

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



**“LA PRESCRIPCIÓN COMO FORMA DE EXTINGUIR UNA
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS INTERNOS”**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

MARÍA MAGDALENA MENJIVAR VÁSQUEZ.

LAURA MARCELA RIVAS CALERO.

DOCENTE ASESOR:

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE DE 2019.

TRIBUNAL CALIFICADOR

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA.
(PRESIDENTE)

LIC. NOE GEOVANNI GARCÍA IRAHETA.
(SECRETARIO)

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.
(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSc. Roger Armando Arias Alvarado.
RECTOR

Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego.
VICERRECTOR ACADÉMICO

Ing. Agr. Nelson Bernabé Granados
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez.
SECRETARIO GENERAL

Lic. Rafael Humberto Peña Marín.
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata.
DECANA

Lic. Juan José Castro Galdámez.
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez.
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo.
DIRECTORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

Licda. María Magdalena Morales.
**COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA
DE CIENCIAS JURÍDICAS**

INDICE

| | |
|---|-----|
| RESUMEN | i |
| ABREVIATURAS Y SIGLAS..... | ii |
| INTRODUCCION | iii |
| CAPÍTULO I | 1 |
| ANTECEDENTES HISTÓRICOS | 1 |
| 1. Evolución histórica de la Prescripción | 1 |
| 1.1. Derecho Romano | 1 |
| 1.2. Los Impuestos en la Antigua Grecia | 4 |
| 1.3. Implementación en el Sistema Jurídico Salvadoreño | 7 |
| 1.3.1. Creación del Ministerio de Hacienda..... | 7 |
| 1.3.2. Reseña Histórica de la DGII | 9 |
| 1.3.3. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos | 10 |
| 1.3.4. Creación del Código Tributario..... | 11 |
| CAPITULO II | 13 |
| MARCO JURÍDICO DE LA INSTITUCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN | 13 |
| 2. Análisis Constitucional de la Institución de la Prescripción | 13 |
| 2.1. Principios constitucionales relativos al Derecho Tributario | 16 |
| 2.1.1. Principio de Unidad de la Constitución..... | 17 |
| 2.1.2. Principio de Igualdad | 17 |
| 2.1.3. Principio de Legalidad | 20 |
| 2.1.4. Principio de Proporcionalidad..... | 21 |
| 2.2. Análisis de la Legislación Secundaria sobre la Institución de la Prescripción..... | 25 |
| 2.2.1. Prescripción en Materia Civil | 25 |

| | |
|---|--------------------|
| 2.2.2. Condiciones para que opere la Prescripción | 27 |
| 2.3. La Prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción | 29 |
| 2.4. Contra quiénes opera la Prescripción..... | 29 |
| 2.5. Análisis de la Prescripción en Materia Tributaria | 30 |
| 2.6. Principios que rigen las actuaciones de la Administración tributaria..... | 31 |
| 2.7. Las Obligaciones Tributarias y su Extinción..... | 33 |
| 2.8. Extinción de la Obligación Jurídica Tributaria a través de la Prescripción | 34 |
| 2.8.1. Momento en el cual opera la Prescripción | 37 |
| CAPITULO III | 40 |
| LA PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES TRIBUTARIAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO; DERECHOS, OBLIGACIONES QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS | 40 |
| 3. Generalidades..... | 40 |
| 3.1. Definición del Término prescripción..... | 40 |
| 3.2. Naturaleza | 41 |
| 3.3. Características y Elementos de la Prescripción | 45 |
| 3.4. Diferencias entre Prescripción y Caducidad..... | 46 |
| 3.5. Prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias en la Dirección General de Impuestos Internos | 50 |
| 3.5.1. Facultad | 50 |
| 3.5.2. Fiscalización..... | 51 |
| 3.5.3. Inspección | 53 |
| 3.5.4. Control..... | 53 |
| 3.6. Funciones y Facultades de Control en la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos | 53 |

| | |
|--|----|
| 3.6.1 Funciones Básicas..... | 54 |
| 3.6.2. Facultades de Fiscalización y Control..... | 54 |
| 3.7. Relación Jurídica Tributaria Obligatoria y Nacimiento de la Obligación Tributaria Sustantiva | 60 |
| 3.7.1. El Hecho Imponible..... | 61 |
| 3.7.2. Concepto..... | 62 |
| 3.7.3. Fundamento del Hecho Imponible..... | 63 |
| 3.7.4. Elementos del Hecho Imponible..... | 64 |
| 3.7.5. Elemento objetivo o material | 64 |
| 3.7.6. Elemento Subjetivo..... | 65 |
| 3.7.7. La Cuantificación de la Obligación Tributaria Base Imponible | 66 |
| 3.8. Características de la Obligación Tributaria..... | 68 |
| 3.8.1. Obligación Sujeta al Principio de Legalidad..... | 69 |
| 3.8.2. Obligación Ex Lege..... | 70 |
| 3.8.3. Obligación de Derecho Público | 70 |
| 3.8.4. Obligación Pecuniaria..... | 71 |
| 3.8.5. Exigibilidad..... | 71 |
| 3.9. Sujetos de la Relación Jurídica Obligatoria | 73 |
| 3.9.1. Sujeto Activo | 73 |
| 3.9.2. Sujeto Pasivo | 74 |
| 3.9.3. Contribuyente..... | 75 |
| 3.9.4. Responsables | 75 |
| 3.9.5. Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva..... | 77 |
| 3.9.6. Formas de Extinción de la Obligación Tributaria. | 78 |
| 3.9.7. Procedimiento administrativo para que opere la prescripción la Prescripción..... | 78 |

| | |
|--|-----|
| 3.9.7.1. Definición | 78 |
| 3.9.7.2. Requisitos que debe cumplir para que produzca efecto..... | 80 |
| 3.9.7.3. Declaratoria de Prescripción | 80 |
| 3.9.7.4. Interrupción de la Prescripción..... | 88 |
| 3.9.7.5. Imprescriptibilidad por Retenciones y Percepciones | 93 |
| 3.9.7.6. Procedimiento para hacer efectiva la Prescripción de las Facultades de Fiscalización y Control de la DGII..... | 93 |
| 3.9.7.7. Plazo para la Prescripción..... | 94 |
| 3.9.7.8. Trámite para Alegar la Prescripción ante la Dirección General de Impuestos Internos. | 94 |
| CAPITULO IV | 96 |
| DERECHO COMPARADO | 96 |
| 4. Derecho Mexicano | 96 |
| 4.1. Prescripción..... | 96 |
| 4.2. Derecho Español..... | 98 |
| 4.2.1. Prescripción | 98 |
| 4.3. Panamá | 100 |
| 4.3.1. Prescripción | 100 |
| 4.3.2. Plazo de Prescripción | 101 |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 102 |
| Conclusiones..... | 102 |
| Recomendaciones..... | 104 |
| BIBLIOGRAFÍA | 106 |

RESUMEN

El presente documento va enfocado con miras a obtener un avance hacia un Estado de Derecho, con la realidad de nuestra sociedad, en el sentido de exponer los derechos que poseen los contribuyentes ante la actividad de control que realiza la administración tributaria, así como las dificultades que puede generarle al contribuyente, un acto administrativo dictado por la administración tributaria en el ejercicio de sus potestades, ya sea por negligencia, falta de capacitación, por aspectos ilegales, entre otras causales las cuales son parte de la problemática de nuestra investigación.

Se establece de una forma detallada, todos los conceptos, los elementos, mecanismos, doctrina, legislación nacional e internacional y jurisprudencia de la figura de la Prescripción, con el objetivo de plantear las bases de esta institución que se relaciona con el tema en cuestión; Así como las instituciones relacionadas en la competencia, organización, funcionamiento y demás atribuciones de la Dirección General de Impuestos Internos, la exposición de manera general de las direcciones e instituciones que la conforman para concretizar los actos que estas emiten.

Se dará a conocer procedimientos jurisdiccionales y trámites para alegar la prescripción ante la administración tributaria, así como la relación jurídica que nace del derecho tributario material, los derechos y deberes que recíprocamente existen entre el Estado y el administrador, los sujetos contribuyentes de la obligación, estableciendo los modos de extinguir la relación jurídica tributaria.

ABREVIATURAS Y SIGLAS

ABREVIATURAS

| | |
|-------------|--------------------|
| Art. | Artículos. |
| CC | Código Civil. |
| Cn. | Constitución. |
| CT | Código Tributario. |

SIGLAS

| | |
|--------------|---|
| LISR | Ley de Impuesto sobre la Renta. |
| LODGI | Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. |
| RACT | Reglamento de Aplicación del Código Tributario. |
| DGI | Dirección General de Impuestos Internos. |
| FGR | Fiscalía General de la República. |
| MH | Ministerio de Hacienda. |
| UAAP | Unidad de Audiencia y Aperturas a pruebas. |

INTRODUCCION

El presente trabajo muestra el resultado de una investigación referente al estudio teórico, normativo y doctrinario sobre LA PRESCRIPCIÓN COMO FORMA DE EXTINGUIR UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, tal como la Constitución de la República Salvadoreña establece, en luchar por el bien común del ciudadano, esto solamente sucederá si todos contribuyen al gasto público del Estado mediante el pago de los tributos. Por tal razón la creación de hacienda pública, representada por la administración tributaria quien es la encargada de la recaudación de los impuestos.

La Prescripción, consiste en una transformación de un derecho por el mero transcurso del tiempo, y en un modo de extinción de los derechos que se producen por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.

Todo acto administrativo, por ser la expresión de voluntad de un órgano que forma parte de la administración pública en el ejercicio de sus potestades administrativas se encuentra sujeto a un control y este puede llevarse a cabo por los administrados; en el país se han establecido una serie de procedimientos que a través de las leyes tributarias son las encargadas de proteger y resguardar los derechos y obligaciones de los contribuyentes ; con lo cual se pretende que se haga buen uso de los mecanismo de control, entre estos están, los medios judiciales y el procedimiento administrativo, tanto procedimientos administrativos como procedimientos judiciales son ejecutados por la administración pública.

Los problemas que enfrentan los contribuyentes para tramitar la prescripción como una de las formas de extinción tributaria, es la de modificar ciertos procedimientos administrativos y judiciales para agilizar los procedimientos para así cumplir de una manera eficaz las finalidades que contiene dicha normativa.

Elaborar una guía para que los contribuyentes, puede superar los problemas que enfrentan para tramitar la prescripción administrativa en El Salvador por que el contribuyente no tiene los conocimientos jurídicos apropiados de la normativa tributaria.

La presente investigación se estructura en diferentes capítulos, en donde se presenta un estudio sobre la historia de la prescripción, conceptos sobre la prescripción, la naturaleza jurídica y sus elementos, a la vez se realiza un estudio sobre los principios constitucionales y tributarios, así también se desarrolla todo el procedimiento administrativo que se procede a través de la dirección general de impuestos internos del ministerio de hacienda.

El informe final se encuentra distribuido en cinco capítulos, los cuales se encuentran desarrollados de la siguiente manera: el capítulo uno “Antecedentes Históricos de la Prescripción” realizando un estudio sobre los orígenes y la evolución que se ha tenido durante el pasar del tiempo, y las necesidades para defender sus derechos y las obligaciones de los contribuyentes.

La evolución histórica en el Derecho Romano etimológicamente, el vocablo prescripción deriva del latín prescrito que proviene del verbo prescribiré, que se compone de dos raíces que son escribiré, que significa “escribir antes” o “al principio”. Seguido de la evolución histórica, se establece Los impuestos

en la Antigua Grecia. Según el historiador Sáez de Bujanda, el sometimiento del ciudadano griego a las cargas fiscales no era constitutivo de una relación jurídica de servidumbre, sino que servía de un auxilio al Estado en la prosecución del bien público.

En la mentalidad de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera que pagar impuestos por la ley en contra de su voluntad, Grecia fue el país donde más auge y orden tomó la contabilidad pública y están ordenados y designados los contadores fiscales de nuestros días denominados Épopos o Poletas, los que en aquel entonces tenían a su cargo el registro y control de pago de los tributos y ejercía también un verdadero control de las cuentas públicas de igual manera la evolución en la edad media donde las personas eran parte del dominio del señor o soberano.

Posteriormente en el Capítulo dos, la Constitución es la norma primaria por excelencia y por ende esta debe desarrollar los lineamientos y principios en los cuales ha de sustentarse la legislación tributaria.

El artículo uno inciso uno establece “El Salvador reconoce a la persona humana con el origen y el fin de la actividad el Estado, que está organizado para la consecuencia de la justicia de la seguridad jurídica y del bien común.

Y finalmente el artículo 231 que es el que contiene el fundamento de las obligaciones tributarias, ya que establece que no puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley para el servicio público además está el desarrollo de la ley Secundaria donde se establece los Principios de Rectoría del Derecho tributario.

En el Capítulo tres se analiza el Marco Jurídico Regulatorio de las Instituciones

de la prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias en la dirección general de impuestos internos, se hace análisis desde el punto de vista civil y tributario, de igual manera se estudia las bases constitucionales y las diferentes leyes Secundarias y leyes Administradas por el Ministerio de Hacienda.

En el Capítulo cuatro contiene comparaciones del Código Civil, Código Tributario Salvadoreña, con otra legislaciones en cuanto a las formas de extinguir las obligaciones de carácter civiles y tributarias, ya que cada legislación da tratamiento diferente, ya que existen países que toman como punto de partida el Código Civil, siendo que tanto la legislación nacional como la legislación internacional, han servido para realizar la presente investigación, retomando para tal efecto comparaciones entre los artículos de la Ley General Tributaria de El Salvador con los artículos de legislaciones internacionales.

Además, se han tomado como referencia base en la presente investigación legislaciones de tres diferentes países, haciendo una comparación con la legislación vigente salvadoreña, el primero es el Derecho Mexicano donde en materia tributaria existe la institución denominada prescripción, sólo que únicamente en su modalidad negativa o liberatoria, es decir, sólo existe como un medio para que el deudor se libere de obligaciones.

En el Derecho Español en término de prescripción: prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. En la legislación Panameña existen ordenamientos tributarios en que las acciones fiscales y obligaciones tributarias son imprescriptibles con el fin de evitar perjuicios al Estado y la evasión por

parte de los contribuyentes.

En el capítulo cinco se habla sobre las conclusiones a las que se llega con esta investigación, que son producto de la problemática existente y que es una realidad que a diario viven los contribuyentes, desde el momento en que son afectados por la emisión de un acto administrativo y que no reclaman por limitaciones económicas o de orientación jurídica; así como por la falta de educación o cultura de reclamo. De esa misma forma, en algunos casos por la falta de capacidad técnica y ética de los funcionarios públicos, al momento de dictar los actos administrativos.

Por otra parte, es de vital importancia que después de cada investigación generar recomendaciones, que producto de la investigación y análisis jurídico desarrollado siempre se consideran pertinentes, para mejorar los procedimientos administrativos y llenar vacíos que se encuentran a fin de brindar un apoyo y seguridad jurídica al contribuyente.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

En el desarrollo del presente capítulo, es preciso hacer una génesis de la institución de la Prescripción para conocer como ha venido evolucionando con el paso del tiempo en el sistema jurídico y a la vez su aplicación; se abordará la historia en el derecho romano y la antigua Grecia, en los diferentes cuerpos normativos que incluyeron estas instituciones, los inicios del empleo de esta figura en el sistema jurídico salvadoreño y cómo llega a ser abordado por Hacienda Pública.

1. Evolución histórica de la Prescripción

1.1. Derecho Romano

La historia de la humanidad jamás había visto un bloque económico y comercial tan inmenso, ni ciudad alguna había cosechado los beneficios materiales del imperialismo, como lo hizo Roma.

El botín de los triunfos militares, las valiosas obras de arte de Grecia, Egipto y otros países conquistados, así como los constantes tributos de las colonias y provincias, tanto en dinero como en productos, todos fluían hacia Roma para llenar de riqueza y lujo a la ciudad capital. La antigua Roma estableció para financiar sus inmensos gastos (militares, de infraestructuras) un tributo especial a las tierras conquistadas, el tributum o estipendium, que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, el "tributum capitis; que generalmente, se exigía a todos por igual. El Talmud judío conserva un dicho

popular: al mundo bajaron diez medidas de riqueza, y Roma se quedó con nueve, pero toda esa riqueza tampoco se administró ni sabía, ni equitativamente, sino para multiplicar exorbitantemente los lujos de los privilegiados.

La excesiva corrupción del sistema de recaudación de Impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "publicano" es sinónimo de pecador y ladrón.

La Hacienda Pública¹ de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la fuente principal de sus ingresos venía del arrendamiento de las tierras que eran de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión de su territorio; otra fuente de ingresos para las arcas del Estado lo constituían los botines que eran arrebatados a los vencidos y los tributos que éstos debían pagar a Roma.

En el gobierno republicano el ciudadano romano generalmente no pagaba impuestos directos, pero en tiempos de guerra debía realizar determinadas prestaciones monetarias en función de préstamos forzados, las cuales eran reembolsadas con las ganancias que dejaban las guerras.

En este proceso el rey había sido sustituido por dos cónsules, que ejercían poder civil y militar. Existían los pretores que se encargaban de administrar la justicia y los cuestores quienes organizaban la Hacienda.

¹ Sentencia de Amparo, Referencia: 537-2005 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2005) La Hacienda Pública se encuentra comprendida por un conjunto de bienes propiedad del Estado, incluyéndose dentro de éstos a los denominados "bienes fiscales", los cuales no se encuentran a disposición de los particulares por tratarse de fondos y valores líquidos cuyo objetivo primordial es financiar los gastos públicos del Estado y, concretamente, de los distintos entes, dependencias e instituciones que subsisten y dependen de su personalidad jurídica.

Los contribuyentes se clasificaban según la importancia de sus patrimonios, ganados, industrias, pero en la mayoría de casos se imponían las cargas en cantidades iguales por cabeza (capitación).

A través de período de expansión en Roma estableció muchos tributos. Sobre las ciudades se impuso un impuesto territorial que se repartía proporcionalmente al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los denominados diezmos o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio. La tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.

Los orígenes de la prescripción fueron evolucionando a medida que Roma fue evolucionando en su sistema jurídico, el término *prescriptio*, se aplicó también a la extinción en la figura de la acción reivindicatoria, que era afectada hondamente profundamente por una posesión de larga duración.

Transcurridos algunos años en la legislación romana resulta una figura denominada *prescriptio longi temporales*, que fue incorporada por los antiguos Pretores, bajo esta figura se concedía a los poseedores con justo título y buena fe, una excepción que era oponible a la acción reivindicatoria, siempre y cuando el sujeto que la hiciera valer tuviese la posesión del bien durante un término de diez años entre los poseedores presentes y, veinte entre los poseedores ausentes.

Como se siguió la costumbre de seguir esta excepción antes o al principio de la "formula", también se le denomina con el término *prescriptio*, a semejanza de la excepción extintiva de la acción temporales, después y como consecuencia de la "Constitución Teodosiana", desaparece entonces la perpetuidad de las acciones derivadas del *Ius Civile*, al establecer dicha

Constitución que el plazo de la duración de la posesión sería de treinta años sin hacer mención alguna de la buena fe o de justo título, con motivo de lo anterior, nació otra institución que fue la “prescriptivo longuissimi temporis”.²

1.2. Los Impuestos en la Antigua Grecia

En la antigua Grecia, según el historiador Sáez de Bujanda, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no era constitutivo de una relación jurídica de servidumbre, sino que servía de un auxilio al Estado en la prosecución del bien público.

En la mentalidad de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre tuviera que pagar impuestos por la ley en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos directos, como aduanales, de mercado y hasta algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

En la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, que poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales.

Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones especiales. Los ciudadanos griegos sintieron que las rentas

² Manuel Ortolán, *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano*. (Ed. Omeba, Argentina, 1960) 120

de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos, ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus plazas o ágoras limpieza y embellecimiento.

Se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.³

Atenas encabezaba la liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados: El tesoro de Delos. Un hombre culto, inteligente y emprendedor va a conducir los destinos de Grecia, Pericles a este corresponde el mérito de proteger las ciencias y las artes, de realizar reformas ejemplares y de rodearse de eficaces colaboradores. Las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población, el tesoro era trasladado de Delos a Atenas.

Pericles decide que no sólo ha de emplearse para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos, como El Partenón, junto con los Propileos y el Erecteión, embellece la ciudad, pero también mitiga el paro, de este modo Atenas alcanza su máximo esplendor en el período que se conoce como Edad de Oro de Atenas ó Silo de Pericles, incrementando su poder militar y naval, así como un gran desarrollo comercial, artesanal y financiero, convirtiéndose en la potencia económica de Grecia, favoreciendo la paz durante más de 20 años. Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común

³ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, Actualizada y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, (Ed. Healiasta, Argentina, 1993) 157.

para distribuir bienes entre el pueblo.

Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos y celebraciones; y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado.

Estos repartos y los partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen la recaudación de los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de época de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer impuestos directos a las utilidades, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.⁴

La democracia ateniense no concebía en sus atribuciones, la imposición de los impuestos directos como los únicos equitativos, así en épocas de paz recaudaban impuestos indirectos a todos los ciudadanos, los que recaían sobre el mercado y el consumo.

Estas prestaciones tributarias no libraban a los ciudadanos con mayores posibilidades económicas de la obligación de financiar los coros que participaban en las fiestas que eran organizadas por el Estado, o equipar para mantener un navío de combate en tiempos de guerra. La Propylaia, la imponente entrada a la Acrópolis en tiempos antiguos, en Grecia, ostentaba un esplendor arquitectónico equiparable con el del Partenón.

Sin embargo, éste deriva de un monumento único por la elegancia y armonía de sus dimensiones; se trataba del templo dórico más grande jamás completado

⁴ John Stuart Mill, *Índice Sobre la Influencia del Gobierno*, (Biblioteca Virtual Antorcha, Capítulo II y Capítulo IV 2002) 145. En el cual define que un impuesto directo es “El que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Los impuestos directos recaen sobre el ingreso o sobre el gasto.

en Grecia, el único construido totalmente en mármol Pentélico.

Esta construcción poseía un doble propósito: albergar la gigantesca estatua de Atenea encargada por Pericles, y servir de tesorería para los tributos del imperio, anteriormente ubicada en Delos.

Grecia es el país donde más auge y orden tomó la contabilidad pública y están ordenados y designados los contadores fiscales de esa época denominados Épotos o Poletas, los que en aquel entonces tenían a su cargo el registro y control de pago de los tributos y ejercía también un verdadero control de las cuentas públicas.

1.3. Implementación en el Sistema Jurídico Salvadoreño

1.3.1. Creación del Ministerio de Hacienda

Comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer Joaquín Durán Aguilar; posteriormente asumió el poder Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova.⁵

En mayo de 1938, el vice jefe del ejecutivo, Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas. Este comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Antonio José Cañas, ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de

⁵ Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv

las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador. Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente.

En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.

La Dirección General del Presupuesto fue creada en 1939 según Decreto Legislativo No. 45, publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 de mayo de 1939, con el propósito de que un ejecutivo (Director General) se dedicara de manera permanente a los estudios necesarios para lograr la preparación y ejecución de presupuestos realistas y equilibrados auxiliando así al presidente de la República y al Ministro de Hacienda en la delicada labor del manejo de la Hacienda Pública. En esa fecha inicia sus funciones, enmarcando su actuación en los preceptos legales contenidos en la Ley Orgánica de Presupuestos decretada el 14 de mayo de 1938 y que fuera derogada por la que tomó vigencia el 29 de diciembre de 1945, que a su vez fue sustituida por la vigente desde el 1º de enero de 1955.

Hasta el año de 1952 fue elaborado el presupuesto bajo el sistema tradicional en el que los egresos se proyectaban por renglones específicos de gastos.

En el año de 1964 se introduce al país el Sistema de Presupuesto por Programas, como instrumento estratégico mediante el cual se pudieron concretar los objetivos estatales en materia de política económica y fiscal.

En el contexto del Sistema de Administración Financiera Integrada como componente de la modernización del subsistema presupuestario con la adopción del enfoque del Presupuesto por áreas de Gestión, cuya implementación en 1996 implica para la oficina del presupuesto una reestructuración organizativa bajo el concepto del ciclo presupuestario, el cual comprende la formulación, ejecución, seguimiento y evaluación como proceso integrador.

En la actualidad, la Dirección General del Presupuesto está integrada de la siguiente manera: Dirección, Subdirección, Unidad Técnica de Apoyo, Unidad de Informática, División de Desarrollo Económico y Empresas Públicas, División de Conducción Administrativa, División de Desarrollo social, división de Integración y Análisis Global del Presupuesto, División Administrativa, Unidad de Valúo y la unidad de Comunicaciones y Relaciones Públicas.

1.3.2. Reseña Histórica de la DGII

En el año de 1990 La Dirección General de Impuestos Internos fue fundada, en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de contribuciones Indirectas.⁶

La Dirección General de Impuestos Internos nace con la emisión de su Ley Orgánica, contenida en el Decreto Legislativo No. 451 publicado en el Diario Oficial No. 56 tomo 306 de 7 de marzo de 1990; forma parte del Ministerio de Hacienda desde su fundación y creación es un órgano adscrito al ramo del Ministerio de Hacienda, es conocida coloquialmente en toda su estructura como DGII o como Dirección General de Impuestos Internos, administra impuestos internos, no administra impuestos aduaneros.

⁶ Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv.

Inicialmente, en los años ochenta, cuando funcionaban las Direcciones de Contribuciones Directas e Indirectas el Ministerio de Hacienda funcionó en las instalaciones del Centro de Gobierno, FENADESAL, Feria Internacional y Edificio Ex – Proveduría General. Posteriormente y a partir del año 1990 en el edificio conocido como Las Tres Torres.

Las oficinas especializadas con las que cuenta el Ministerio de Hacienda inician desde el año 1992 abrió una oficina de atención a los grandes Contribuyentes que se denominan Subdirección de grandes Contribuyentes.

Desde el año 1994 cuenta con una oficina de Atención a los Medianos y Pequeños Contribuyentes que se denomina Subdirección de Medianos Contribuyentes. En el año de 1996 abrió una oficina de Atención a los Contribuyentes ubicados en la zona Occidental del país, la cual se instaló en el Departamento de Santa Ana y se denomina Oficina Regional de Occidente. En el año de 1996 abrió una oficina a los Contribuyentes en la zona Oriental del país, la cual se abrió en el departamento de San Miguel.

1.3.3. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos⁷

Por medio de esta ley se creó la Dirección de Impuestos Internos que sustituyó a la Dirección General de Contribuciones Directas e indirectas, a dicha dirección se le dio competencia en todas las actividades relacionadas con los impuestos sobre la renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, gravámenes de la sucesión, impuestos sobre donaciones, impuesto sobre consumo de productos y servicios, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales, actos jurídicos y transacciones, otros impuestos y

⁷ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, (El Salvador, D.L. N°451 de fecha 22 de marzo de 1990, D.O N°56 Tomo306, del 7 de marzo de 1990).

demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren, según el artículo 1.

En dicha ley se establece, que dentro de las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos están de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales cuya tasación, vigilar y controlar le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente y el registro y control administrativo de los contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Todo mediante operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades de conformidad al artículo 3 de la ley mencionada.

1.3.4. Creación del Código Tributario

Esta normativa, se emitió bajo la consideración de la carencia de un marco jurídico tributario unificado que regule adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y seguridad jurídica.

Asimismo era necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal.

Con el Decreto Legislativo No. 230 de fecha catorce de diciembre de dos mil, publicado en Diario Oficial No. 241, tomo 349, del veintidós de ese mismo mes y año, para su vigencia a partir del uno de enero de dos mil uno, se

genera cierto ordenamiento y codificación de las regulaciones enfocadas a la materia tributaria, es así como las instituciones de la Prescripción que eran reguladas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, son derogadas e incorporadas en este nuevo cuerpo normativo.

Se determina que la prescripción inicialmente se dio a conocer en el Derecho Romano donde se reconoce su figura jurídicamente, y su evolución a través del tiempo y las distintas culturas hasta la actualidad. Así como la creación de un ente público establecido, que se encarga de llevar un control interno para respetar los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

CAPITULO II

MARCO JURÍDICO DE LA INSTITUCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

En el presente Capítulo se desarrolla generalidades de la figura de la prescripción, su base constitucional y los principios rectores del Derecho Tributario sobre los cuales está regida la Institución de la Prescripción.

2. Análisis Constitucional de la Institución de la Prescripción

El ejercicio de la potestad tributaria⁸ que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite a la actuación del Estado frente a los particulares. De acuerdo con esta idea, estas son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular. El establecimiento de un tributo no solo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución sino que también debe respetar las garantías del gobernador, pues de no ser así el contribuyente podrá ejercer el medio control constitucional, para dejar sin eficacia un tributo en contra del orden establecido por la norma suprema.

Es así como la constitución se perfila como la base fundamental de toda legislación, esta ha sufrido diversas reformas a lo largo de la historia desde que surgió la primera Constitución de 1824 con la confederación hasta la más reciente del año mil novecientos ochenta y tres.

⁸ Sentencia Definitiva, Referencia. 76-F 2003 de las 14:00 del día 25/1/2006, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2003); al respecto nos dice la sala: “que no es sino una manifestación de su poder de imperium, enunciado en el art. 204 numerales 1 y 6 de la Constitución”.

A lo largo de todo el mundo es el derecho constitucional el primero a conocer, interpretar y estudiar, y en nuestro país no es la excepción; en la cual se basan los principios fundamentales que rigen la vida jurídica de nuestros deberes y derechos. El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades de esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es “posible pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio”.⁹

Limitándose a incluir únicamente dos o tres artículos que se refieren expresamente a la materia tributaria lo que también es característico de muchas constituciones de otros países. Uno de esos preceptos, incluidos desde las primeras leyes fundamentales salvadoreñas, encomienda al poder legislativo la facultad privativa para “decretar las contribuciones o impuestos...” según decía el numeral noveno del Art 29, relativo a las atribuciones “propias” del congreso de la Constitución de 1824, del Estado de El Salvador; de esta manera, igual que en otros ordenamientos constitucionales extranjeros, se concreta inicialmente el principio de legalidad como asignación de competencia, determinada específicamente en forma expresa, no obstante estar comprendidas en la atribución principal que es decretar las leyes. La explicación es histórica y se en la idea de “autocomposición”, anterior al principio de legalidad tal como ahora lo entendemos.

Se debe destacar que la Constitución no promulgada de 1885 introduce una innovación fundamental al incluir la reserva de ley impositiva en su título II, denominado “garantías”, por medio del art. 6 que establecía: “no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y para el servicio público”

⁹Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios del Derecho Tributario*.(Limusa, México,1984).54

esa versión breve, correctamente ubicada para el pensamiento de la época, fue incorporada en la Carta Magna de 1886 también como art. 6, incluido en el mismo Título II, ahora denominado “derechos y garantías”; dicho principio desafortunadamente no tuvo desarrollo posterior, que solo procuro continuarse en 1839, cuando la Constitución de ese año mantuvo el principio original de 1885 ampliando sus alcances y límites en disposición no modificada por las reformas de marzo de 1944 a la Constitución de 1939.

El mismo año, el conocido como Decreto de los tres poderes de 11 de julio, declaró vigente la Constitución de 1939 y sus reformas de 1944. A su vez las enmiendas de 1945 a la misma Constitución de 1886, no cambia el texto conciso del art. 6 de este ordenamiento, cuyo precepto del mismo número 6 de 1885, como se dijo antes.

La Constitución de 1950 estableció el principio con el mismo texto de 1885 en su art. 119, que corresponde al VIII relativo a la “Hacienda Pública”, volviendo de este modo a seguir en cuanto a su ubicación, el criterio del constituyente de 1871.

En el mismo Título VIII, con igual texto y el mismo número, aparece después en la Constitución de 1962, y, por último, en 1983 también con el mismo texto se incluye como art. 231 en el Capítulo II sobre “Hacienda Pública” que forma parte del Título VII sobre el “Régimen Administrativo”, concretando una novedosa ubicación en nuestra historia constitucional y en la de cualquier otro país.¹⁰ Finalmente se puede decir que la evolución del sistema tributario salvadoreño es el reflejo de su desarrollo histórico en otras latitudes. En una primera etapa el principio de la “autocomposición”, o sea, esta versión

¹⁰ Álvaro Magaña, *Derecho constitucional tributario*: principio de legalidad, (ed. Tomo V, unidad técnica ejecutora, El Salvador, 1993.) 142, 146.

primera, tiene como propósito de concretar el consentimiento de los impuestos; la cuestión esencial era proteger a los contribuyentes de los abusos de la monarquía.

Posteriormente, nace ese producto de la Revolución Francesa que es la función legislativa, la cual asume dicha protección, como resultante de la idea de representación y de la división de poderes en un régimen constitucional. Es que la función legislativa frente a los excesos del Ejecutivo, y el grado en que esto se logre, depende del acatamiento del Poder Ejecutivo a la ley.

2.1. Principios constitucionales relativos al Derecho Tributario

Para comenzar a desarrollar el tema, primero se debe abordar los principios constitucionales, de los cuales se desprende el derecho tributario, tales principios, caracterizados como realizables constituyen, al margen de su aplicación directa, una suerte de mandato implícito al legislador y al juzgador. Frente a la eventual recepción legislativa de los principios generales del derecho, los constitucionales de carácter tributario definen el modelo de hacienda pública que la Constitución ha escogido de su conjugación se deduce cómo quiere el constituyente que se haga efectivo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Por tanto, estos principios están en la base del orden jurídico positivo y que por ello, deben de ser actualizados por el poder legislativo y aplicados por el juzgador.

De esta forma se obtiene un solo conocimiento orientado al derecho; se libera como lo sostiene Kelsen a la ciencia de todos los elementos extraños y vetamos el sincretismo metodológico, así como conciliamos lo subjetivo con lo objetivo.

2.1.1. Principio de Unidad de la Constitución

Dadas las particularidades de la norma constitucional, se vuelve necesario adoptar criterios de interpretación de la misma, que tomen en cuenta la diversidad funcional de la constitución, su condición de norma jurídica superior y su necesaria apertura.

En los criterios de interpretación siempre resulta necesario tener en cuenta el principio de unidad de la Constitución, mediante el cual, la solución de todo problema interpretativo ha de partir de la consideración de la ley suprema en su conjunto, y no de la atención exclusiva y aislada de sus preceptos.

Desde este planteamiento, se rechaza la posibilidad de ponderar en esta sede los contenidos constitucionales y graduar el peso jurídico o axiológico entre ellos, pues no existe en el Derecho positivo ningún argumento que permita afirmar que una parte de la Constitución es "más constitucional que otra". La premisa es que toda norma jurídico constitucional forma parte de un sistema normativo fundamental, en tanto que la Constitución agrupa los aspectos que se consideran fundamentales para la convivencia social y que han sido producidas con procedimientos distintos a los utilizados en la han sido producidas con procedimientos distintos a los utilizados en la formación de las leyes ordinarias; y que por ello, presentan un grado de validez superior a éstas.

2.1.2. Principio de Igualdad

El artículo 3 de la Constitución de la República reconoce literalmente: "Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión".

En relación con tal derecho, la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre: la igualdad ante la ley; y la igualdad en la aplicación de la ley. Conforme la primera, frente a supuestos de hecho iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y no justificada.

Según la segunda, cuya aplicación se hace en el ámbito judicial, las resoluciones judiciales deben ser las mismas al entrar al análisis de los mismos presupuesto de hecho, aunque sean órganos jurisdiccionales distintos los que entraren al conocimiento del asunto, evitando cualquier violación consistente en que un mismo precepto legal se aplique en casos iguales con evidente desigualdad.

Se agrega, que el principio de igualdad es un límite al propio legislador y que debe entenderse como una parificación ante el ordenamiento positivo en idénticas circunstancias, con las mismas cualidades, méritos o servicios, y con paralelo comportamiento o conducta, es decir que si los casos o supuestos son idénticos, el tratamiento legal debe ser el mismo para todos.

El principio de igualdad está generalmente aceptado en todas las Constituciones y a ese respecto, corresponde citar jurisprudencia argentina que lo desarrolla. Un fallo de aquel país determina: " el principio de igualdad que contempla el artículo 16 de la Constitución sólo requiere que no se establezcan excepciones, o privilegios que excluyan a uno de los que se concede a otros en idénticas circunstancias, más no impide que la legislación contemple en forma diferente situaciones que considere distintas, cuando la discriminación no es arbitraria ni responde a un propósito de honestidad contra determinados individuos o clase de personas, ni encierra indebido favor o privilegio personal o de grupo".

La igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos.

Lo que sí supone tributariamente en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin embargo, si la administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse conculcados.

La sentencia concluye que el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas

por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.¹¹

2.1.3. Principio de Legalidad

El Principio de Legalidad, es el pilar fundamental del Estado de Derecho; ya que en virtud de éste, todo funcionario actúa conforme a las atribuciones y competencias que le confiere el pueblo, depositario principal de la soberanía, por medio de la ley; en virtud de lo cual si un funcionario no está facultado expresamente, no puede realizarlo, pues se lo ha reservado el mismo pueblo o se lo ha conferido a otra autoridad.

En virtud del principio de legalidad no es posible por vía de interpretación extender el ámbito de competencia de los órganos de la administración, dada la contundencia de las expresiones del constituyente al afirmar que los funcionarios no tienen otras atribuciones sino aquellas establecidas expresamente en la ley.

En virtud del principio de legalidad, las autoridades deben contar con una previa habilitación normativa para realizar lícitamente cualquier actividad, y su actuación debe moverse estrictamente en los ámbitos que las normas aplicables le faculden. El principio de legalidad en su manifestación de vinculación positiva, se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley".

Este principio aplicado a la administración pública, ha sido reconocido en reiteradas resoluciones por este tribunal, sosteniéndose que en virtud del

¹¹ Sentencia Definitiva, Referencia: 288-A-2003 (El Salvador Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 2004).

mismo la administración sólo puede actuar cuando la ley la faculte, ya que toda acción administrativa se nos presenta como un poder atribuido previamente por la ley, y por ella delimitado y construido.

Lo anterior implica, que la administración pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexo ineludible acto-facultad-ley.

La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, tiene lugar mediante la correspondiente atribución de potestades, entendidas como sinónimo de habilitación: sólo con una habilitación normativa la administración puede válidamente realizar sus actuaciones. En los términos del autor "las potestades son, en último término y dicho muy simplificado, títulos de acción administrativa..."¹².

2.1.4. Principio de Proporcionalidad

Doctrinariamente el principio de proporcionalidad se ha entendido como "un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil punto de mira: el de la inutilidad, innecesaridad y desequilibrio del sacrificio".¹³

Se afirma también que es un principio de carácter relativo, ya que compara dos magnitudes y se concentra en confrontar los medios previstos por la norma jurídica y su correlación con los utilizados por los poderes públicos.

¹² Alfonso Parejo, *Manual de Derecho Administrativo*, (Ed. Ariel, Barcelona, 1994) 398.

¹³ Javier Barnes, "El Principio de Proporcionalidad", (Ed. Santos Palma, Sevilla, España 1998), 25.

El Salvador es un Estado soberano cuya finalidad se vislumbra en el art. 1 de la Constitución de la República, el cual señala: “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”. Para alcanzar dichos fines el Estado cuenta con la potestad tributaria, la cual se configura como el mecanismo por medio del cual se costea de los fondos necesarios para desarrollar su gestión. Dicha potestad tributaria no es irrestricta, ya que la misma Constitución establece los parámetros dentro de los cuales debe desarrollarse, entre ellos encontramos: El principio de capacidad económica, el principio de igualdad tributaria, el principio de legalidad y como límite a los principios mencionados se encuentra la prohibición de confiscación.

La Administración Pública se encuentra indudablemente circunscripta al principio de proporcionalidad, en el sentido que su injerencia en la situación jurídica de los particulares está limitada atendiendo a su competencia y, además, al respeto a los derechos concedidos a los mismos.

El principio de proporcionalidad constituye para jueces y tribunales un canon más de control con el que contrastar la conformidad a Derecho de los demás poderes públicos¹⁴. De las ideas expuestas se puede colegir que, la proporcionalidad es un instrumento que el ordenamiento jurídico prevé para controlar que los límites y controles a la actividad estatal se ejerciten adecuadamente.

En el ejercicio de la potestad tributaria, el gravar razonablemente a los administrados se trasluce por lo preceptuado en el Art. 131 ordinal 6° de la Cn.: “Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6°. Decretar impuestos, tasas y

¹⁴ Ibid.26

demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa”.

Es decir, que el legislador o bien la administración pública competente, en su caso, al momento de gravar ciertas manifestaciones de capacidad económica debe atender los principios constitucionales prescritos, de una forma proporcionada y mesurada, dentro de sus potestades. Ello implica que de esta forma el principio de proporcionalidad se ve estrechamente vinculado con la actividad estatal y se refleja no sólo de forma independiente, sino que también por medio de otros principios y valores contenidos en la Constitución.

El principio bajo estudio se manifiesta, primordialmente, en el de capacidad económica. Ya que como lo afirma la Sala de lo Constitucional: de hecho, la razonabilidad se refiere no a un análisis lógico matemático sino a la necesidad de aplicar las disposiciones a los asuntos judiciales bajo la idea de justicia e implica justamente la creación judicial de derecho a partir de valores constitucionales, o de la integración de disposiciones.

Por tanto, se encuentra en función del alejamiento de la arbitrariedad y el acercamiento a la justicia, prohibiendo todo tipo de intromisión en el ejercicio de los derechos fundamentales que no tenga justificación alguna, basándose en el respeto y la debida ponderación de tales derechos y la necesaria vinculatoriedad de su contenido axiológico.¹⁵

La doctrina tributaria ha sostenido que éste es un principio de justicia material en el ámbito tributario, por medio del cual se gravan las realidades

¹⁵ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 20-2003, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

económicas (renta, patrimonio, consumo o tráfico de bienes, entre los principales). Sin embargo, debe entenderse como un criterio de contribución al sostenimiento del gasto público, pues la capacidad económica es un concepto consustancial de la noción misma de tributo. De ahí que sea razonable y natural gravar cualquiera de las manifestaciones de riqueza. Pero este gravamen no puede entenderse desproporcionadamente, sino que el principio de capacidad económica como criterio de contribución, se encuentra entre dos límites: un límite mínimo y un límite máximo a la imposición. Este espacio de imposición es la valoración que hará el legislador de la capacidad económica. El límite mínimo está previsto por el nivel necesario de subsistencia, que la doctrina ha denominado como la exención del mínimo vital. Éste se refiere a la satisfacción de necesidades elementales, que vendrá determinado por el conjunto de valores que cada Constitución garantiza en un esquema de derechos económicos y sociales.

No se restringen a un mínimo físico de existencia, sino que estará determinada por la conciencia tributaria que cada comunidad determine en un momento histórico. Por ello se dice que es un concepto elástico o convencional. El límite máximo se concreta en la prohibición de los gravámenes con alcance confiscatorio.

En consecuencia, se debe entender al principio de capacidad económica como un criterio material de justicia, pero no exclusivo. Por eso es necesario integrarlo con un sistema de valores proclamados en la Constitución y con los demás principios que informan el sistema tributario, como lo son el de igualdad, progresividad y la prohibición de confiscatoriedad.¹⁶

¹⁶ Sentencia de Amparo, referencias, 104-2001 y 406-2001,(El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002). En virtud de los fines que el Estado debe de cumplir, la capacidad económica se interpreta en clave solidaria, al interrelacionarse con los deberes de solidaridad económica y social, que proclama el Art. 101 de la Constitución.

Los tratados internacionales, como lo establece el Art. 144 de la Constitución Vigente “los tratados celebrados por El Salvador con otros estados u organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las del mismo tratado y de esta Constitución”.

Por debajo de la constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los tratados internacionales. Así lo entiende mayoritariamente la doctrina, aunque existen autores que defienden la tesis de que la articulación entre tratados y derecho interno no se establece en términos de jerarquía, sino de distribución de materias o ámbitos de actuación¹⁷. Asimismo en el literal c) del artículo en estudio se establece los reglamentos que dicte el órgano ejecutivo, como fuente de derecho tributario, debido a que como son normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tiene lógicamente un espacio en el campo tributario.

Una cuestión que es necesario abordar en relación al reglamento es el ámbito de aplicación material propio de la fuente normativa y es que ya se ha dicho que el caso de la ley, el ámbito se encuentra determinado por el principio de legalidad tributario. El reglamento por su parte, tiene como ámbito natural el desarrollo o ejecución de la ley, sin poder rebasar los límites impuestos por la reserva legal y por la preferencia de ley o jerarquía normativa.

2.2. Análisis de la Legislación Secundaria sobre la Institución de la Prescripción

2.2.1. Prescripción en Materia Civil

La Prescripción, es una institución de derecho que la legislación Civil Salvadoreña

¹⁷Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario parte general*, (Ed.Damasco, Madrid 1999), 58.

reconoce en el Título XLII del Código Civil vigente, el cual es complementado por los Capítulos I al IV, que encierran distintos tipos de cómo se ejecuta o funciona ésta.

En primer lugar la Prescripción en general, el cual contiene ciertas reglas generales para su funcionamiento; en segundo lugar está la denominada Prescripción Adquisitiva, siguiendo como tercero la Prescripción Extintiva (de obligaciones), y por último está la Prescripción de Acciones de corto tiempo.

La Prescripción como una institución legal, es muy importante tomar en cuenta todo el contenido de los artículos comprendidos en este capítulo (del art. 2231 al art. 2263 C.C.) los cuales contemplan a la Prescripción, y como dato importante de mencionar que generalmente así como en la legislación salvadoreña como otras extranjeras, se puede establecer que: es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo.

No se debe ver como una forma para que los injustos de mala fe poseedores o deudores puedan realizar sus malas acciones, sino como un medio de seguridad social. El Libro IV del Código Civil contiene el Título XLII “De la Prescripción”, dividido en cuatro capítulos, de los cuales el I se refiere a la “Prescripción en General”.

En este capítulo, precisamente, se da el concepto legal de la prescripción, bajo los términos siguientes: “la prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una

acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”. La disposición anterior trae un concepto clásico de lo que debe entenderse por prescripción, que es casi uniforme en todas las otras legislaciones.

Es conveniente agregar que la prescripción está considerada en el art. 1438 C., No. 9, como uno de los modos de extinguir las obligaciones.

El inciso último de este artículo 2231 C., trae una regla simple que indica que: “una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”; lo cual está de acuerdo con lo señalado en el art. 1438 C., No. 9º. , que considera a la prescripción como uno de los modos de extinguir las obligaciones. Lo anterior sólo tiene aplicación en lo referente a la prescripción extintiva.

Este concepto de la prescripción que trae el art. 2231 C.C., resalta que es el factor tiempo, con el concurso de otros requisitos señalados por la ley, el que actúa principalmente como causa de la adquisición o pérdida de los derechos, constituyendo, respectivamente, la prescripción adquisitiva o usucapión y la prescripción extintiva.

2.2.2. Condiciones para que opere la Prescripción

La necesidad de que la prescripción deba ser alegada¹⁸ es una de sus características principales, al grado que ello la diferencia de la caducidad y en algunos casos de la preclusión; como hemos anotado anteriormente al tratar estas instituciones. La prescripción, entre todos los métodos de extinguir las obligaciones, es el único que no opera “ipso jure” sino “ope

¹⁸ Código Civil. (El Salvador, 2008). artículo 2231 “El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio”.

exceptionis”, lo cual significa que la prescripción ni hace perecer la acción ni extingue las obligaciones si los interesados no la alegan. De esto se deduce que el juez no puede declararla de oficio; y el fundamento de esta disposición legal, estriba en dos razones: “la primera: que no es el tiempo solamente sino que también a la inercia del acreedor que se debe la muerte de la obligación”. Ahora bien cuando se habla de la inercia puede ser interrumpida por actos extrajudiciales, y el [que lo ignora se expondría a cometer una injusticia.

“La segunda razón es, que siendo la prescripción el ultimum proesidium del deudor, y pudiendo en algún caso repugnar a la conciencia de un caballero, debe exclusivamente depender de la libre voluntad del deudor el valerse de ella. En esto no han permitido los legisladores que la moral quede supeditada al derecho”.

Sobre esta cuestión se dice “Que las personas interesadas en invocar la prescripción, son en síntesis los acreedores del deudor, tomando la palabra acreedores en sentido amplio y comprensivo de cualquiera que tenga pretensiones a ejercitarlas contra quien tratase de abandonar la invocación de la prescripción”.¹⁹

Este artículo 2232 C.C., tiene relación con lo dispuesto en el art. 203 Pr.C., que anota: “Los jueces pueden suplir las omisiones de los demandantes y también de los demandados si pertenecen al derecho; sin embargo, los jueces no pueden suplir de oficio el medio que resulta de la prescripción, la

¹⁹ Belarmino Suárez, “*El Código Civil*” libro Cuarto, Págs. 300 y ss. El concepto anterior es criticado por el autor Sergio Giorgi, quien fija con más claridad la cuestión bajo estos términos: “Pero el perspicaz escritor olvida que la palabra “acreedores” en su jurídica acepción no significa poseedor y aun cuando se amplíe el concepto no llegará nunca a comprender a todos aquellos que ostenten un derecho, sea el que fuere; ni menos a los codeudores y a los que tienen motivo para impetrar la liberación de una obligación con la que se encuentran ligados juntamente con otros.

cual se deja a la conciencia del litigante, ni las omisiones de hecho...”.

2.3. La Prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción

La regla contenida en el Art. 2232 C.C., nada dice de la forma en que debe alegarse la prescripción, dando margen a sostener que pueda presentarse bien como excepción o bien como acción.

En doctrina, es aceptable la fórmula anterior y los comentaristas del derecho se pronuncian en el sentido indicado de que la prescripción puede alegarse como excepción y también por vía de la acción. Sin embargo, se admite que la manera más frecuente de alegar la prescripción es por vía de excepción, y que debe ser formulada por el deudor cuando ha sido demandado por su acreedor o acreedores para el cumplimiento de una obligación; o bien por el poseedor que ha sido demandado en acción reivindicatoria.

2.4. Contra quiénes opera la Prescripción

“Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, iglesias, municipalidades, establecimientos y corporaciones nacionales y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo”. Lo anterior tiende a sentar una regla general en el sentido de que las disposiciones referentes a la prescripción, se aplican tanto a favor como en contra de las entidades nacionales o privadas y de ciertos individuos particulares, ahí señalados.

La referencia a los “individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo” no es feliz ni acertada por cuanto la misma ley, en materia de prescripción, tiene disposiciones a favor de incapaces, como las de los arts. 2248 y 2259 C.C.

2.5. Análisis de la Prescripción en Materia Tributaria

Los mandatos establecidos en los preceptos constitucionales en materia tributaria se encuentran desarrollados en la ley secundaria la cual regula los mecanismos mediante los cuales se les dará vida y aplicación a los imperativos señalados en la Carta Magna.

En el marco jurídico secundario tributario existen todo un conjunto de leyes que son de aplicación, la principal de ellas es el código tributario y su reglamento a los cuales haremos referencia, estableciendo nociones generales y específicas con las figuras de prescripción y caducidad, además de los vínculos con los tributos de lo que el mismo regula, cuya finalidad principal tal como lo dice su art. 1 es “contener los principios y normas jurídicas aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria”.

Para iniciar el desarrollo del tema que nos atiende señalamos aspectos generales de lo establecido por el código tributario, es así que partiremos nuestro estudio con las fuentes del ordenamiento tributario la cuales son establecidas en el art. 5 del código tributario que especifica que son consideradas fuentes del ordenamiento tributario: Las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de leyes, los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo, la jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las Leyes tributarias. Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos.

Cabe destacar que el código tributario al establecer taxativamente las fuentes mediante las cuales se regirá el derecho tributario, en el artículo antes relacionado en su literal a) le da el primer lugar dentro de la clasificación de las fuentes señaladas, a la Constitución de la República, ya que como se hizo mención anteriormente es la base principal sobre la cual se encuentra todo el derecho tributario y por consecuencia son sus mandatos la principal de las fuentes.

Ahora bien, en el literal b) del artículo en mención se especifica a la ley²⁰ como una de las fuentes de la legislación tributaria, debido a que en la misma se desarrollan los preceptos constitucionales, y contiene un papel central en el derecho tributario por imperativo del principio de legalidad que exige este rango formal para la regulación de los elementos esenciales del tributo.

2.6. Principios que rigen las actuaciones de la Administración tributaria

Las acciones y derechos de la administración tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este código. La prescripción se interrumpirá con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la administración tributaria, de conformidad a las disposiciones de este código. Es necesario establecer los parámetros generales que sirvan de guía a la actividad de la administración tributaria y es en el marco de los siguientes principios generales adonde se establece que las actuaciones de la administración

²⁰ Código Civil (El Salvador 23 de agosto de 1859), artículo 1. La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite declarado ley de la República del Poder Ejecutivo.

tributaria se ajustarán a dichos principios: Justicia, Igualdad, Legalidad, Celeridad, Proporcionalidad, Economía, Eficacia; y Verdad Material.

Con fundamento en el principio de justicia la administración tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias. En sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la administración tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley.

En razón del principio de legalidad, la administración tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento. En cuanto al principio de celeridad, la administración tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Con base en el principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos

fundamentales de los administrados. Las actuaciones de la administración tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

2.7. Las Obligaciones Tributarias y su Extinción

La relación del Estado con los particulares y entre sí, en materia tributaria genera obligaciones, como consecuencia de la imposición de los tributos.²¹

Como expresa nuestra legislación a la regla de la prescripción, establece como excepción para la aplicabilidad de la prescripción, los casos de agentes de retención y de percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas. El código tributario en su artículo 12 clasifica a los tributos en tres clases (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y en los artículos siguientes desarrolla cada uno de la siguiente forma: Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica Art.13 C.Tr.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado al contribuyente Art.14 C.Tr.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la

²¹ Fernando Pérez Royo, opina que “El tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentales dos: la coactividad y el carácter contributivo. Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad de sujeto llamado a satisfacerla.

financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación art.15 C.Tr.

Esta obligación obedece a un interés público, según lo establece el Código Tributario²², y la explicación de esta forma de ser que la obligación tributaria radica precisamente en el hecho de que la presencia del interés público a cuyo servicio debe actuar en la administración.

La ley demanda a la administración, no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente de aquel que aparece fijado en la propia ley.

Los pactos que los particulares hagan al respecto tienen un alcance meramente privado, sin repercusión en la relación jurídica tributaria.

2.8. Extinción de la Obligación Jurídica Tributaria a través de la Prescripción

Se entiende por relación jurídica tributaria “el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.

Al mencionar obligación tributaria debemos señalar el elemento subjetivo que intervienen dentro de dicha obligación es decir, los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. Es así que como sujetos intervinientes podemos señalar como sujeto activo al Estado (fisco) y como sujeto pasivo al obligado a la prestación (contribuyente).

²² Código Tributario (El Salvador, 2013). Artículo 16, define a la obligación tributaria como “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.

El código tributario especifica que “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo” el concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria suele identificarse con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación.

Se acostumbra a distinguir a este respecto entre el ente público como titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos y el propio (o diferente) ente público como titular del derecho de crédito en la relación que se origina con el hecho imponible previsto en la propia norma. Así como lo expresa el derecho positivo, lo que caracteriza la posición del sujeto activo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo. De manera que en realidad es significativo a la hora de explicar la posición jurídica del sujeto activo y de su relación con los administrados es el de competencia. Lo que interesa más allá de cuál sea el ente beneficiario de la prestación, es el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por vía coactiva el cumplimiento, entre otros.

Respecto al sujeto pasivo²³, de la relación jurídico tributaria, se puede concluir que frente a la Administración tributaria, se encuentra una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función, algunos de estos sujetos tienen el deber de pagar la obligación tributaria y, además de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de las prestaciones pecuniarias distinta de la deuda tributaria en sentido estricto, o bien resultan obligados en virtud de un presupuesto distinto del de la realización del hecho imponible; otros, en fin sencillamente sujetos de deberes de contenido no pecuniario, de información

²³ Código Tributario (El Salvador, 2013). artículo 30, define “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”.

respecto de terceros.

Luego de haber identificado los sujetos de dicha relación, en materia tributaria la institución de la prescripción, es abordada como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria sustantiva, además podríamos mencionar los siguientes: Pago: es la forma en la cual se aplica en la extinción de las obligaciones, porque lo común es que el deudor cumpla con lo pactado, ejecute la prestación, o sea, pague lo que debe. Este modo de extinguir las obligaciones tiene dos denominaciones: solución o pago efectivo. La expresión solución es muy gráfica, porque en virtud del pago viene a desligarse el acreedor del deudor, se soluciona la obligación.

El pago se diferencia notablemente de las otras formas de extinguir las obligaciones por que constituye, más que un modo mismo, el cumplimiento de la obligación.²⁴

Compensación: según el derecho moderno la compensación es un hecho de derecho sustantivo que se produce sin la intervención de la voluntad de las partes, por ministerio de ley, tan pronto se enfrentan dos créditos compensables o a instancia de una de las partes. El derecho romano, por el contrario estimó la compensación en todos los tiempos de su historia como un fenómeno procesal, idea de la cual no pudo desligarse el derecho Justiniano.

Confusión: se puede catalogar a través de aquellos que dan o pueden dar una satisfacción al acreedor; en una misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor se produce de derecho una confusión, que extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago. La explicación de este

²⁴ Alessandri Rodríguez, *Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones*, Tomo III, redactada y puesta al día por Antonio Vodanovic H. 279-280

modo es muy sencilla, porque, en realidad, cuando se reúne en una misma persona la calidad de acreedor y deudor, hay verdaderamente imposibilidad de la ejecución de la obligación. Si Pedro le adeuda a Juan US\$20,000 y después me deja de heredero, paso ser acreedor y deudor, y hay imposibilidad material absoluta de cumplir la obligación.

En una palabra: como nadie puede ser deudor o acreedor de sí mismo, la obligación se extingue tan pronto como esa reunión se verifica. Es de considerar que según el artículo 70 del mismo código establece que al efectuarse el pago, éste se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pago empleados no afectará la prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria. El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado.

2.8.1. Momento en el cual opera la Prescripción

La necesidad de que la prescripción deba ser alegada es una de sus características principales, al grado que ello la diferencia de la caducidad y en algunos casos de la preclusión.

La prescripción, entre todos los métodos de extinguir las obligaciones, es el único que no opera “ipso jure” sino “ope exceptionis”, lo cual significa que la prescripción ni hace perecer la acción ni extingue las obligaciones si los interesados no la alegan.

De esto se deduce que el juez no puede declararla de oficio; y el fundamento de esta disposición legal, según el parecer de algunos autores, estriba en dos razones: “la primera, la de que no es el tiempo solamente sino que

también a la inercia del acreedor que se debe la muerte de la obligación. Ahora bien, la inercia puede ser interrumpida por actos extrajudiciales, y el juez que lo ignora se expondría a cometer una injusticia.

La segunda razón es, que siendo la prescripción el *ultimum proesidium* del deudor, y pudiendo en algún caso repugnar a la conciencia de un caballero, debe exclusivamente depender de la libre voluntad del deudor el valerse de ella. En esto no han permitido los legisladores que la moral quede supeditada al derecho”.

La prescripción opera cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por el código para considerarla materializada tanto para lo principal como para lo accesorio, se debe entender por prescripción al referirse a: “el vencimiento del plazo o término, que una vez materializado, imposibilita a la administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo que el código y las leyes tributarias establecen; ésta requiere alegación de la parte interesada.

La Dirección General de Impuestos Internos será la competente para declararla y que produzca sus efectos”. Se establece de igual manera la forma en que opera la Prescripción: “la prescripción opera en contra del Fisco, una vez transcurridos 10 años contados a partir del día en que debió ejercerse la acción o derecho de reclamación, de acuerdo a las reglas siguientes: Cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal para pagar o el de su prórroga si la hubiere; y cuando se trate de liquidación oficiosa o de imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago, establecido en

el artículo 74 inciso 2º del Código Tributario.

La prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción, la regla contenida en el Art. 2232 C., nada dice de la forma en que debe alegarse la prescripción, dando margen a sostener que pueda presentarse bien como excepción o bien como acción.

En doctrina, es aceptable la fórmula anterior y los comentaristas del derecho se pronuncian en el sentido indicado de que la prescripción puede alegarse como excepción y también por vía de la acción.

Sin embargo, se admite que la manera más frecuente de alegar la prescripción es por vía de excepción, y que debe ser formulada por el deudor cuando ha sido demandado por su acreedor o acreedores para el cumplimiento de una obligación; o bien por el poseedor que ha sido demandado en acción reivindicatoria.

CAPITULO III

**LA PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES TRIBUTARIAS EN EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO; DERECHOS, OBLIGACIONES
QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES EN LA DIRECCIÓN
GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**

En el presente Capítulo se desarrollan las generalidades, facultades, derechos y obligaciones administrativas que tienen los contribuyentes a través de la Dirección General de Impuestos Internos y la figura de la Prescripción como medio para extinguir una obligación tributaria.

3. Generalidades

3.1. Definición del Término prescripción

En un primer momento al analizar el concepto prescripción inmediatamente lo asociamos con el derecho penal, con la prescripción de los delitos o en derecho civil con la prescripción como modo de adquirir o extinguir, pero también en el derecho tributario es aplicada frecuentemente el concepto que nos ocupa.²⁵

De acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término prescripción significa el “modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley.”²⁶

²⁵ Garberí Llobregat, y Otros, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*, (Editorial Tirant lo Blanch, 4ª Edición, Valencia, España, 2001) 158.

²⁶ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, www.rae.es

La prescripción como “un medio por el cual a causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo.”²⁷

A su vez, la prescripción es “la facultad o el derecho que la ley establece a favor del deudor para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley para hacer efectivo su derecho.”²⁸

Para el derecho administrativo, de acuerdo a Martínez Morales podemos establecer que la prescripción es: “un medio de adquirir derechos o liberarse de obligaciones en virtud del transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley”. Esta figura tiene aplicación en el derecho administrativo a propósito del acto cuya extinción se da por medios excepcionales; por ejemplo en materia fiscal.” Se considera que la imprescriptibilidad no es atributo del acto administrativo: debe fijarla expresamente la ley. En caso de que el texto legal sea omiso respecto a la prescripción, se estará a la supletoriedad del derecho común.²⁹

3.2. Naturaleza

Para entrar al estudio, de la naturaleza de la prescripción, se impone, previamente, diferenciarla de las instituciones afines (caducidad, preclusión), con las cuales, erróneamente, se ha confundido en ocasiones. Respecto de

²⁷ Nicolás Coviello, *Doctrina General del Derecho Civil*, Traducción de Felipe de Jesús Tena. 4ª. ed. (Ed. Hispano- Americana, México, 1949,) 491

²⁸ Manuel Gutiérrez y González, *Derecho de las Obligaciones*, 5ª. ed. (Ed. Cajica, Puebla, México 1978) 79

²⁹ Rafael Martínez Morales, *Diccionarios Jurídicos Temáticos*, Vol. 3. 2ª ed. (Ed. Oxford, México, 2002) 196

la Caducidad, si bien ambas pueden identificarse en cuanto a sus efectos (anulación de un derecho), tienen marcadas notas distintivas que bastan a diferenciarlas. La prescripción tiene siempre su origen en la ley; la caducidad puede tenerlo además en el negocio jurídico privado; en la prescripción el derecho nace con duración indefinida, y sólo se pierde cuando media negligencia en usarle; en la caducidad, en cambio, se trata de que para determinadas relaciones jurídicas, la ley, la voluntad particular, preestablecen un término fijo, dentro del cual puede promoverse la acción para su efectividad, de modo que, expirando el plazo, ésta ya no es ejercitable en forma alguna.

En la caducidad no se produce la extinción del derecho por el transcurso del tiempo, sino que el transcurso inútil del tiempo impide su adquisición. Esto da a entender que en la prescripción extintiva, la pérdida de un derecho la ocasiona el silencio de la relación jurídica, en la caducidad, su no ejercicio; la Prescripción afecta directamente a la acción la caducidad hiere directamente el derecho.³⁰

La preclusión, dicho en breves palabras, es una limitación temporal del ejercicio de un derecho que, en vez de acompañar conceptualmente al derecho mismo (caducidad) o de seguirlo (prescripción) le precede, es decir, que se da cuando el ordenamiento jurídico regula ciertas etapas o períodos temporales en que determinados actos tienen que verificarse forzosamente si quieren ser válidos.

La caducidad y su fundamento jurídico es distinto al de la prescripción, por la forma mucho más enérgica y acentuada, ya que esta figura busca eliminar

³⁰ José Caballero Márquez, *“El derecho de retracto y su Caducidad”*, (Ed. Castabella, Madrid, España, 1947), 80.

toda duda acerca de la existencia del derecho respectivo, para lo cual se considera esencial que los mismos se ejerciten indefectiblemente dentro de los plazos establecidos.

Se prescinde, de la inercia del titular e incluso, encontrándose interesado el orden público se admite su declaración de oficio. La prescripción extintiva, la cual es tema de nuestro interés, en cambio preserva directamente el interés privado del deudor y con ello indirectamente el orden público, pues afianza la paz social.³¹

Es que, la caducidad opera en un ámbito mucho más amplio que la prescripción, comprendiendo sin excepción a cierta clase de derechos, mientras que la prescripción afecta sólo ciertos derechos dotados de acción.

Con relación a aquellos derechos en los que opera la caducidad, la oportunidad de su ejercicio constituye una circunstancia esencial. En efecto, existen ciertos derechos que no otorgan opción a su titular respecto del tiempo, sino al contrario, caducan cuando no se ejercen en un término fijo.

Estos derechos nacen con una limitación en el tiempo, de modo que no se pueden hacer valer después de transcurrido el plazo respectivo. No podía ser de otra forma ya que la ratio iuris de este instituto es la necesidad de consolidar decisiones, en autos de carácter administrativo, otorgándoles firmeza, atento a la seguridad jurídica y al interés público en juego. Cómo consecuencia, contrariamente a lo que ocurre con la prescripción, la caducidad puede ser declarada de oficio de modo tal que puede ser dictada aun cuando no hubiera sido solicitada por ninguna de las partes.

³¹ Jaime Guasp Delgado, *“Vieja y nueva terminología en el derecho Procesal Civil”*, (Ed.Nuevo Mundo, Madrid, España 2009) 245-279.

Otros autores³² sistematizan las analogías y diferencias existentes entre la caducidad y la prescripción, que clasificamos del siguiente modo: En cuanto a los efectos: la caducidad extingue el derecho, mientras que la prescripción no extingue el derecho sino la acción judicial correspondiente.

Por su naturaleza jurídica: la prescripción es una institución general que afecta a toda clase de derechos, de modo que para que ella no funcione se requiere la norma excepcional que exima de la prescripción a tal o cual acción determinada; en sentido inverso, la caducidad no es una institución general sino particular de ciertos derechos, los que nacen con una vida limitada en el tiempo.

En cuanto a las contingencias de su curso: la prescripción puede ser suspendida o interrumpida en su plazo, la caducidad no.³³ “El plazo de prescripción puede interrumpirse, lo cual es perfectamente comprensible, pero las consecuencias de la interrupción plantean problemas de una cierta gravedad que no siempre ha merecido esa consideración.

Este derecho carece de una regla general, al modo en que la contiene por ejemplo el derecho italiano, que determine el plazo máximo de prescripción más allá de cualquier interrupción, esto es: que aun reconociendo eficacia a la interrupción eso nunca pueda suponer que un delito sea de facto imprescriptible con tal de que se vayan sucediendo interrupciones, sino que llegado un cierto término desde el día de la comisión del hecho se declarará la prescripción”.

³² Jorge J LLambías, *Tratado de Derecho Civil. Parte General*, (Ed. Perrot, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, 1973), 600.

³³ Gonzalo Quintero Olivares, *El tiempo y el Derecho Penal, Legalidad, Seguridad Jurídica, Irretroactividad y Prescripción del Delito*. (Ed. Olivares, Barcelona España, 20015), 616 y 617.

En cuanto al origen o fundamento: la prescripción proviene exclusivamente de la ley, interesada en liquidar las situaciones pendientes en un tiempo razonable, para que la inacción o el abandono de los titulares de derechos no incida desfavorablemente en las relaciones sociales trabadas en una época ulterior, en la que las personas pueden haber destruido la documentación referente a los pagos u otros medios de extinción del pretendido derecho.

Mientras que la caducidad no se origina solamente en la ley, pues puede resultar de la convención de los particulares y se funda en la peculiar índole del derecho sujeto al término prefijado el que no se puede concebir más allá de ese mismo término. En cuanto a los plazos: ambas instituciones se diferencian porque los plazos de prescripción son generalmente prolongados mientras que los de la caducidad son muy reducidos.

3.3. Características y Elementos de la Prescripción

Una vez analizados los conceptos de prescripción y caducidad elaborados por diversos tratadistas podemos establecer que los elementos básicos de la Prescripción consisten en: Primero.- Tiene que existir un derecho a favor o una obligación a cargo de una persona determinada.

Segundo, la ley en la materia que establece el derecho o la obligación en cuestión, establecerá a su vez un término para que se ejercite el derecho a favor o se exija el cumplimiento de la obligación que se tiene a cargo.

Tercero, presupone una simple abstención por parte del que tenga la facultad de ejercer el derecho o exigir la obligación. Cabe señalar que la prescripción es una simple excepción.

Cuarto, si se cumple el plazo establecido por la ley, las consecuencias lógicas serían las de o adquirir derechos o liberarse de obligaciones.

El autor del libro *La Prescripción Tributaria y el Delito Fiscal* hacen hincapié en que se debe primeramente un deslinde del concepto con otras figuras. En cuanto a la diferencia entre la naturaleza de la prescripción y la caducidad en la doctrina civil se utilizan diversos criterios como los siguientes: desde el punto de vista del interés jurídico protegido, donde en la prescripción se protege sobre todo un interés particular concreto; en cuanto a la caducidad lo que busca proteger con esta figura es un interés generalizado.

Otra forma de diferenciarlo es en cuanto a la función de configuración procesal, donde la prescripción necesariamente debe ser alegada como excepción por las partes; diferente a la caducidad ya que esta figura hace extinguir el derecho ipso iure, por lo que el legislador se ve obligado hacer una declaración de oficio de la extinción del derecho. Como una última diferencia nos referiremos en cuanto a los rasgos concretos de los respectivos regímenes jurídicos, para el caso de la prescripción existen causas expresas de interrupción y en la caducidad no existen causas de interrupción.

3.4. Diferencias entre Prescripción y Caducidad

Resulta necesario precisar el alcance de los conceptos de prescripción y caducidad en materia civil, previamente a plantearnos en qué medida se pueden aplicar a la prescripción tributaria.³⁴ Merece una especial mención el

³⁴ Ernesto Elizondo Contreras, *Análisis de la Garantía de Seguridad Jurídica en las Resoluciones dictadas dentro del Procedimiento Administrativo Disciplinario para Servidores Públicos*. (Tesis Licenciatura. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla, 2006).

criterio que efectúa una delimitación entre la prescripción y la caducidad en función de la configuración temporal por el ordenamiento positivo de las posibilidades del ejercicio de los mismos. En ésta línea destaca la construcción que realiza el autor quien predica la prescripción de derechos de naturaleza indefinida y, la caducidad de facultades de ejercicio perentorio dentro de un plazo marcado.

En un sentido similar, distingue entre supuestos esencialmente temporales, situaciones temporalmente delimitadas de antemano, y supuestos de prescripción propiamente dicha que afecta a derechos que no tienen una delimitación temporal.³⁵

La prescripción se aplica a derechos que por su naturaleza tienen una duración en principio ilimitada, de modo que en ese instituto el período de tiempo fijado por el legislador marca el límite temporal dentro del cual el silencio de la relación jurídica no surte efectos extintivos; en la caducidad, por el contrario, el plazo mide la duración del derecho.³⁶

Entre los rasgos comunes de ambas figuras en todas las ramas del ordenamiento, señala que sólo pueden quedar sometidos a prescripción los; derechos y acciones, frente a las facultades o las potestades administrativas, que por su propia naturaleza, sólo son susceptibles de caducidad.³⁷

En consecuencia, todo depende de la configuración temporal de las posibilidades de ejercicio de los derechos subjetivos en el ordenamiento

³⁵ José Puig Brutau, *Caducidad, Prescripción Extintiva y Usucapión*, (Barcelona España,1996) 210

³⁶José Castan Tobeñas, *Derecho de obligaciones. La obligación y el contrato en general*. (Editorial Reus. Madrid, España 1977) 399,608

³⁷ Ramón Falcón y Tella, *Prescripción de Tributos y Sanciones*, Civitas. (Ed. Casca Madrid España 1998), Numero 98-189.

positivo. En suma, en la generalidad de la doctrina civil se concibe el tiempo como una medida de duración y, mientras que en la prescripción el tiempo es medida objetiva de la duración del silencio de la relación jurídica, en la caducidad el tiempo mide la duración misma del derecho. Esta afirmación parte de la distinción efectuada entre derecho subjetivo y potestad jurídica.

Sostiene el autor que en el transcurso del plazo no importa la decadencia del poder, sino el decaimiento de la posibilidad de ejercitarlo limitadamente al caso de que se trate.³⁸

Así, mientras los derechos subjetivos se desenvuelven siempre en una concreta y particular relación con una determinada cosa y frente a determinadas personas que ostentan la titularidad de las correspondientes obligaciones.

En cambio, la potestad se desenvuelve en una dirección genérica, es decir, no se resuelve en pretensiones hacia el otro sujeto, porque no sería correlativa a una obligación. Aunque puede considerarse que exista una cierta confusión entre ambas figuras jurídicas, después del breve análisis realizado a cada una, podemos establecer de manera concreta algunas características que diferencian una figura de la otra.

La caducidad pone fin a la instancia y de cierta forma la inutiliza; mientras que con la prescripción, es la acción la que se extingue. La caducidad se puede hacer valer de oficio o a petición de parte; mientras que la prescripción solo puede hacerse valer a petición de parte. Con la caducidad se da la pérdida de todos los derechos procesales, a causa de la inactividad de las partes de un juicio; con la prescripción se obtiene la pérdida de un derecho sustancial por el transcurso del tiempo.

³⁸Santi Romano, *Principios del Derecho Administrativo*, traducción española, (Buenos Aires, Argentina 1964) 238

Los derechos que sirven de objeto a la caducidad pueden ser patrimoniales o no patrimoniales, mientras que los afectados por la prescripción son siempre de carácter patrimonial. La figura de la caducidad es irrenunciable, mientras que el interesado puede renunciar a la prescripción.

Los plazos para que se dé la caducidad no pueden suspenderse; mientras que la prescripción admite suspensión. La caducidad por lo general es de corto tiempo; y la prescripción puede ser de corto o largo plazo. La caducidad extingue plena y radicalmente el derecho o poder de que se trate, mientras que la prescripción, mientras no sea aceptada, no produce realmente la extinción del derecho, sino que deja a éste en una situación precaria. Ahora bien, en diversos criterios jurisprudenciales se encuentran las siguientes diferencias que se han expresado respecto a los términos caducidad y prescripción, según se detalla a continuación.³⁹

En la generalidad de la doctrina civil se concibe el tiempo como medida de duración que difiere con la definición que se retoma en la prescripción, debido a que el tiempo es una medida objetiva de la duración del silencio de la relación jurídica; en la caducidad el tiempo es la duración misma del derecho.

En materia tributaria la prescripción es una forma de extinción de la obligación tributaria que se aplica de oficio sin ser necesario que la solicite el sujeto pasivo, siendo así una clara diferencia entre la prescripción civil.

³⁹ Recurso de casación Referencia: 1274-2001 (El Salvador, Sala de lo civil de la Corte Suprema de Justicia, 2001) ha dictado jurisprudencia, la cual nos dice que: "en lo procesal se renueva con algunos argumentos genuinos, la distinción sutil entre caducidad y prescripción extintiva. Scarano traza estas diferencias: 1ª) La prescripción se refiere a la sustancia del derecho y, como excepción perentoria, se puede proponer en cualquier estado de la causa; la caducidad se refiere al procedimiento, es perentoria y cabe proponerla in limine litis. 2ª) La prescripción es adquisitiva y extintiva; la caducidad sólo extintiva; 3ª) La prescripción posee lapsos variables; la caducidad se unifica en su duración por el legislador; 4ª) La prescripción no corre contra ciertas personas exceptuadas por la ley civil; la caducidad obra en principio ERGA OMNES; 5ª) La prescripción puede ser interrumpida o suspendida; la caducidad sólo se puede interrumpir por actos procedimentales.

La unidad de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos internos, en el ministerio de Hacienda en la aplicación de estas instituciones invierte los conceptos de prescripción y caducidad que utiliza el código civil, debido a las reformas del código tributario del año 2004, donde para el caso de la fiscalización se inicia con un auto de designación, que se refiere a la auditoria que realiza, luego se emite un auto de fiscalización, en la que se hace una visita al contribuyente (se presentan o reciben pruebas), finalizado el informe de fiscalización se notifica al contribuyente.

La diferenciación entre la caducidad y la prescripción extintiva, y si bien no puede hablarse de una separación definida entre ambas instituciones, puede decirse, sin pretender establecer definiciones exactas, que mientras la última acaba o termina un derecho o acción por el transcurso del tiempo, la caducidad también extingue el derecho o acción, por la inactividad o incumplimiento de la condición a que convencionalmente queden sujetos, condiciones entre las que bien puede estar comprendido el elemento tiempo. Caducidad y prescripción son nociones diversas, pues mientras la primera consiste en la pérdida del derecho por no haber realizado el acreedor determinados actos que la ley o el contrato en que se haya originado establezca, la segunda es también la pérdida del derecho, pero por el simple transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor al no ejercitar tal derecho.

3.5. Prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias en la Dirección General de Impuestos Internos

3.5.1. Facultad

La expresión facultad surge etimológicamente del latín facultas, que significa “poder”, también significa posibilidad de hacer u omitir algo; en especial, en

lo político y administrativo, en derecho político y en el administrativo, aquellas que obligan al poder ejecutivo a proceder de manera, por hallarse preestablecidas en la ley, que señala no solo la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y la forma en que debe hacerlo, sin dejar ningún margen para la apreciación subjetiva del agente⁴⁰.

Además, corresponde al Estado a través de los órganos competentes disponer de las más amplias de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ordenar las providencias administrativas a los fines de cumplir con la fiscalización general sobre uno o varios períodos fiscales o selectivos de uno o varios elementos de la base imponible.

Realizar fiscalizaciones mediante el estudio de las declaraciones de los contribuyentes y responsables, tomando en consideración la información suministrada por terceras personas relacionadas con el contribuyente fiscalizado. Exigir de los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de libros y demás documentos relacionados con su actividad contable, entre otras. Es así que Encontramos el concepto de facultad dentro de los más diferentes niveles y campos.

3.5.2. Fiscalización

Este concepto se deriva de la expresión fisco que tiene antecedente en la latina *fiscus*, cuyo significado, según el diccionario es: “caja de caudales”; “erario”; “cesta de junco”; “dinero”⁴¹. Los datos históricos de la mencionada

⁴⁰ Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. (Ed. Electrónica Datascan, Guatemala 2008) 78.

⁴¹ *Ibid.* 159.

palabra parecen ser los siguientes: fue *fiscus la cesta*, bolsa o caja en que se depositaban los dineros de los tributos que los obligados pagaban al soberano; ese objeto en que se contenían los dineros estaba a cargo de un funcionario, al que un día se le dio como apodo el nombre de dicho objeto, por lo que se le designó "fisco". de la manera anterior, tanto fue fisco el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas, en tanto no se entregaban a la autoridad encargada de administrarlas, como dichos fondos y el lugar (canasta, caja, bolsa, etcétera) en que los mismos se conservaban. Así surgió también el nombre de una dependencia del Estado encargada tanto de cobrar, como de administrar los tributos. A la aludida dependencia llamada fisco.

En los Estados de todo el mundo existe el órgano que cumple la mencionada función.⁴² La actividad de fiscalización es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia y se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. Significa, también cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.

En complemento a lo anterior se afirma que fiscalización "es el conjunto de actos autorizados por la ley, que permiten mediante procesos de auditoría, a funcionarios competentes, certificar las actuaciones de los administrados, es decir los contribuyentes"⁴³.

La Fiscalización, constituye la típica actividad de control posterior del cabal cumplimiento de los deberes que recaen sobre los administrados, el cual se

⁴² Sergio Francisco Garzas, *Derecho Financiero Mexicano*. (Porrúa, México, 1994) 67.

⁴³ Rubén López Fonseca, "Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización" VII Jornadas Conferencias venezolanas de Derecho Tributario, (Ed. Marian, Caracas Venezuela, 2004) 1.

concreta en el conjunto de medidas para comprobar la veracidad de los hechos de contenido tributario, que sirvieron de base para la determinación de la obligación tributaria.

3.5.3. Inspección

Consiste en el examen o reconocimiento que efectúa la administración tributaria al lugar donde el contribuyente realiza sus actividades económicas, o en aquellos lugares de terceros con los que tenga o haya tenido relación económica, para identificar operaciones significativas y determinar cuáles operaciones son normales o anormales. La administración tributaria requiere información a los contribuyentes del impuesto como declaraciones, aclaraciones y documentos que estén relacionados con aquellos hechos que conlleven a una obligación tributaria formal o sustantiva. Así mismo requiere información a particulares, empleados, funcionarios, instituciones públicas o privadas y autoridades que conozcan de antecedentes necesarios para la realización de la investigación.

3.5.4. Control

Es un procedimiento que es realizado por medio de la observación para garantizar que el contribuyente o responsable esté cumpliendo con las obligaciones tributarias formales y sustantivas a las que este sujeto.

3.6. Funciones y Facultades de Control en la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos

Con el objeto de verificar y determinar con exactitud sus facultades se retoman de la DGII, y del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, enuncia sus funciones básicas, las cuales son:

3.6.1 Funciones Básicas

Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por la Ley. La asistencia tributaria al contribuyente, la recepción y digitación de declaraciones, el diseño y ejecución de planes de fiscalización, el registro y control de contribuyentes. El pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados; y la formulación de planes de aseguramiento y control de la calidad.

3.6.2. Facultades de Fiscalización y Control

El ejercicio de fiscalización y control que la administración tributaria desarrolla para velar por el cumplimiento de las obligaciones que en esta materia tiene cada uno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, está basado en las atribuciones conferidas a través código tributario, el cual en su Artículo 173 establece que: “la administración tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección⁴⁴ investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, en el ejercicio de sus facultades la administración tributaria podrá especialmente: 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; Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventario de los mismos, controlar su confección

⁴⁴ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, (Ed. Porrúa, México, 2001) 94.

o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales; realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o que esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tengan o han tenido relaciones económicas.

Cuando la inspección hubiere de practicarse en horas fuera de la actividad de los contribuyentes, la administración tributaria solicitará la orden de allanamiento al juez con competencia en lo civil correspondiente, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro horas de solicitada y ejecutada por la administración tributaria junto con la Policía Nacional Civil. Para ese efecto, la administración tributaria solicitará la aplicación de dicha medida cautelar por medio de la Fiscalía General de la República, indicando las razones que la motivan.

El Juez establecerá la procedencia o no de la medida y al ejecutarla, la hará del conocimiento del contribuyente, practicándola con apoyo de la Fiscalía General de la República, de la Policía Nacional Civil y representantes de la Administración Tributaria. Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la administración tributaria.

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 los beneficiarios de franquicias e incentivos que indique la administración tributaria deberán informar a ésta en la forma de que ella disponga sobre el cumplimiento de los requisitos para gozar de las franquicias o incentivos;

Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias.

Verificar que los bienes en tránsito estén respaldados por los documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad podrá ejercerse en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Además, verificar en todas sus etapas, el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, y que tales bienes cuenten con la documentación legal de respaldo respectiva.

Cuando no se presente la documentación legal correspondiente que ampare el pago del impuesto, se procederá al decomiso de la mercadería; la administración tributaria podrá desplegar las facultades que éste código y las leyes tributarias le confieren en horas y días de actividad económica del contribuyente, aunque no correspondan a los horarios de actividad administrativa, independientemente de la naturaleza o de la actividad del negocio o establecimiento.

Investigar los hechos que configuren infracciones administrativas, asegurar los medios de prueba e individualizar a los infractores; obtener de otras entidades oficiales, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado con relación a los contribuyentes, responsables,

agentes de retención o percepción investigados y recabar de las mismas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas.

Realizar el control de ingresos por ventas o prestación de servicios en el lugar donde se realicen las operaciones.

Adquirir por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios de los avances tecnológicos, sistemas de facturación o similares autorizados por la administración tributaria, de las entidades financieras o similares, así como a administradores de tarjetas de crédito, para obtener la información que se maneje por este medio.

Asimismo, la administración tributaria se encuentra facultada para acceder en el proceso o procedimiento de fiscalización a las bases de datos o tablas de los registros, controles informáticos de sujetos pasivos, independientemente al giro o actividad que se dediquen y para obtener por medios magnéticos la información correspondiente. Los sujetos pasivos por su parte están obligados a permitir dicho acceso, a proporcionar por tales medios la información requerida.

Requerir el apoyo de la Policía Nacional Civil cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de sus atribuciones.

Exigir a determinados sujetos pasivos del tributo que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones. Requerir a los auditores nombrados para emitir dictamen e informe fiscal, y la presentación de los mismos; los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relacionados a los dictámenes e informes fiscales presentados, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoría,

inclusive en el desarrollo de la misma; solicitar al juez competente por medio del Fiscal General de la República la aplicación de las medidas precautorias contenidas en este código; Comisionar empleados en calidad de fedatarios para que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos, requisitos e inscripción en el Registro de Contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones de este código; en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos; requerir a los sujetos pasivos, representantes legales o apoderados señalen un nuevo lugar para recibir notificaciones cuando se dificulte el ejercicio de las funciones de la administración tributaria.

Según lo prescrito en el artículo 173 de dicho código, advertimos como todas las actuaciones de la administración tributaria están enfocadas o definidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos y consecuentemente a la validación de la efectiva determinación y pago del impuesto, ya sea en apego a la ley por el contribuyente o en su defecto por el establecimiento del complemento de impuesto que como resultado del ejercicio de fiscalización, inspección, investigación y control determine la administración tributaria.

Las facultades conferidas a la administración tributaria estarán limitadas por las instituciones de la prescripción, así tendremos que fiscalización, inspección, investigación y control no podrán ser ejercidas durante todos los ejercicios fiscales declarados o no por el contribuyente, o que no haya realizado el pago del impuesto y accesorios correspondientes.

Respecto a la forma que opera la prescripción en caso que el contribuyente no presentó su declaración, transcurrieron los cinco años y la administración tributaria no ejerció sus facultades de fiscalización correspondiente, no se

habrá determinado ningún impuesto por el contribuyente ni la administración lo puede determinar oficiosamente por haberle prescrito sus facultades de fiscalización, consecuentemente el contribuyente quedará como omiso, sin que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización ni exigir pago alguno.

Queda expedita la vía de la fiscalización, si de los errores detectados resulta un impuesto a pagar, a la administración tributaria le asiste la facultad prescrita en el art. 175 del código tributario, y por medio del respectivo procedimiento y con el debido respeto a las garantías del contribuyente podrá emitir el acto administrativo mediante el cual tase el impuesto que corresponda. Debe aclararse que la función de control interno de la oficina fiscal no lleva el ánimo de establecer impuesto, sino el de verificar que los datos contenidos en la declaración estén acordes con los principios que establece la normativa tributaria aplicable; que si se detectan errores o deficiencias, éstas sean corregidas voluntariamente por el contribuyente.

En cambio la facultad de fiscalización a que hace referencia el citado artículo tiene por objeto la realización de una auditoría integral del cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes, incluyendo desde luego, la verificación de los pagos o anticipos a cuenta del impuesto del propio contribuyente, el cumplimiento de las obligaciones de retención de la renta y entero de los mismos y los informes anuales señalados por las leyes. El desarrollo de la anterior facultad comprende una serie de acciones que tienen por objeto determinar y exigir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria.

En este caso, la administración está habilitada para inspeccionar en las oficinas y establecimientos señalados por los contribuyentes, las actividades

y sus correspondientes registros contables y especiales como libros de IVA y otros, con los documentos justificativos.

3.7. Relación Jurídica Tributaria Obligacional y Nacimiento de la Obligación Tributaria Sustantiva

La relación jurídica tributaria es determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes.

En cuanto a la obligación que se imponen a terceras personas respecto al procedimiento de determinación, se trata de un deber cívico especial establecido en interés de la comunidad y de la conservación del orden público.

Esta deriva del derecho tributario material, se subdivide en relación jurídica tributaria en sentido amplio, y a esta se le aplica las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos; y la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, que únicamente comprende “el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago”.⁴⁵ Con la constitución del sujeto pasivo, se crean tantas obligaciones formales y sustantivas, las cuales este deberá cumplir ante el Estado. Entre las primeras tenemos por ejemplo la obligatoriedad de informar sobre el lugar para recibir notificaciones o domicilio fiscal.

⁴⁵ Kuri de Mendoza, S y Otros, “Manual de Derecho Financiero, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial”, (Editorial Buena Vista, El Salvador: 1993), 125- 128.

En virtud del principio de seguridad jurídica y de la necesidad de una gestión eficaz, la identificación del domicilio fiscal, en cual deben producirse las notificaciones, tiene gran importancia en el procedimiento tributario.

El domicilio a los efectos tributarios será en el caso de las personas naturales, el de su residencia habitual, mientras tanto para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección.

3.7.1. El Hecho Imponible

El hecho imponible es el presupuesto de hecho o supuesto de la vida real, que su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible constituye un presupuesto de hecho a cuya realización conecta la Ley el nacimiento de la citada obligación. Se usa para designar tanto en formulación en abstracto como a la formulación en concreto del mismo. Por ello se considera preferible asumir la distinción propugnada que resulta muy precisa e inobjetable. No se pueden establecer hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica y verdad material, como lo establece el código Tributario en el inciso noveno del artículo 3, al referirse a los principios que se ajustará la administración tributaria para sus actuaciones. La pulcritud metodológica y tendencia sistematizadora, es lo que permite evitar confusiones innecesarias al momento de determinar conceptos fundamentales en el campo del Derecho Tributario art. 58 Código Tributario.⁴⁶

⁴⁶ Héctor B. Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.” (Ediciones DEPALMA, Argentina, 1995). 125

3.7.2. Concepto

El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo.

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo que se entiende que la mejor forma de captar el significado de esta fundamental categoría es la que consiste en el análisis o descomposición de las diferentes funciones que la misma desarrolla.⁴⁷

Cualquiera que sea el contenido y la estructura del hecho imponible, los efectos de su realización vienen determinados únicamente por la ley. A los ojos del legislador tributario el hecho imponible, es eso, un hecho, y sólo la ley y su voluntad, determina los efectos que derivan de su realización.

Estas consideraciones adquieren una especial relevancia con relación a los hechos imponibles constituidos por negocios jurídicos. Pero la obligación tributaria no se ve afectada por la voluntad de las partes que en él intervienen. La obligación tributaria depende en su contenido única y exclusivamente de la voluntad de la ley.

En este sentido hay que señalar cuando los particulares toman acuerdos sobre el pago de los tributos, tales acuerdos pueden tener plena validez entre ellos en la esfera jurídico privada, pero no afectan para nada en los vínculos que pueden unir a tales individuos con la administración financiera y en concreto a las obligaciones tributarias a que deban hacer frente.

⁴⁷ *Ibíd.*

3.7.3. Fundamento del Hecho Imponible

El fundamento del hecho imponible se relaciona con el carácter ex lege de la relación tributaria: el hecho imponible es un elemento esencial del tributo, y su carácter coactivo, coercitivo, deriva directamente de la ley. El fundamento legal da lugar a las obligaciones ex lege, y el fundamento contractual da lugar a las obligaciones ex contractum. Por lo anterior, al citar el fundamento del hecho imponible, nos referirnos a dos puntos de vista diferentes:

Primero, de donde nace la obligación tributaria, cuestión que se conecta con la diferencia entre la obligación ex–lege y ex-contractum.

En segundo lugar, que el fundamento del hecho imponible sea la Ley, se conecta con los motivos del legislador o ratio legis, es decir, las causas que llevan al legislador a fijar aquél hecho imponible. El tributo se configura como obligación, como una relación jurídica tributaria constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra (deudor) una determina prestación.

Al establecer los tributos, las normas tributarias persiguen como finalidad primordial conseguir un ingreso para el Estado; tal fin se consigue mediante un mecanismo jurídico: La Ley liga a la realización de ciertos hechos la obligación a cargo de ciertas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero.

La relación tributaria no se agota únicamente con esta relación de dar una suma de dinero, sino que las normas tributarias establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados; estos ocuparán por un lado la posición de sujeto activo y sujeto pasivo de la relación.

3.7.4. Elementos del Hecho Imponible

Son aquellos que están relacionados, al hecho imponible básico, que son el elemento objetivo o material y el elemento subjetivo los cuales cada uno explicando las formas y contenidos por lo cual se desarrollan a continuación:

3.7.5. Elemento objetivo o material

Los elementos integradores del aspecto material del elemento objetivo se diferencian presupuestos genéricos y específicos y presupuestos simples y complejos. Son presupuestos genéricos aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación que llevan a cabo las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones (ejemplo de un presupuesto genérico sería el ejercicio de una actividad empresarial, cuya especificación podría venir dada por la referencia a la fabricación de productos alimenticios o farmacéuticos).

Se llama presupuestos específicos a aquellos que se agotan en sí mismo, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización (por ejemplo, la obtención por una persona física de rendimientos del trabajo personal).

Son presupuestos de hecho simples los presupuestos por un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias (por ejemplo, la transmisión onerosa de un inmueble).

Por el contrario en los presupuestos complejos estaremos en la presencia de una pluralidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad

ideológica objetiva.

3.7.6. Elemento Subjetivo

Es la persona que se vincula directa o indirectamente con esta riqueza o materia gravada. Se refiere a este poseedor, titular o cualquiera que tenga relación con la materia gravada, y determina a esa persona la condición de sujeto pasivo. Con motivo de la materialización del hecho imponible, se presupone que el administrado adquiere capacidad contributiva, consecuentemente le crea una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. Así, puede adecuarse las obligaciones tributarias al fin para el cual fue creada: el suministro de medios financieros al estado para que este, pueda conseguir sus propias finalidades. Sólo así se entiende que la obligación tributaria, de pagar un tributo, sea un medio jurídico para realizar el reparto efectivo de las cargas públicas entre los ciudadanos, de acuerdo con su capacidad económica.

Se considera que el objeto del tributo es el soporte material de la imposición, la materia imponible, la renta provecho, ganancia obtenida por una persona, el patrimonio de un sujeto. Se deben de diferenciar entre dos tipos de objeto, cuyo esclarecimiento es importante jurídicamente para una correcta interpretación de las normas.

El objeto final, es la riqueza que quiere gravar el legislador, que pretende gravar, y ésta se deduce de un análisis del tributo. La riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo; a las normas que definen su hecho imponible.

Objeto material, es la riqueza efectivamente gravada por el legislador, y por

tanto coincide con el elemento objetivo del tributo - riqueza gravada: frente a la riqueza que se quiere gravar, que pertenece, al mundo de los fines del legislador, se puede situar la riqueza efectivamente gravada objeto del tributo, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo.

Esto es, bienes económicos sobre los que pesa; bienes gravados: aquellos bienes económicos o riqueza, que aparecen descritos en las normas, y que determinan el hecho imponible de cada tributo, y sobre los que dicho tributo recae o grava.

3.7.7. La Cuantificación de la Obligación Tributaria Base Imponible

El Estado, para establecer un tributo siempre utiliza el mismo mecanismo Jurídico, el cual es la ley, que fija un presupuesto de hecho, que se llama hecho imponible; y su realización, origina el nacimiento de la obligación de pagar determinada cantidad de dinero como tributo. Dicha cantidad se conoce en el Derecho Tributario como la base imponible.⁴⁸

Entonces, la base imponible es el monto a partir del cual se calcula un tributo determinado ejemplo de ello, la base imponible, en el impuesto sobre la Renta, es el ingreso neto del contribuyente, descontadas las deducciones legales, sobre la base del cual éste deberá pagar Impuestos. La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto.

La base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, precios de adquisición, valor de mercado, contraprestación, etc.) o también en otro tipo de unidad de peso, volumen, longitud, potencia, cantidad

⁴⁸ José Alejandro Alvarado Sandoval; Ottoniel López Cruz, “*Derecho Tributario y Legislación Fiscal*”. Documento de Apoyo a la Docencia, (Editorial Serviprensa, Guatemala, 2012), 293.

de empleados, etc., así se distingue entre bases monetarias y no monetarias.

La base imponible se dividirá, en su caso, en tantas partes como sean necesarias para la aplicación de tipos de gravamen diversos. En El Salvador la base imponible, se regula en el Código Tributario, en los artículos 62 y 63.

El artículo 62, establece que “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 plazo en moneda extranjera ocurridas entre la fecha de Celebración de ellas y las del pago del saldo de precio o de cuotas de éste.

Por otra parte el artículo 63, en cuanto a las tasas alícuotas, expresa “Son 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”.

En legislación comparada, la base imponible es denominada en algunos caso, como cuota tributaria, la cual se refiere a la cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar para extinguir la deuda, en base a la capacidad contributiva; es importante hacer mención, que la capacidad contributiva puede ser absoluta o relativa; y que, por el hecho de tener bienes, salario,

carros, casa; se tiene capacidad económica absoluta, pero la medida exacta de la capacidad económica, es la capacidad económica relativa, esto lo determina la Ley Impuesto sobre la Renta; así, aquellas personas que tengan una capacidad económica más grande, en teoría tendrán que pagar más impuestos. La anterior determinación, se regula en el artículo 34, en donde la ley establece que “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%”.

Se dice que la base imponible, no coincide con el objeto del tributo, sino que es una dimensión o magnitud del objeto del tributo. Dimensión o magnitud del objeto del tributo, que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa.

3.8. Características de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria tiene su origen, cuando exista un relación entre el sujeto activo que es el Estado, y el pasivo, el contribuyente; en virtud de la cual el sujeto pasivo queda obligado a pagar una cierta y determinada cantidad al fisco por concepto de tributo. Pero la sola circunstancia de que la ley establezca un tributo, no obliga al contribuyente a pagar al Estado la prestación que le corresponde; para que esto suceda hace falta un elemento o requisito adicional, que es el que va a dar origen a la obligación tributaria, y ese elemento es el hecho generador.

Entonces, es el cumplimiento que los contribuyentes deben tener con relación a las leyes tributarias tan pronto nace el hecho generador del impuesto. La

obligación tributaria tiene una característica principal que la diferencia de cualquier otra obligación, y es su carácter legal, pues ella no surge como consecuencia de un contrato ni por la voluntad entre las partes, sino por disposición de la ley. Es la ley quien exige al ciudadano el deber de cumplir con la carga pública a través del pago de los tributos, y son las leyes tributarias las que establecen aquellas obligaciones de pago que debe cumplir todo contribuyente. Partiendo de lo anterior, la obligación tributaria tiene las siguientes características.

3.8.1. Obligación Sujeta al Principio de Legalidad

El principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley.⁴⁹

Es decir que debe de estar determinada la obligación de tributar, en una ley preexistente. Por lo que en la norma, debe estar determinado, el hecho generador(es decir el por qué se paga); el sujeto pasivo (quien paga), la cuota tributaria(es decir cuánto se paga); debe señalar las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos, que básicamente son, él como por ejemplo el deber de llevar a cabo la contabilidad, y el deber de presentar las autoliquidaciones.

Según la Constitución, al referirse a los impuestos, en el ordinal sexto del Artículo 131, expresa que corresponde a la Asamblea Legislativa “Decretar

⁴⁹ Gladys Monterroso, “*Fundamentos Tributarios. Sistema Tributario de la República de Guatemala*,” (Editorial Comunicación Gráfica, Guatemala, 2009), 40.

impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”. Y el artículo 3 del código tributario establece que “en razón del principio de legalidad la administración tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento”.

3.8.2. Obligación Ex Lege

Debido que la Constitución, como se mencionó anteriormente, consagra el principio de legalidad tributaria, y por consiguiente, la obligación tributaria debe configurarse como una obligación ex-lege. Es decir, que la ley debe determinar los hechos que de realizarse, implican el nacimiento de la obligación tributaria.

La ley debe establecer los tributos y debe contener su disciplina fundamental. La obligación tributaria, se configura como una obligación legal, porque es la voluntad de la ley y no la de los obligados, la fuente de la obligación tributaria. Un tributo se paga porque la ley lo ordena y no porque el obligado consienta en satisfacerlo, es decir pagarlo. Cuando el hecho previsto por la norma se realiza, nace la obligación querida por la ley.

3.8.3. Obligación de Derecho Público

Es de Derecho Público, porque es un vínculo jurídico, que une a un ente público con un particular, o con otro ente público deudor, es una obligación de derecho público debido a que es una relación de derecho, no de poder, tiene una finalidad pública, cuya fuente única es la ley.

La prestación, que constituye su objeto es, una prestación patrimonial de

carácter público, que deriva de la naturaleza pública de la obligación que le sirve de base. Es así que el código tributario establece que “se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las Legislaciones aduaneras y municipales”.

Pero específicamente el artículo 16 del código tributario, expresa que “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”.

3.8.4. Obligación Pecuniaria

De acuerdo a la clasificación de las obligaciones, la tributaria se trata de dar, en la cual el contribuyente, debe de dar parte de su patrimonio, con un valor patrimonial, como lo es el dinero.

Tal característica se puede verificar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece en su art. 17 que: “las personas naturales deberán computar su renta usando el método de efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie”

3.8.5. Exigibilidad

La exigibilidad es “el momento en el cual la Administración que es el creador público, puede exigir el pago de una obligación tributaria, momento en que se ha de cumplir el deber de pagar”. Mientras que un tercer momento sería el

momento en que se realiza el pago material. Por lo tanto, se pueden definir los siguientes momentos:

El momento en que se realiza el hecho imponible.

El momento que resulta exigible la obligación tributaria exigibilidad.

El momento en que se efectúa realmente el pago material.

Esta exigibilidad puede ser: Anterior al devengo, es decir, antes del nacimiento de la obligación serían los pagos a cuenta, los anticipos de pago del impuesto. Coincidiendo con el nacimiento de la obligación, y con posterioridad al nacimiento de la obligación, o al devengo o realización del hecho imponible lo más normal, como lo es la liquidación del impuesto sobre la renta.

Como consecuencia de que la obligación tributaria, es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, esta es exigible, por los medios legales para forzar su cumplimiento.

En cuanto a la exigibilidad, esta es Lato Sensu, y se define como el momento en el cual la administración tributaria, el acreedor público, puede exigir el pago de una obligación tributaria, momento en que se ha de cumplir el deber de pagar. Otro momento sería cuando, se realiza el pago material. Por lo que se deben tener presente, los siguientes aspectos: el momento en que se realiza el hecho imponible; el momento que resulta exigible la obligación tributaria; y el momento en que se efectúa realmente el pago, es decir un pago material.

A manera de ejemplo se puede mencionar, la exigibilidad en el caso del Impuesto sobre la Renta, el cual es un tributo directo, que resulta por el ejercicio fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre,⁵⁰ pero se puede pagar hasta el 30 de abril,⁵¹ del siguiente ejercicio fiscal por lo tanto la administración tributaria puede exigir el pago a partir de mayo. Lo cual constituye una exigibilidad con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. Con base a la misma exigibilidad impuesta por el legislador, el código tributario define un régimen sancionatorio por el incumplimiento en la presentación de la declaración o hacerlo fuera del plazo establecido para tal efecto, independientemente a que el contribuyente deba o no pagar impuesto alguno. Por lo que puede exigirse el pago de una obligación con anterioridad a la obligación, que podría aun no haber nacido, como son los “anticipos”.

3.9. Sujetos de la Relación Jurídica Obligatoria

En toda obligación, hay sujetos intervinientes, con diferentes calidades, la obligación tributaria no es la excepción; en ella participan dos sujetos perfectamente determinados en la ley; el que tiene derecho de exigir el cumplimiento de la obligación y el obligado a cumplirla.

3.9.1. Sujeto Activo

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria” por lo tanto el Estado, como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los órganos que lo integran, como el órgano legislativo que emite las leyes tributarias; el órgano ejecutivo que tiene la

⁵⁰ Código Tributario (El Salvador 2013), artículo 98.

⁵¹ La ley del Impuesto Sobre la Renta de (El Salvador 2010), artículo 48.

atribución de la recaudación y cobro coactivo; y el órgano judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.⁵²

Se ha pronunciado al respecto otro autor sobre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, indicando lo siguiente: “en toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la propia ley.

Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado; aquí, por el contrario, se presenta como una facultad obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo”.⁵³ Así también el otro jurista, en su libro derecho tributario se refiere al sujeto activo de la siguiente manera: “sujeto activo es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo”.⁵⁴

En relación, al sujeto activo, la legislación salvadoreña, ofrece una breve definición, el cual dicta lo siguiente: “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo”.

3.9.2. Sujeto Pasivo

En relación al sujeto pasivo, el autor establece que el sujeto pasivo es la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, a la que comúnmente se denomina contribuyente. Por

⁵² Gladys Monterroso, “*Fundamentos Tributario.*” (Ed. Comunicación Gráfica, Guatemala, 2009) 286

⁵³ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, “*Principios de Derecho Tributario.*” (Ed. Porrúa, México 2012), 27

⁵⁴ Ignacio Blanco Ramos, “*Derecho Tributario. Parte General y Legislación Española.*” (Ed. Ariel, España 1973), 12.

otra parte es más contundente expresar que: el sujeto pasivo está representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria. En cuanto a la definición legal, el código tributario establece que: “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”.

La definición legal del sujeto pasivo recién transcrita, se identifica que la misma ley reconoce que se puede ser sujeto pasivo en diferentes calidades, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, siendo analizados en el siguiente apartado.

3.9.3. Contribuyente

Estos son sujetos pasivos por deuda propia, es decir, son quienes han realizado el hecho generador del tributo. Son los responsables directos del pago de la obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto, como por ejemplo los contribuyentes de los impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta. La ley en relación a este, expresa que “son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

3.9.4. Responsables

Son los sujetos pasivos por deuda ajena, la ley los define de la siguiente manera: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”. Los responsables se dividen en los siguientes grupos.

Responsables por representación: son representantes, según la ley sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan, por ejemplo:

Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces;

Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión;

Los mandatarios respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administren o dispongan durante el período de su administración.

Agentes de retención: son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto, al realizar el pago del mismo, por ejemplo los patronos cuando retienen a los trabajadores, el impuesto sobre la renta del pago del sueldo o salario, que les hacen mensualmente, en este caso al pago del total del sueldo les retienen el impuesto, o en las facturas, cuando el comprador del bien al momento de hacer el pago retiene del vendedor el impuesto.

Agentes de percepción: son los responsables de percibir, del que les realiza el pago del impuesto, por ejemplo todos los agentes de percepción del Impuesto al Valor Agregado, desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien tienen que adicionar al mismo el impuesto, como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir.

Respecto a estos dos últimos, el código tributario, para efectos de técnica legislativa, los agrupa en una sola categoría y establece que “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, los sujetos designados por este código o por la administración tributaria, a

efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas”.

3.9.5. Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva

Se inicia este apartado, estableciendo sobre la extinción, como definición: “cese, cesación, terminación, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación y, a veces, de sus efectos y consecuencias”.⁵⁵

Sobre la extinción de la obligación tributaria, se puede manifestar así: “Existen diversos modos de poner fin a la obligación sustancial tributaria. Es indudable que tratándose de una obligación de dar, el medio general de extinción es el pago. Éste es el medio que puede considerarse normal, pues toda la obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor”.⁵⁶

De la exposición doctrinaria realizada, se establece que de los hechos jurídicos sucedidos, se generan relaciones jurídicas que aparejan derechos y obligaciones vinculadas, por un lado está el derecho que tiene una persona y por el otro la obligación adquirida por otra persona, lo cual está ligado estrechamente.

En esa relación jurídica el acreedor será el titular del derecho, mientras que el deudor será el obligado a cumplir lo pactado entre ambas personas. La relación jurídica culminará cuando el motivo por el cual surgió, se cumpla, es

⁵⁵ Guillermo Cabanellas de Torres, *“Diccionario Jurídico Elemental, Edición Actualizada y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas”*, (Ediciones Heliasta, Argentina, 2006) 165

⁵⁶ Héctor B. Villegas, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.”* (Ediciones Depalma, Argentina, 1994). 262.

decir que el supuesto que se acordó que debía ocurrir, ocurrió o que es imposible que ocurra.

3.9.6. Formas de Extinción de la Obligación Tributaria.

No obstante lo anterior, en materia tributaria, análogamente con la materia civil, existen diversos medios contemplados por la ley para la extinción de la obligación tributaria, con la salvedad que en materia tributaria se presentan diferencias sustanciales, debido a que los sujetos que participan y las obligaciones y derechos son diferentes a las de materia civil.

En las formas de extinción de la obligación tributaria contempladas dentro de la legislación salvadoreña, específicamente en el artículo 68 del código tributario, se encuentran: El pago, la compensación, la confusión y la prescripción; de la que, a continuación se analizará la prescripción.

3.9.7. Procedimiento administrativo para que opere la prescripción la Prescripción

3.9.7.1. Definición

La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria y se viene a constituir en un medio de sanción a aquel acreedor negligente que dejó pasar el tiempo sin ejercer sus acciones y derechos. Es decir, es el medio de extinción de una obligación tributaria a través del transcurso del tiempo debido a que no se ejercieron las acciones y derechos contemplados en la ley, así la prescripción extingue las acciones y derechos de la administración tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios.

En materia tributaria, la prescripción extintiva tiene plena aplicación como modo de extinguir la obligación tributaria principal.

Es el vencimiento del plazo, que una vez materializado, imposibilita a la administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus acciones, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo que el código establece; ésta requiere alegación de la parte interesada. Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo”.

La prescripción de la obligación tributaria, ocurre cuando en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, o el acreedor en términos generales, hagan uso del derecho a exigir el pago correspondiente; o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la administración tributaria hubiere exigido el pago.

En el campo tributario la prescripción es positiva para el contribuyente, porque lo libera no solo de la obligación de pagar los tributos y multas por el paso del tiempo, sino que de la acción que tiene potestad la administración tributaria de realizar acciones.

La legislación salvadoreña reconoce la figura de la prescripción en el artículo 82 del código tributario de la siguiente manera: “las acciones y derechos de la administración tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código.

La prescripción a que se refiere este artículo no opera en los casos de Agentes de Retención que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas”. Se puede decir, que la prescripción que regula el código tributario, tiene elementos de la caducidad, la cual es otra forma de derechos o facultades por su falta de ejercicio, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que además al igual que en el caso de la obligación civil, pueden derivarse de actos no sólo del acreedor, sino del propio sujeto pasivo), pero también recoge algún elemento o carácter de la caducidad como es el de su aplicación automática o de oficio.

3.9.7.2. Requisitos que debe cumplir para que produzca efecto

Que hayan transcurrido los diez años, la solicitud debe estar acompañada por certificaciones de los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República; Se debe probar que el contribuyente no ha sido demandado.

3.9.7.3. Declaratoria de Prescripción

La prescripción para que produzca efecto debe ser alegada por la parte interesada, y la administración tributaria será la encargada para declararla y que produzca efectos. Cuando la parte interesada solicite la prescripción esta deberá estar acompañada por la certificación de los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República, en donde debe contener que el contribuyente no ha sido demandado, la prescripción aplica tanto para la deuda principal como para la multa y/o intereses.

En este sentido, el inciso primero del artículo 83 del CT estipula que la prescripción de las obligaciones tributarias requiere alegación de parte

interesada, siendo la Administración Tributaria específicamente, la Dirección General de Impuestos Internos, artículo 2 número 11) del RACT la competente para declararla y que produzca sus efectos -extinción de la obligación. Por tanto, la prescripción de obligaciones tributarias no opera de oficio.

En efecto, una vez transcurrido el plazo que señala el artículo 84 del CT, el administrado debe dirigirse a la autoridad competente para solicitar que declare la prescripción de la deuda tributaria a su cargo. Naturalmente, la declaratoria de la Administración implicará el reconocimiento de una situación de hecho preexistente, con el fin de que ésta surta efectos generales y oponibles. De ahí que la autoridad se encuentra obligada a pronunciarse y declarar lo pertinente si constata la veracidad de lo alegado por el petionario, es decir, que ha transcurrido el plazo legal sin haber sido interrumpido. En armonía con estas premisas, la presentación de las certificaciones a que se refiere el inciso segundo del artículo 83 del CT concebido por la autoridad demandada como un requisito "de forma" tiene por único objeto la comprobación del cumplimiento del requisito temporal de la prescripción de la deuda de que se trate, por no haber sido interrumpido en la forma prevista por la ley -artículo 82 del CT. Es decir, esta documentación anexa a la solicitud del sujeto pasivo, no es más que un recurso que el administrado pone a disposición de la autoridad competente para que ésta verifique el transcurso del plazo que requiere la ley para que proceda este modo de extinción.

Esta postura encuentra sustento al advertir que, según el mismo artículo 83 del CT, la Administración Tributaria, en todo caso, antes de resolver declarando o no la prescripción, está obligada a verificar los extremos alegados por el interesado con los datos que consten en el expediente o en sus propios registros, descartando, de esta manera, la posible existencia de

un cobro en sede administrativa que no aparezca reflejado en las certificaciones antes dichas y que haya dado lugar a la interrupción del plazo de prescripción de la deuda. La insolvencia del administrado no excusa a la administración pública a pronunciarse y declarar la prescripción de una deuda en particular que ha satisfecho el requisito temporal según la ley.

El examen del artículo 83 inciso segundo del CT y aplicación al presente caso. Hechas las anteriores aclaraciones, en el presente caso, la controversia se suscita en torno a la interpretación realizada por la Administración Tributaria del inciso segundo del artículo 83 del CT, en relación al alcance del término "deudas tributarias" a que hace referencia el legislador, pues, a partir de ella, la autoridad demandada concluyó que la declaración de prescripción solicitada por la demandante era improcedente.

El referido inciso literalmente establece lo siguiente: "Al momento de alegarse la prescripción la solicitud deberá ser acompañada por las certificaciones de los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República, en las que conste que el sujeto pasivo no ha sido demandado ni se ha iniciado trámite en su contra para reclamar deudas tributarias.

La Dirección General de Impuestos Internos sostiene que el legislador no distinguió a qué tipo de deudas se refiere la norma, pues hizo uso del término genérico "deudas tributarias"; concluyendo, a partir de ello, que basta con que el solicitante tuviese trámite en su contra por cualquier deuda tributaria, incluso, distinta de aquella de la cual se solicitó la prescripción, para que la declaratoria requerida fuese improcedente.

Es así que, en el presente caso, la Dirección General de Impuestos Internos declaró sin lugar la solicitud de Bodegas Generales de Depósito, Sociedad Anónima, en razón de haber constatado en la certificación emitida por la

Fiscalía General de la República (anexa a la solicitud) que existía un proceso judicial para el cobro de una deuda a cargo de la referida sociedad en concepto de impuesto sobre comercio exterior y aranceles de importación de los ejercicios dos mil uno y dos mil dos, distinta a la deuda en concepto de impuesto complementario sobre timbres fiscales y multa accesoria correspondientes al período de mil novecientos ochenta y cuatro a mil novecientos ochenta y cinco; de la cual se solicitó la declaratoria de prescripción el seis de diciembre de dos mil cinco.

Efectivamente, la Administración ha basado su decisión en una interpretación que revela la aplicación del aforismo "donde el legislador no distingue no es lícito al intérprete distinguir". Sin embargo, descuida que, según el artículo 7 del CT, la interpretación de una norma tributaria, independientemente del criterio utilizado aceptado por el derecho, debe realizarse siempre bajo el contexto de la Constitución; siendo respetuosa, por tanto, de los principios y derechos constitucionalmente reconocidos que informan a las instituciones previstas en el ordenamiento jurídico y que limitan la arbitraria actuación de la Administración Pública.

Como se ha señalado, la norma en examen está referida a la documentación que debe acompañar a la solicitud el administrado y que tiene por finalidad comprobar el cumplimiento del requisito temporal de la prescripción cuya declaración ha sido solicitada, específicamente, por no haber sido interrumpido el plazo de los diez años contabilizado bajo las reglas del artículo 84 del CT por persecución que haya pasado de sede administrativa a judicial.

En este sentido, una interpretación bajo el contexto de la Constitución no puede eludir que la prescripción es una institución al servicio de la seguridad jurídica, principio para cuya consecución se encuentra organizado el Estado, a tenor del artículo 1 de la norma fundamental.

La seguridad jurídica implica no sólo que a toda persona se le garantice estar libre o exenta de todo peligro, daño o riesgo que ilegítimamente amenace sus derechos, sino que también supone la certeza del imperio de la ley, en el sentido que el Estado protegerá los derechos de las personas tal como la ley los declara. Así, pues, el principio de seguridad jurídica impone al Estado el deber insoslayable de respetar y asegurar la inviolabilidad de los derechos y principios constitucionales; delimitando de esa manera, las facultades y deberes de los poderes públicos.

Por consiguiente, cualquier interpretación que vulnere el principio de seguridad jurídica o que proponga un resultado que conlleve directa o indirectamente a la imprescriptibilidad de una obligación o a la inobservancia de las reglas para su extinción por prescripción en los términos antes descritos, es inaceptable. Así, la interpretación del término "deudas tributarias" contenida en el inciso segundo del artículo 83 del CT, en la forma expresada y aplicada por la Administración Tributaria en el acto impugnado, provoca escenarios y consecuencias totalmente ajenos y discordantes con la teleología de la prescripción.

En primer lugar, la Dirección General de Impuestos Internos elude que las deudas tributarias principales originadas por hechos generadores diferentes son independientes entre sí, de modo que la declaratoria de prescripción sólo afecta la existencia de la deuda respecto de la cual opera.

En igual sentido, la interrupción del plazo de prescripción sólo afecta la extinción de la deuda cuyo pago se persigue, más no de otras aunque estén a cargo del mismo sujeto pasivo. Asimismo, olvida que la declaratoria de la prescripción implica el reconocimiento del transcurso del tiempo sin actividad alguna del acreedor para obtener el pago de una deuda específica; por esta

razón, la Administración sólo puede negarse a tal declaratoria si constata que no ha transcurrido el plazo legal computado según las reglas del artículo 84 del CT, o si advierte que el mismo fue interrumpido por persecución de la deuda de que se trate.

Lejos de esta lógica, a través de su razonamiento, la Administración Tributaria ha provocado que la persecución de una obligación (por impuesto sobre comercio exterior y aranceles de exportación) afecte la extinción de otra principal generada por un hecho diferente (timbres fiscales), aun cuando el pago de esta última no ha sido exigido durante el plazo que señala el artículo 84 del CT; requisito que, según las citadas normas y la doctrina, es suficiente para declarar su prescripción.

En segundo lugar, si bien la Administración Tributaria pretende justificar su decisión en el supuesto incumplimiento de un requisito de forma, es claro que al condicionar el planteamiento y atención de una nueva solicitud a la presentación de certificaciones emitidas por la Fiscalía General de la República y los juzgados de menor cuantía en las que conste que a la demandante no se le persigue por ninguna deuda tributaria adicional a la que incumbe, está supeditando, indebidamente, la declaratoria de prescripción de la obligación en concepto de impuesto complementario sobre timbres fiscales y multa accesoria, a la solvencia de la sociedad demandante respecto de otras obligaciones tributarias pendientes.

Esta postura tergiversa totalmente la finalidad de la documentación a que se refiere el artículo 83 inciso segundo del CT, como medio de prueba del cumplimiento del requisito temporal en relación a la deuda que el solicitante aduce ha prescrito. Al respecto, importa destacar que la exigencia del estado de solvencia inexistencia de deuda alguna pendiente a favor del fisco, en

general, es un requisito que condiciona la ejecución de ciertos actos o la eficacia de determinados contratos lícitos celebrados por el administrado frente a terceros, cuyos supuestos están tasados por el legislador en el artículo 218 del CT. Por ende, la Dirección General de Impuestos Internos no puede crear de facto un nuevo supuesto en el que directa o indirectamente la insolvencia del administrado le excuse de pronunciarse y declarar la prescripción de una deuda en particular que ha satisfecho el requisito temporal según la ley.

En definitiva, bajo la óptica de la autoridad demandada, la presentación de las certificaciones emitidas por la Fiscalía General de la República y los juzgados de menor cuantía, en ciertos casos como el presente, lejos de ser coherente con la normativa que procura la consolidación y la certeza de la situación jurídica del administrado frente al fisco mediante la prescripción, paradójicamente permitiría la imprescriptibilidad o la vigencia perpetua de deudas de existencia antigua que no han sido reclamadas, a causa de la persecución de otras, lo cual evidencia una injustificada iniquidad a favor de la Administración que ha sido negligente.

Lo anterior, sin duda, constituye una alteración de las reglas previstas en el artículo 84 del CT y la inobservancia de las restantes normas que propugnan la extinción por prescripción de una deuda específica por el transcurso del plazo sin ser interrumpido en la forma prevista legalmente.

Por consiguiente, la autoridad demandada ha impedido injustificadamente que la situación de la demandante frente a una obligación de existencia antigua se consolide; y, al mismo tiempo, le ha imposibilitado hacer uso de la prescripción como legítima defensa ante una intempestiva reclamación de la deuda en concepto de impuesto complementario sobre timbres fiscales (y

multa accesoria) correspondiente al período impositivo de mil novecientos ochenta y cuatro a mil novecientos ochenta y cinco, pues este modo de extinción sólo surte sus efectos a partir de la resolución en que conste la declaración de la Administración.

Ahora bien, una interpretación del inciso segundo del artículo 83 del CT, bajo el contexto de la Constitución y, por ende, en armonía con las demás normas que regulan la prescripción como modo de extinción de las deudas tributarias, conduce a concluir, en primer lugar, que su resultado no puede romper la debida correspondencia y armonía con las diferentes disposiciones que regulan a la misma institución y, en segundo lugar, que el resultado de la interpretación no puede afectar la teleología de la prescripción, la cual es dotar de certidumbre a las relaciones jurídicas evitando que dos sujetos se encuentren perpetuamente ligados. Bajo estas premisas, puede concluirse que el término "deudas tributarias" ha sido utilizado por el legislador para comprender la diversidad de obligaciones frente al fisco que pueden extinguirse por prescripción, evitando, así, hacer alusión a todas ellas, puesto que el CT es una normativa de aplicación general en materia tributaria.

De esta manera, en cada caso, para aplicar el artículo 83 inciso 2° del CT, debe sustituirse el término "deudas tributarias" por la nominación de la deuda particular cuya declaración de prescripción ha solicitado el administrado. La anterior postura es respetuosa de todos los postulados antes descritos.

Como corolario de lo anterior, en el presente caso, para que proceda la declaratoria de prescripción, en virtud del artículo 83 inciso 2° del CT, las certificaciones emitidas por la Fiscalía General de la República y los juzgados de menor cuantía únicamente deben hacer constar que Bodegas Generales de Depósito, Sociedad Anónima no ha sido demandada ni se ha iniciado

trámite en su contra para reclamar la deuda proveniente del impuesto complementario sobre timbres fiscales y multa accesoria correspondiente al período de mil novecientos ochenta y cuatro a mil novecientos ochenta y cinco, por la cantidad total de trece mil ciento quince dólares con catorce centavos de dólar (\$13,115.14). En consecuencia, la autoridad demandada no puede fundamentar la improcedencia de la solicitud de la actora en la existencia de un expediente a cargo de la Fiscalía General de la República para la persecución de una deuda en concepto de impuesto de comercio exterior y aranceles de importación, diferente de aquella cuya declaratoria de prescripción se solicitó.

En este sentido, debido a que la Dirección General de Impuestos Internos no alega el incumplimiento del requisito temporal previsto en el artículo 84 del CT, ni que en las certificaciones presentadas por la peticionaria o en sus propios registros haya verificado la existencia de un proceso judicial o un procedimiento administrativo para exigir el cumplimiento de la deuda en concepto de impuesto complementario sobre timbres fiscales y multa accesoria aludida, dicha autoridad se encuentra obligada a atender inmediatamente la petición de la demandante y, por tanto, a declarar la prescripción de la deuda en cuestión. Sólo este motivo de ilegalidad implica que el acto impugnado carece de validez. Por ello, se vuelve innecesario analizar las otras causales de ilegalidad expresadas por la parte actora.”

3.9.7.4. Interrupción de la Prescripción.

Según el artículo 22 del RACT, la prescripción opera cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por el CT para considerarla materializada tanto para lo principal como para lo accesorio.

A partir de los artículos 82 al 84 del CT, puede concluirse que la prescripción de las obligaciones tributarias requiere de la concurrencia de dos requisitos principales; aclarando, desde ya, que el segundo de ellos se concretiza en el mero reconocimiento del cumplimiento del primero por la autoridad competente.

Estos requisitos, además, son de aplicación al presente caso, ante la ausencia de reglas especiales en la Ley de Papel Sellado y Timbres, actualmente derogada, que preveía el hecho generador del impuesto complementario que dio lugar a la deuda cuya declaratoria de prescripción fue solicitada por Bodegas Generales de Depósito, Sociedad Anónima.

El transcurso del plazo legal sin que la Administración haya ejercido las acciones para exigir la obligación tributaria de que se trate. Este requisito, precisamente, evidencia la teleología del instituto de la prescripción al evitar la perpetuidad en la expectante situación del administrado de ser perseguido por la Administración para el cobro de una deuda, teniendo el sujeto pasivo la posibilidad de regularizar su estatus ante la inacción de su acreedor durante un plazo que, a consideración del legislador, era suficiente para haber utilizado los mecanismos necesarios para satisfacer el crédito a su favor. Como se ha señalado, la base de la prescripción es el factor tiempo.

En este sentido, el artículo 84 del CT establece que la obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años -al igual que la obligación derivada de la imposición de multas aisladas- y que las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a la que acceden, lo que no es más que la aplicación del principio de la accesoriedad. Asimismo, la citada disposición prevé las reglas para el cómputo de los plazos antes dichos, según se trate de un impuesto autoliquidado, de impuesto liquidado oficiosamente o la imposición de multas aisladas; reglas que confirman el carácter autónomo de

la deuda tributaria principal y, por ende, su extinción por prescripción mediante el transcurso de plazos individuales y desvinculados.

Respecto a ello se sostiene que “tiene lugar cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción comenzada”. También se sostiene “que esta interrupción tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor”.

De estas definiciones del derecho tributario, se identifica una característica esencial de la interrupción de la prescripción, que es que si iniciare al transcurrir nuevamente el tiempo para la prescripción de una obligación tributaria, no se podría agregar el tiempo, transcurrido con anterioridad a la interrupción porque estos requisitos para que opere la interrupción solo son por requerimiento de cobro administrativo.

Ahora bien, al igual que en el derecho común, la prescripción de las acciones y derechos del fisco para exigir el pago del crédito a su favor puede ser interrumpido. Así, se habla de interrupción de la prescripción cuando se produce un hecho o acto que viene a poner término al plazo que se había comenzado a computar y que no es más que una manifestación de voluntad del acreedor de ejercer la acción necesaria para obtener el pago. En consecuencia, el tiempo anteriormente transcurrido sin haber sido exigida la deuda, se pierde.

Efectivamente, el artículo 82 inciso final del CT dispone que la prescripción se interrumpa con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria. Importa destacar que en la citada norma no se contempla la

notificación del cobro judicial de la deuda tributaria o emplazamiento como una causal de interrupción del plazo de prescripción, pues se entiende que a ésta le ha precedido el cobro realizado por la Dirección General de Tesorería en sede administrativa (artículos 270 y 270A del CT).

A partir de la doctrina y el derecho comparado, es posible realizar dos precisiones sobre la causal de interrupción descrita en el artículo 82 del CT. En primer lugar, para que opere la interrupción, no basta con que se efectúe una actuación administrativa, sino que ésta debe ser debidamente notificada, es decir, puesta en conocimiento del sujeto pasivo. En otras palabras, la interrupción de la prescripción en el ámbito tributario requiere de modo imprescindible que sea realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo.

En segundo lugar, no cualquier actuación de la Administración notificada al deudor tendrá esa eficacia, sino sólo las tendencialmente ordenadas a iniciar los respectivos procedimientos, es decir, aquellos que efectivamente contribuyan a la satisfacción de la deuda de que se trate. En esta línea, el Tribunal Supremo de España, en la sentencia del ocho de julio de mil novecientos noventa y cinco, ha llegado a decir con toda claridad que: "para producirse la interrupción es necesario que la actuación administrativa se refiera a los mismos tributos respecto de los que se discute y no de otros diferentes".

En igual sentido, citando el Reglamento General de Recaudación Español, indica que si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción por acción administrativa sólo afectará a la deuda a la que ésta se refiera (artículo 62.3 del referido Reglamento).

Si la interrupción de la prescripción implica la manifestación de voluntad del acreedor diligente de satisfacer cierta deuda antes de que transcurra el plazo legalmente previsto para que prescriba, no resulta coherente dotar, directa o indirectamente, de los mismos efectos a actos ajenos a dicha voluntad, por el simple hecho de coincidir los sujetos de la relación jurídica de que se trate.

Negar esta postura implicaría desconocer que, tal como se ha señalado, entre las obligaciones tributarias principales a cargo de un mismo administrado existe independencia, incluso entre aquellas derivadas de la misma especie de tributos pero originadas en distintos ejercicios o períodos impositivos. Así como no es posible concebir un plazo común para la prescripción de todas las deudas que pudiese tener a su cargo un administrado (sin perjuicio que coincidan por ser, verbigracia, impuestos liquidados de la misma forma y en la misma fecha), tampoco es viable sostener que la persecución de una de ellas para su pago, por parte de la Administración, se convierta en una causal de interrupción de la prescripción de las demás. En definitiva, la interrupción no puede ser interpretada de modo que se convierta en una forma de prolongar indefinidamente los efectos de la prescripción afectando los principios de la certeza y seguridad jurídica. Ni sus efectos pueden tener injerencia alguna en otra deuda tributaria distinta a la exigida por la Administración. Iguales consideraciones son aplicables a la figura de la suspensión del plazo de prescripción, la cual, a diferencia de la interrupción, no hace perder el plazo anterior al hecho o acto que deja en suspenso el plazo, el cual continúa computándose.

La alegación de parte interesada y declaración de la Administración Tributaria, según el artículo 143 del RACT, la deuda tributaria requiere para su extinción, entre otros modos, de la prescripción, y agrega que esta circunstancia la extinción deriva de un acto administrativo que haga constar la ocurrencia de la misma; más adelante, la citada disposición establece que

la prescripción constará por medio de resolución que al efecto dicte la Administración Tributaria.

3.9.7.5. Imprescriptibilidad por Retenciones y Percepciones

La regla de prescripción en la legislación tributaria salvadoreña, establece como excepción la aplicabilidad en los casos de agentes de retención y de percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas.

La administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al agente de retención la obligación de enterar los montos retenidos y no enterados en el tiempo oportuno para su cancelación e imponer las correspondientes sanciones a las que esté sujeto.

3.9.7.6. Procedimiento para hacer efectiva la Prescripción de las Facultades de Fiscalización y Control de la DGII

La persona que alega la prescripción, es la parte interesada, así lo regula el código tributario en su artículo 83. En el orden jurídico es el deudor la principal la persona que debe invocarla. Así lo señala el Derecho Civil, que: “el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla”. Con base en el derecho civil, los siguientes sujetos pueden alegarla: los herederos pueden alegar la prescripción que pudo invocar su causante; los causahabientes singulares; los fiadores simples o hipotecarios; los codeudores solidarios o conjuntos, o de una obligación indivisible; los que responden subsidiariamente de una obligación principal del deudor, entre otros.

Todos estos casos, a excepción de los herederos que representan al deudor difunto, encuentran su fundamento en el interés jurídico que tiene una persona en la extinción de cierta deuda, pero que no puede oponer la prescripción por derecho propio, sino que tiene que recurrir a aquélla que

podiera alegar directamente el deudor y no lo ha hecho.

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), tiene su propia ley que la define de la siguiente manera: “la Dirección General de Impuestos Internos, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados”.⁵⁷

3.9.7.7. Plazo para la Prescripción

La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años las multas demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden. Las multas y sanciones aisladas por incumplimientos a las normas contenidas en el código tributario y demás leyes tributarias, prescriben en diez años.

El cómputo del plazo de prescripción comenzará a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas, determinadas por la administración tributaria.

3.9.7.8. Trámite para Alegar la Prescripción ante la Dirección General de Impuestos Internos.

En cuanto al procedimiento, se deben seguir las disposiciones establecidas en los artículos 68 literal d), 82, 83 y 84 del código tributario; 21 y 22 del reglamento de aplicación del código tributario.

⁵⁷ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos de El Salvador, (Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990) 38.

Por lo que deberá el interesado, presentar un escrito en original y copia, firmado, por el contribuyente, representante legal o apoderado, debidamente acreditados, en el cual aleguen la prescripción de los adeudos tributarios, señalando el tipo de Impuesto, monto y período o ejercicio fiscal.

Deberán adjuntar certificaciones extendidas por los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República; o en su defecto del juzgado donde haya sido demandado por la deuda tributaria, en las que conste si ha sido demandado o si se ha iniciado trámite para reclamar deudas tributarias, las cuales no deben tener más de dos meses de antigüedad. También deben señalar lugar para recibir notificaciones, teléfono de contacto y persona comisionada para recibir notificaciones.

El anterior escrito, deberá ser presentado, en el área de Correspondencia, Centro de Servicios al Contribuyente, luego el área de correspondencia remite el escrito y sus adjuntos al Departamento de Resoluciones; el Departamento de Resoluciones analiza la procedencia de lo solicitado, verifica en el Sistema y expedientes del contribuyente solicitante, el proceso de cobro que se ha realizado, solicita información a la Dirección General de Tesorería y Fiscalía General de la República, según el caso; analiza, emite resolución y notifica al contribuyente solicitante lo resuelto.

La prescripción en Materia Tributaria tiene su propio procedimiento, la persona interesada deberá presentar un escrito ante a la Dirección General de Impuestos Internos según sea el caso; analiza, emite resolución y notifica al contribuyente solicitante, lo resuelto ya sea en favorable o no, tiene un plazo de 15 a 40 días hábiles que se le notificara a la persona interesada.

CAPITULO IV

DERECHO COMPARADO

Este capítulo contiene comparaciones del Código Civil, Código Tributario salvadoreño, con otras legislaciones en cuanto a las formas de extinguir las obligaciones de carácter civil y tributario, ya que cada legislación da tratamiento diferente, existen países que toman como punto de partida el Código Civil, tanto la legislación nacional como la legislación internacional, han servido para realizar la presente investigación, retomando para tal efecto comparaciones entre los artículos de la Ley General Tributaria de El Salvador con los artículos de legislaciones internacionales.

4. Derecho Mexicano

4.1. Prescripción

La prescripción en el derecho mexicano encontramos que es un medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones, mediante el de cierto tiempo, y bajo condiciones establecidas por la ley. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa. En materia tributaria existe la institución denominada prescripción, sólo que únicamente en su modalidad negativa o liberatoria, es decir, sólo existe como un medio para que el deudor se libere de obligaciones.⁵⁸

El art. 146 del Código Fiscal de la Federación prevé la prescripción, y de éste dispositivo legal se pueden extraer las siguientes conclusiones:

⁵⁸ Antonio Jiménez González, *“Lecciones de Derecho Tributario.”* Ed. ECASA. 3a.ed. (Bueno Aires Argentina, 2004) 229-245, 403-411.

La existencia de la prescripción en materia tributaria con efectos liberatorios.

El término para que dicha institución opere es de 5 años, susceptible de interrupción o suspensión.

Dicho término empieza a computarse a partir de que la obligación sea declarada.

La prescripción se puede hacer valer por la vía de la acción o por la vía de la excepción.

A partir de las siguientes fechas se empieza a computar el término:

Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios;

Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración, ni mediante avisos. Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuese de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del siguiente en que hubiere cesado la comisión de la infracción.⁵⁹

Otros puntos también importantes al respecto son:

El crédito es legalmente exigible cuando no se pague o garantice dentro del plazo señalado por la ley. En cuanto a qué momento se puede hacer valer como acción o excepción podemos decir que:

⁵⁹ Código Fiscal de la Federación Mexicana, Artículo 146.

Se hace valer como acción cuando habiendo transcurrido el plazo de la prescripción de un crédito, se solicita a las autoridades fiscales que declaren que el crédito a prescrito.

Se hace valer como excepción, cuando habiéndose notificado un crédito, considerado prescrito, se impugna haciéndolo valer entre otros conceptos de nulidad el de prescripción.

El término se interrumpe con cada gestión de cobro (es decir cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor), que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito (por cualquier forma indirecta se reconoce la existencia de la deuda o crédito fiscal).

La prescripción tiene el efecto de que se pierde el tiempo transcurrido con anterioridad a la gestión de cobro o reconocimiento de la deuda, para que se inicie nuevamente el término de 5 años.

El término se suspende cuando se interpone un medio de impugnación y se garantiza el crédito o se embarga, se suspende el procedimiento administrativo de ejecución y en consecuencia no es exigible el crédito, la suspensión tiene como consecuencia que no cuenta o no corre el tiempo para la prescripción mientras no se resuelva en forma definitiva el medio de impugnación hecho valer.

4.2. Derecho Español

4.2.1. Prescripción

Término de prescripción: prescribirán a los cuatro años el derecho de la

Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Cálculo del término de prescripción: desde el día siguiente a aquel:

En que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación; o

Que finalice el plazo de pago en período voluntario.

Interrupción del término de prescripción: el plazo de prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, se interrumpe:

Por cualquier acción de la administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. El plazo de prescripción del derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas se interrumpe:

Por cualquier acción de la administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria;

Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria.

Por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

Las deudas tributarias se podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.⁶⁰

4.3. Panamá

4.3.1. Prescripción⁶¹

A veces se usan indistintamente los términos “prescripción” y “caducidad”, en circunstancias que son instituciones distintas. La “caducidad” es la pérdida del derecho o acción, por no ejercerlos dentro del plazo en las condiciones fijadas por el juez, la ley o la convención.

No se supone la existencia de una obligación o de una deuda exigible y de un crédito, como ocurre en la, ni suspensión ni interrupción a su respecto. Además opera de pleno derecho sin necesidad de ser declarada.

⁶⁰ Ley General Tributaria de España. (España. 1963) Artículo 59.

⁶¹ La Prescripción debe de tenerse muy claro, que no es una forma que hace que los poseedores y deudores de mala fe, logren en sí, sus fines, sino que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad social. de derechos o un medio de extinción de los mismos, que tiene como base la aplicación del factor tiempo.

En la legislación salvadoreña se encuentra una disposición que establece claramente el término de “caducidad”, para la correcta determinación de la obligación tributaria, en razón de las investigaciones o diligencias que realice la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), en casos de contribuyentes que hayan presentado sus declaraciones de renta.

Existen ordenamientos tributarios en que las acciones fiscales y obligaciones tributables son imprescriptibles con el fin de evitar perjuicios al Estado y la evasión por parte de los contribuyentes. Una forma de esta imprescriptibilidad estaría dado por aquellas disposiciones legales que establecen que la prescripción en contra del fisco no comienza a correr mientras no se haya “exteriorizado” en hechos concretos y posibles de ser conocidos por la Administración Tributaria la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria.

4.3.2. Plazo de Prescripción

Se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado, y deberá expedirse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración y será notificada al interesado personalmente y si ello no fuere posible mediante el correspondiente edicto, sin perjuicio de las investigaciones a que haya lugar en caso de fraude.

Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres años siguientes a la fecha de la presentación, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución.⁶²

⁶² Ley General Tributaria (Panamá 2010) artículo 720

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En éste último capítulo se presentan las conclusiones a las que se llegó luego de haber finalizado la investigación; así también contiene las recomendaciones que se consideran pertinentes. Después de haber recolectado la información referente al estudio del problema de investigación y en consideración a los resultados presentados en el presente informe, en esta investigación se ha estudiado a profundidad la Prescripción como una forma de extinguir una obligación tributaria en la Dirección General de Impuestos Internos.

Como resultado de la investigación realizada se llegó a las siguientes:

Conclusiones

La Dirección General de Impuestos Internos es la encargada de ejecutar el control, fiscalización, registro, transferencias de los impuestos, entre otras actividades que garanticen la generación de los ingresos para el Estado a través del Ministerio de Hacienda, institución que para lograr sus objetivos funciona a través de la emisión y cumplimiento de actos administrativos; sin embargo, esas funciones son limitados por la institución de la prescripción.

A largo de la investigación se ha dado a conocer cómo opera, se aplican y funciona las institución de la prescripción, en sus reglas generales y excepciones, causas de interrupción de la prescripción, los lapsos de tiempo que se exigen para hacer efectiva la acción; así mismo, se analizaron las relaciones jurídicas que se pueden extinguir y facultades que se limitan en virtud de esta institución.

La prescripción, no es una forma que hace que los deudores de mala fe, logren en sí sus fines, sino que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad jurídica, ya que la prescripción no es en sí la extinción de un derecho, sino la extinción de la acción del reclamo judicial de la deuda fiscal pendiente; es decir ya no es posible accionar legalmente contra un deudor tributario, formalmente encausado y determinado en cuanto a su correspondiente adeudo, media vez haya prescrito el plazo para hacerlo; pero si el deudor voluntariamente extingue la obligación, mediante el pago, este es válido porque la deuda sigue vigente y no ha desaparecido ni legal, ni formalmente de la vida jurídica.

Se considera que los contribuyentes tienen una deficiencia para acceder a la verdadera justicia ya que en nuestra sociedad no hay una educación o cultura orientada al reclamo de nuestros derechos frente a una violación de los mismos, porque persiste un conformismo y desconocimiento de las normas que nos permitan hacer valer nuestras prerrogativas.

Tiene una importancia fundamental el conocimiento de estas instituciones para el contribuyente, porque permite evitar posibles abusos de actuaciones de la administración tributaria para la determinación del pago de un impuesto, ya que dicha actividad debe circunscribirse a lo que la ley le permite hacer durante el tiempo establecido para ello.

Esta institución funciona como garantía para los administrados de que las relaciones jurídicas no permanecerán indeterminadamente a lo largo del tiempo, evitando la inseguridad jurídica que le ocasiona esa inactividad del ejercicio de las facultades o derechos que la ley concede a la administración tributaria.

Es así como la figura de prescripción en la Dirección General de Impuestos Internos, podemos decir que ha sido esclarecida con base al análisis jurídico, doctrinario y jurisprudencial, hemos cumplido con los objetivos que nos planteamos en nuestra investigación.

Recomendaciones

Como producto de la investigación realizada consideramos necesario establecer las siguientes recomendaciones:

Crear mecanismos para una cultura de reclamos, de los administrados, hacia la Administración, para que no se conformen cuando haya un daño y puedan reclamar sobre sus derechos al momento de considerarse perjudicados, estos mecanismos deben facilitar los medios, legales, técnicos, informativos para que puedan incoar los procedimientos de prescripción al momento de alegarlo ante la administración a través de la DGII, por lo que proponemos que el mismo Estado, por medio del ministerio de Hacienda y la coordinación de la Procuraduría General de la República, cree una sección especializada para atender los reclamos de los administrados cuando no puedan asumir los costos de un asesoría que dicho proceso le represente.

Que el Estado al momento de contratar empleados para que cumplan con la función de notificar, los capacite de una forma eficaz, eficiente, y anticipadamente, para que fundamente adecuadamente sus conocimientos técnicos y jurídicos específicos, de tal forma que al realizar sus funciones lo hagan de la manera en la cual la ley lo especifica; a fin de disminuir errores, negligencias o ilegalidades que produzcan agravios a la administración pública y a los administrados ya que un procedimiento mal realizado puede ocasionar perjuicios al momento de alegar la prescripción o su interrupción.

Fomentar una cultura de servicio e información en los empleados de la administración tributaria, para que contribuyan a la orientación de los contribuyentes en sus derechos, de tal forma que brinden soluciones a las dificultades legales, técnicas y procedimentales de los administrados; así como también la comunicación de las instancias a las cuales se debe acudir para la resolución de sus inconvenientes en esta materia.

Los legisladores, deben desarrollar más amplio, respecto a las formas de extinguir las obligaciones tributarias, de manera que sean entendibles para la mayor parte de la población, evitando posibles controversias en cuanto a la forma de aplicación, dando como cumplimiento a una pronta y efectiva justicia.

Que el Estado salvadoreño, instaure los mecanismos necesarios e idóneos para garantizarles nuevos procedimientos más ágiles y menos engorrosos, en la administración tributaria, de esta forma se lograría obtener una mejor atención hacia sus contribuyentes, asimismo equiparar con tecnología digital para mejor accesibilidad de los contribuyentes.

Siempre se tome en cuenta la no afectación de los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídica, así como las garantías constitucionales de los contribuyentes, es indispensable la creación de procedimientos breves, que permitan mantener la neutralidad de los tributos.

En la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador, debe fortalecerse la enseñanza en cuanto a la materia tributaria por medio del apoyo a trabajos investigativos, desarrollando ampliamente los medios de extinción de las obligaciones tributaria, permitiendo de esta manera al estudiante el conocimiento en dicho campo, logrando tener profesionales altamente capacitados y con conocimientos técnicos en esta materia de vital importancia.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Alvarado Sandoval, José Alejandro; López Cruz, Otoniel. "Derecho Tributario y Legislación Fiscal". Documento de Apoyo a la Docencia, (Guatemala: Editorial Serviprensa, 2012), 293.

Barnes, Javier. "El Principio de Proporcionalidad", Cuadernos de Derecho Público número 5, Septiembre-Diciembre, 1998, INAP

Blanco Ramos, Ignacio. "Derecho Tributario. Parte General y Legislación española." (España: Editorial Ariel, 1973), 12.

Coviello, Nicolás. Doctrina General del Derecho Civil, Traducción de Felipe de Jesús Tena. (Editorial Hispano- Americana, 4ª. ed. México, 1949,) p. 491.

Delgadillo Gutiérrez. L.: Principios del Derecho Tributario. Tercera Edición Ed. LIMUSA, México. 54.

Garberí Llobregat, J. y Otros. El Procedimiento Administrativo Sancionador, (Editorial Tirant lo Blanch, 4ª Edición, Valencia, España, 2001,) Pág.158.

Garzas, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano, México, Porrúa, 1994, p.67.

Gutiérrez Y González. Derecho de las Obligaciones, 5ª ed. Puebla, México, (Editorial Cajica, 1978) p. 79

Jiménez González, A." Lecciones de Derecho Tributario." Ed. ECASA. 3a.ed. P 229

López Fonseca, R.: "Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización" VII Jornadas Conferencias Venezolanas De Derecho Tributario, Caracas 24 al 27 de noviembre de 2004. Pág. 1

Magaña, Álvaro. Derecho constitucional tributario: principio de legalidad, tomo V primera edición, unidad técnica ejecutora, 1993. 142, 146.

Monterroso, Gladys. "Fundamentos Tributarios. Sistema Tributario de la República de Guatemala," (Guatemala: Editorial Comunicación Gráfica, 2009), 40.

Parejo Alfonso L. Manual de Derecho Administrativo, Editorial Ariel, Barcelona, 1994. 398.

Pérez Royo, Federico. Derecho financiero y tributario parte general, novena edición, Madrid 1999 Pág. 58.

Rodríguez, Alessandri. y Otros. Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones, Tomo III, redactada y puesta al día por Antonio Vodanovic H. 279-280.

Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario.

Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario." 4a ed. (Argentina: Ediciones DEPALMA, 1994). 262.

TESIS

Cruz De Sánchez, Eugenia Ivonne, Formas de Extinción de La Obligación Tributaria y La Poca Capacitación Respecto a Las Reformas de Las Leyes. Tesis de Grado, San Salvador, Universidad de El Salvador, Mayo 2005, pag.53

Viscarra Armero William Ernesto, "Prescripción de las Acciones y Derechos de La Dirección General de Impuestos Internos y Caducidad de sus Facultades de Fiscalización y Control en Relación con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios". Noviembre 2010, Pag.80, 177.

LEGISLACIÓN

Constitución de la Republica de El Salvador
Código Civil de El Salvador.

Código Tributario de El Salvador

Código Fiscal de la Federación de México.
Ley General Tributaria de España.

Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, El Salvador, D.L. N°451 de fecha 22 de marzo de 1990, D.O N°56 Tomo306, del 7 de marzo de 1990.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario

JURISPRUDENCIA

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 647-2003(El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 537-2005 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005)

Sentencia Definitiva, Ref. 215-M-2001 de las 15:05 de fecha 30/11/2004

Sentencia Definitiva, Sala de lo Contencioso Administrativo, Ref. 76-F 2003 de las 14:00 del día 25/1/2006, al respecto nos dice la sala: “que no es sino una manifestación de su poder de imperium, enunciado en el art. 204 numerales 1 y 6 de la Constitución”

Sentencia Definitiva, Ref. 288-A-2003 de las 15:45 de fecha 15/11/2004

REVISTAS

Mendoza, Kuri. “Manual de Derecho Financiero, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial”, (El Salvador: Editorial Buena Vista, 1993), 125- 128.

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “Revista Resoluciones No. 6”, Año 5, 2004. Pág. 20 y 32.

Ortolan, Manuel. Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano. (Argentina Editorial Bibliográfica Omeba, 1960)120.

Revista Informativa del Ministerio de Hacienda, (2003).

Zavala, José Luis. Manual de Derecho Tributario,

DICCIONARIOS

Cabanellas De Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, Edición Actualizada y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, (Argentina: Ediciones Heliasta, 2003).

Martínez Morales, Rafael. Diccionarios Jurídicos Temáticos.,(Editorial Oxford, Volumen 3. 2ª ed. México, 2002)p. 196

Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Datascan. Electrónica, (Guatemala: Editorial: Porrúa, 2008), pag.98.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, [www. rae. es](http://www.rae.es).
Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv