estudio 974 declaraciones.⁹¹

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1916

El 19 de Junio de 1916 se decreta una nueva Ley⁹², que tuvo fuerza obligatoria el 1 de Enero de 1917, en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones.

⁹¹ RIVAS ESCALANTE, A., et al, "Ley del Impuesto sobre la Renta de 1992", Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad José Simeón Cañas, El Salvador, Marzo de 1993. p. 36.

⁹² Decreto Legislativo del 19 de junio de 1916, Diario Oficial Número 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916

Respecto a los sujetos del impuesto, parecía no haber ninguna variación, de acuerdo a la Ley anterior, cuando se trataba de personas jurídicas quien pagaba el Impuesto era la sociedad, quedando exentos de pago los socios; en cambio en esta Ley las personas jurídicas o sociedades no estaban obligadas a pagar el Impuesto sino cada uno de los socios que percibían utilidades. Este cambio tubo su incidencia porque el socio no pagaba el Impuesto, únicamente sobre las utilidades que recibía de alguna sociedad sino que se veía obligado a sumar esas utilidades a los ingresos provenientes de otras fuentes, por lo que dada la Progresividad de la tabla tenía que pagar más en concepto de Impuesto sobre Renta personal.⁹³ Gubernamental que permitieran encontrar nuevas fuentes de acumulación de capital se emite una nueva Ley⁹⁴ . Con la nueva Ley se incorporan modificaciones básicas en el régimen de tributación en ella se hace una clara diferencia entre personas naturales y Jurídicas, estableciéndose una tabla impositiva diferente para ambas. Se Estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios. Para efectos de imposición sobre la Renta la ley no distinguía entre sociedades nacionales o extranjeras, pero si distinguía entre domiciliadas y no domiciliadas. Las personas domiciliadas tributaban de acuerdo con la tabla cuyo porcentaje máximo era del 15% y en cambio las no domiciliadas en el país debían tributar el 20% sobre la Renta Imponible en El Salvador. Con el objetivo de una mejor redistribución del ingreso surgió un Decreto⁹⁵ en el que se reformó radicalmente la ley de 1951, tratando de aumentar los ingresos fiscales y gravar intensamente las rentas procedentes del capital y no las procedentes del trabajo.⁹⁶

⁹³ *Ibidem.* p. 39.

⁹⁴ Decreto Legislativo Número 520 del 10 de Diciembre de 1951.

⁹⁵ Decreto Número 300, promulgado por el Directorio Cívico Militar el día 18 de Septiembre de 1961.

⁹⁶ *Ibidem.* p. 40

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951 y sus Reformas.

Para sentar las bases de un capitalismo moderno y renovar el aparato Con este Decreto se pretendía evitar la concentración de la riqueza, se hicieron cambios en las deducciones de las personas naturales quitándole límite al número de hijos que se deben tomar en cuenta para gozar de la deducción básica adicional, se cambiaron las tablas para calcular el impuesto para las personas domiciliadas, siendo las nuevas tablas de tres tipos, según provinieran las rentas del trabajo, capital o mixtas.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1963

En Diciembre de 1963 se emite una nueva Ley⁹⁷, con la que se perseguían objetivos tales como:

- a) Corregir las injusticias y ambigüedades contenidas en la reforma de 1961 de la Ley de Renta de 1951, especialmente en lo referente a la imposición de las sociedades anónimas.
- b) Obtener incremento en los ingresos fiscales.
- c) Exigir más a quienes tenían más, castigar la evasión y redistribuir la Renta Nacional, alentar la inversión y el ahorro.
- d) Introducir nuevas situaciones que den origen al impuesto, tal como las rentas obtenidas en el extranjero por las personas naturales del país.

Con este impuesto durante sus 20 años de vigencia no se alcanzaron los objetivos establecidos que pretendían una equidad en la carga tributaria. El castigo a la evasión y la redistribución del ingreso. Con esta ley se cambio la forma de gravar las sociedades. Innovó en cuanto que estableció la imposición de ganancia de capital e ingreso del exterior, aumentó las tasas impositivas aplicables a extranjeros y a sus sociedades, eliminó o redujo

⁹⁷ Decreto Legislativo Número 472 del 19 de Diciembre de 1963.

ciertas exenciones y preferencias e incrementó las deducciones autorizadas por depreciación y pérdida.

Esta Ley no regulaba el impuesto sobre capitalización o mantenimiento en reserva de las utilidades provenientes de las sociedades anónimas, lo cual fue regulado en un decreto especial. En el año de 1978 se creó una reforma a la ley⁹⁸ con la que se disminuyó sustancialmente la tasa impositiva de las personas jurídicas no domiciliadas del 38% al 20%, con la esperanza de que al poder obtener una mayor ganancia se daría un mayor estímulo para que el capital extranjero se radicara en el país y evitar la repatriación del existente, esta reforma no generó los efectos deseados debido a los factores externos.⁹⁹

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991

En 1991 una nueva Ley¹⁰⁰ y la actual, que procuró ampliar la base impositiva reduciendo las exenciones. En 1999 se aprueban una serie de reformas, que se proponen tres grandes objetivos:

a) Ampliar la base tributaria.

- Se incorpora al Art. 66, la retención relacionada a artes u oficios que no requieran grados académicos.
- Se incorpora el Art. 66-A, el cual obliga a los jueces a retener al momento de la liquidación de los Juicios Ejecutivos.

b) Eliminar la Elusión Fiscal.

- Se adiciona el inciso final del Art. 6, en el cual señala la obligación para las entidades de Utilidad Pública de informar a la DGII sobre cualquier donación recibida.

c) Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos.

⁹⁸ Decreto Número 46 del 12 de Septiembre de 1978

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ D.L. No. 134, de fecha 18 de Diciembre de 1991

- Se modifica el Art. 58, en cuanto faculta a la DGII para designar agentes de retención.
- Amplía el plazo para remitir la nómina de empleados a quienes se retuvo, contemplado en el Art. 95.

3.2 Impuesto Sobre la Renta

Sujetos aplicables

Se regula en la Ley del Impuesto sobre la Renta de enero de 1992, aplicable tanto a personas naturales como jurídicas, fideicomisos, sucesiones, artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.¹⁰¹

Hechos Generador

Comprende los tributos provenientes de la renta obtenida en territorio nacional de productos o utilidades percibidos o devengados por sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie, provenientes de cualquier clase de

¹⁰¹ El Artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deja en claro cuáles son los obligados por ley al pago del impuesto el cual en su inciso primero establece: “Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate: la Ley de Bancos y financieras, ha sido derogada por la nueva Ley de Bancos. Esta Ley fue aprobada el 2 de septiembre de 1999, mientras que las reformas a la Ley de Renta, fueron aprobadas el 16 de septiembre de 1999, por lo que la cita pertinente debió ser el Art. 71 de la nueva Ley de Bancos”

fuente ya sea del trabajo, actividad empresarial, de capital o toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen.¹⁰²

Rentas no Gravadas

Las indemnizaciones, los intereses de los depósitos bancarios (solo para personas naturales), las cantidades pagadas por contratos de seguros y las utilidades que perciban los socios sobre la que la sociedad haya pagado el impuesto correspondiente.

Los depósitos fijos o préstamos gubernamentales, bonos, o títulos valores, o de los premios ganados en la Lotería Nacional, y los fondos recibidos como compensación por accidentes industriales, o terminación del empleo, están exentos del impuesto de la renta

El impuesto no grava los fondos transferidos hacia o fuera del país ni sobre los retiros monetarios bancarios.¹⁰³

Periodo de imposición

El período imponible se establece desde el 1 de enero al 31 de diciembre.¹⁰⁴

¹⁰² Art. 1 Ley del Impuesto Sobre la Renta: “La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley.”

¹⁰³ El Art. 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula las rentas que no generan gravamen regulando así 14 supuestos.

¹⁰⁴ Art. 13 Lit. a de la Ley del impuesto sobre la Renta: “Para los efectos del cálculo del impuesto: a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición. Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.

Exclusión de territorialidad

Los sujetos pasivos domiciliados en el país que realicen actividades en El Salvador y en otros países únicamente pagarán impuesto sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional

Tablas impositivas

Las personas naturales no domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a su renta neta o imponible una tasa del 25%.¹⁰⁵

Tabla para cálculo del impuesto de personas naturales

El Impuesto sobre la Renta se calculará de conformidad a la tabla que a continuación se establece, para los casos especialmente previstos en esta ley:

Si la renta neta o imponible es: El impuesto será de:

Hasta US\$ 2,514.29 Exento

De US\$ 2,514.30 a US\$9,142.86 10% sobre el exceso de US\$ 2,514.29+ \$
57.14

De US\$ 9,142.87 a US\$ 22,857.14 20% sobre el exceso de US\$ 9,142.86+\$
720.00

De US\$ 22,857.15 en adelante 30% sobre el exceso de US\$
22,857.14+3,462.86

¹⁰⁵ Art. 34 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Las personas naturales domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a la renta neta o imponible que resulte, la tabla del artículo 37.Las personas naturales no domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a su renta neta o imponible una tasa del 25%."

El impuesto resultante según la tabla que antecede no podrá ser en ningún caso, superior al 25% de la renta imponible obtenida por el contribuyente en cada ejercicio.¹⁰⁶

Personas Jurídicas

En el caso de las personas jurídicas, sin perjuicio de su domicilio o nacionalidad éstas deben pagar impuestos sobre la renta consistentes de un tasa proporcional del 25%.¹⁰⁷

Es preciso señalar que en el caso de las personas jurídicas tanto las extranjeras domiciliadas en el país como las nacionales, deben enterar en concepto de anticipo a cuenta el 1.5% sobre los ingresos brutos. Los únicos casos de excepción son los dividendos pagados o acreditados, siempre que quien distribuya esas utilidades haya pagado el correspondiente impuesto, las Sociedades agrícolas y las ganancias de capital

Deducciones

Gastos

Gastos del negocio, los gastos necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo, como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo, la propaganda, libros, impresos, avisos, correspondencia, gastos de escritorio, energía eléctrica, teléfono y demás similares.; tales como remuneraciones, gastos de viaje, intereses e insumos(

¹⁰⁶ Art. 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

¹⁰⁷ Art. 41 Ley de Impuesto Sobre la Renta: "Las personas jurídicas domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 25%"

la ley expresa en forma celosa los gastos deducibles dejando muchas veces a criterio de las autoridades la deducción de aquellos que aunque fueren necesarios no estén documentados conforme los requisitos de integración en lo a su justificantes se refieren con otras leyes tributarias)¹⁰⁸

En cuanto a las deducciones de las personas naturales es limitante en rangos fijos, en lo relativo a gastos médicos y de estudios, existen otras deducciones de costos que son aplicables siempre y cuando se maneje contabilidad de legal forma.¹⁰⁹

3.3 Evolución Histórica del Procedimiento de liquidación oficiosa del Impuesto de renta en El Salvador.

3.3.1 Determinación tributaria

Teorías sobre la determinación tributaria.

En cuanto a este tema todavía no se ha dicho la última palabra pues aun se discute si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si, por el contrario, nace en el momento de practicarse la determinación

Conforme a esta teoría, que mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido. Se adhiere a esta postura gran

¹⁰⁸ Esto está fundamentado en el Art. 29 de la Ley del impuesto sobre la renta en el cual comprende una gama de literales en los cuales se establece que gastos pueden ser deducibles y que no generan impuesto.

¹⁰⁹ Esto está regulado en el Art. 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

parte de la doctrina italiana: Ingresso, Allorio, Griziotti, Rotonda, Berliri y otros.¹¹⁰

Otros autores, entre quienes se halla prácticamente la totalidad de la doctrina tributaria Argentina sostienen que la Determinación tiene carácter declarativo, es decir implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria.

La Determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el Hecho Imponible, que no se configuraron hipótesis neutralizantes.¹¹¹ Es decir que la medida de la deuda, que esta no se extinguió.

El efecto declarativo de la Determinación produce las siguientes consecuencias.

- Las valoraciones cualitativas y las apreciaciones cuantitativas referentes a la obligación tributaria tiene en cuenta el momento de configuración del Hecho Imponible, y no el de la determinación.¹¹²
- La vinculación del contribuyente con el Hecho Imponible es considerada en el momento en que se configura y, por ende, éste rige para establecer sus condiciones personales, cargas de familia y demás circunstancias relevantes para la tributación, así como las exenciones, exoneraciones y cualquier beneficios tributarios

¹¹⁰ GARCIA VIZCAINO, C., Derecho Tributario, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000. p. 38

¹¹¹ En cuanto a las hipótesis neutralizantes nos referimos ha aquellas circunstancias como las exenciones u otros beneficios fiscales

¹¹² GARCIA VIZCAINO, C. ob.cit.p.38

- El régimen normativo sustantivo es el aplicable al momento de la configuración del Hecho Imponible y no el vigente a la fecha de la Determinación
- El régimen de caducidad (plazos, causales de suspensión e interrupción) es gobernado por la legislación en vigor al momento de producirse el Hecho Imponible. ¹¹³

Formas de Determinación del Impuesto.

En cuanto a este tema se debe de resaltar que la posición doctrinaria preponderante es la que sostiene que hay tres formas de practicar la Determinación del Impuesto estas son:

1. Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas (Autoliquidación)
- 2.
2. Por el Fisco o de oficio (Procedimiento de Liquidación Oficiosa);
3. Mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente. ¹¹⁴

Procedimiento De Fiscalización

DEFINICION LEGAL

“El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que

¹¹³ LLOBREGAT. J, “El Procedimiento Administrativo Sancionador”, volumen I, Cuarta Edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001.

¹¹⁴ GARCIA VIZCAINO, C. Ob. Cit. P. 37

han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho”.¹¹⁵

Por lo general, se **origina a iniciativa propia de la Administración Tributaria**, a través, de la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria, pues le corresponde seleccionar a los contribuyentes de acuerdo a sus planes de fiscalización, además el inicio puede darse también por denuncia pública, cuando la misma posea suficientes fundamentos.

La Administración Tributaria pobra fiscalizar al contribuyente a través de una resolución, y designa un Auditor Tributario que realizará la fiscalización, así como el impuesto y los períodos o ejercicios sujetos a verificación, teniendo dicho funcionario las facultades establecidas en el Art.173 C.T.

El acto administrativo que se realizará es conocido como Auto de Designación, “en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso”. Según artículo 174 C.T.

Notificación del auto de designación

Dicho de otra forma es la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación y este surtirá sus efectos cuando el contribuyente conozca del mismo.¹¹⁶ Es decir

¹¹⁵ Código tributario art: 174.Inc 7. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

¹¹⁶ Idem.art: 174.Inc 8.

cuando se le notifique que será sujeto de fiscalización por parte de la Administración Pública.

Esto de acuerdo a las reglas de notificación que establece el Art.165 Inc.2º y siguientes del Código Tributario.

Frente a esta aparente intromisión del estado, el contribuyente posee derechos frente a la Administración, y uno de esos derechos fundamentales, es conocer en su totalidad el contenido de las notificaciones, según lo establece el Art.165 C.T., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en la constitución.¹¹⁷

Por otra parte, frente a los derechos que poseen los contribuyentes existen deberes concretos del particular que se encuentran regulados en el Art.126 C.T, que comprenden de forma genérica los de facilitar la práctica de la fiscalización, así como de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el Hecho Generador.

En cuanto al procedimiento

Este tiene un notado carácter inquisitivo, tal y como es en los procedimientos judiciales inquisitivos, en los cuales el juez tenía funciones de investigación y luego la potestad de juzgar y sancionar, igual sucede en la Administración tributaria, a través del procedimiento de fiscalización tiene funciones de investigación y comprobación y luego de sancionar o establecer

¹¹⁷ La constitución de la república de El Salvador establece el derecho de defensa frente posibles actuaciones de particulares o del mismo estado que hayan violado algún derecho del individuo.

el impuesto a liquidar. Y su finalidad máxima es comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes

Podemos decir que la Fiscalización, consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, así como también investiga otros que pudieran haberse ocultado, generalmente verifica todas las circunstancias, datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo, buscando así mismo cierta constancia de esos datos.¹¹⁸

La finalidad de la fiscalización, es no sólo la obtención de los datos sino que también los medios de comprobación que los acreditarán, y que, por lo tanto en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.¹¹⁹

Algunas facultades de fiscalización de la Administración, que posee para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias son las que enumera el artículo 173 Código Tributario:

a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos;

¹¹⁸ MENJIVAR, Ángel Manuel, ob. cit. P. 161

¹¹⁹ *Ibíd.*

b) Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventario de los mismos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales;

c) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria

d) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones.

Informe de la auditoria

El código tributario en su artículo 174 establece que los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un **informe** dirigido a la Administración Tributaria. En los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el Código Penal.¹²⁰

Este informe se conoce como “**Informe de Auditoria**”, en el que se hace constar todos los hechos y circunstancias que determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, los cuales se presumen ciertos, el auditor tributario se pronuncia sobre éste informe para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por la Administración, previo el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa.

¹²⁰ Código Tributario art: 174. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

Tales informes podrán ser ampliados por los mismos auditores o por otros diferentes, a juicio de la mencionada Administración, cuando encuentre que dichos informes son diminutos, o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa liquidación, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. En consecuencia, la Administración Tributaria cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma escoja, los que serán transcritos íntegramente para conocimiento del contribuyente.

3.4 Autoliquidación

La Autoliquidación del impuesto es una forma de liquidación que consiste en “la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo, en la cual el declarante interpreta las normas tributarias sustantivas y la aplica a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; además valora el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados”.

Sainz de Bujanda, en su obra. Lecciones de Derecho Financiero define la Autoliquidación como:

“un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía adeudada, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al

cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”.¹²¹

Requisitos Formales De La Declaración.

los impuestos de IVA y Renta, deben de liquidarse por medio de declaraciones juradas, plasmadas en formularios que son elaborados por la misma DGII, los cuales contienen la información que a juicio de la Administración debe de proporcionar el sujeto pasivo al momento de liquidar los respectivos impuestos; tales como nombre completo, número de identidad tributaria (N.I.T) ingresos, en caso de la persona natural o el movimiento en la empresa, en caso que sea persona jurídica, en la actualidad se ha hecho menos engorroso el proceso ya que se pueden enviar por medios electrónicos, siempre que dichas declaraciones contengan todos los requisitos contenidos en los formularios proporcionados por la Administración Tributaria para tal fin.¹²²

En caso de la ley del IVA el período tributario será de un mes calendario. En consecuencia, los contribuyentes y, en su caso, los responsables del impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el período tributario, en la cual dejarán constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo período, así como de los remanentes de éste tras pasados de períodos tributarios anteriores.

¹²¹ SAINZ DE BUJANDA, F., Ob.cit. p. 170.

¹²² Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Art.93. D. Oficial.143.Tomo.136. publicación DO:31/07/1992

Del tiempo para presentar la Declaración

En cuanto a impuesto del IVA se deberán presentar las declaraciones dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. En este mismo lapso deben ingresarse los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o de percepción.¹²³

En cuanto a la declaración de la renta el impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los **cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate.**

Del lugar para presentar la Declaración

Las declaraciones pueden ser presentadas en la Dirección General De Impuestos Internos (DGII), en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país.¹²⁴

Efectos Jurídicos de la Autoliquidación

Los efectos que son diversos enunciaremos algunos de ellos

- Tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe.
- Si interviene la Administración y la estima correcta, o no interviene en el plazo de la caducidad, se habrá cumplido definitivamente y

¹²³ Ídem. Art: 94

¹²⁴ Ídem.

extinguido el tributo o la prestación pecuniaria a que se refiera la declaración presentada.

- La declaración no es vinculante para la Administración, pero si ésta liquida basándose en hechos distintos a los declarados deberá expresarlo al sujeto de conformidad a la ley, so pena de anulabilidad por provocar indefensión.
- La declaración solo puede ser modificada por el sujeto pasivo mediante otra declaración en donde haga constar que modifica otra presentada con anterioridad, en cualquier tiempo o circunstancia cuando se trate de aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, pero cuando se trate de una modificación a favor del contribuyente sólo podrá hacerse en un plazo de dos años.¹²⁵
- La Autoliquidación no es un acto administrativo, en consecuencia no puede imputársele la presunción de legalidad ni el resto de efectos de los actos administrativos, tampoco puede ser en consecuencia objeto de recurso alguno contra él.

¹²⁵ Código Tributario art: 212. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

3.5 Liquidación de Oficio

Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación, las siguientes definiciones. “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”

La Liquidación de Oficio es también definida como:

“aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra”.¹²⁶

Lo estructural del contenido jurídico que encierra la determinación oficiosa de los impuestos, son:

La Determinación estipula la cuantía del impuesto u obligación conforme la finalidad liquidadora, pero la determinación no siempre ha de trasladarse en un ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe igual al ya determinado por el sujeto, o incluso menor del determinado, dando lugar entonces a un derecho a la repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de rembolsar el exceso, lo cual en general no es practicado por la Administración Tributaria, enfocándose su

¹²⁶ QUERALT. J. Ob. Cit. p. 330.

actuación de liquidar precisamente en el importe de la deuda tributaria que le favorezca.¹²⁷

En el acto de liquidación se debe de identificar el concepto por el que se liquida, es decir, el impuesto o la deuda tributaria cuya cuantía se determina, lo que implica expresar todos sus elementos configuradores, como el presupuesto del hecho concreto, sujeto obligado, período impositivo,

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

El acto de liquidación debe contener el requisito general de impulso de los actos administrativos que imponen deberes u obligaciones o afectan a los derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar los hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener el importe fijado.

En cumplimiento de la segunda finalidad del acto liquidatorio, habrá de contener éste la pretensión de cobro, exigencia o mandato imperativo de que, si procede, se ingrese la prestación en el importe liquidado. Con ello se manifiesta la voluntad de la Administración en aplicación de la ley de que se cumpla la pretensión, indicando, en su caso, al

¹²⁷Código Tributario art: 212. Decreto Legislativo No. 440 de fecha 12 de agosto de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 149, Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010

obligado los medios, el plazo y el órgano o dependencia para efectuar el ingreso.

Es necesario que se notifiquen de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia y su impugnación respectiva. Las notificaciones que realiza la Administración Tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, debe de valerse de los diferentes medios para dar conocimiento a los interesados de las decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como lo son las intimaciones de pago, requerimientos de informaciones o de declaraciones juradas citaciones para comparecencia, la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoria, la notificación del propio acto de liquidación de oficio.

Finalmente se puede decir que el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo, dotado de presunción de legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario a través de los medios de impugnación que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y como consecuencia lógica su exigibilidad.

Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir,

antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.¹²⁸

3.6 Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

El Art.150 C.T., establece que de no realizarse la autoliquidación de forma espontánea por el contribuyente entre otras causas, la Administración Tributaria queda facultada para liquidar de oficio el Impuesto de que se trate. La liquidación de oficio del tributo es abordada en el Capítulo III, Título IV, comprendiendo dos secciones, una sobre la liquidación de oficio del tributo, imposición de sanciones y el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, regulada en los Art.183 al 188 C.T., y la otra con respecto a la determinación sobre base presunta, Art.189 al 199-B C.T. La liquidación de Oficio de los Tributos es una facultad otorgada por la Ley a la Administración Tributaria, debiendo entenderse DGII, entidad que puede actuar oficiosamente en forma general, excepcional, y por denuncia de terceros.

Presupuestos para la Liquidación de Oficio.

Los casos en que procede la actuación para la liquidación oficiosa del impuesto por parte de la Administración Tributaria, se encuentran establecidos en el Art.183 C.T., los casos a los que se refiere este artículo son:

1) Cuando no se presenta en el plazo determinado para realizar la declaración, teniendo la obligación de hacerla y el sujeto pasivo o responsable la han omitido por cualquier causa.

¹²⁸ MENJIVAR, Ángel Manuel, ob. cit. P. 141

2) Cuando existiendo declaración, adoleciere de irregularidades que den lugar a presumir o dudar de la veracidad de los datos consignados en la declaración, pueden ser errores matemáticos, falta de información en, u otros.

3) Cuando se ha verificado previamente que el contribuyente lleva con atraso su contabilidad, cualquiera que sea los métodos que utilice para ello como manual, mecánica, computarizada u otras; así como cuando esta se llevare incorrectamente, o no se llevare, y

4) Cuando siendo requerida la presentación de los libros contables, estos no son presentados o exhibidos, o cuando se careciere de la documentación anexa a la contabilidad o se dieren satisfactorias aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria. Como se ve, las razones que pueden dar lugar a la actuación oficiosa en lo que respecta a la determinación del impuesto e imposición de sanciones, están más profundamente vinculadas con la parte contable y registros especiales, que con cualquier otro hecho.

Bases para la Liquidación de Oficio.

Es el Art.184 C.T., el que se encarga de establecer las bases que deberá tener en cuenta la Administración Tributaria para proceder a Liquidar en forma oficiosa el impuesto de que se trate.

Las bases a que se refiere el citado artículo eran las bases utilizadas de forma exclusiva para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la vigencia del C.T., teniendo variaciones en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero que a partir de la nueva normativa, las bases se

generalizan para todos los impuestos internos, lo que permite la unificación de los criterios a utilizar.

Base Cierta:

Esta se encuentra regulada en el Art.184 Lit. a) C.T., y resulta de una Liquidación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible, es decir, que posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución que determine el tributo en alto grado de certeza y exactitud. También pueden obtenerse para tales efectos, datos de las propias declaraciones juradas presentadas con anterioridad por el contribuyente, así como también de información con trascendencia tributaria suministrada por terceros.

Sobre esta base deben considerarse todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos y como lo expresa la disposición en el Art.184, Lit. a) C.T., que permita conocer en forma directa:

1) El hecho generador, la percepción de una renta, la transferencia de un bien mueble o inmueble o la prestación de un servicio;

2) La cuantía de ese hecho o realidad jurídica y económica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer la medida de la carga tributaria que debe soportar el sujeto pasivo en virtud de los supuestos normativos realizados, esto tiene su base en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la Ley está obligado a llevar. El C.Com.¹²⁹ Tiene como objeto regular las relaciones mercantiles de los comerciantes,

¹²⁹ Código de Comercio D.L. No. 671 del 8 de mayo de 1970 y D.O. No 140, Tomo 228 del 31 de Julio de 1970.

cuyo Art.435 C.Com., establece que estos están obligados a llevar debidamente organizada su contabilidad de acuerdo a alguno de los sistemas contables aceptados y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría.

Los comerciantes están obligados a llevar Registros los cuales tienen las siguientes formalidades:

Deben llevarse en Castellano, las cuentas deben asentarse en Colones o Dólares de los Estados Unidos de América, toda la contabilidad deberá llevarse el país, aun la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. Art.436 C.Com. Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados, o en hojas separadas las cuales estarán foliadas y serán autorizadas por el Contador Público o Auditor Externo según sea el caso. Art. 438 Inc.1º. C.Com. Las hojas de cada libro deben ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado, Art.438 Inc.2º. C.Com. Los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar la contabilidad claramente y en orden cronológico y sobre todo sin presentar señales de alteración, además se harán asientos de rectificación al darse de error en las anotaciones, Art.439 C.Com.

El comerciante debe establecer al cerrar cada ejercicio fiscal, la situación financiera de su empresa, la cual debe mostrar a través del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, Art.441 C.Com. Se deben llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, Diario y Mayor y los demás que sean necesarios, Art.435 Inc. 3º.C.Com.

El Registro de Estados Financieros contendrá: los balances generales ordinarios y extraordinarios, resumen de los inventarios relativos a cada

balance, resumen de las cuentas que se agrupan para formar los renglones del propio balance, el estado de pérdidas y ganancias relativo a cada balance, el estado de composición del patrimonio, cualquier otro estado que sea necesario para mostrar la situación económica y financiera del comerciante, la forma en que se haya verificado la distribución de las ganancias o la aplicación de las netas, Art.442 C.Com.

El Diario esta compuesto por las partidas, como primera partida se asentará el balance que muestre la situación económica y financiera del comerciante a iniciar sus operaciones, anotando las cuentas del activo, pasivo y capital; inmediatamente después se asentarán en orden cronológico, las partidas correspondientes a las operaciones que haga el comerciante, por cuenta propia o ajena; también puede llevarse el Diario y el Mayor en un solo registro, Art.446 C.Com.

La negativa a facilitar el acceso a la contabilidad a cualquier autoridad administrativa que conforme a la Ley tenga derecho a exigirlo será penada con la suspensión de la matrícula de comercio, hasta que la inspección se verifique, Art.449 C.Com.

Base Estimativa, Indicial o Presunta:

Se encuentra regulada en el Art.184 Lit. b) del C.T., y se desarrolla en la sección segunda del capítulo III, Arts.189 al 199-b C.T. y se utiliza cuando la Administración Tributaria carece de elementos que le permitan conocer con exactitud, la dimensión de la materia imponible, como por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre Base Cierta.

Es aquí donde se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional, puesto que requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley; y de aplicación subsidiaria, en cuanto a que se utiliza sólo cuando la Administración Tributaria esta imposibilitada de practicar la Base Cierta. Esta base se establece en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de mayor dificultad para su comprobación en razón de que enfatiza elementos de presunción que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están:

a) Los Indicios: Art.190 C.T., y Art.2 RCT. Son hechos o circunstancias conocidas que le permiten a la Administración Tributaria inferir la existencia de hechos generadores. Se puede decir que son parámetros no del todo certeros que utilizados inadecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente.

En la Base Presunta la Administración podrá utilizar los siguientes indicios:

1. El capital invertido en las exportaciones económicas.
2. Las fluctuaciones patrimoniales.
3. El volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales.
4. El monto de las compras y ventas efectuadas.
5. La existencia de mercaderías.
6. Los valores que se importen.
7. El valor y rotación de los inventarios.
8. El rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares.
9. Los gastos generales de aquellos.
10. El valor del activo fijo y circulante.
11. Los márgenes típicos de comercialización.

12. Los salarios.
13. El monto del alquiler del negocio y de la casa de habitación.
14. El capital improductivo.
15. El nivel de vida del contribuyente.
16. El movimiento de las cuentas bancarias.
17. El monto de los intereses que se pagan.
18. Razones financieras.
19. Coeficientes técnicos, u otros elementos de juicios similares que obren en poder de la administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras.

Las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establecen la Administración Tributaria con relación a explotación de un mismo género.

b) Las Presunciones: es una figura jurídica resultado de la aplicación de un proceso lógico mediante el cual a partir de un hecho conocido, se llega a establecer la existencia de hechos generadores, Art.2, Num.14) RCT. Por su naturaleza o calificación jurídica, se dividen en legales Art.191 C.T., y de derecho Art.192 C.T., se diferencian en que las presunciones legales pueden ser impugnadas mientras que las de derecho no, pues no admiten prueba en contrario.

Dichas Presunciones son:

a) Fundadas en Diferencias de Inventarios, es una presunción Legal por medio de la cual, con los procedimientos descritos en el Art.193 C.T. se presume la existencia de ventas omitidas de declarar, que resultan de la

fiscalización y revisión de los registros de inventarios, y los inventarios físicos.

b) Control Directo de Operaciones, es la presencia de la Administración fiscalizando operaciones del negocio en períodos de 10 días de un mismo mes, o 4 meses de un mismo ejercicio comercial; con lo cual se saca un promedio total de ventas o prestaciones de servicio, que se multiplica por el total de días hábiles comerciales del mes fiscalizado, o aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio comercial, Art.194 C.T.

c) Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen, es una presunción legal por medio de la cual los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos constituyen Renta Obtenida para el caso de Renta, y transferencias o prestaciones de servicio gravadas omitidas de declarar para el caso de IVA, Art.195 C.T.

d) Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, es la presunción legal que se establece al determinar que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros tributarios, y consiste en presumir que dichas omisiones constituyen transferencias de bienes y renta gravada, omitida de registrar para los diferentes hechos generadores. Para determinar el precio de las compras omitidas, se aplicara el precio promedio de venta de las unidades de igual naturaleza si registrada o en su defecto el precio corriente de mercado, Art.196 C.T.

e) Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios, esta es una

presunción legal, que al igual que en la anterior, se establece al determinar que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros tributarios, pero esta vez la compra no registrada se deba a insumos de materia prima necesaria para la fabricación o producción de bienes para la venta o prestación de ingresos omitidos, Art.197 C.T.

f) Presunción de la base imponible en el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, es una presunción legal que establece cuando no hay justificantes legales de ingresos de operaciones registradas en contabilidad formal, o estas no fueren procedentes o acordes con la realidad, y que además no fueron registradas en el libro de IVA, y consiste en que dichas operaciones se presume que constituyen ventas o prestaciones de servicios gravadas en el período tributario registradas, Art.198 C.T.

g) Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados, de la base imponible, cuando los Comprobantes de Crédito Fiscal, o las Notas de Debito o Crédito se hayan extraviado sin haber comunicado su pérdida, y no hayan sido registrados en los libros de IVA, se presume que se habían emitido para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravadas.

h) Las Estimaciones, son valoraciones del precio que corresponden a los muebles y a la prestación de servicios, según el precio del mercado. Estas son utilizadas según el Art.199-A para estimar la base imponible a la LIVA, cuando los otorgados por el contribuyente no fueran fidedignos o resultaren inferiores o superiores al precio del mercado, puede establecer créditos fiscales cuando el precio de la adquisición de los bienes o la contra prestación de los bienes y servicios recibidos, sea superior al corriente del

mercado. Las estimaciones también pueden ser utilizadas por la Administración Tributaria para efectos del impuesto sobre la renta, valorando a precios del mercado las operaciones que sirven para determinar dicho impuesto, Art.199-A Inc.3° C.T.

Base Mixta:

Regulada en el Art.184 Lit. c) C.T., esta base se considera mas justa y equitativa con respecto a la anterior, ya que es un resultado de la aplicación de la base cierta y la base presuntiva, donde no solo se analizan documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Con esta base la Administración tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

Inicio del Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos.

La Administración Tributaria procede a iniciar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en los casos que como ya mencionamos establece el Art.183 C.T., estos son:

- 1) Por la omisión de presentar declaración por quien estaba obligado para hacerlo.

- 2) Por presentar declaración o documentación complementaria con dudas sobre su veracidad o exactitud, posea errores aritméticos o no cumple todos los requisitos y datos exigidos;

3) Por no llevar o llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad legal, ésta manual, mecánica, computarizada; no se exhibiere habiendo requerido, careciera de la debida documentación anexa o no se dieran a satisfacción de la Administración Tributaria las aclaraciones solicitadas. La liquidación oficiosa en mención no será practicada por la Administración Tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de Defraudación al Fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinará el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que el Código Penal establezca, según el Art. 174 Inc. 3º. C.T. Además, debe de entenderse que en el procedimiento de fiscalización, ya se han comprobado todos los supuestos, para que la Administración Tributaria proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es precisamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, la encargada de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo de conformidad a los Arts.11 y 14 Cn. y 186 C.T., dándole a conocer íntegramente el contenido del Informe de Auditoria al contribuyente o responsable, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o no con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme deberá justificar los motivos en que se ampara, Arts. 3, 4., 4 Lit. b), 37, 200 y 260 C.T.

Al contribuyente o responsable se le da un término de diez días en el mismo acto, para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad. Con ello pueden darse las siguientes situaciones:

La primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se

le imputa, emitiéndose el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoría; y

La segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o modifica el Informe de Auditoría, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición.

Apertura a Prueba.

En todo procedimiento tal como lo establece los Arts.11 y 12 Cn., debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal. Debe darse cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento y en el de Liquidación Oficiosa no es la excepción, que para el caso, esta garantía se pone de manifiesto al otorgar a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y producción de pruebas; así como también les asiste el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas, según el Art.4 Lit. b) num. 3 y 4 C.T.

Emitido el acto de iniciación del procedimiento de audiencia por cinco días, debe señalarse en el mismo, que se concede al contribuyente el derecho de aportar pruebas por un termino de diez días, contados partir del día siguiente al vencimiento del plazo para la Audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este caso, los puntos que aceptare y que rechazare, según lo preceptúa el Art.186 C.T.

Este periodo no es más que el período u oportunidad de defensa como lo contempla el Art.202 Lit. b) C.T. para que el sujeto pasivo aporte todas

aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la prueba Art.203 C.T. al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor.

Este período de prueba no obstante estar comunicado en el acto inicial, no tendrá lugar cuando dentro del término de audiencia el contribuyente exprese la conformidad con la investigación del o los auditores.

Las pruebas en Materia Tributaria son abordadas en el C.T. a partir del Título IV de los Procedimientos Tributarios, en el Capítulo IV, concerniente al Régimen Probatorio, que comprende cinco secciones, la sección primera que contiene las Disposiciones Generales acerca del tema, reguladas en los arts. 200 al 203 C.T., y desde la sección segunda hasta la quinta, en los arts. 204 al 211 C.T. en los que son tratados de manera expresa.

Los medios probatorios que se admiten en Materia Tributaria son:

1. La Prueba Documental.
2. La Confesión.
3. La Prueba Contable.
4. Y la Prueba Pericial de Terceros.

El Art. 200 C.T., puntualiza que puede invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con la excepción de la prueba Testimonial, que sí se admite en las demás ramas del Derecho.

Pero será pertinente hacer uso de ella para los casos siguientes:

- a. Desviación de Poder, y

b. Cuestiones de inmoralidad administrativa¹³⁰

Ambos casos que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.

Entre los distintos medios de prueba que admite la Administración Tributaria, la prueba por excelencia, es la Documental, la cual se clasifica de la siguiente manera:

1. Los Documentos emitidos por la misma Administración Tributaria, en lo que respecta a documentos que obren en poder de la misma, siempre que se individualicen y se puedan identificar con su fecha, número, así como la oficina que los expidió, esto reviste una importancia tal que obliga a la oficina fiscalizadora a darle validez a sus propios actos y realizar aquellas gestiones que sean útiles para garantizar la validez y emisión de tales pruebas así como de su admisibilidad cuando sea planteada por el contribuyente, según lo establece el Art. 205 C.T.

¹³⁰ En los casos de Desviación de Poder y Cuestiones de inmoralidad administrativa si es admisible la prueba Testimonial debido a que es la prueba idónea, el Testigo puede narrar los hechos que conoce porque los ha presenciado y por la naturaleza de estos no es posible que se comprueben por medios escritos, u otros y puede ser la única prueba con la que se pueden constatar los hechos. Deberá entenderse como Desviación de Poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, como lo regula el Art.3 Lit. a) LJCA, y se expone en Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con referencia 105-P-2000 de fecha 16 de octubre de 2001. Y por Cuestiones de inmoralidad administrativa, aspectos de la corrupción política que causa grandes injusticias y acciones u omisiones de desorden moral, de inconsciencia y de despreocupación, acciones ilícitas organizadas, que las cometen miembros de instituciones, cuerpos colegiados, órganos jurídicos o representativos destinados a dirigir y encauzar hacia el bien los actos de la sociedad, el bien común.

2. Los Documentos que se encuentran en poder del propio Contribuyente y que consisten en una serie de documentos sean públicos, auténticos o privados, en que se documenten todos aquellos actos o hechos generadores constitutivos de obligaciones tributarias, entre ellos pueden estar, contratos de prestaciones de servicios, de suministros, de realización de obras, de intermediación, de arrendamientos, de mutuos, etc. Por supuesto que estos tipos de documentos que generan obligaciones tanto jurídicas, como económicas, deben estar debidamente registrados en los registros especiales que ordena la normativa tributaria, regulado en el Art. 206 C.T.

3. Otro tipo de prueba que es admitida en materia tributaria y que adquiere el valor de prueba documental, según lo expuesto en el Art. 207 C.T., es la que podría denominarse Prueba Tecnológica, esta consiste en la reproducción impresa de imágenes no modificables,¹³¹ obtenida por medios propios de los avances tecnológicos, efectuada por la Administración Tributaria sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra.

Es prueba irrefutable la contenida en medios magnéticos, es decir cintas de casetes o tape, discos de computadoras, sean duros o flexibles, microfilm y videocasetes. Así también, caben en este tipo de pruebas, cualesquiera otras que conforme al avance tecnológico puedan tener esta similar característica.¹³²

¹³¹ Debe entenderse por Imágenes ópticas no modificables, las representaciones gravadas y visibles de determinados documentos originales cuyo sistema de resguardo electrónico ha sido autorizado por la Administración Tributaria y que no son susceptibles de ser cambiados o alterados por ningún medio, tal como lo estipula el RCT. en su Art. 2 Num.2º.

¹³² CAÑENGUEZ MONTANO, S., "Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador", Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002, p.91.

La siguiente prueba que se permite es la Confesión pero debe cumplir con ciertos requisitos tal como lo estipula el Art.204 C.T., estos son:

- a) Debe de ser una manifestación exenta de vicios, que significa que no debe haber ningún tipo de fuerza o presión que de alguna manera conmine a su manifestación.
- b) Dirigida en forma escrita a la Administración Tributaria, que como sujeto activo es quien cuestiona, requiere o demanda esta declaración. El presente requisito es taxativo en relación a los Arts.372 y 374 del C.P.C.
- c) Debe de confesar el sujeto pasivo, porque es él quien declara sus propios actos.
- d) Debe de ser confesión voluntaria o a requerimiento de la Administración Tributaria.
- e) Debe consistir en la declaración de un hecho cierto realizado por el sujeto que confiesa, de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él, quiere decir que este sería afectado con la decisión que en un momento dado pueda tomar la Administración Tributaria, en relación con el Art.371 C.P.C.

Otra Prueba que es de suma importancia y preferencia en materia fiscal o tributaria, es la Contable, regulada en los Arts.209 y 210 C.T., es la reina de las pruebas, en razón de que tanto la Ley Tributaria, el Código de Comercio, como las Leyes especiales respectivas establecen reglas precisas sobre ella.

Es una prueba que deja reflejada en forma ordenada, secuencial y permanente, las operaciones económicas realizadas por el contribuyente comerciante, asientos que fundamentados en las partidas correspondientes y en la documentación de respaldo, permiten establecer, no solo el origen de las operaciones registradas sino también el monto de las mismas.

Por lo que la contabilidad no solo es un control de ente público, sino un sistema de registro de operaciones que permiten demostrar y comprobar una realidad económica, confiable y veraz con respecto a la situación financiera de una persona, por la explotación de una o más actividades económicas o productivas. El Art.210 C.T. regula específicamente lo referente a la Preferencia en Materia Probatoria, estableciendo los siguientes grados:

- 1) Que cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones¹³³ de impuestos y la obtenida de los estados financieros¹³⁴ del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada.

- 2) De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables¹³⁵ respecto de la consignada en los estados financieros; y

¹³³ La información contenida en las declaraciones tributarias tiene para todos los efectos el carácter de Declaración Jurada, sea que se presente en documento físico, magnético o por cualquier otro medio autorizado por la Administración Tributaria según lo establece el Art.93 C.T.

¹³⁴ Los Estados Financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañarán de las respectivas notas necesarias de acuerdo a las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameriten ser reveladas de acuerdo a la Norma referida, dichos estados financieros deben reunir los requisitos que establece el Art.66 RACT.

¹³⁵ Los Libros Contables obligatorios para los comerciantes son los Estados Financieros, Diario y Mayor, según Art.435 inc.3, C. Com.

- 3) La de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.

Con lo que respecta a esta disposición, se observa que adolece de oscuridad en su redacción, y debería ser objeto de una reforma para dejar claro cuando prevalecerá una situación sobre la otra, porqué razón, cuando se dice que si hay contradicción entre la información suministrada en las declaraciones y la obtenida de los Estados Financieros, prevalecerá la segunda, no se dice si la contradicción es favorable al Fisco o al contribuyente, lo cual da la pauta para presumir que cualquiera que sea el sentido de la contradicción, dará como consecuencia una que se imputará al contribuyente, aún cuando el Fisco no resulte afectado sino beneficiado por tal contradicción.

La última clase de prueba que se encuentra estipulada es la Pericial de Terceros, según el Art.211 C.T., esta se refiere a la que es aportada por terceras personas que sin ser empleados de la Administración Tributaria, son requeridos para dar una opinión técnica en determinada área, ciencia o arte, como puede ser: agrícola, ganadera, artística, etc. Con respecto a los honorarios devengados por los peritos, estos los asume la Administración Tributaria y en caso de que se compruebe la existencia de una actuación negligente o maliciosa por parte de dichos peritos, estos deberán responder por los perjuicios que ocasionen con sus opiniones, civil y penalmente según lo establece la ley. Entre las disposiciones relativas a las pruebas encontramos los Arts.253 C.P.C. y 999 C.Com.¹³⁶

¹³⁶ En el Código de Procedimientos Civiles a partir del Titulo IV de las partes principales del Juicio, Capítulo IV, de las Pruebas, comprende nueve secciones en las que se encuentran todas las disposiciones relativas a las diferentes clases de pruebas así como también las reglas para cada una de ellas, disposiciones que se aplican supletoriamente de ser necesario en Materia Tributaria, así como lo reglamentado en Materias afines como la Mercantil.

Valoración de la Prueba.

Terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria específicamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad¹³⁷ de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común Art.201 C.T., con el fin de emitir con posterioridad un informe que pasa al Departamento de Tasaciones. Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

- a) Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso.
- b) Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.
- c) Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y
- d) La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación. Art. 126 RACT. El cual tendrá como efecto que se confirma o modifica el Informe de Auditoria, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los supuestos deberá fundamentar su posición de conformidad a las reglas que establece el Art.186 C.T. al emitir la Resolución Liquidatoria.

¹³⁷ Se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata. Art.130 RCT.

Liquidación Definitiva.

Luego que el Departamento de Tasaciones, se encarga de emitir la Resolución Liquidatoria, es por medio del Departamento de Notificaciones Art.165 C.T., que se deberá notificar a la parte interesada afectada entregándole copia de ese último informe, con lo que concluye la decisión fiscalizadora de la DGII.

Impugnación de la Resolución Final.

En caso de que el contribuyente no esta de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto, proveída por el Departamento de Tasaciones, dicho contribuyente puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el Recurso de Apelación ante el TAIIA dentro del término perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. De lo contrario, sino se interpone recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa según lo estipulan los Arts.188 C.T., 114 Inc.1º y 129 RCT. Y en este caso el sujeto pasivo tendrá que pagar el impuesto liquidado en el término de dos meses como lo regula el Art.74 Inc.2º C.T., de lo contrario, en virtud del Art.75 C.T., se constituiría en mora, haciendo exigible coactivamente la obligación del pago del impuesto y surgiría también la obligación de pagar intereses.

El órgano al que le compete la función revisora de los impuestos internos es el TAIIA, y en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la LOFTAIL, competencia que se establece en su Art. 1. Y el Art.2 LTAIL se aborda el Incidente de Apelación, manifestando que si un contribuyente no está de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o

se le impone una multa, emitida por la DGII, dicho contribuyente esta facultado para interponer Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos dentro del término de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. El contribuyente debe de cumplir con los requisitos de tiempo y forma que la disposición pertinente establece, en caso contrario le seria denegado y es por ello que el escrito por medio del cual se interponga el recurso debe ir acompañado de una copia en papel simple. Dicho escrito debe expresar las razones de hecho y derecho en que se apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

En el Art.4 LTAII., se estipula el procedimiento de la siguiente manera:

- 1) Escrito de interposición del recurso.
- 2) TAII solicita a la DGII, la remisión del respectivo expediente, contando ésta con un plazo fatal de 3 días para enviarlo.
- 3) Admisión o denegación del recurso.
- 4) Solicitud de informe a la DGII, con la remisión del incidente o expediente respectivo, a efecto de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación, para lo cual la DGII cuenta con 15 días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente.
- 5) Apertura a Pruebas, por el término perentorio de 5 días contados a partir de notificación al apelante. (Recibido el incidente y el respectivo expediente, con o sin contestación).

- 6) Alegatos finales por parte del apelante, en el término fatal e improrrogable de 8 días contados a partir del siguiente al de la respectiva notificación y
- 7) sentencia.

Es de hacer notar que la decisión del TAIJ sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo y la resolución que éste pronuncié declarando la inadmisibilidad de la impugnación, se tienen por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio Contencioso Administrativo.

CAPITULO CUATRO, EL RECURSO DE APELACION COMO MEDIO DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA DE LA DGII.

4.1 TEORIA GENERAL DE LOS RECURSOS

4.1.1 NATURALEZA JURIDICA

En la historia de la humanidad, siempre ha existido, dotado de un poder absoluto, un guía, llámesele además según su época y región, gobernante, jefe, cacique, Rey, sumo sacerdote, etc., siendo éste quien ha velado por el orden en su comunidad; cuyas decisiones, aunque fuesen injustas, no eran impugnables, por la autoridad que ejercía. Razón por la cual nacen los Recursos, ya que el hombre por su propia naturaleza, tiende a sublevarse frente a la derrota, por ello, los recursos constituyen los canales naturales para delinear la protesta del vencido, permitiéndole alzarse contra la sentencia que lo condeno ó lo sujeto al cumplimiento de una obligación.¹³⁸ Pero con el correr del tiempo, en la actual sociedad salvadoreña, dado el desarrollo jurídico, las personas, al sentirse agraviadas por una sentencia impuesta por una autoridad competente, pueden manifestar su desacuerdo haciendo uso de los recursos procesales.

Es por ello, que el recurso es un acto jurídico, por medio del cual las personas que se sientan agraviadas pueden hacer uso de ellos, por ende es un hecho necesario, voluntario y lícito, que tiene por fin reconsiderar una

¹³⁸ BACRE, A., Recursos Ordinarios y Extraordinarios. Editorial la Rocca , Argentina, 1999. p. 43

sentencia judicial. Su naturaleza, sin lugar a dudas, es esencialmente procesal, ya que juega solamente dentro de un proceso; su procedencia y alcance depende en primer lugar de la organización judicial vigente en cada país y de sus códigos procesales que lo regulan.

De lo anterior se colige, que el derecho a recurrir no se garantiza por otros recursos que aquellos expresamente previstos por la Ley, siempre que se hayan cumplido los requisitos y presupuestos que en las mismas leyes se establezcan y la pretensión impugnada sea adecuada con la naturaleza y ámbito objetivo del recurso que se trata de utilizar.

Es de hacer notar que dentro de los fines del Estado Salvadoreño se encuentra la justicia social,¹³⁹ y este fin lo cumple por medio de sus Órganos Jurisdiccionales que aplican el derecho vigente, configurando un servicio público.

Por tanto, con lo expuesto se concluye que la naturaleza jurídica de los recursos es eminentemente Constitucional, porque la Constitución de la República de El Salvador establece que toda persona tiene derecho a ser oída y vencida en juicio, así mismo tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito ante la autoridad competente, es decir ante el Juez que se debe interponer el recurso. Y es procesal porque las distintas leyes y códigos procesales en distintas ramas establecen los procedimientos a seguir de

¹³⁹ Constitución Explicada. El Salvador. Es. Editorial FESPAD. Séptima Edición. 2004. Art. 1 Pág. 24

cada uno de los Recursos (según su naturaleza, ante quien se debe interponer, forma y plazo).

4.1.2 DEFINICIÓN.

Para tener una idea en cuanto al origen del término “Recurso”, expondremos algunas definiciones, atendiendo a tres aspectos:

Definición etimológica.

El término *impugnación*, proviene del latín *impugnare* y significa atacar, acometer y referido a una providencia, alude a reclamo o gravámenes (del latín *Gravari*) en contra de ella, los cuales, llevando una queja respecto de su tenor o contenido, concluye con una instancia de declaración de nulidad, revocación o de modificación.¹⁴⁰

El término *gravamen*, etimológicamente significa tanto el perjuicio que deriva de un hecho cualquiera, como la queja o protesta que éste provoca. Significando en materia procesal, en sentido genérico, el perjuicio que acarrea el pronunciamiento judicial con la protesta correspondiente, y más en concreto, el acto con que las partes interesadas impugnan la sentencia del

¹⁴⁰ BACRE, A., Ob. Cit. Pág. 44

juez por ser lesiva de su derecho, pidiendo a ese o a un superior a él, la reforma o la anulación de la misma.¹⁴¹

Asimismo encontramos que en la Real Academia de Lengua Española el término recurso, lo define como “vuelta de una cosa al lugar donde salió”. En el lenguaje común, implica un medio o vía para obtener algo. Para el léxico jurídico, los recursos son vías establecidas por la ley, para obtener, mediante la aclaración, integración, revocación, modificación, anulación y sustitución de resoluciones judiciales, un resultado apegado a derecho y que favorezca en su petición al recurrente.

Definición doctrinaria.

Vista la gama de definiciones etimológicas, revisaremos algunos conceptos sobre recurso, planteados por diferentes autores, entre los que mencionaremos: Schonke, define recurso como el medio de someter una resolución judicial, antes de que adquiriera el carácter de cosa juzgada, a un nuevo examen en una instancia superior¹⁴²

Couture, señala que recurso significa regreso al punto de partida. Es un recorrer, correr de nuevo, el camino ya hecho.¹⁴³

¹⁴¹ DELLA ROCCA, F. Instituciones de Derecho Procesal Canónico, Descleè de Brouwer, Buenos Aires, AR. 1950, p 319

¹⁴² Schonke, Adolfo. Derecho Procesal Civil, Bosh Barcelona, 1950, p 299

¹⁴³ COUTURE, EDUARDO J. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Editorial Depalma, 3ª ed., Buenos Aires. AR. 1997. ISBN-950-14-1222-9.p.340

Por su parte, Bacre lo define como: “Actos jurídicos procesales que la ley otorga a la parte agraviada por una resolución judicial y mientras no haya adquirido fuerza de cosa juzgada, para que en el mismo proceso se subsanen los errores de hecho y de derecho que lo perjudican, revocando, anulando, integrando o modificando, en todo o en parte, dicho decisorio, por parte del juez que la dictó o por un tribunal superior, previo examen de su acierto¹⁴⁴.”

En el ámbito administrativo podemos remarcar dos definiciones:

Guillermo Cabanellas: “Recurso administrativo: La reclamación que un particular, tratase de persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la administración pública y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad.

Cabe plantearlo ante el mismo órgano o funcionario que ha adoptado la medida o ha tomado una resolución en que se habla de recurso de reposición (o de reconsideración en términos un tanto neológicos y de cortesía excesiva), para que se deje sin efecto en grado mayor o menor, lo que se impugna; o el recurso Jerárquico unas veces tras el trámite previo anterior o expedito en ciertas circunstancias ante el superior. En este régimen solamente después del silencio de la negativa total o de insuficiente rectificación, cabe el planteamiento por lo Contencioso administrativo,

¹⁴⁴ BACRE. A. Ob. cit. Pág. 51

jurisdicción mixta, como su nombre revela, integrada por magistrados judiciales y representantes administrativos.

Manuel Osorio. “Recurso administrativo: Denominase así, cada uno de los que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la administración pública. En términos generales, puede decirse que esos recursos son el de *Reposición o Reconsideración*, que se interpone ante la autoridad u organismo que haya dictado la resolución impugnada y el *jerárquico*, que se interpone ante el superior, dentro siempre de la vía administrativa⁶ y hasta agotarla. Una vez terminada ésta, la impugnación se ha de hacer ante la autoridad judicial. Generalmente por el trámite contencioso administrativo...”

Analizados los conceptos expuestos por los diferentes autores, como grupo expondremos una definición en el sentido de que recurso es una herramienta procesal, concedida a las partes, para que cuando éstas se sientan agraviadas por una resolución, puedan buscar la sustitución de todo o parte de una resolución administrativa, con el objetivo de respetar los derechos que hayan sido violentados.

4.1.3 FUNDAMENTO DEL DERECHO DE RECURRIR.

Fundamento constitucional.

El derecho de recurrir es un derecho de naturaleza Constitucional, Procesal, atribuida a las partes que se consideren agraviadas por una resolución judicial; su fundamento lo podemos verificar en la Constitución al referirse que toda persona tiene derecho a la seguridad jurídica, a ser protegida en la conservación de sus derechos, a no ser discriminado y que se respete el principio de igualdad, a que se nos consagre la garantía de audiencia, otorgando al Órgano Judicial la facultad de imponer penas, expresando la certeza de la vigencia y la aplicación de la ley tanto en los gobernantes como en los gobernados, sin discriminación, ni parcialidad.¹⁴⁵

Motivos de impugnación.

Para que los recursos sean admisibles, la sentencia debe contener un vicio o error, que a su vez violente el derecho de una de las partes y que con su interposición busquen la sustitución, modificación en todo o en parte de dicho decisorio; la doctrina Italiana los denomina y distingue como vicios de la actividad o del juicio del tribunal; en cambio la Legislación Española se refiere a ellos como infracción o error en el fondo o en las formas; pero en este caso los denominaremos con las expresiones latinas a saber:

¹⁴⁵ Artículos 1, 2, 3, 11, 14, 18, 172 de la Constitución

Error *In iudicando*.

Es un error sobre el contenido o fondo del decisorio y puede consistir en la aplicación de una ley inaplicable, en la no aplicación de la ley que fuere aplicable o en la errónea aplicación de ella; tratándose de defectos por omisión, exceso, falsa errónea aplicación de reglas referentes a la relación sustancial que motiva el proceso.¹⁴⁶

En este caso lo afectado es el contenido, el fondo del derecho sustancial, la consecuencia de este error no afecta a la validez formal de la sentencia, la que desde ese punto de vista puede ser perfecta, sino a su propia justicia.

Estos errores solamente son cometidos por el juzgador, puesto que es éste un vicio típico de la función jurisdiccional, consistente en resolver equivocadamente el litigio, es decir, realizar una sentencia injusta, constituyendo por ende un *agravio*.

Error *In procedendo*.

Este sería la desviación de los medios que señala el derecho procesal para la dilucidación del proceso, constituyendo los vicios de los procedimientos, las irregularidades que afectan a los diversos actos que componen el mismo.¹⁴⁷

Los errores *in procedendo*, pueden ser cometidos por la administración pública y por las partes; este error compromete la forma de los actos, su

¹⁴⁶ Bacre, Aldo. Ob. cit. p 117

¹⁴⁷ VESCOVI, E., Los Recursos Judiciales y demás medios impugnativos en Ibero América, Depalma, Buenos Aires, AR. 1988.

estructura externa, su modo natural de realizarse. La sentencia fruto del error *in procedendo* constituye lo que se conoce en todos los órdenes del derecho con el nombre de *nulidad*.

Derecho de recurrir manifestación del derecho de defensa.

Toda sentencia es proveída por la Administración Pública, tanto los Auditores como los sujetos pasivos en la relación son seres imperfectos; por lo que no es extraño que en un proceso existan vicios, errores, omisiones y hasta malas interpretaciones, ya de la ley, como de las pruebas que se le presentan al Administrador; dichos errores pueden ser perceptibles para la persona agraviada, surgiendo entonces la necesidad de recurrir, lo cual sabía y humildemente, los legisladores han permitido.

Partiendo del concepto de Recurso, que implica, reconsiderar una sentencia con el objetivo de cambiarla, toda o en parte, lo cual es deducible de la Constitución de la República de El Salvador.¹⁴⁸ Y derivado de ello surgen las distintas leyes procesales en el País, incluidas en materia tributaria.

4.1.4 Clasificación de los recursos.

Doctrinariamente existe una variedad de clasificación de los recursos, pero en nuestra investigación solo ahondaremos en los siguientes:

Según su naturaleza.

¹⁴⁸ Constitución. Ob., cit. Arts. 1, 2, 3, 11, 14, 18, 172

ORDINARIOS: Son aquellos recursos, en los que el objeto del litigio o cuestión litigiosa se discute y trata con toda la amplitud posible y en toda su extensión ante un mismo juez, (a quo), o ante un juez o tribunal superior (ad quem).

En relación al juez ad quo, los recursos son para reparar omisiones, errores o vicios de procedimiento (*error in procedendo*) o de juicio y que constituyen trámites comunes o medios de impugnación normales en contra de las decisiones judiciales (*error in iudicando*). Su característica es que buscan satisfacer el interés subjetivo de los litigantes, es decir la espera de una pronta y cumplida justicia en el caso.

También tienen por objeto el examen de las cuestiones de hecho y de derecho de las resoluciones judiciales. Dentro de esta clasificación tenemos los siguientes recursos.

a) Mutación o Revocación

b) Explicación

c) Reforma

d) Revisión

e) Apelación

En El Código tributario Según el Art. 188 inc. 2. C.T. establece la firmeza de las resoluciones, manifiesta “*en materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del*

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa.”

Debido a que el Tribunal de Apelación, conoce únicamente del recurso de apelación, por ende las resoluciones definitivas que se establecen en el Código Tributario admitirán únicamente Recursos de Apelación, ya que este procede solamente contra los actos, acuerdos y resoluciones de carácter definitivo; dictadas por autoridades administrativas correspondientes.

Por lo tanto según el Art. 129 del Reglamento del Código Tributario, establece que son definitivas todas aquellas resoluciones establecidas por la Administración Tributarios de forma oficiosa que se establezcan es sede administrativas relacionadas a las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multas, siempre y cuando no se haya interpuesto un recurso de apelación, se declare inadmisibile el recurso, se dicte un fallos que resuelva el recurso de apelación. En estos casos será una resolución definitiva. Por ende se establece que en el Código Tributario y su reglamento se admite el recurso de Apelación.

Extraordinarios:

Son los que se dan en algunos juicios y contra especiales resoluciones para discutir el error de hecho o el de derecho.

Los recursos extraordinarios están expresamente señalados en la ley, y en éstos el tribunal superior está limitado a conocer prácticamente del que haya sido o de los que hayan sido invocados. Dentro de las características de éstos, está el grado de libertad que tiene el quejoso para impugnar, estos recursos solo son aptos para impugnar determinados vicios que la ley indica al concederlos. En este caso sería recurrir a la Sala de lo contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia mediante el proceso que la Ley de de Jurisdicción Contencioso Administrativo¹⁴⁹ regule.

4.2 Tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas.

Antecedentes Históricos.

El Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas o conocido por sus siglas TAIIA es un órgano administrativo legalmente constituido para el trámite y resolución de los Recursos Administrativos, presentados por los interesados en relación a las resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones y las resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de liquidación de

¹⁴⁹ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, D.L. N° 665, del 7 de marzo de 1996, publicado en el D.O. N° 58, Tomo 330, del 22 de marzo de 1996. La sala de lo contencioso administrativo tiene competencia sobre las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública. Para los efectos de la ley se entiende por Administración Pública: a) el Poder Ejecutivo y sus dependencias, inclusive las instituciones autónomas, semiautónomas y demás entidades descentralizadas del Estado; b) los Poderes Legislativo y Judicial y los organismos independientes, en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos; y, c) el Gobierno Local, regulado en el Art. 2 de la mencionada ley; esto es procedente siempre y cuando se haya agotado la vía administrativa, en nuestro caso cuando se haya resuelto y notificado el recurso de apelación.

oficio de impuestos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

El TAIIA surge ante la imposibilidad del Ministerio de Hacienda de ser Juez y parte en un proceso determinado y al mismo tiempo en cumplimiento del principio fundamental de Seguridad Jurídica.

Surge inicialmente con la publicación del Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta¹⁵⁰ el 02 de junio de 1915, bajo el nombre de Tribunal de Apelaciones. Luego en 1963¹⁵¹, continuaba regulando el Tribunal de Apelaciones en los Arts. 71, 72 y 73, referente al Recurso de Apelación en cuanto a su interposición, al contenido de la solicitud del mismo, el plazo para la interposición y la autoridad competente para conocer del recurso; también regulaba el recurso de hecho y respecto del fallo y resoluciones definitivas. Asimismo la ley en mención dedicaba todo el Título VIII, desarrollando la organización, competencia, modo de proceder en el Recurso, las reglas para la actuación del Tribunal de Apelaciones y su aplicación supletoria.

Posteriormente en 1991, entró en vigencia la nueva Ley¹⁵² que dejó de regular al Tribunal de Apelaciones, ya que en ese mismo año, surgió la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos¹⁵³ que modificó su nombre a Tribunal de Apelaciones de

¹⁵⁰ PROYECTO DE LEY ORGANICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Publicado en el D.O. No. 127, Tomo No. 78, del 02 de junio de 1915.

¹⁵¹ Mediante D.L. No. 472, de fecha 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo 201 de fecha 21 de diciembre de 1963.

¹⁵² Mediante D.L. No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

¹⁵³ Mediante D.L. No. 135 de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

los Impuestos Internos otorgándole autonomía funcional en todo lo que le compete.

Inicialmente la competencia del TAIIA consistía en conocer del Recurso de Apelación que interponían los contribuyentes, en contra de resoluciones definitivas en materia de liquidación de impuestos internos e imposición de multas. Más tarde se da el surgimiento de la LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS ¹⁵⁴ con el objeto de tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer las sanciones y el procedimiento para aplicarlas, y en su Art. 51 ¹⁵⁵ confiere al TAIIA el carácter de tribunal aduanero.

Su competencia en materia de aduana comprendía: Resoluciones definitivas sancionatorias, sean administrativas o tributarias; suspensión o cancelación de autorizaciones a los administrados y actos que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

En el año 2006 ¹⁵⁶ se reforma por última ocasión la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduana, específicamente en los Arts. 2, 4 y 5; y es así como se establece la nueva competencia del TAIIA en cuanto a resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías; ampliando su

¹⁵⁴ LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, D.L. No. 551, del 20 de septiembre de 2001, D.O. No. 204, Tomo 353, del 29 de octubre de 2001.

¹⁵⁵ Que literalmente dice: "Contra las resoluciones de la Dirección General podrá interponerse el recurso de apelación, el que será conocido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, conforme a las formalidades, plazos, procedimientos y disposiciones legales que regulan las actuaciones de ese Tribunal, el cual tendrá en estos casos el carácter de Tribunal Aduanero a los efectos de lo prescrito por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano."

¹⁵⁶ Mediante D.L. 904 del 14 de diciembre del 2005, publicado en el D.O. No. 26, Tomo 370, del 07 de febrero del 2006.

competencia y cambiando la denominación de Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

El TAIIA se crea con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación de los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, que emita la DGII y las que también emitan la DGA, siendo un controlador de la legalidad de los actos administrativos.

Este órgano viene a desempeñar un rol determinante dentro de la uniformidad y sistematización de la organización de la Administración Tributaria, pues basta recordar que nace con la inevitable necesidad de crear un ente que contribuya al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente efectuando las resoluciones del RA que interponen los contribuyentes de los impuestos de renta, transferencia de bienes raíces, del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y otros impuestos internos.

Dentro de los objetivos principales del TAIIA se pueden mencionar los siguientes:

1. Contribuir al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos y aduaneros, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente.

2. Efectuar las resoluciones del RA que interponen los contribuyentes en materia de impuestos internos y de aduanas, establecidas en el Art. 1 LOFTAIIA.

El TAIIA desempeña, entre otras, las siguientes funciones:

1. Resolver las reclamaciones de los apelantes dictando los autos y sentencias correspondientes.
2. Rendir informes y contestar traslados en los juicios de Amparo y Contenciosos Administrativos promovidos por los contribuyentes.
3. Notificar autos, sentencias y dictámenes.
4. Realizar estudios jurídicos y económicos-contables.
5. Promover eventos sobre la labor tributaria.
6. Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole Tributario.
7. Y otras como ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúo y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados, recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión, de la DGII y DGA en su perjuicio, e incluso decidir cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados.

Estructura Organizativa.

El TAIIA, es una institución legalmente constituida, responsable de conocer y resolver conforme a la Cn. y las leyes, las reclamaciones que presentan los contribuyentes mediante escritos de interposición del RA contra las

resoluciones definitivas que prevé la LOFTAIA¹⁵⁷, atendiendo procesos y estándares normativos del Sistema de Gestión de Calidad, teniendo para tal efecto autonomía funcional en forma colegiada.

Es así que el Art. 1 LOFTAIA, define al TAIIA como el órgano administrativo controlador de la legalidad competente para conocer del RA que interpongan los sujetos pasivos en el ejercicio de sus derechos de defensa y reclamación contra las resoluciones de su competencia.

Para el logro de los objetivos, el TAIIA, según lo estipulado en el Art. 1 inc. 2° LOFTAIA está conformado por once áreas estratégicas, descritas a continuación¹⁵⁸:

1. Presidencia.
2. Unidad de Calidad.
3. Primera Vocalía en Impuestos Internos.
4. Segunda Vocalía en Impuestos Internos.

¹⁵⁷ LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS, D.L. No. 135, del 18 de diciembre de 1991, D.O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991.

¹⁵⁸ Dentro de la organización del Tribunal encontramos las siguientes Areas:

Área Tributaria Jurídica: Está integrada por dos vocales jurídicos y dos vocales aduaneros. La actividad principal es la de ejecutar lo referente a aspectos legales tributarios y aduaneros del proceso del RA, desde la interposición hasta la notificación de la sentencia que dicta el TAIIA, sobre resolución de los recursos. Además efectúa estudio y análisis de la aplicación de las diferentes leyes de impuestos para su adecuada aplicación.

Área Administrativa: Está compuesta por un jefe, personal administrativo, secretarial y de servicios. Administra eficiente y eficazmente los recursos humanos, materiales y financieros que el TAIIA requiere, como parte del apoyo para la ejecución de las funciones sustantivas. Asimismo, es responsable de ejecutar el presupuesto fiscal, diseño de herramientas de control, pago de salarios, administración de la biblioteca, etc.

Área Tributaria Contable: Está integrada por el jefe de unidad, asesores económicos tributarios, auditores aduaneros; auditores fiscales y técnicos valuadores, quienes realizan actividades relacionadas con asuntos económico y contable, como inspecciones y verificaciones contables, práctica de valúo entre otros de índole económico y contable. También realizan estudios a requerimiento del TAIIA, relativos al impacto económico y contable producto de la aplicación de las leyes tributarias.

Área Informática: La finalidad del área informática es autorizar los procesos administrativos, desarrollando programas tributarios que faciliten la realización de los diferentes procesos, asimismo se encarga de dar mantenimiento a la base de datos, para que la información sea oportuna y actualizada.

5. Primera Vocalía en Materia Aduanera.
6. Segunda Vocalía en Materia Aduanera.
7. Área Tributaria Contable.
8. Área Tributaria Jurídica.
9. Coordinación de Enlace Administrativo.
10. Unidad de Informática.
11. Unidad de Divulgación Tributaria (UDITAIIA).

Composición del Tribunal.

Hasta el 15 de febrero del 2006, el TAIIA estaba integrado por un presidente y dos vocales, como tribunal colegiado; nombrado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda; luego con la reforma de la LOFTAIIA¹⁵⁹ en el 2006, se establece que el TAIIA estará integrado por un presidente y cuatro vocales así: Dos vocales especialistas en tributos internos y dos especialistas en materia aduanera.¹⁶⁰

Según el Art. 1 inc. 2° y 3° LOFTAIIA, todos los miembros del TAIIA serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda para un período de cinco años prorrogables y desempeñarán sus cargos con autonomía funcional.

El presidente del TAIIA y los dos vocales especialistas en tributos internos, conocerán del Recurso de Apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, que emita la DGII. El presidente del TAIIA

¹⁵⁹ Mediante D.L. No. 904 de fecha 14 de diciembre del 2005, publicado en el D.O. No. 26, Tomo 370 del 7 de febrero del 2006 y vigente a partir del mismo mes y año.

¹⁶⁰ Esto lo encontramos en el Art. 1 Inciso segundo de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.

y los dos vocales especialistas en materia aduanera, conocerán del Recurso que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

Los requisitos para ser nombrado presidente del TAIIA son:

1. Ser salvadoreño por nacimiento.
2. Abogado de la República, de reconocida honorabilidad.
3. Mayor de treinta años de edad, con experiencia en materia tributaria, o en su defecto tener seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una judicatura de primera instancia por tres años.

Los requisitos para ser nombrado vocal del TAIIA son:

1. Ser profesional universitario y tener seis años de ejercicio profesional en materia tributaria o aduanera.
2. Ser de notoria competencia y reconocida honorabilidad.
3. Salvadoreño por nacimiento.
4. Mayor de edad.

Competencia del Tribunal.

La competencia de los órganos de la Administración Pública es conferida por ley de acuerdo al Principio de Legalidad recogido en la Constitución, las facultades de los funcionarios únicamente son las que expresamente les da la ley; lo que no se encuentre asignado como atribución les está prohibido.

Es así, que mediante la creación de la Ley le fue otorgada competencia para conocer de las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emitía la DGII. Posteriormente la LEY

DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS ¹⁶¹ le amplió la competencia en los Arts. 153 y 158, al atribuirle facultad de conocer en grado del Recurso de Apelacion contra las resoluciones pronunciadas por la DGII que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso de impuesto y sus respectivas multas.

En la actualidad el TAIIA tiene nuevas competencias otorgadas por la última reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, las cuales son:

Resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.

Resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.
3. Valoración aduanera.
4. Clasificación arancelaria.
5. Origen de las mercancías.

Competencia en Materia de Impuestos Internos.

Liquidación de Oficio de Tributos.

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, según Sainz de Bujanda, por “liquidación tributaria” entiéndase esta como la “serie

¹⁶¹ LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS, D.L. No. 296, del 24 de julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo No. 316, del 31 de julio de 1992.

de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o como “aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”¹⁶². Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como “autoliquidación” que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la “liquidación de oficio”, que se define como “aquella establecida al no mediar la autoliquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación”¹⁶³.

Si bien la legislación tributaria salvadoreña, en especial el CT, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”, simplemente se refiere a tal término en el Título IV, Capítulo III como una potestad de la DGII, determinando los supuestos de su procedencia.

El profesor José María Lago Montero, al referirse al acto de liquidación señala que “la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible”¹⁶⁴.

La liquidación puede producirse, básicamente, de dos formas:

1. Autoliquidación.
2. Liquidación de oficio.

¹⁶² KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, *Manual de Derecho Financiero*, Tomo I Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993, p. 39.

¹⁶³ VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8° Edición, Editorial Tecnos, Grupo Anaya S.A., Madrid, España, 2004, p. 327.

¹⁶⁴ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, con referencia No. 89-T-2004, de fecha 28 de junio de 2006, Considerando I, parte B, Fundamento de Derecho.

La autoliquidación, es la realizada por el sujeto pasivo, actualmente es la regla general en los ordenamientos jurídicos modernos, debido al considerable aumento de la tributación y en consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y las declaraciones de éstos.

Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo¹⁶⁵.

En la legislación tributaria salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada en el CT en el Capítulo II, sección primera, Art. 150 inc. 1º, que literalmente dice:

“El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria”.

Por otro lado tenemos la liquidación de oficio, que es la liquidación que se da dentro del procedimiento de gestión normal y que en los ordenamientos jurídicos modernos, tiene una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación. Técnicamente tiene un carácter residual en cuanto se entiende establecida si no es exigible expresamente la realización por el sujeto pasivo¹⁶⁶, es decir que por la iniciación de oficio hay que entender que corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración

¹⁶⁵ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Civitas, Madrid, España, 1991, p. 176.

¹⁶⁶ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general*, 8ª Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, España, 2004, p. 286.

del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividades sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación. Sobre esta clase de liquidación, el Art. 150 inc. 2° CT expresa:

“A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa”.

Competencia en Materia de Aduanas.

Al igual que en materia de Impuestos Internos a continuación se desarrollara las actuaciones recurribles y en qué casos procede el Recurso de Apelacion en materia de aduanas, asimismo el estudio de las resoluciones definitivas emitidas por la DGA que son competencia del TAIIA.

Siendo la DGA la institución facultada para velar por el cumplimiento de tributos en materia aduanera, al igual que la DGII, está facultada para realizar la fiscalización, inspección, investigación y control necesarios para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, esto de conformidad a lo establecido en el Art. 55 Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras (LESIA) y por el Art. 14 Ley de

Simplificación Aduanera (LSA), concediendo en este último, un plazo de cinco años para poder efectuar la revisión y verificación, con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras.

La DGA tiene las facultades de fiscalización, inspección y control con el fin de asegurar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras¹⁶⁷, es por ello que el Art. 19 Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas determina las maneras en que se desarrolla el control aduanero¹⁶⁸, siendo estos:

- a. Control inmediato: aquél que se realiza sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero, su permanencia temporal en las aduanas de ingreso o de salida, tanto en la zona primaria como en lugares legalmente habilitados para su permanencia, su tránsito o desde que se presentan para su salida y hasta que se autoriza su levante o retiro, entre estas actividades se incluyen el control en carreteras de los tránsitos aduaneros internos o internacionales y en los predios de estacionamiento, así como la revisión inmediata o física de las mercancías.
- b. Control a posteriori: aquél que se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas naturales y jurídicas que

¹⁶⁷ La obligación tributaria aduanera o hecho generador del tributo nace o se causa cuando se realizan los actos de importación o exportación de mercancías al país de acuerdo al régimen aduanero a que se sujeten las mercancías. En El Salvador esta obligación nace en el momento específico en que se acepta la declaración de mercancías en los regímenes de importación o exportación.

¹⁶⁸ Conforme al Art. 18 inc. 1° LODGA, "Por Control Aduanero, se entenderá el ejercicio pleno de las facultades establecidas en esta Ley, en la legislación aduanera y de comercio exterior, las cuales serán definidas, planificadas, dirigidas y hechas ejecutar por la Dirección General de Aduanas."

intervengan en las operaciones de comercio exterior dentro del plazo de caducidad, establecido en las leyes aduaneras correspondientes.

Asimismo, dentro de las actividades de control a posteriori, las autoridades fiscalizadoras pueden verificar el manejo de inventarios, los métodos de valuación y registro del mismo, de conformidad a la naturaleza de las operaciones y características de la actividad económica a la que se dedica el contribuyente, en los concerniente a sus operaciones de importación y exportación y en atención a la naturaleza de los regímenes aduaneros a que se destinen las mercancías.

- c. Control permanente: aquél que se ejerce en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera, respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. Se ejercerá también sobre las mercancías que, con posterioridad al levante o retiro, permanezcan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos o liberatorios, a efecto de fiscalizar y verificar el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino de tales mercancías.

Para efectuar las tareas de control la autoridad aduanera se apoya en la gestión del riesgo, el análisis de datos, la aplicación de medidas preventivas, la supervisión de actuaciones, fiscalización a posteriori, la verificación de origen, verificación de información, la investigación y evaluación del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte de los administrados, usuarios, auxiliares de la función pública aduanera y operadores lógicos, así como el cumplimiento por parte de éstos de la normativa aduanera y de comercio exterior en general.

Para verificar la Declaración Aduanera que se haya presentado, la aduana somete el trámite a un proceso selectivo y aleatorio¹⁶⁹, en este sistema, que se parece a un semáforo puede decidirse si las mercancías se van a verificar de inmediato (rojo), si solamente se verificaran los documentos (amarillo) o si por el contrario las mercancías se liberaran inmediatamente de la aduana (verde).

Sin embargo, la aduana puede decidir realizar una revisión dentro de los cuatro años posteriores a esa liberación, es decir, que la aduana si al ingreso decide no revisar, no pierde el derecho de revisar luego de ese momento hasta cuatro años después.

Las Declaraciones pueden ser:

1. Autodeterminadas.
2. No Autodeterminadas.

Son autodeterminadas cuando quien la presenta ha calculado y efectuado el pago de los derechos arancelarios e impuestos previo a la presentación de la misma. Son no autodeterminadas cuando es posible realizar la cancelación luego de la presentación cuando la autoridad aduanera ha hecho el cálculo y le indica al importador o el declarante cual es el monto a cancelar por derechos arancelarios e impuestos.

¹⁶⁹ Conforme al Art. 13 inc. 1° LSA “Cuando de conformidad con los criterios selectivos y aleatorios, corresponda efectuar la verificación inmediata de lo declarado, el Administrador de Aduanas deberá disponer la práctica de la misma; para tales efectos, designará uno o varios Contadores Vista para que la realicen, quienes deberán practicarla dentro del mismo día en que las mercancías se encuentren a su disposición para realizar dicha diligencia, salvo que la Autoridad Aduanera requiera un plazo mayor, de acuerdo a las características y naturaleza de la misma.”

El Administrador de Aduanas es quien autoriza las verificaciones inmediatas de las declaraciones presentadas¹⁷⁰ al momento de la importación o exportación de mercancías, designando uno o varios contadores vista, de conformidad con las leyes y procedimientos aduaneros; además conoce y sanciona los incumplimientos a la legislación aduanera en materia administrativa y tributaria, cuando los ilícitos se hayan establecido como producto de la aplicación de las medidas de control, en las declaraciones de mercancías que hayan sido presentadas en la Administración de Aduanas bajo su cargo, independientemente del resultado de selectividad¹⁷¹ y siempre que la DGA, no haya iniciado un proceso de fiscalización.

4.3 Recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.

Los recursos que nuestro ordenamiento jurídico vigente prescribe y reconoce en materia impositiva, se limitan al de apelación. A continuación se desarrolla el procedimiento del mismo, no sin antes efectuar una definición de este.

¹⁷⁰ La declaración de mercancías se da por aceptada cuando se registra exitosamente en el sistema informático autorizado por el Servicio Aduanero. La aceptación no implica aprobación de la información transmitida, pero sí permite que el interesado o su representante puedan solicitar a la aduana continuar con el proceso.

¹⁷¹ Resultado selectividad verde: El sistema indica Levante Automático, el usuario recibe un ejemplar de la declaración firmando la aceptación del resultado y procede a retirar la mercancía.

Resultado selectividad amarillo: El sistema indica Aforo Documental, se redirige la declaración y hay dos posibilidades: 1) Si se ha realizado segundo registro, se liquida en sistema y se procede al despacho de las mercancías, sin la exigencia de la declaración original y sus documentos. 2) Si no se ha realizado segundo registro, se exige la presentación de la declaración original y documentos.

Una vez verificado el cumplimiento de la revisión documental y verificados los requisitos no arancelarios (por ejemplo los permisos de importación), el funcionario designado por la autoridad, procede con la liquidación y autorización electrónica del Levante de las mercancías.

Resultado selectividad rojo: El sistema indica Verificación Inmediata hay dos posibilidades: 1) Si se encuentra en la aduana en donde se teledespacho, el declarante debe poner la mercancía a disposición del funcionario designado por la autoridad para efectuar la revisión física. 2) Si se encuentra en la aduana de ingreso debe enviar la mercancía en tránsito hacia la aduana de teledespacho para poner la mercancía a disposición del funcionario designado por la autoridad para efectuar la revisión física.

Definición

“Apelación, es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia de un Tribunal inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Tribunal superior”¹⁷²

Finalidad del Recurso

“El Recurso de Apelación tiene por finalidad que el tribunal inmediato superior revoque la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”¹⁷³

Procedencia del Recurso

El recurso de apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos. El referido recurso está prescrito en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.¹⁷⁴ El artículo 188 del C.T. también establece que en materia de recursos en lo pertinente se estará en lo dispuesto en la ley antes mencionada.

Este recurso el que se interpone ante el tribunal superior para impugnar la resolución del inferior¹⁷⁵ según el artículo uno de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, designa a este como órgano administrativo competente para

¹⁷² ARRIETA Gallegos. Francisco. Impugnación de las Resoluciones Judiciales. Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996. Pág. 33.

¹⁷³ GARCÍA Vizcaíno. Catalina. Derecho Tributario, Tomo II. Segunda Edición. Ediciones de Palma, Buenos Aires. Pág. 239.

¹⁷⁴ La referida Ley fue emitida por Decreto Legislativo No. 135, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial No. 242, Tomo 313 de fecha 21 de diciembre de 1991.

¹⁷⁵ OSORIO, M. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. 28ª Edición. Pág. 843

conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Impuesto Internos y la Dirección General de Aduanas.

Esta Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en su artículo uno señala que se puede presentar el recurso solamente ante resoluciones definitivas emitidas por:

1. La Dirección General de Impuestos Internos en materia de:
 - a) Liquidación de Oficio
 - b) Imposición de sanciones

Competentes para conocer

El Órgano competente para conocer de la alzada es el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ante el cual se puede interponer el recurso de apelación contra todas aquellas resoluciones definitivas, en materia de liquidación de Oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos, artículos 1 y 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Plazo para Apelar

El plazo para apelar ante el TAI de las resoluciones de liquidación de oficio del impuesto o imposición de multas emitidas por la DGII, es de quince días perentorios, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva. Por término perentorio se debe entender, que transcurrido el plazo procesal establecido para realizar una diligencia o ejercer un derecho y esta diligencia o derecho no se realiza dentro de ese plazo, se pierde la oportunidad de

realizarlo y por ende el derecho que se iba a ejercer, no pudiéndose realizar posteriormente; en el presente caso, si no se interpone el recurso de apelación dentro de los quince días de plazo que da la ley, se perderá el derecho de apelar y por ende se tendrá por definitiva la resolución de la cual se iba a apelar, artículo 188 del CT, relacionado con el artículo 129 del RCT. Es importante mencionar, que conforme a lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAI, los términos y plazos establecidos en la misma, comprenden solamente días hábiles.

Iniciación, Requisitos y Formas del Recurso de Apelación

La Ley de Organización y Funcionamiento del TAI, en su artículo 2, dice: “Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, podrá interponer Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos”.

El escrito se presenta con una copia, ya que se agrega tanto en el incidente de apelación que se instruye ante el Tribunal competente, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo.

Las razones de hecho y de mero derecho que deben expresarse en respaldo de la pretensión, se refieren o bien a aquellas circunstancias en que sólo se disputa la aplicación de la ley impositiva a la cosa cuestionada – justificándose los hechos con instrumentos públicos o auténticos no

contradichos, o por expreso consentimiento de la Administración Tributaria y el recurrente -, o bien, a los casos en que los hechos alegados y cuestionados en el recurso deban ser respaldados o desestimados mediante la prueba correspondiente, oyendo al respecto a la Administración.

El artículo 3 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, establece que: “En el escrito de interposición del recurso, deberá el apelante señalar, dentro del radio urbano de San Salvador, lugar en que debe buscársele para recibir notificaciones y demás diligencias”.

El TAI tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país. Por razones de practicidad y a fin de no tener dificultades en la sustanciación del recurso, se compele al contribuyente, a que se “domicilie” en San Salvador, a efectos especiales que tengan relación, exclusivamente con el Recurso de Apelación.

En razón a lo que establece el artículo 3 de la Ley en referencia, es importante mencionar que al imponer al contribuyente, que señale lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, se vulnera su derecho de acceder a la jurisdicción y su derecho de respuesta, establecido en el artículo 18 de la Cn., el cual literalmente dice: “Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa a las autoridades legalmente establecidas; y a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto.” Lo anterior en razón de que si el contribuyente al presentar su escrito de apelación, señala un lugar distinto al del área urbana de San Salvador, para recibir notificaciones, el TAI realizará prevención, a efecto de que el contribuyente señale lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, pero dicha prevención se da a conocer en el

tablero de notificaciones del referido tribunal, por el hecho de que el contribuyente no cumplió con ese requisito formal exigido en el artículo 3 de la Ley en comento; lo que implicaría que el contribuyente no tendría conocimiento de dicha prevención en el corto plazo, y por lo tanto, se declararía inadmisibile el recurso interpuesto. La notificación de la prevención por tablero no es un medio eficaz para hacer del conocimiento del contribuyente lo resuelto, ya que éste podría tener conocimiento o no de dicho acto en un tiempo razonable para poder evacuar la prevención realizada, por lo tanto, el derecho de respuesta se vulnera; tomando en consideración que el Código Tributario en sus artículos 165 y 168, establece otros mecanismos de notificación, tales como: correo certificado, correo electrónico y otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible; de los cuales, podría hacer uso el TAI, a efecto de no vulnerar los referidos derechos.

En la práctica lo que sucede, en relación con lo últimamente expuesto, es que al momento de presentar el escrito de interposición del recurso de apelación por el contribuyente, la persona encargada de la recepción del mismo por parte del TAI, revisa las formalidades de este, y si detecta que el contribuyente no ha señalado lugar para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, simplemente no recibe el escrito que contiene el recurso de apelación; lo cual aun es mas grave, ya que se limita el derecho de acceder a la jurisdicción que tienen los administrados.

Requisitos de Presentación del Escrito ante al TAI

El recurrente debe tomar en consideración para interponer el recurso de apelación ante el TAI, lo siguiente: Identificar y de ser posible agregar la resolución emitida por la Administración competente, según el caso: liquidación de impuesto o imposición de multa. Considerar que dispone de 15

días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación que le efectuó la Administración competente.

El escrito en original y copia debe ir dirigido al TAI. Si el recurrente es persona natural, puede actuar según el caso: Si el escrito es presentado por él mismo, deberá identificarse con el Documento Único de Identidad, u otro documento de identificación, debiendo además, consignar el N.I.T.

Si no acude personalmente a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona. También puede presentar el recurso de apelación, mediante un apoderado debidamente acreditado y que compruebe la personería con que actúa.

Si el recurrente es persona jurídica, el escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante, anexando los documentos que comprueban tal calidad o citando que ya está acreditada su personalidad ante la DGII; de lo contrario, deberá autenticarse su firma para ser presentado por otra persona; o si es por medio de apoderado, en igual forma.

Contenido del Escrito presentado al TAI

El escrito debe ser dirigido al TAI. El recurrente, persona natural o jurídica, deberá consignar su NIT, Numero de Registro de Contribuyente, según corresponda.

Deberá hacer relación de la resolución que impugna, mencionando la clase de impuesto a que se refiere. El recurrente antes de interponer el recurso, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, es de las que admiten apelación (liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas), para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará improcedente el recurso. Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho en que apoya sus agravios o razones de inconformidad.

Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador.

Lugar y fecha del escrito. Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito. Firmar escrito de interposición del recurso, agregar auténtica de ser necesario.

Improcedencia del Recurso, según el TAIIA

Las razones por las cuales se puede declarar improcedente el recurso de apelación se reduce a que la resolución de la que se pretenda apelar no admita el recurso de apelación; debido a que este recurso únicamente es procedente para las resoluciones definitivas en materia de liquidación oficiosa de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII; por lo tanto, cualquier otra resolución de la que se pretenda apelar que no sea de las antes indicadas será declarada improcedente por el TAI. Cabe mencionar, que en la práctica se confunde lo que es la improcedencia del recurso con la inadmisibilidad del mismo, lo cual son cosas totalmente distintas, ya que la improcedencia opera cuando la resolución de la que se pretende apelar no admite dicho recurso; en cambio la inadmisibilidad tiene lugar cuando la resolución que se pretende impugnar admite recurso de apelación, pero no ha sido presentada en tiempo y forma o no se ha demostrado suficientemente la legitimación de la persona que recurre.

Admisión del Recurso por el TAIIA

“Recibido el escrito de interposición de recurso junto con su copia, el tribunal procederá sin pérdida de tiempo a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo, la que sin dilación alguna y dentro del plazo fatal de tres días deberá enviarlo a fin de estudiar su admisibilidad en relación a la presentación en tiempo y forma, y a constatar la legitimidad de la persona que recurre” (Artículo 4 inc. 1º). El

Recurso se interpondrá directamente ante el TAI; por ello, es lógico suponer que la DGII desconoce esta circunstancia; de ahí que el Tribunal, al recibir el escrito que contiene el recurso correspondiente, procede “sin pérdida de tiempo a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo”.

La DGII debe sin dilación alguna y dentro del plazo fatal de tres días hábiles enviar el expediente administrativo respectivo. Esto se debe a la nueva configuración del recurso de apelación que pretende su depuración en forma ágil y oportuna, observando un estricto cumplimiento de lo prescrito en el ordenamiento jurídico vigente.

Finalidad de la Remisión

Esta remisión tiene por finalidad:

- Analizar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma

Todo escrito de recurso presentado fuera del plazo de 15 días hábiles (plazo perentorio), será calificado de extemporáneo y será inadmisibile, caducando por ello la instancia de la alzada, la declaratoria de inadmisibilidad del recurso por diferencias de forma, resulta en la práctica muy improbable, a causa de la garantía de audiencia, llamada también, del debido proceso legal, consignada en el inciso primero del artículo 11 de la Cn., que dice:

“Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa”.

Las únicas exigencias de forma que se requieren son:

- 1) El escrito de interposición del recurso se debe presentar con copia; y
- 2) Debe estar dirigido al TAI

- Constatar la legitimidad de la persona que recurre

En relación con la legitimidad de la persona que recurre, la disposición se refiere tanto al presupuesto material vinculado con la legitimación para obrar, como el presupuesto procesal relacionado con la capacidad para actuar.

1) Legitimación para obrar

El presupuesto material se refiere al título o derecho para la pretensión del actor, que se declara en el fallo de fondo, ya sea favorable o desfavorable.

No se puede confundir el derecho que se discute o pretende, con el derecho a la pretensión misma, puesto que se puede tener legitimidad para obrar, sin el derecho material pretendido. En materia tributaria, la legitimación para obrar o título legítimo para pretender determinado derecho sustancial, es el acto de liquidación del impuesto; basta con que el acto se hubiere practicado para que el sujeto tenga derecho de hacer una petición determinada. Se diferencia del interés para obrar, en que éste se relaciona con el motivo particular que se tiene para pretender, independientemente del derecho que a él se tenga o de la legitimidad para obrar. Sin embargo, no se puede hablar de un interés para obrar sin un título legítimo, es decir, sin que se hubiera practicado al sujeto la liquidación fiscal o el acto administrativo previo.

2) Legitimidad para obrar

Legitimidad para obrar no se confunde con el presupuesto procesal de la capacidad para ser parte, sino que se refiere al Sujeto Pasivo del gravamen, independientemente del hecho de que hubiere practicado a su cargo una

eventual liquidación de impuesto, o de que, en su caso, esté exento del gravamen tributario. La capacidad para ser parte afecta la relación jurídica tributaria, mientras que la legitimación para obrar, afecta el fallo de fondo. El primero es requisito de la acción; el segundo, de la pretensión.

La capacidad para actuar, en cuestiones tributarias, se rige por las normas especiales del C.T., o, en su defecto, por las normas del derecho común aplicables al caso concreto.

En el proceso tributario, tienen capacidad para actuar o personería adjetiva, los Sujetos Pasivos del impuesto, personas naturales mayores de edad. Al acreditar la capacidad para ser parte, se configura la personería adjetiva sin necesidad de un apoderado, las personas jurídicas, sucesiones, fideicomisos, hijos menores, conjuntos artísticos, etc., no pueden comparecer en el proceso tributario sin su representante legal, administrador o apoderado legalmente constituido. Pero las personas naturales mayores de edad, pueden, facultativamente, hacerse representar por medio de apoderado. Así mismo, las personas jurídicas y los incapaces en general, pueden actuar por medio de su representante legal.

La representación en el proceso tributario, es distinta de la representación para presentar la declaración de renta y sus modificaciones, las que no solo pueden hacerse por medio de los representantes ya mencionados, mandatarios o apoderados, sino por medio de personas autorizadas por el contribuyente en documentos auténticos.

El expediente del contribuyente que contiene el recurso de apelación, solo puede ser examinado por el interesado, sus representantes legales o apoderados, o bien, por personas autorizadas por el recurrente para tal efecto; para este último caso, no es necesario la escritura pública, y basta

que la autorización conste en un escrito simple, el cual debe estar autenticado por un Notario, cuando sea el propio recurrente que lo presenta; en este sentido es importante tomar en cuenta lo regulado en los artículos 34 y 35 del C.T.

En todo caso, conforme al artículo 32 del C.T., los representantes o apoderados tienen que estar debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, para poder actuar en el procedimiento tributario. Para efectos tributarios se entiende la representación debidamente acreditada, cuando el representante legal o apoderado se hayan mostrado parte en el proceso específico en el que pretenden actuar y hayan presentado la escritura en la que conste el punto de acta de elección y la credencial inscrita, en el primer caso, y poder amplio y suficiente certificado por notario o por funcionario competente, en el segundo de los casos, en el que se señale en forma clara y expresa, la gestión que se le encomienda realizar. La revocación del poder de representación solo surtirá efectos frente a la Administración Tributaria cuando ello se haga del conocimiento de esta por escrito por parte del Sujeto Pasivo.

Aquellos poderes o sustituciones de poderes que sean otorgados en el exterior, deberán cumplir con los requisitos que indica el artículo 261 del Código de Procedimientos Civiles, según lo dispone el artículo 206 del C.T.

Efectos del Recurso

El efecto que surte el recurso de apelación es suspensivo, ya que al admitirse dicho recurso, queda suspendido cualquier acto que pueda realizar la DGII, para hacer efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada; aunque la ley de Organización y Funcionamiento del TAIJ no establece en forma expresa el efecto que surte dicho recurso, debe de entenderse que mientras esté en el conocimiento del Tribunal el recurso de apelación, la DGII suspende todo acto, trasladando el conocimiento del asunto al TAIJ, para que

éste resuelva lo pertinente, ya sea confirmando, modificando, revocando o anulando lo resuelto por la DGII.

Informe de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)

El inciso segundo del artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos señala que: “Admitido que fuere el recurso, el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos, remitiéndole el incidente y expediente respectivos, a efecto de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con estos, dentro del término de quince días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente”.

La Dirección General debe remitir un informe detallado en el cual explique todos y cada uno de los elementos justificativos que le ampararon al emitir el informe pericial que sirvió de fundamento a la liquidación oficiosa de impuestos en litigio. Anteriormente se admitía el recurso de rectificación, por medio del cual la propia Administración conocía de sus liquidaciones de impuestos, con el objeto de corregir eventuales deficiencias de orden técnico – jurídico, que pudieran motivar la ineficacia e invalidez del fallo emitido por la Administración Tributaria. Con el procedimiento establecido en el actual recurso de apelación, la Dirección General puede subsanar sus deficiencias de actuación reconociéndolas en el informe de mérito, o bien dejar al prudente arbitrio del Tribunal de Apelaciones la valoración de las actuaciones ejecutadas por la misma en el proceso liquidatorio, inclusive de la propia liquidación.

El plazo a que se refiere este inciso se comienza a contar a partir del día siguiente al de la notificación de la providencia donde se solicita el informe en cuestión.

Devolución del incidente

Admitido el recurso el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos remitiéndole el incidente y el expediente respectivo, ante lo cual pueden darse dos situaciones:

- 1) Que la DGII no presente el informe dentro del plazo de quince días; y,
- 2) Que la DGII presente el informe dentro del plazo de quince días.

Ante la primera posibilidad el artículo 4, inciso tercero, nos dice que:

“Vencido el término para rendir el informe (15 días), si la Dirección General de Impuestos Internos no hubiere devuelto el incidente y el expediente respectivos, se mandarían a recoger. Cuando el tribunal los haya recibido, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el término perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, al sólo efecto de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas”. Por lo tanto el apelante al recibir la notificación de la apertura a pruebas tiene un plazo de cinco días para solicitar la producción de sus pruebas.

Con lo anterior queda claro que es vocación legislativa hacer del recurso de apelación una instancia que pueda sustanciarse oficiosamente, sin dilaciones que retarden su depuración. Inclusive, si la Administración omite emitir su informe en el tiempo indicado, la eventual demora se supera cuando el Tribunal de Apelaciones recoge mediante un oficio, tanto el expediente que contiene la liquidación oficiosa discutida, como el incidente del recurso de apelación que se ventila, independientemente de que el informe haya sido contestado o no.

En el segundo de los casos, se ha discutido la valoración que debe darse al Informe de la DGII al emitir el fallo del TAIJ como tal, el informe tiene carácter meramente ilustrativo, por cuanto sirve de medio encaminado a instruir a los miembros del Tribunal, a fin de emitir un fallo acorde a la ley. En consecuencia, se puede decir que su falta no debilita el proceso, por que tal informe no es trascendental para pronunciar la sentencia; la disposición legal comentada así lo admite.

Apertura y Producción de Pruebas

Como ya se dijo anteriormente, cuando el Tribunal haya recibido el incidente y el expediente administrativo respectivo, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el termino perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, plazo dentro del cual este último deberá solicitar, mediante escrito dirigido al TAIJ, la producción de pruebas que el hubiere ofrecido presentar en el escrito que contenía la interposición del recurso de apelación.

Una vez vencido el término de los cinco días que tiene el apelante para la producción de las pruebas, el TAIJ ordenará la producción de las pruebas y cuando se hayan producido mandará a oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del día siguiente a la notificación respectiva.

Posteriormente a la producción de pruebas, las cuales serán valoradas al momento de emitir el fallo, el TAIJ correrá un traslado al apelante, a fin de que aporte cualquier elemento que pueda desvirtuar la liquidación determinada por la DGII.

Durante la sustanciación del incidente de apelación el Tribunal podrá recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la prueba testimonial y la confesión de la DGII en su perjuicio. La excepción hecha con relación a la prueba testimonial es evidente, ya que al tener la determinación oficiosa del impuesto naturaleza documental, exige que su impugnación descansa sobre el mismo fundamento.

Diligencias para mejor proveer

El artículo 5 inciso primero de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAI, dispone: “El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos y contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos en su perjuicio. Podrá, asimismo, decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este ultimo caso se les oirá previamente”.

Con esta disposición, el TAI queda facultado para utilizar cualquier mecanismo encaminado a instruirle, a efectos de pronunciar una sentencia conforme a derecho e inspirada en principios de equidad y justicia tributaria.

Se ha estimado que hay un exceso en las atribuciones del Tribunal como juzgador administrativo, ya que este puede hacer apreciaciones y decidir, inclusive, sobre cuestiones que no ha planteado el recurrente. Es oportuno destacar que esta facultad concede un derecho que puede ser calificado como excesivo, en las atribuciones que le competen a dicho ente colegiado; es evidente que aquel podría desamparar a la Administración Tributaria, o bien, perjudicar los intereses del recurrente. Para tomar estas decisiones puede oírse previamente al recurrente o a la DGII; en tales casos, se realiza

una audiencia de mero trámite que según ha demostrado la práctica, puede resultar intrascendente.

El artículo 6 dice que: “El Tribunal podrá conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante esta como no disponibles”.

El recurso de apelación de la derogada Ley de Impuesto Sobre la Renta, prescribía en el Artículo 96 parte final del inciso cuarto que: “No podrán hacerse otras deducciones que las que el contribuyente hizo valer ante la Dirección General. La sentencia no podrá extenderse a otros puntos distintos de los alegados al comparecer ante el Tribunal”¹⁷⁶, con lo anterior quedaba clara la limitación de actuación del Tribunal.

Se ha pretendido justificar la ampliación de la actuación del Tribunal con el argumento de que el recurso de apelación estaba judicializado, y que en la actualidad el mismo tiene naturaleza administrativa, por lo que se debe contar con toda la flexibilidad necesaria para establecer la verdadera base del cálculo del impuesto que se ha liquidado. Hay quienes consideran que lo expresado en el artículo 6 configura una actitud paternalista de parte del Tribunal de Apelaciones, que pudiera inducir a todo contribuyente a desestimar los requerimientos de la Dirección General con la pretensión de atenderlos en la instancia de la alzada.

¹⁷⁶ Decreto Legislativo No. 472 del 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo No. 201, del 21 del mismo mes y año, derogada por el Artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Es importante señalar que en la legislación tributaria vigente aparece un elemento que procura evitar la interposición de recursos con miras a diferir el pago del impuesto: se trata de la aclaración que el devengo de los recargos e intereses generados por una liquidación oficiosa de impuestos, no se suspende por la interposición de un recurso. De esta forma el artículo 5 del Decreto Legislativo No. 720, que establece pago extemporáneo de los impuestos y demás contribuciones fiscales, que administran las Direcciones del Ministerio de Hacienda, dispone: “En caso de existir resolución de tasación de impuestos originales o complementarios, los intereses moratorios se continuarán devengando, aun cuando exista recurso pendiente de resolver o demanda jurisdiccional”¹⁷⁷.

El artículo 264 del CT establece: “La deuda u obligación tributaria proveniente del impuesto existe a partir del día siguiente a aquel en que termine el periodo tributario, ejercicio o periodo de imposición; la proveniente de intereses desde el día en que se incurre en mora y la proveniente de multas desde que la resolución que las impone queda firme”.

La derogada Ley de Impuesto Sobre la Renta en la parte final del inciso segundo del artículo 99 establecía: “Sin embargo, cuando la resolución respectiva fuere recurrida, no se cobraran intereses por el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuere interpuesto y aquella en que cause estado la resolución recurrida...”. Por ello, era común entonces recurrir solamente para obtener el beneficio de que no se pagan intereses durante dicho lapso.

¹⁷⁷ Decreto Legislativo No. 720, del 24 de noviembre de 1993, publicado en el D.O. No. 1, Tomo No. 322, del 3 de enero de 1994.

Consecuencias Jurídicas

La aplicación de los artículos 5 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIJ, tal y como están redactados actualmente, puede producir sentencias con vicios de incongruencia.

Congruencia de la resolución es la correspondencia o la conformidad de lo resuelto en el fallo con las pretensiones hechas valer en el juicio por las partes. La falta de esa congruencia entre lo pedido y lo resuelto produce la incongruencia.¹⁷⁸

Debe haber congruencia entre lo pedido y lo resuelto, lo cual constituye un principio universal del derecho procesal. En nuestro derecho común, dicho principio se encuentra establecido en el artículo 421 del C. Pr. C., que textualmente dice: “Las sentencias recaerán sobre las cosas litigadas y en la manera que han sido disputadas, sabida que sea la verdad por las pruebas del mismo proceso”.

Dicha disposición es de aplicación supletoria para el caso del Recurso de Apelación que se tramita ante el TAIJ, por lo dispuesto en el artículo 8 de su Ley de Organización y Funcionamiento, según el cual cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de su Ley o Leyes Tributarias afines, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común.

El vicio de incongruencia se puede presentar en tres formas:

1) Sentencia ultra petita: Aquella que otorga más de lo pedido.

¹⁷⁸ ROMERO CARRILLO, R., Normativa de Casación, publicación del Ministerio de Justicia, 2ª. Edición, Imprenta Criterio, 1992, Pág. 149.

- 2) Sentencia extra petita: Aquella que otorga algo distinto a lo pedido.
- 3) Sentencia citra petita: Aquella que no resuelve sobre algún punto que fue pedido.

Resolución del Recurso

Concluido el término de pruebas y no habiendo otras diligencias que practicar se ordenará traer el expediente para sentencia, la cual deberá pronunciarse treinta días después de notificada la providencia anterior.

Como lo prescribe el artículo 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAI: “Se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo.

- 1) La decisión del Tribunal de Apelaciones sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo, a partir de la fecha de su notificación;
- 2) La resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su notificación”.

Si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del Tribunal de apelaciones puede acudir a la vía contenciosa administrativa, interponiendo su demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

CAPITULO CINCO, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 CONCLUSIONES

1. En el Derecho Tributario Salvadoreño, el Recurso de Apelación es el único Recurso que se puede interponer ante las resoluciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas.
2. El Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas el es Ente Administrativo especializado controlador de la legalidad y competente para conocer del Recurso de Apelación que los contribuyentes interponen en el ejercicio de sus derechos de defensa y reclamación, en el ámbito administrativo, contra las resoluciones definitiva en materia de tributos.
3. Al impugnar las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos que prevé el Art. 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, se tiene por agotada la vía administrativa en materia de impuestos internos.
4. Las Resoluciones Emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos en materia de Liquidación de oficio e imposición de Sanciones, son las únicas que admiten Recurso de Apelación, en materia de impuestos internos.
5. La ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos internos y Aduanas es la que regula el procedimiento del Recurso de Apelación.
6. No todas las Resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, admiten Recurso de Apelación, solo aquellas en

materia de Liquidación Oficiosa, en donde el recurso se interponga en el plazo establecido por la ley.

5.2 Recomendaciones.

1. Debido a que la recaudación de impuestos se basa en el cumplimiento voluntario de diversas obligaciones por parte del contribuyente, se recomienda a la DGII, implementar más políticas tributarias que infundan en los contribuyentes conciencia de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que vendría a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, además porque los presupuestos para proceder a liquidar de oficio, establecidos en la Ley, se focalizan en los registros contables y especiales de la actividad económica, con los que está obligado a cumplir el contribuyente.
2. Se le recomienda a la Asamblea Legislativa, Crear, Reformar o Actualizar la leyes que regulan el procedimiento de liquidación oficiosa, para que este sea un mecanismo más eficiente y práctico, así como las que regulan el Recurso de Apelación, para ser un mecanismo de control más eficiente ante las resoluciones emitidas por la DGII.
3. El Estado está obligado a modernizar sus instituciones a medida que la tecnología y los nuevos retos que perfila la economía lo demandan, por lo que recomendamos reestructurar la organización administrativa de la DGII, existente, y dotarla de más personal capacitado y competente, en Dependencias o unidades distribuidas a lo largo del país que permitan dar cumplimiento con sus facultades y objetivos de trabajo, que ya no solo se encuentre concentrado todo el trabajo en la zona central y en la sub-regionales de oriente y occidente, iniciando por las cabeceras. departamentales de mayor afluencia económica,

con lo que evitarían, que exista excesiva carga laboral, porque se encontrarían descentralizadas sus funciones y contribuirán a que los administrados puedan cumplir con sus obligaciones tributarias al acercar la Administración a estos.

4. Al Ministerio de Hacienda a capacitar fielmente a los Auditores y todos los encargados del proceso de Liquidación Oficiosa a fin de brindar un servicio intachable y que no genere tantos agravios a los administrados y así poder evitar la interposición de Recursos de Apelación por errores en cálculos o errores procedimentales.

5. Se recomienda a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la UES, que en el Curso de Derecho Tributario, se imparta ampliamente el desarrollo de Procedimientos Tributarios, que son de suma importancia, como lo es el de Liquidación Oficiosa, que permitan que el estudiante se identifique con esta materia, que es de gran beneficio para el Estado obtener profesionales, altamente capacitados y con conocimientos técnicos en la materias como esta que son parte de la Política Fiscal Estatal. Y a las Universidades Privadas, que aún no contemplan en sus planes de estudio el curso de Derecho Tributario Procedimental, que sea tomado en cuenta debido a su vital relevancia.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO. **“Impugnación de las Resoluciones Judiciales”**, Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996.

BACRE, ALDO. **“Recursos Ordinarios y Extraordinarios”**, Editorial la Rocca, Argentina, 1999.

BAYONA DE PEROGORDO Y OTROS. **“Derecho Financiero”**, Volumen II, Segunda Edición, Librería Compas Alicante, 1989.

BERLIRI, ANTONIO. **“Principios de Derecho Tributario”**, Editorial Tecnos, España, 1964.

BERLIRI, ANTONIO. **“Principios de Derecho Tributario”**, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

BIDART CAMPOS, GERMAN. **“Derecho Constitucional”**, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1974.

CALVO ORTEGA, RAFAEL. **“Curso de Derecho Financiero, Derecho Tributario, parte general”**, 8ª Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, España, 2004.

CAÑENGUEZ MONTANO, SAÚL. **“Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”**, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002.

CONSTITUCIÓN EXPLICADA **El Salvador**, Es. Editorial FESPAD. Séptima Edición. 2004.

COUTURE, EDUARDO JUAN. **“Fundamentos del Derecho Procesal Civil”**, Editorial Depalma, 3ª ed., Buenos Aires. AR. 1997.

DELLA ROCCA, FERNANDO. **“Instituciones de Derecho Procesal Canónico”**, Desclèe de Brouwer, Buenos Aires, AR.1950.

DINO, JARACH. **“Finanzas Publicas y Derecho Tributario”**, 2º Edición. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.

GARCIA VIZCAINO, CATALINA. **“Derecho Tributario”**, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS. **“Derecho Financiero”**, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS. **“Derecho Financiero”**, Ed. Depalma, 1993.

KURI DE MENDOZA, SILVIA Y OTROS. **“Manual de Derecho Financiero”**, Tomo I, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993.

LLOBREGAT, JOSÉ. **“El Procedimiento Administrativo Sancionador”**, volumen I, Cuarta Edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001.

MARTIN, JOSÉ MARÍA. **“Derecho Tributario General”**, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

OSORIO, MANUEL. **“Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales”** 28ª Edición.

PÉREZ ROYO, FERNANDO. **“Derecho Financiero y Tributario, Parte General”**, Civitas, Madrid, España, 1991.

QUERALT, JUAN MARTIN. **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, Novena Edición, Editorial Tecno, Madrid, 1998,

ROMERO CARRILLO, ROBERTO. **“Normativa de Casación”**, publicación del Ministerio de Justicia, 2ª. Edición, Imprenta Criterio, 1992.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **“Lecciones de Derecho Financiero”**, 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991.

SHONKE, ADOLFO. **“Derecho Procesal Civil”**, Editorial Bosh, Barcelona, 1950.

VESCOVI, ENRIQUE. **“Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Ibero América”**, Depalma, Buenos Aires, AR. 1988.

VILLEGAS, HÉCTOR B. **“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”**, 8° Edición, Editorial Tecnos, Grupo Anaya S.A., Madrid, España, 2004.

ZABALA ORTIZ, JORGE. **“Manual de Derecho Tributario”**, Editorial Jurídica Cono Sur, marzo de 1998.

TESIS

ALEMÁN BOLAÑOS, VICTOR. **“Incidencia de los Actos y Resoluciones emitidos en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes”**, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2004.

CARDONA MONTERROSA, MARIO. **“Factores que intervienen en la eficacia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en la resolución del Recurso de Apelación”**, Tesis presentada para Obtener el Título de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, año 2011.

DERAS DE REYES SANTOS, VERÓNICA. **“Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala”**, Tesis para optar al título de Doctor en Ciencias Jurídicas y ciencias sociales, Universidad de El Salvador, 1975.

GARCÍA CABRERA, CARLOS. **“El grado de eficacia del procedimiento de Liquidación oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta”**, Tesis presentada Para Obtener el Título De Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, año 2007.

MENJÍVAR, ÁNGEL MANUEL. **“La Certeza en la Determinación de la Obligación Tributaria Sustantiva a través del Procedimiento de Liquidación Oficiosa”**, Tesis presentada para obtener el Título de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, año 2008.

RIVAS ESCALANTE, ALEJANDRO. “**Ley del Impuesto sobre la Renta de 1992**”, Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad José Simeón Cañas, El Salvador, Marzo de 1993.

LEGISLACION

CODIGO TRIBUTARIO, D.L. No. 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

CÓDIGO DE COMERCIO D.L. No. 671 del 8 de mayo de 1970 y D.O. No 140, Tomo 228 del 31 de Julio de 1970.

LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. D.L. N° 295, de fecha 24 de Julio de 1992 D.O 143.Tomo.136. Publicación DO: 31/07/1992.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. D.L. N° 134, de Fecha 18 de Diciembre de 1991, D.O. N° 242, Tomo 313 del 21 de Diciembre de 1991.

LEY DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, D.L. N° 665, del 7 de marzo de 1996, publicado en el D.O. N° 58, Tomo 330, del 22 de marzo de 1996.

LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES, D.L. 1 de junio de 1915, D.O. N° 147, Tomo 78 del 25 de junio de 1915.

LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES, D.L. N° 284 del 31 de enero de 1986 y D.O: N°. 33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986.

LEY DE SIMPLIFICACION ADUANERA, D.L. No. 529, del 13 de enero de 1999, D.O. No. 23, Tomo No. 342, del 03 de febrero de 1999.

LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS, D.L. No. 135, del 18 de diciembre de 1991, D.O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991.

LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, D.L. No. 551, del 20 de septiembre de 2001, D.O. No. 204, Tomo 353, del 29 de octubre de 2001.

LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL, Decreto N°: 86 Fecha: 17/10/1991. D. Oficial: 242 Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991.

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, D.L. No. 903, del 14 de diciembre de 2005, D.O. No. 8, Tomo No. 370, del 12 de enero de 2006.

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, D.L. No. 451, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

PROYECTO DE LEY ORGANICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Publicado en el D.O. No. 127, Tomo No. 78, del 02 de junio de 1915.

REGLAMENTO INTERNO DEL ORGANO EJECUTIVO, D.E. No. 24, de fecha 18 de abril de 1989, D.O. No. 70, Tomo 303, del 18 de abril de 1989.

ANEXOS



18

Inc. R1005024TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:
San Salvador, a las diez horas del día veintiséis de noviembre del año dos mil diez.

Del escrito de interposición del recurso de apelación presentado a este Tribunal el día veintiuno de mayo del año en curso, por el señor **Oscar Ernesto Delgado Valladares**, quien manifestó actuar en calidad de representante legal de la sociedad apelante **IMPRECOLOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, que se abrevia **IMPRECOLOR, S.A. DE C.V.**, se advirtió por esta oficina que la personería con lo que pretendía actuar el señor Delgado Valladares, no se encontraba debidamente legitimada, por lo que se le previno que comprobará en legal forma con los atestados correspondientes, la calidad con la que pretendía actuar en el presente incidente de apelación; sin embargo, no obstante habersele notificado personalmente dicha providencia el día dieciséis de septiembre del corriente año, este Tribunal observa que a la fecha ha transcurrido más del tiempo necesario al plazo que este Tribunal le concediera para cumplir con dicha prevención, sin que el interesado haya dado muestras de querer dar cumplimiento a la providencia mediante la cual se le previno a fin de comprobar la personería con la que pretendía actuar.

En consecuencia, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 4 inciso primero, de su Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, **RESUELVE: Declárase Inadmisible** el recurso de apelación interpuesto contra la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas con diez minutos del día veintiocho de abril del año dos mil diez, por el señor **Oscar Ernesto Delgado Valladares**, quien pretendió actuar en calidad de representante legal de **IMPRECOLOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, que se abrevia **IMPRECOLOR, S.A. DE C.V.**

Asimismo, se deja a salvo el derecho de la contribuyente social, para ejercer la acción correspondiente en Juicio Contencioso Administrativo, dentro del plazo de sesenta días hábiles, contados a partir del siguiente a la notificación de esta resolución, de estimarlo pertinente. **NOTIFÍQUESE.**


Licda. María Eugenia Jaime de Rubio
Presidente




Lic. Román Carballo
Vocal


Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal


Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal


Lic. Mario Portillo Alvarado
Vocal Suplente

J-26
NOTIFICAR EN: Tablero del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

En la ciudad de San Salvador, a las nueve horas cuarenta minutos del día treinta de noviembre del año dos mil diez, en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas; notificó la resolución que antecede a IMPRECOLOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, por medio del señor Oscar Ernesto Delgado Valladares, quien manifiesta actuar en calidad de apoderado general judicial de la referida sociedad, por medio del edicto que fijó en el tablero que para tal efecto lleva este Tribunal, por no haber señalado lugar para oír notificaciones dentro de la circunscripción de este Tribunal, conforme lo establece el artículo 170 inciso tercero del Código Procesal Civil y Mercantil y para constancia firmo.

NOTIFICADOR	
TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS	
Nueve	HORAS Y
enta	MINUTOS DEL DIA
de noviembre de 2010	

En

Inc. R1005004TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:

San Salvador, a las once horas diez minutos del día veinticinco de junio del año dos mil diez.

Por presentados a este Tribunal escritos los días once de mayo y dieciocho de junio y del presente año, por el licenciado Carlos Mauricio Rivas Interiano en su carácter de representante legal de **DHL EXPRESS (EL SALVADOR), SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**; al respecto se advierte:


1) Que en el primero de ellos manifiesta que **interpone recurso de apelación**, contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día diecinueve de abril del corriente año, por medio de la cual resolvió: **a) Determinar que la sociedad DHL EXPRESS (EL SALVADOR), SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, deberá pagar en concepto de impuesto sobre la Renta, la cantidad de DOCE MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON OCHENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$12,757.82) y b) Sancionar a la referida sociedad con la cantidad de TRES MIL CIENTO OCHENTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$3,189.46), en concepto de multa por evasión no intencional del impuesto aludido, concierne al ejercicio impositivo del año dos mil seis.**

2) Que en el segundo de ellos **desiste del recurso de apelación** referido en el número anterior de esta providencia, el cual a la fecha se encuentra en proceso de admisión.

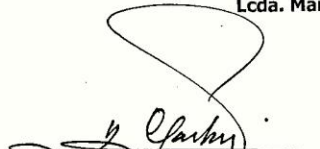


Por lo antes expuesto y conforme a lo solicitado este Tribunal, **RESUELVE:**
TIÉNESE POR DESISTIDO el recurso de apelación interpuesto el día once de mayo del presente año, por parte del licenciado Carlos Mauricio Rivas Interiano, en su carácter de representante legal de **DHL EXPRESS (EL SALVADOR), SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, contra la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día diecinueve de abril del año dos mil diez.

Certifíquese esta resolución y acta de notificación a la Dirección General de Impuestos Internos. **NOTIFÍQUESE.**


Lcda. María Eugenia Jaime de Rubio
Presidente




Lic. Román Carballo
Vocal


Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal


Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal


Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal

NOTIFÍQUESE EN: 21 Avenida Norte, Edificio Erica, No. 1734, Colonia Layco, San Salvador.



MINISTERIO DE HACIENDA



45

INC. I0606014M

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil seis.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día ocho de junio de dos mil seis, que impone a cargo de Sanción con la cantidad de **MIL DÓLARES CON CENTAVOS DE DÓLAR (\$)**, en concepto de multa por infracción cometida a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre de dos mil tres, de enero a diciembre de dos mil cuatro y enero a diciembre de dos mil cinco, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 238 letra b) último inciso, del Código Tributario.

Y CONSIDERANDO:

I.- El al interponer recurso de apelación, expresó lo siguiente:

Se inscribió como contribuyente después de su regreso de la República de Guatemala donde residió y trabajó durante 5 años como asesor técnico agropecuario mas que todo el sector cafetalero pero a raíz de la crisis de este rubro, en esa época regresó al país con la intención de continuar como asesor particular en todo el sector agropecuario, pero la situación en El Salvador era igualmente crítica y buscando alternativas de sobrevivencia y con múltiples compromisos atrasados decidió en mayo de 2001 inscribirse como contribuyente y dedicarse a actividades de consultoría, ventas y otras labores afines, pero la última semana de mayo del 2001 se le informó que había sido aceptado como asesor agrícola en el rubro café en la empresa denominada

9. CALLE PONIENTE ENTRE 83 Y 85 AVENIDA NORTE NUMERO 8169, COLONIA ESCALON TEL. 2264-1903, 2264-5497.
PRIMER TRIBUNAL EN EL MUNDO CERTIFICADO BAJO LA NORMA ISO 9001:2000 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION AENOR



con empleo de carácter permanente el cual inició a partir del 1 de junio de 2001 con un sueldo fijo de \$571.43, lo cual significaba la quinta parte de sus ingresos acostumbrados anteriormente.

El cambio de planes fue repentino, el impacto negativo que estaba sufriendo el sector agropecuario en esos momentos, el esfuerzo demandado por el trabajo era muy fuerte y absorbente, los ingresos eran bajos, la multitud de compromisos económicos y el desconocimiento del manejo de su compromiso como contribuyente, le hicieron olvidarse del asunto, desconociendo las consecuencias.

Por la rapidez del cambio de actividad, jamás compró ni legalizó libros de IVA alguno, ni mucho menos elaboró talonarios de factura de ninguna clase, por lo antes mencionado nunca ejerció su labor de consultor privado.

Expresa que permaneció empleado en diferentes empresas en El Salvador, con ingresos ligeramente mayores pero igualmente insuficientes según reflejan sus declaraciones del impuesto sobre la renta adjuntas, los compromisos se han incrementado por el alto costo de la vida y tiene tres hijas universitarias las cuales demandan cada vez más.

Por lo antes planteado, solicita se le absuelva del compromiso de pago expresado en la resolución impugnada.

II.- La Dirección General, al tener a la vista las razones en las cuales el recurrente fundamenta sus inconformidades, procedió a rendir informe justificando legalmente sus actuaciones y los puntos de inconformidad planteados, en los términos siguientes:

Sobre el hecho de desconocer la obligación de presentar mensualmente las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, subsiste a pesar de no ejercer actividad alguna como contribuyente.

Al respecto esa Dirección General expresa:

Que no obstante el recurrente acepta la infracción atribuida por esta Dirección General en el Informe de Infracción de fecha veintiuno de abril de dos mil seis, es menester advertir, que el Código Tributario ha establecido obligaciones que deben ser cumplidas por parte de los contribuyentes, para lo cual primeramente se cita el artículo 39 de dicho cuerpo legal, que establece: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes..."; asimismo, el artículo 85 del citado cuerpo legal establece: "Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer... o sea del pago del impuesto"; lo anterior conlleva a establecer que la Ley menciona en forma objetiva y general las circunstancias y presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo, es decir, la situación contemplada por la Ley se concreta y exterioriza en cada caso en particular; en tal sentido, es obligación de los contribuyentes acatar lo dispuesto en la Ley tributaria respecto de cada hecho en concreto, el cual para el presente caso se configura en presentar las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal establecido.

En ese sentido, el contribuyente debió supeditar su conducta a lo establecido en el artículo 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que estipula: "La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario



correspondiente. En este mismo lapso deben ingresarse los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o de percepción”; asimismo, debió atender lo regulado en el artículo 91 inciso primero del Código Tributario, que establece: “Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto..., aún cuando ella no dé lugar al pago del impuesto... por las leyes tributarias respectivas”. En relación a lo anterior, el artículo 94 del Código Tributario estipula los lugares y plazos de presentación de las declaraciones tributarias al disponer: “Las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y plazos establecidos... La administración Tributaria podrá disponer la recepción de las mismas... incluidas las Instituciones bancarias”.

Por otra parte la Dirección General, señala que el Tribunal de Apelaciones, ya se ha pronunciado sobre la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones y cita entre otras resoluciones la de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, ha expresado “Al respecto se ha comprobado por parte de la Dirección General de Impuestos Internos la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones correspondientes para los meses de mayo, junio, julio y agosto de dos mil uno, determinándose una sanción de un salario mínimo mensual por cada uno de los períodos... En consecuencia, deberá confirmarse la actuación de la oficina tasadora al respecto”.

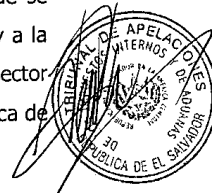
Igual criterio ha quedado en de las diez horas cincuenta minutos del día catorce de noviembre de dos mil uno, donde ese Tribunal expresó: “Por lo que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 125 numeral 1) de la Ley en comento, se establece que constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar la declaración, el no hacerlo dentro del plazo correspondiente, lo cual del examen hecho a las declaraciones... que lleva a nombre de la sociedad... se advierte en que efectivamente la declaración correspondiente al período de junio de mil novecientos noventa y nueve, fue presentada en forma extemporánea, es decir el día dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y nueve, y en vista de que la última fecha de presentación de ella

fue dentro de los diez días hábiles del mes siguiente, ha sido traspasada a esa fecha como plazo legal correspondiente establecido en la ley de la materia, lo que la hace acreedora a ser sancionada de conformidad al artículo..., por virtud de haber infringido las obligaciones de presentación declarativas en tiempo.”

III.- Este Tribunal, abrió a pruebas el presente recurso, mediante auto de las nueve horas treinta minutos del día diecinueve de septiembre de dos mil seis, término del cual hizo uso el contribuyente, mediante escrito de fecha veintiocho de septiembre de dos mil seis, por medio del cual ratifica la justificación planteada en su escrito de interposición de recurso de apelación, ordenándose que se oyeran las alegaciones finales, en virtud de que no ofreció probar situaciones de hecho que desvirtuaran los incumplimientos tributarios imputados por la Dirección General, no obstante que este Tribunal le previno al respecto mediante el auto de las nueve horas quince minutos del día diecisiete de julio de dos mil seis. En sus alegaciones finales expresadas en escrito presentado el veinticinco de octubre de dos mil seis, manifestó las mismas justificaciones de su recurso de apelación.

IV.- Del análisis de lo expuesto por el recurrente y actuaciones de la oficina fiscal, este Tribunal pasa a analizar la situación planteada en la presente reclamación de la siguiente manera:

Sobre la imposición de multas el recurrente en su escrito de interposición del recurso de apelación, así como del escrito por medio cual evacúa el término de la apertura a pruebas, acepta el incumplimiento señalado por la Dirección General, y se limita a expresar una serie de situaciones de carácter personal, que lo llevó a que se inscribiera como contribuyente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación servicios, con la intención de prestar servicios de asesoría técnica al sector cafetalero, sin embargo tal expectativa nunca se concretó debido a la crisis económica de



dicho sector, por lo que continuó su actividad como empleado, por lo que jamás compró o legalizó libro de IVA alguno, ni muchos menos elaboró talonarios de facturas de ninguna clase; con respecto a la infracción atribuida por la Administración Tributaria, afirma que no actuó con mala intención, sencillamente desconocía el procedimiento y por su situación económica le es imposible pagar la multa impuesta, por lo que pide se le exonere del pago de la misma.

Por su parte La Dirección General de Impuestos Internos, con base en el Sistema Integral de Información Tributaria constató que el no presentó dentro del plazo legal establecido las declaraciones relativas al impuesto a la transferencia de bienes Muebles y a la prestación de servicios, correspondiente a los períodos de mayo a diciembre de dos mil tres, de enero a diciembre de dos mil cuatro y de enero a diciembre de dos mil cinco, las cuales según certificaciones que constan en el expediente a folios del doce al cuarenta y tres, emitidas por el Jefe de la Sección Control Documentario, de la Dirección General, evidencian que fueron presentadas el día dieciocho de enero de dos mil seis, por lo anterior se le ha sancionado con multa de un salario mínimo por cada declaración presentada fuera del plazo legal, de conformidad al artículo 238 letra b) inciso último del Código Tributario.

Este Tribunal, del análisis del recurso de apelación interpuesto verificó que el recurrente no expresó razones de hecho y derecho en que apoyara su impugnación, tal como lo establece el artículo 2 inciso segundo de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por lo que se le previno por medio de auto de la nueve horas quince minutos del día diecisiete de julio de dos mil seis, a efecto de que puntualizara las razones de hecho y derecho que sirvieran de fundamento a su inconformidad y aclarara lo relativo a la situación de su primer apellido. El recurrente evacuó tal prevención mediante escrito de fecha veinticuatro de julio de dos mil seis, en el que en síntesis señala que no fue su intención incumplir, que desconocía que debía presentar las declaraciones aún cuando no hubiera realizado hechos generadores, pues solo ha trabajado como empleado, y sus

ingresos son muy limitados, lo que hace imposible pagar la multa impuesta, además de haber presentado la documentación que a juicio de este Tribunal aclaró lo relativo a su apellido.

Ante la ausencia de expresión de agravios de hecho y de derecho, este Tribunal en contralor de la legalidad de los actos administrativos de la Dirección General, advierte lo siguiente:

Que la infracción señalada por la Administración Tributaria, ha sido debidamente constatada ya que a folios del doce al cuarenta y tres constan certificaciones de declaraciones del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, de cada uno de los períodos comprendidos de mayo de dos mil tres a diciembre de dos mil cinco, las cuales según lo que establece el artículo 94 de la citada ley, la declaración jurada deberá ser presentada dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, y el artículo 91 del Código Tributario establece la obligación de presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables, aún cuando ella no dé lugar al pago de impuesto; sin embargo las declaraciones fueron presentadas por el recurrente hasta el día dieciocho de enero de dos mil seis, fuera del plazo legal establecido.

Del expediente se aprecia que la Administración Tributaria garantizó al contribuyente su derecho de audiencia y apertura a pruebas tal como lo establece el artículo 186 del Código Tributario, según resolución del dieciséis de mayo de dos mil seis, notificada en forma personal el día veintidós del mismo mes y año, a los efectos de que el apelante ejerciera su derecho de defensa, sin embargo el contribuyente hizo caso omiso de los plazos concedidos.

La Oficina Fiscal impuso la sanción correspondiente, considerando la aplicación del instituto de la atenuación contenida en el artículo 261 número 1) del Código Tributario,



atenuando la sanción correspondiente en un setenta y cinco por ciento, por lo que a consideración de este Tribunal, se han constatado los presupuestos de infracción y la sanción impuesta es conforme con la disposición legal respectiva.

En el caso de autos el recurrente se limitó a manifestar que el incumplimiento sancionado por la Dirección General, se debió al desconocimiento de la obligación tributaria, sin embargo sobre este aspecto este Tribunal considera que no se puede alegar ignorancia de la norma, como elemento para soslayar su cumplimiento y obligatoriedad, ya que la ley no da márgenes a discrecionalidades, tal como lo señala el artículo 39 del Código Tributario que reza: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y **al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código** o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar." (las negrillas son nuestras).

Por último, respecto al incumplimiento por presentación de declaraciones fuera del plazo legal, efectivamente tal como lo señala la Dirección General en su informe de justificación, existen precedentes emitidos por este Tribunal tales como el de las quince horas del día veinte de junio de dos mil seis, de las nueve horas quince minutos del día dieciocho de julio de dos mil cinco, y de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, los cuales han sido confirmados, en razón de haberse constatado los incumplimientos señalados por la Oficina fiscal .

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos a la diez horas quince minutos del día ocho de junio de dos mil seis, por medio de la cual impone sanción a por la

cantidad de **MIL** **DÓLARES CON**
CENTAVOS DE DÓLAR (\$), en concepto de multa por infracción cometida a
la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,
durante los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre de dos mil tres,
enero a diciembre de dos mil cuatro y enero a diciembre de dos mil cinco, de
conformidad a lo dispuesto en el artículo 238 letra b) último inciso, del Código Tributario.

EMÍTANSE los correspondientes mandamientos de ingreso oportunamente.

CERTIFÍQUESE esta resolución y acta de notificación y vuelva junto con el
expediente de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de
servicios, a nombre del contribuyente a la
oficina de su origen.- **NOTIFÍQUESE.**



Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente

Lic. Román Carballo
Vocal

Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal

Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal

Lic. Rodolfo Alemán Martínez Torres
Vocal

