

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



**“EL RECURSO DE APELACION DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACION OFICIOSA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: INCONVENIENTES JURIDICO-PRACTICO DE CARÁCTER PROCEDIMENTAL QUE SE LE PRESENTAN AL CONTRIBUYENTE”.**

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

**CONTRERAS CUEVA, DIGNA MARIA ESTRELLA  
HERNANDEZ, CRISTINA ISABEL  
MARTINEZ PALMA, MOISES ELIAS**

**DOCENTE ASESOR:  
LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE 2016.**

**TRIBUNAL CALIFICADOR**

**LIC. HUGO DAGOBERTO PINEDA  
(PRESIDENTE)**

**LIC. NELSON ARMANDO VAQUERANO  
(SECRETARIO)**

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO  
(VOCAL)**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

Maestro Roger Armando Arias Alvarado

**RECTOR**

Doctor Manuel de Jesús Joya  
**VICERRECTOR ACADEMICO**

Ing. Carlos Villalta  
**VICERECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO**

Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya  
**SECRETARIA GENERAL INTERINA**

Licda. Beatriz Meléndez  
**FISCAL GENERAL INTERINA**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata

**DECANA**

Dr. José Nicolás Asencio  
**VICEDECANO**

Lic. Juan José Castro Galdámez  
**SECRETARIO**

Lic. René Mauricio Mejía  
**DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**

Lic. Miguel Ángel Paredes B.  
**DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACION**

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

## **ACTO QUE DEDICO**

### **A DIOS,**

Porque me ha dado la sabiduría y el corazón para ver luz en todas las dificultades, por darme la fe que necesitaba para alcanzar este sueño y logro que inicie hace un tiempo.

### **A MIS PADRES,**

Digna Cueva y Edwin Contreras, por creer en mí, por cada esfuerzo para que yo lograra mis metas, por ese abrazo y un no te rindas en momentos de lágrimas; por enseñarme que el valor de la vida no está en un título, sino en tu valor como persona: el alma. Eso me ayudó a ser lo que soy y cumplir lo que me propuse.

### **A MIS HERMANOS,**

Andrea y Edwin Contreras porque son ese toque de vida que necesité en cada noche que se desvelaron a mi lado, por su infinita ayuda.

### **A MI FAMILIA,**

Su apoyo fue incondicional, por recibirme en su morada cada vez que necesité ayuda y consejo, en especial a Roxana, Armando, Karlita, a mis abuelas marías, a mis tíos que en vida fueron esa alegría que me confortaba.

### **A MIS AMIGOS,**

Siendo ellos ese levántate, ánimo, lo vas a lograr, eso que necesite este tiempo; Cristina Hernández mi compañera de tesis y amiga incondicional; Boris Pineda mi amigo y hermano, que me dio un consejo cada

que necesité; Víctor, Esaú, Francisco, Sandra, Josué, Luis, Sergio, Aura, Rodolfo, Miguel, Porque en mi camino de tesis estuvieron y están, porque todo este proceso no hubiese sido menos difícil sin sus ánimos.

### **A UNA PERSONA ESPECIAL**

A quien estuvo presente desde el inicio hasta el final de este proceso, apoyándome en momentos de lagrimas siendo ese tu puedes, siendo fuerza y apoyo, más que mi compañero, más que mi mejor amigo, por ese “*tú eres mi orgullo*”, a Javier Recinos por la paciencia, ánimos y amor de cada paso que ha dado conmigo.

### **A MI DOCENTE DIRECTOR DE TESIS:**

Licenciado Eugenio Tevez por su apoyo, así como por su comprensión en la realización de este trabajo de grado.

### **A FÁBRICA DE SONRISAS**

Una institución, que me mostró un rostro diferente del diario vivir, me enseñó que la risa y el amor curan, a dar un abrazo y un te quiero sincero, porque el servir con el alma es un tesoro que no cualquiera lo tiene, además de tantas amistades valiosas que con un abrazo para el alma lo dijeron todo, desde una séptima generación, hasta una décimo tercera generación al día de hoy, me han dado ese empujón de fuerza, pues lo simple esta en lo espiritual y que como Licenciada en Ciencias Jurídicas no olvidaré.

**ESTRELLA CONTRERAS.**

## **ACTO QUE DEDICO:**

### **A MI DIOS TODO PODEROSO:**

Mi mayor agradecimiento es para Dios, por permitirme alcanzar uno de mis mayores sueños, el de culminar mi carrera; Porque nunca me ha dejado sola en este camino y que en gran medida ha cumplido los deseos de mi corazón.

### **A MI MADRE:**

Por ser esa persona importante en mi vida, por estar presente en mis alegrías y tristezas, por demostrarme su amor incondicional, por ser esa mujer luchadora que me ha enseñado a esforzarme para lograr cada una de las cosas que deseo.

### **A MI TIA CRUCITA:**

Otra de las personas más importantes en mi vida, un gran ejemplo de mujer, luchadora, servicial y sobre todo con un gran amor y devoción por nuestro Dios, que en todo el transcurso de mi vida y carrea ha sido mi gran apoyo, mi corazón está agradecido infinitamente con ella.

### **A MIS ABUELOS MATERNOS:**

A mi abuelito Luis y mi abuelita Priscila, como mis segundos padres, que me han brindado amor, cariño, confianza y sobre todo el estar presente en cada una de sus oraciones, les amo con todo mi corazón.

### **A MI DOCENTE DIRECTOR:**

Gracias Licenciado Eugenio Tevez por su apoyo, así como por su comprensión para la realización de este trabajo de grado.

### **A MIS AMIGOS:**

Estrella y Aura, por ser mis amigas y mis confidentes, las quiero inmensamente, Miguel y Rodolfo, gracias por su apoyo incondicional en el transcurso de mi carrera, por las noches de desvelo, en el desarrollo de esta tesis, por estar presente en mis triunfos y en mis caídas, los quiero mucho.

### **A UNA PERSONA ESPECIAL:**

Que llego a mi vida para hacerme feliz, y que durante todos estos meses me ha demostrado su amor, su apoyo incondicional, y que ha tenido mucha fe en mí, empujándome a seguir adelante, Carlos mi compañero, mi amigo, mi fuerza en este duro camino.

### **A FÁBRICA DE SONRISAS:**

A esta institución por ser quien me ha enseñado a creer que lo simple es espiritual, a valorar las cosas pequeñas de la vida, y que puedo lograr todo lo que me proponga; por ser mi terapia en esos momentos difíciles.

**CRISTINA HERNÁNDEZ**

## **ACTO QUE DEDICO.**

### **A DIOS,**

Por haberme dado persistencia, inteligencia, salud, fuerzas, buena voluntad, recursos, y habilidades, todo para enfocarme en el desempeño de ser un profesional del derecho.

### **A MIS PADRES,**

María Eladia Palma y Francisco Martínez Alfaro, por haberme enseñado a vivir de forma honesta, forjando en mí, un carácter de perseverancia e independencia, por darme su apoyo en todo momento, e inspirarse en hacer de mí una persona de éxito.

### **A MI FAMILIA,**

Especialmente a mis hermanos, por haber contribuido de diversas formas, para hacer realidad mis sueños académicos, y ser ejemplo a seguir en cuanto a valores, y hábitos, contribuyendo así a reforzar en mí un estilo de vida profesional.

### **A MI DOCENTE Y DIRECTOR DE TESIS**

Mis más sinceros agradecimientos al Licenciado Eugenio Tevez por asesorarme, en la tesis, y contribuir para dar el último y decisivo paso para ascender a licenciado en Ciencias Jurídicas.

**A LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR Y A LA PARROQUIA  
SANTO DOMINGO DE GUZMAN DEL MUNICIPIO DE CHILTIUPAN.**

A ambas instituciones por haber visto en mí, el anhelo de ser un excelente profesional y haberme becado, con la certeza que la gran inversión económica realizada en mí, va a producir muchos frutos.

**MOISES PALMA**

## INDICE

RESUMEN DE CONTENIDO	i
SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS	ii
INTRODUCCION	iii
CAPITULO I EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
1.1 Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador.....	1
1.2 Obligación de declarar.....	5
1.3 Formas de liquidar y pagar el Impuesto sobre la Renta.....	6
1.3.1 Autoliquidación.....	7
1.3.2 Liquidación de oficio.....	8
1.3.2.1 Procedimiento de Liquidación de Oficio.....	11
CAPITULO II TEORÍA DE LOS PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS	
2.1 Conceptos de los procedimientos y recursos.....	15
2.2 Importancia.....	18
2.3 Finalidad.....	19
2.4 Complementariedad de normas que regulan procedimientos administrativos.....	20
CAPITULO III EL RECURSO DE APELACION COMO MEDIO DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA DGII	
3.1 Evolución histórica del recurso de apelación.....	24

3.1.1. Roma.....	24
3.1.2. Edad Media.....	26
3.1.3. Edad Moderna.....	27
3.1.4. Época Contemporánea.....	28
3.2 Definición.....	31
3.3 Naturaleza jurídica.....	32
3.4 Finalidad.....	33
3.5 El recurso de apelación en la legislación salvadoreña.....	33
3.6 El recurso de apelación en materia tributaria aplicable al procedimiento de liquidación oficiosa.....	34
3.6.1 Competencia para conocer del RA.....	35
3.6.2 Plazo para apelar.....	35
3.7 Procedimiento del recurso de apelación ante el TAIIA.....	36
3.7.1 Presentación del escrito.....	36
3.7.2 Requisitos del escrito.....	36
3.7.3 Improcedencia del recurso.....	38
3.7.4 Admisión del recurso.....	38
3.7.5 Efecto del recurso.....	39
3.7.6 Informe de la DGII.....	39
3.7.7 Apertura y producción de pruebas.....	40
3.7.8 Resolución del recurso.....	42

CAPÍTULO IV TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS  
INTERNOS Y DE ADUANAS Y DEMAS TRIBUNALES CON  
COMPETENCIA UNICA: ANALISIS COMARATIVO

4.1	Antecedentes históricos.....	44
4.1.1	Objetivos y funciones.....	45
4.1.2	Composición.....	47
4.1.3	Competencia.....	48
4.2	Sala de lo Contencioso Administrativo.....	50
4.2.1	Competencia y ámbito territorial.....	51
4.2.2	Notificación.....	53
4.3	Tribunal Sancionador de la Defensoría de Protección al Consumidor.....	53
4.3.1	Competencia y ámbito territorial.....	54
4.3.2	Notificación.....	56
4.4	Corte de Cuentas.....	57
4.4.1	Competencia y ámbito territorial.....	57
4.4.2	Cámaras de Primera y Segunda instancia.....	58
4.4.3	Notificación.....	59
4.5	Análisis comparativo.....	60
4.5.1	La Sala de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.....	60

4.5.2 Tribunal Sancionador de la Defensoría de los Derechos del Consumidor y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.....	63
4.5.3 Cámaras de la Corte de Cuentas y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.....	64
4.5.4 Conclusión.....	65
CAPITULO V TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS EN COMPARACION CON OTROS TRIBUNALES CON COMPETENCIA INTERNACIONAL	
5.1 Tribunal de Apelaciones de los Impuestos y Aduanas como un único Tribunal.....	69
5.1.1 Derecho de acceso a la justicia.....	71
5.1.2 Definición de Inconveniente.....	73
5.1.3 La notificación.....	74
5.1.3.1 Naturaleza jurídica de la notificación.....	75
5.1.3.2 Formas de notificación.....	75
5.1.3.3 Efectos de la falta de formalidades en la notificación.....	79
5.1.3.4 La notificación como inconveniente en la tramitación del recurso de apelación.....	81
5.1.4 La Mora Administrativa.....	83
5.1.4.1 La Mora como inconveniente.....	84

5.1.4.3 Número de casos que el TAIIA tiene en proceso.....	86
5.1.4.4 Número de casos resueltos en los años 2014 y 2015 en el TAIIA.....	87
5.1.5 Conclusión.....	89
5.2 Sistema tributario de Chile.....	91
5.2.1 Tribunal Tributario y Aduanas.....	92
5.2.2 Procedimiento general de reclamaciones tributarias.....	95
5.2.3 Procedimiento general de reclamaciones aduaneras.....	97
5.3 Sistema tributario de Costa Rica.....	99
5.3.1 Tribunal Fiscal Administrativo.....	100
5.3.1.1 Naturaleza jurídica del TFA.....	100
5.3.1.2 Funcionamiento del TFA.....	101
5.3.2 Tribunal Aduanero Nacional.....	102
5.3.2.1 Fundamento Legal.....	102
5.3.2.2 Naturaleza Jurídica del TAN.....	103
5.3.3 El recurso de apelación.....	105
5.3.3.1 Recurso de apelación en materia de tributación.....	106
5.3.3.2 Apelación de hecho.....	106
5.3.4 Procedimiento del recurso de apelación.....	107
5.3.4.1 Procedimiento del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.....	107

5.3.4.2 Procedimiento del recurso de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional.....	109
5.4 Diferencias tributarias de Chile, Costa Rica y El Salvador.....	112
5.4.1 Procesos de descentralización territorial.....	112
5.4.2 Comparación de las formas de notificación en los sistemas tributarios de Chile, Costa Rica y El Salvador.....	113
<b>CAPITULO VI ANALISIS DE RESULTADOS</b>	
6.1 Aspectos generales del trabajo de Campo- Encuesta.....	117
6.1.1 Tabulación de los resultados obtenidos.....	118
6.1.2 Resultados Obtenidos.....	126
6.1.3 Conclusión.....	128
6.2 Análisis de la Entrevista.....	129
<b>CAPITULO VII CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	
7.1 Conclusiones.....	133
7.2 Recomendaciones.....	135
BIBLIOGRAFIA.....	137
ANEXOS.....	145

## RESUMEN

El punto de partida de esta investigación ha sido la manera en que afectan al contribuyente los inconvenientes jurídico práctico de carácter procedimental en la eficacia del proceso administrativo, al momento de la presentación y desarrollo del recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas.

La importancia de conocer la historia del impuesto sobre la renta, así como la definición de autoliquidación y liquidación del impuesto, conocer y entender que conlleva cada uno, ya que si el contribuyente se encuentra inconforme con la liquidación de oficio que pudiese realizar la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, este puede hacer uso del Recurso de Apelación.

La falta de regulación en los problemas administrativos generan dificultades a los administrados partiendo de esta situación es necesario que existan medios de defensa que pueda utilizar el contribuyente afectado.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas es un único Tribunal y por ello necesitan ayuda para dirimir su carga, situación que solventa el estudio de los tribunales con competencia única en El Salvador y su métodos de notificación, personal de cada uno, y su forma de dirimir los recursos administrativos que ingresan a sus tribunales, así como también el estudio de los tribunales de diferentes países como derecho comparado. Esto viene a ratificarse con los resultados obtenidos en las encuestas de campo realizadas a la población de los departamentos de San Salvador, San Miguel y Santa Ana, los cuales en su mayoría estuvo de acuerdo con las inconvenientes que derivan de la existencia de único Tribunal.

## **SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS**

CA	Corte de Apelaciones
CAUCA	Código Aduanero Uniforme Centroamericano
CC	Corte de Cuentas.
CNPT	Código De Normas Y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).
CSJ	Corte Suprema de Justicia
CT	Código Tributario
CPCM	Código de Procedimientos Civiles y Mercantiles
DGACR	Dirección General de Aduanas de Costa Rica
DGA	Dirección General de Aduanas.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
DPC	Defensoría de Protección al Consumidor.
LCC	Ley de la Corte de Cuentas
LGA	Ley General De Aduanas.
LGAP	Ley General De La Administración Pública.
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LOFTAIIA	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

LOTTA	Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.
LPC	Ley de Protección al Consumidor.
MH	Ministerio de Hacienda.
MHCR	Ministerio de Hacienda de Costa Rica.
RA	Recurso de Apelación.
RECAUCA	Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
RLPC	Reglamento de la Ley de Protección al Consumidor.
ROFPTFA	Reglamento De Organización, Funciones Y Procedimientos Del Tribunal Fiscal Administrativo.
SCA	Sala de lo Contencioso Administrativo.
SII	Servicio de Impuestos Internos.
SNA	Servicio Nacional de Aduanas.
TTA	Tribunales Tributarios Aduaneros.
TAN	Tribunal Aduanero Nacional.
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
TFA	Tribunal Fiscal Administrativo.
art.	Artículo.
Cn	Constitución de la República.

## INTRODUCCION

La problemática que ocupa el presente trabajo de investigación, se originó por diversas razones, debido a que en el país hay un gran número de contribuyentes de ISR que hacen uso del Recurso de Apelación (RA), por lo que se consideró la necesidad de verificar el rendimiento y la carga laboral del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (TAIIA); y el grado de prontitud de la resolución del RA en el tiempo establecido por la ley, así como también fue oportuno indagar con respecto a la existencia de mora administrativa que posee el TAIIA.

Las circunstancias que motivan el desarrollo de la investigación están orientadas a que la Administración Tributaria y los recurrentes cumplan con los lineamientos generales del derecho.

Con base en dicho razonamiento se identificaron inconvenientes que afectan al contribuyente siendo que, la existencia de un único Tribunal haciendo referencia al TAIIA, con competencia para resolver todos los recursos de apelación presentados ante él, en el territorio salvadoreño, genera inconvenientes al apelante siendo el primero de ellos, la forma de notificar las resoluciones administrativas al apelante, debido a que la ley del referido Tribunal establece que solo puede señalarse dirección para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, tal situación ocasiona dificultad en los actos de comunicación, debido a que el mencionado Tribunal solo notifica personalmente, por correo electrónico y por tablero judicial, por lo que es necesaria la aplicación de otras formas de notificación, auxiliándose de las formas previstas por el Código Procesal Civil y Mercantil, y la aplicabilidad de modelos de notificación de otros países que se encuentran en un avance significativo en cuanto a estructura, composición

y formas de realización de la notificación, tomando como modelo el derecho comparado; como segundo inconveniente, la mora administrativa, la cual tiene una estrecha relación con la existencia de un solo Tribunal, debido a que todos los recursos son resueltos por este.

Como consecuencia, se establecen propósitos generales de la presente investigación se encuentran encaminados a enumerar y desarrollar los inconvenientes jurídico-prácticos, así como también conocer la eficacia del TAIIA en la resolución del RA. Por lo desarrollado en la investigación se constata que efectivamente los inconvenientes identificados generan problemas tanto para los apelantes como para la administración, los que ameritan la elaboración de posibles soluciones.

En atención a lo anterior, se establece como punto de partida el siguiente enunciado: ¿De qué manera afectan al contribuyente los inconvenientes jurídico práctico de carácter procedimental en la eficacia del proceso administrativo, al momento de la presentación y desarrollo del recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, frente a una resolución desfavorable dentro del proceso de liquidación oficiosa? Motivo por el que desarrolla el trabajo de investigación con el tema “El recurso de apelación dentro del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa en la Ley del Impuesto sobre la Renta: inconvenientes jurídico-práctico de carácter procedimental que se le presentan al contribuyente”.

Como objetivo general se establece lo siguiente: “Investigar si la existencia de un único TAIIA genera inconveniente jurídico prácticos de

carácter procedimental, en la interposición del recurso de apelación regulado en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (LOFTAIIA), cuando se ventilan pretensiones de impuesto sobre la renta, en El Salvador.” Y como objetivos específicos se establecen los siguientes: “Conocer la postura de profesionales y usuarios del TAIIA respecto a sí la existencia de un único tribunal de apelaciones genera inconvenientes prácticos y jurídicos al interponer el recurso de apelación ante el referido tribunal, cuando se ventilan pretensiones relativas al impuesto sobre la renta en El Salvador”, “Investigar si el TAIIA cumple de forma eficiente con el procedimiento del recurso de apelación establecido por la LOFTAIIA, en El Salvador, cuando se resuelven pretensiones de Impuesto Sobre la Renta (ISR)”, “Indagar si el TAIIA resuelve los recursos de apelación cuando conoce pretensiones de ISR Renta, en el plazo establecido por la ley.”

Para lograr los objetivos anteriores, se realizó la investigación utilizando como unidades de análisis, instituciones administrativas y jurisdiccionales, así como una serie de ordenamientos jurídicos nacionales e internacionales, que versan sobre el tema objeto de estudio, utilizando las técnicas de investigación documental, bibliográfica, entrevista y trabajo de campo, que ha conducido a obtener la autenticidad de los mismos, y otros medios tecnológicos para recopilar la información obtenida.

Es por ello que se pretende comprobar la hipótesis general enunciada con anterioridad: “La existencia de un único TAIIA con competencia para dirimir los RA cuando se resuelven pretensiones de impuesto sobre la renta en todo El Salvador, genera inconvenientes jurídico prácticos de carácter procedimental”. Y para lograr demostrar lo anteriormente expuesto, se hace ineludible comprobar al mismo tiempo hipótesis específicas, entre las que

incidieron: “La existencia de un único TAIIA genera inconvenientes jurídico práctico de carácter procedimental, cuando se resuelven los recursos de apelación en materia de impuesto sobre la renta en El Salvador”; “El deficiente funcionamiento del TAIIA genera inconveniente jurídico práctico al apelante al ventilarse pretensiones de impuesto sobre la renta en El Salvador”; “El TAIIA no resuelve los recursos de apelación de impuesto sobre la renta en el plazo establecido, debido a la cantidad de recursos que ingresan”.

A raíz de la problemática planteada, se hace un desarrollo capitular iniciando con el capítulo I, en el cual se ha establecido una noción de los antecedentes históricos del ISR en El Salvador, con la finalidad conocer el origen y la evolución del ISR y cada una de las formas de determinar el Impuesto como lo son: la Autoliquidación y la Liquidación de Oficio; para llegar hasta el Procedimiento de liquidación de oficio, que es la base de la presente investigación.

El capítulo II está enfocado al desarrollo de la teoría de los procedimientos y recurso administrativos, proporcionando definiciones de los procedimientos y recursos, la importancia de estos, su finalidad, así mismo se da una noción de la complementariedad de las normas que regulan los procedimientos administrativos.

En el capítulo III se aborda el tema de la evolución histórica del RA, entre ellas se encuentran Roma, la Edad Media, Edad Moderna y la Época Contemporánea; más adelante se define que es un RA, dando diversas nociones de diferentes autores, además se describe la naturaleza jurídica de este y su finalidad, para posteriormente introducirse al RA en la legislación

salvadoreña y en Materia Tributaria aplicable al proceso de Liquidación Oficiosa; asimismo se hace referencia a la competencia para conocer del recurso, los plazos establecidos por la ley para apelar, y uno de los temas más significativos siendo el procedimiento que sigue el apelante en la interposición del RA ante el TAIIA; entre los pasos a seguir se encuentran la presentación del escrito, sus respectivos requisitos, cuando este se considera improcedente y cuando es admitido, los efectos que este recurso produce, la apertura y producción de pruebas, llegando hasta la resolución del recurso.

En el capítulo IV, enunciado como el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, y demás tribunales con competencia única: análisis comparativo, desarrollando los antecedentes históricos del TAIIA, sus objetivos y funciones primordiales, así como su estructura y composición, y la competencia de este al conocer del RA. Para posteriormente realizar un análisis comparativo de Tribunales con competencia única siendo estos en mención la Sala de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal Sancionador de la Defensoría de Protección al Consumidor y la Corte de Cuentas inmersa en esta las Cámaras de primera y segunda instancia, para cada uno de ellos se desarrolla la competencia, el ámbito territorial, la forma de realización de las notificaciones, realizando un análisis comparativo entre cada uno de los tribunales, finalizando con una breve conclusión del capítulo en mención.

En el capítulo V desarrolla el TAIIA como un único tribunal, derivándose de este el derecho de acceso a la justicia, las formas en que el TAIIA realiza las respectivas notificaciones, los efectos que produce la falta de formalidades de la notificación, exponiendo la notificación como

inconveniente en la tramitación del RA, explicando la mora como inconveniente que se le presentan a los apelantes, se hace referencia al número de ingresos de casos al TAIIA, los datos de casos resueltos en los años 2013, 2014, 2015 y 2016 en el Tribunal, y haciendo una breve conclusión de estos. Igualmente se hace un análisis de los sistemas tributarios en el Derecho Comparado, tomando como parámetros a Chile y Costa Rica por ser estos los países que tienen mayor avance en materia tributaria, con la finalidad de hacer una comparación y mostrar las diferencias que existen entre los tribunales de los países anteriormente mencionados con el TAIIA, en cuanto a su estructura y las formas de notificación realizada por los estos tribunales.

El capítulo VI, se hace referencia al trabajo de campo, dando la noción de aspectos generales, tabulación de los resultados obtenidos, para luego realizar el análisis de los resultados obtenidos en el transcurso de la investigación.

En el capítulo VII se muestran las diferentes conclusiones y recomendaciones del tema que ha sido objeto de estudio, dando respuesta a lo planteado al inicio de la investigación y con el desarrollo de esta, poder comprobar cada una de las hipótesis que sirvieron de base para el desarrollo de toda la investigación.

## **CAPITULO I**

### **EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Es importante el desarrollo de este capítulo, para dar a conocer al lector una perspectiva histórica del Impuesto sobre la Renta, indicando el origen de la obligación del contribuyente de declararlo, puesto que para introducirse al tema, hay que iniciar brindando una definición de autoliquidación y liquidación de oficio, para posteriormente llegar hasta el fallo que emite la Dirección General de Impuestos Internos, en el cual si resulta una obligación de pagar, y el contribuyente se encuentra inconforme con la resolución, puede hacer uso del recurso de apelación.

#### **1.4 Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador.**

Antes de introducirse en el país el sistema de impuestos sobre la renta, las fuentes de obtención de los ingresos fiscales lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo sistema duró hasta 1915; ya que ante el inicio de la primera guerra mundial y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

Ante la grave y precaria situación que estaba viviendo El Salvador, los legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que el sistema utilizado hasta entonces resultaba inoperante, anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Nelly Edith Pozas Henríquez, “El impuesto sobre la renta historia-hecho generador procedimiento”,(tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Centroamérica José Simeón Cañas, San Salvador, El Salvador, 1993),5.

En un Derecho tributario justo, van inmersas características como la libertad y la igualdad, que desenvuelven hasta las últimas instancias los cánones fundamentales de la vida republicana y democrática.

Su principal antecedente aparece en la ley francesa del 18 de julio de 1914, la cual establecía que las personas que tuviesen rentas medias debían pagar un impuesto o cuota en determinados tiempos.

En 1915 se introdujeron modificaciones fundamentales para el régimen tributario, en la primera ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), siendo esta la creadora de importantes modificaciones y acontecimientos en el sistema impositivo de renta.

La primera ley de Impuesto sobre la Renta fue decretada en el año de 1915 y publicada en Diario Oficial número 118, tomo 78 del 19 de mayo del mismo año. Un mes después se derogó la primera ley y entró en vigencia la segunda ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante LISR, cuyo propósito según los expertos era básicamente social; aún con la nueva ley, la crisis económica persistía, lo que produjo que un año más tarde se diera el nacimiento de la tercera LISR, publicada en el Diario Oficial número 140, tomo 80, del 21 de junio de 1916 con una estructura notable y de mayor aplicabilidad, la cual tuvo efectos positivos para el objetivo de la percepción requerida.

La crisis del año 1932 y las repercusiones de la segunda guerra mundial, promovieron nuevas reformas que prácticamente sustituyeron la tercera ley, pero la sustitución formal y material se produjo con la cuarta LISR, publicada en el Diario Oficial número 232, tomo 153, del 17 de diciembre de 1951.

A consecuencia de la ley de 1951, se generaron sucesos políticos, económicos y sociales que venían exigiendo reformas sustanciales; es así como por Decreto Legislativo número 520 del 10 de diciembre de 1951, se decreta una nueva LISR, la cual fue sancionada por el poder ejecutivo dos días después, y publicada en el Diario Oficial número 232, del 17 de diciembre de 1951, la cual entró en vigencia el 31 de diciembre de 1951, según lo establecía el art. 59 de la referida ley; dentro de las novedades, estuvo la creación de las delegaciones departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas, hoy Dirección General de Impuestos Internos.

En el aspecto sancionatorio, el cambio fue trascendental, esta ley establece metódicamente sanciones para el que no declare, no presente su declaración en tiempo, no pague a tiempo, evada el impuesto y para aquel que lo evada no intencionalmente<sup>2</sup>; así como también hay sanciones para los agentes de retención que no cumplan con las obligaciones, ya sea de retener el impuesto o de entregarlo en tiempo.

Otro aspecto administrativo importante, establecido por la ley de 1951, fue la retención del impuesto en el pago de salarios, para este fin, se complementó la ley y el reglamento con tablas de retención elaboradas para dichos efectos<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Evasión intencional: El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho. Evasión no intencional: toda evasión no prevista en el art. 254 del CT. Por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la administración tributaria proceda a determinar la base imponible del impuesto al contribuyente (...) artículos 253 y 254 del CT. Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

<sup>3</sup>Ramón Antonio Ramos y Alba Pimentel De Palacios, "Las reformas a la ley del impuesto sobre la renta en el pago a cuenta" (tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2005), 9.

En la continua controversia fisco-contribuyente, los sectores interesados cuestionaron la ley, habiéndose una vez más promulgado una nueva ley, llamada, quinta LISR, la cual ha sufrido múltiples reformas, siempre basadas al momento histórico, esta ley fue aprobada por medio del Decreto Legislativo número 472 del 19 de diciembre de 1963, y gravaba directamente los ingresos.

Pese a las protestas e inconformidades generadas en diversos sectores económicos del país , encabezados por la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASI), la quinta ley entró en vigencia a partir del 31 de diciembre de 1963. Posteriormente a inicios de la década de los 90's, y a iniciativa del gobierno del presidente Alfredo Felix Cristiani Bukard, se deroga en todas sus partes la quinta LISR y sus correspondientes reformas para dejar en vigencia la sexta LISR<sup>4</sup> cuyos objetivos eran:

1. La obtención de una ley que se adecuara a la situación económica y social que el país enfrentaba, ampliando las bases de recaudación mediante la reducción de exenciones;
2. La eliminación de la doble tributación;
3. Una simplificación de las tablas del impuesto, lo que se lograría moderando las tasas y equiparando las cargas tributarias, tanto para las personas naturales, como para las personas jurídicas y;
4. Dar una mayor transparencia, neutralidad, certeza y facilidad en la aplicación de los procedimientos administrativos<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup>Karla Vanessa Arias et al., "Reformas al código tributario: su incidencia en los registros contables de los contribuyentes y elaboración de una guía para el cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales del 2010", (tesis de grado, Universidad de El Salvador, San Miguel, El Salvador, 2010), 3.

<sup>5</sup>Yesenia Del Carmen Amaya et al., "Articulado de la ley del impuesto sobre la renta relacionada con la jurisprudencia pronunciada sobre los mismos y opiniones jurídicas emitidas por la administración tributaria", (tesis de grado, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010),3.

En la década de los 90's, el Estado se ve en la necesidad de iniciar un proceso de modernización del Ministerio de Hacienda (MH), y se decide eliminar las leyes que amparaban impuestos inoperantes, de baja recaudación y cuya administración resultaba costosa.

Por otra parte, la LISR, nuevamente tuvo una serie de reformas anuales desde 1992 hasta el 2012.

### **1.5 Obligación de declarar.**

El art. 1 de la LISR define como hecho generador, la obtención por los sujetos pasivos en el ejercicio ya previsto de que se trate, generando así la obligación del pago del impuesto, si existiese.

La renta, es la que se obtiene tanto del trabajo, como de el salario, los honorarios, las comisiones y demás que señale la LISR específicamente en el art. 2.

Esto va acorde a lo establecido en el art. 58 del Código Tributario (C.T) el cual reza: "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria", en relación a esto, los siguientes arts. 59 y 60 del C.T.

"Constituye hecho generador el presupuesto establecido por la ley por cuya realización da origen al nacimiento de la obligación tributaria, arts. 58 y 59 respectivamente. Para los efectos de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, la ley puede independizar el momento de la misma al de la consumación del hecho generador, incluso cuando en el curso del acto, hecho, situación o relación tipificados pueda ser previsible su consumación y

podiera cuantificarse la materia imponible correspondiente, art. 60 del Código Tributario (...)”<sup>6</sup>.

En virtud de lo anterior, cuando se cumple el hecho generador previsto por el legislador, existe una obligación que posee el contribuyente, la cual consiste en presentar su declaración de Impuesto sobre Renta, pero si este no cumple con su obligación de declarar, o, los anexos presentados en la declaración no cumplan en su contenido y den un respaldo fehaciente de su declaración, o bien porque esta no cumpla con las formalidades que exigen las leyes tributarias.

La Administración puede proceder a realizar una liquidación de oficio, a través del proceso de fiscalización que tiene la función de investigar, comprobar o establecer el impuesto a liquidar con el fin de que exista una exacta aplicación de la ley por parte de los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas.

La finalidad de la fiscalización no solo es la obtención de datos, sino comprobar los medios que ha acreditado el contribuyente con su declaración, ya que en ellos se basa el inicio del procedimiento administrativo de liquidación de oficio.

## **1.6 Formas de liquidar y pagar el Impuesto sobre la Renta.**

El art. 5 de LISR, todos los contribuyentes están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta. Lo cual para el cálculo del impuesto según el art. 13 de LISR literal a) se debe tomar en consideración que “La renta obtenida

---

<sup>6</sup>Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia No. 318-2012*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.”

El contribuyente debe presentar su declaración de Impuesto sobre la Renta en el siguiente año según lo establecido en el literal d) del mismo art.13, “Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales.”

La liquidación tributaria es, la “serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o “aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”<sup>7</sup>, dicha liquidación puede realizarse de dos formas las cuales son: la autoliquidación y la liquidación de oficio.

### **1.6.1 Autoliquidación.**

Es la que realiza el contribuyente en el tiempo establecido por la ley y siguiendo cada uno de los lineamientos de esta, enterando así el pago del Impuesto sobre la Renta o su devolución por parte de la Hacienda Pública, según sea el caso.

La autoliquidación, es la realizada por el sujeto pasivo, es decir que actualmente estamos frente una regla general en los ordenamientos jurídicos modernos, debido al considerable aumento de la tributación y en

---

<sup>7</sup>Silvia Lizette Kuri De Mendoza et al., *Manual de derecho financiero*, 1ª ed. (El Salvador, 1993), 39.

consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y las declaraciones de éstos.

Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo<sup>8</sup>.

En cuanto a la autoliquidación, es la autodeterminación tributaria es decir que esta es practicada y presentada por el propio sujeto pasivo, se hace por medio de declaración jurada según lo previsto el art. 150 del C.T.

La autoliquidación no es un acto administrativo, debido a su naturaleza, por lo que no se puede obtener o asociar la presunción de legalidad y en consecuencia ninguno de los efectos de un acto administrativo, por lo tanto, no existe recurso alguno contra dicha forma de determinar el impuesto.

### **1.6.2 Liquidación de oficio.**

El art. 150 del C.T., en su segundo inciso reza “A falta de liquidación por parte del contribuyente, o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el juez de la causa”.

---

<sup>8</sup>Fernando Peres Royo, *Derecho financiero y tributario parte general*, 1ºed.( Madrid: Civitas, 1991), 176.

Es así como establece “El artículo 184 del Código Tributario el cual dispone que la liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Administración Tributaria según los antecedentes que disponga, sobre las siguientes bases:

i Base cierta: Se utiliza cuando existen elementos que permitan conocer a la Administración Tributaria de forma directa, el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, tales como: la utilización de libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.

ii Base mixta: es la aplicación de la base cierta y de la base estimativa, en tal caso la Administración Tributaria utiliza en parte la información, documentación y registros del contribuyente que le permiten determinar la existencia del hecho generador y su cuantificación. De ahí que, cuando no es posible la utilización de tales documentos, la Administración debe justificar en el informe correspondiente los motivos por los que la rechaza. La Administración Tributaria aplica esta base para liquidar de oficio el impuesto correspondiente, cuando está en presencia de un contribuyente que posee alguna documentación que le permite conocer la existencia del hecho generador —aplicación de la base cierta—, y por otra parte posee documentación que no ayuda a la misma, a determinar el hecho generador o no posee tales documentos —aplicación de la base presunta—.

iii Base estimativa, indicial o presunta: ésta constituye el necesario empleo de circunstancias que por su relación o conexión normal con el hecho generador —del tributo— permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto, claro está, se encuentra previamente establecido que el hecho generador se ha realizado.

Por regla general la Administración Tributaria al determinar el impuesto busca la aplicación de la base cierta y únicamente en defecto de ella, es que procede a la utilización de las otras bases”<sup>9</sup>.

La legislación tributaria no ha dado una definición sobre lo que es la liquidación de oficio, a lo que la Sala de lo Contencioso Administrativo ha dado una definición en una de sus sentencias definitivas, “La liquidación de oficio de tributos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del tributo adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo de que se trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de Derecho que la sustentan”<sup>10</sup>.

“La doctrina establece que es aquella manifestación unilateral provisional o definitiva de la Administración, sobre el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y la institución ante el cual efectuar el ingreso (en este caso la dependencia del Ministerio de Hacienda). La noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico”<sup>11</sup>.

En cuanto a la iniciación de oficio hay que entender que “corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración del sujeto

---

<sup>9</sup>Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 318-2012*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia,2014).

<sup>10</sup>Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 49-2006*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia,2010).

<sup>11</sup>Juan Martin Queralt, *Curso de derecho financiero y tributario*, 9na ed. (Madrid:Tecno, 1988). 330.

pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividades sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación”<sup>12</sup>.

#### **1.6.2.1 Procedimiento de Liquidación de Oficio.**

El procedimiento de liquidación oficiosa se encuentra regulado en el C.T., en el capítulo III, art. 183 estableciendo así que “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:

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

El Ministerio de Hacienda (MH) por medio de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) es el ente encargado de resolver, en caso que

---

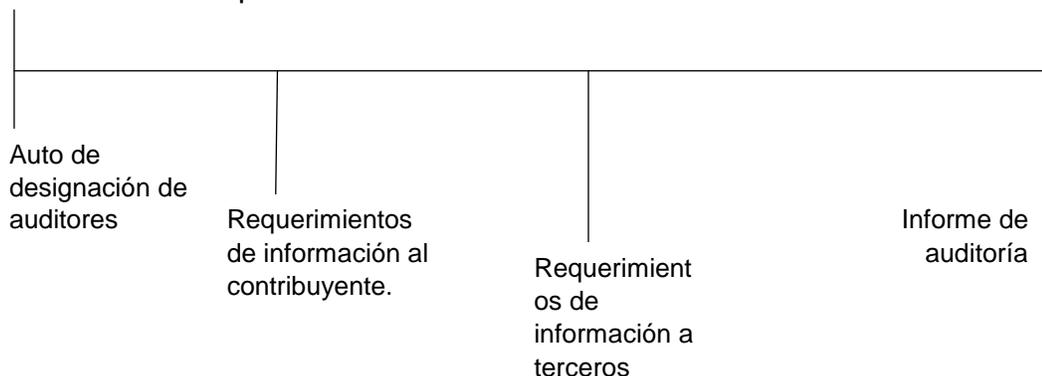
<sup>12</sup>Marcela Marina Cardona Monterrosa et al., “Factores que intervienen en la eficacia del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas en la resolución del recurso de apelación”(tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011), 29.

proceda la liquidación de oficio del ISR, por cualquiera de las causas pertinentes que se detallan a continuación.

El nombramiento del auditor para que desarrolle sus funciones es mediante el auto de designación de auditor, dicho proceso da inicio con el referido auto firmado por el funcionario competente, en este se menciona entre otras cosas, la identidad del sujeto pasivo, ejercicios fiscales, impuestos y obligaciones de fiscalización, con el nombre del auditor o auditores que lo realizaron, el cual lo faculta para proceder a realizar los informes respectivos en el cual determina el Impuesto sobre la Renta a pagar, así como también la multa que se le impone al contribuyente por no haber realizado la autoliquidación del impuesto.

Para realizar la liquidación oficiosa el auditor tiene la facultad para desplazarse al establecimiento en donde el contribuyente señaló como dirección en donde lleva su contabilidad, así como solicitar los documentos y libros necesarios para poder determinar el Impuesto sobre la Renta, el cual finalizará con el informe del auditor o auditores designados.

Para una mejor comprensión de los pasos a seguir, según lo dicho anteriormente, el siguiente esquema explica como inicia y se desarrolla el procedimiento de liquidación de oficio.



El ente encargado del procedimiento de liquidación oficiosa es la DGII del MH, por medio de funcionario competente.

Lo dispuesto en el art. 186 del CT “Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto o de imposición de multa, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de 5 días, contados a partir de la notificación respectiva, entregando una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría (...)” con lo dispuesto en los arts. 165 y 166 del CT., referido a la notificación.

Conforme a lo anterior dentro de esos 5 días, si se presentare, se le hace entrega de una copia del informe de auditoría; habiendo transcurrido dicho plazo, se dan 10 días para la apertura a pruebas en la cual el interesado, deberá aportar mediante un escrito la prueba o pruebas suficientes e idóneas donde sustente su inconformidad.

Concluido el término probatorio, la Administración Tributaria dará inicio a valorar los alegatos y pruebas aportadas y procederá a dictar una resolución esto según lo regulado en el art. 186 del CT. Al emitir la DGII la resolución definitiva y no habiendo adquirido ésta el carácter de firme por no haber transcurrido el plazo establecido por la ley, el contribuyente tiene la posibilidad de impugnarla, mediante el derecho de recurrir interponiendo el recurso de apelación.

Entrando en materia de recursos tributarios, se establece que son una variante de los recursos administrativos y como su nombre lo dice, son aquellos medios de los cuales el contribuyente se vale para atacar una resolución de la Administración Tributaria que considera le causa agravio.

En nuestro ordenamiento jurídico y en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, solo se establece como recurso tributario el de apelación, que se interpone ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que posteriormente se desarrollará, y una vez se agota este recurso se agota también la vía administrativa y el contribuyente insatisfecho o inconforme con una resolución de la DGII puede recurrir de ella mediante la vía jurisdiccional<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup>Carlos Mauricio Sibrían Sibrían, “Situación jurídica de los administrados frente a las vías de impugnación en el procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos sobre la renta y sobre la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA)”, (tesis de grado, Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008),176.

## **CAPITULO II**

### **TEORÍA DE LOS PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS.**

En el presente apartado se definen los procedimientos administrativos, y los recursos, con la expectativa de tener una visión clara, tomando en cuenta que los estudiosos del Derecho pueden tener diferentes acepciones de los conceptos mencionados pero son coincidentes con los fines que estos persiguen; se pretende puntualizar la importancia que tienen los procedimientos administrativos en relación con los recursos administrativos, definiéndolos como mecanismos o vías para darle trámite a los recursos, así como también se establece la finalidad de ambas instituciones jurídicas, aunque la primera es de naturaleza procedimental y la otra es un derecho sustantivo ambas pretenden dar seguridad jurídica al administrado.

Se analiza la forma de como la falta de regulación en las leyes que rigen los procedimientos administrativos, se suple con la aplicación del derecho común, lo que genera dificultades para la Administración Pública, al momento de administrar justicia.

#### **2.1 Conceptos de los procedimientos y recursos**

Existen diferentes procedimientos para hacer efectivo el derecho que le asiste al administrado frente a la Administración, de interponer los recursos que admiten los actos administrativos con la finalidad que los mismos estén emitidos conforme a la ley, puesto que con la revisión de la emisión de dichos actos se fomenta la seguridad jurídica.

Para cumplir con los propósitos mencionados, es necesario que los procedimientos administrativos para interponer los recursos sean completos

y adecuados facilitando así tanto a la Administración como al administrado, la labor que los referidos desarrollan.

El procedimiento administrativo es una determinada y normada combinación de actos con efectos jurídicos causalmente vinculados entre sí, constitutiva del cauce a través del cual se cumple la actividad de la Administración Pública.

En el lenguaje común, recurso: significa un medio para obtener un resultado, en el léxico jurídico no es muy diferente, puesto que los recursos son vías establecidas por la ley, para obtener aclaración, revocación, modificación o anulación y sustitución de resoluciones administrativas.

El jurista González Navarro al respecto afirma que “procedimiento administrativo es una serie de actos heterogéneos emanados de la Administración y del particular, dirigidos a la producción de un acto administrativo adecuado al ordenamiento jurídico o también a la efectividad de ese mismo acto”<sup>14</sup>

De acuerdo al Manual de Justicia Administrativa, el procedimiento administrativo es: “una determinada normativa combinación de actos con efectos jurídicos causalmente vinculados entre sí, combinación que determina una precisa y ordenada sucesión de dichos actos, constitutiva del cauce a través del cual se cumple la actividad de la Administración Pública dirigida directamente a producir consecuencias en el mundo jurídico”<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup>Miguel Gozalez Navarro, “Procedimiento administrativo y vía administrativa”, *Administración Pública*, (2010): 184

<sup>15</sup>José María Ayala, et al., *Manual de justicia administrativa*, 1°ed. (El Salvador: Escuela de Capacitación Judicial, Consejo Nacional de la Judicatura, 2003), 78.

Con toda certeza se define que recurso es “Todo procedimiento en virtud del cual se pretende, ante un mismo juez o ante un juez de alzada, que se declare nula, se revoque, se modifique, se revise o se aclare una resolución anterior”<sup>16</sup>.

El recurso tiene tres connotaciones diferentes las cuales son:

“El recurso es un derecho: en un primer sentido se dice que los individuos tienen tales y cuales recursos a su disposición, y en tal caso cabe hablar de remedios o protecciones procesales a disposición del particular, es decir, de derechos que el individuo tiene. En ese sentido, pues, el recurso es un derecho de los individuos, que integra su garantía constitucional de la defensa”<sup>17</sup>.

Existen otros profesionales del Derecho administrativo que abonan al estudio estableciendo que: “se habla de recurso refiriéndose al ejercicio efectivo y concreto del derecho a recurrir: o sea, a la presentación de un escrito interponiendo el remedio procesal pertinente. En tal situación cabe entonces hablar de acto”<sup>18</sup>.

En su caso otros doctrinarios sostienen que el recurso es un medio de defensa “En tal sentido el recurso es un medio, concretamente, un medio de defensa de los derechos del individuo ante las autoridades públicas (...) los recursos administrativos se dan principalmente a favor de los administrados”<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup>Ibíd. 49

<sup>17</sup>Agustín A. Gordillo, *Tratado de derecho administrativo: procedimientos y recursos administrativos*, 4° ed. (Argentina: Macchi, 1988), 16.

<sup>18</sup>Ibíd. 17

<sup>19</sup>Ibíd. 18

Las nociones mencionadas son correctas y todo depende del sentido en que se emplea el término, por lo que en diferentes sentidos es correcto decir que el recurso es un derecho, es un acto y un medio de defensa.

El procedimiento administrativo que le compete a la misma Administración Pública, atañe al Derecho constitucional de petición y respuesta, de los administrados frente a la misma.

Es importante tener claro que, aunque en el sistema procedimental administrativo salvadoreño se observan grandes deficiencias, existe una diametral diferencia entre procedimientos administrativos y proceso administrativo debido a que su tramitación le compete a instituciones totalmente diferentes, los procedimientos administrativos los ejecuta la Administración Pública mientras que el proceso administrativo, el Órgano Judicial por medio de la SCA.

## **2.2 Importancia.**

El Derecho está orientado a investigar los procedimientos administrativos, tiene una vital importancia debido a que los procedimientos son los mecanismos por medio de los cuales los administrados pretenden se les administre justicia.

Por tal motivo es necesario que los procedimientos administrativos sean viables y que sus diferentes etapas estén claramente normadas en las leyes o códigos, de tal modo que el aplicador del Derecho, al momento de administrar justicia lo haga con plena certeza jurídica de manera que su función sea acorde con los derechos y garantías reconocidos constitucionalmente.

Los recursos administrativos desempeñan una importante función con respecto a los administrados, ya que por medio de ellos los impugnantes buscan que la administración revise los actos administrativos para que estén emitidos conforme a lo que la ley establece.

Aunque no se puede ignorar que en el Derecho administrativo salvadoreño los recursos administrativos son resueltos por la misma Administración Pública, la cual está vinculada como parte emisora del acto administrativo y en la mayoría de casos posee los mismos criterios, la institución emisora con la revisora por ser la misma Administración Pública, lo que no permite que los recursos cumplan con su cometido.

Tal es el caso del actual presidente del TAIIA “Nombrado como Presidente del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por el Señor Ministro de Hacienda Licenciado Carlos Cáceres, a partir del 20 de julio del 2015. En la Administración Tributaria su último cargo fue de Jefe de la División Jurídica de la DGII del MH, desde noviembre de 2004 hasta el mes de julio del 2015”<sup>20</sup>.

### **2.3 Finalidad**

Los procedimientos administrativos tienen tres fases que son el inicio, su desarrollo y la finalización, a lo que en su conjunto se le denomina trámite, desarrollando así en cada fase un análisis jurídico importante del acto jurídico que se está recurriendo con el objetivo de cumplir con el fin último. La razón de la existencia de los procedimientos administrativos es conocer la verdad, pero no una verdad únicamente fáctica sino legal, es decir que el

---

<sup>20</sup>Ministerio de Hacienda. *Directorio de Funcionarios Públicos*, <http://www.mh.gob.sv/portal/.../Curriculos Funcionarios.pdf>.

acto administrativo que se impugna tenga una relación fáctica y jurídica, que pueda ser confirmada o desvirtuada mediante los procedimientos administrativos, emitiendo un nuevo acto jurídico enfocado en las pretensiones ejercitadas por el administrado, aclarando que, el hecho de que sea un nuevo acto jurídico no significa que va a resolver de forma diferente al primero.

El fin de los procedimientos administrativos, es llegar a la verdad para garantizar los derechos de los administrados de una manera pronta y cumplida, para poder permitir la satisfacción a las necesidades públicas de estos, es decir la satisfacción de sus pretensiones, logrando el respeto de los derechos y garantías constitucionales.

“Los procedimientos administrativos, si bien constituyen una garantía, de los derechos de los administrados, no agotan en ello su función, que es, también y muy principalmente la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y decisiones necesarias por los Órganos de la Administración, intérpretes de ese interés y, al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo”<sup>21</sup>.

#### **2.4 Complementariedad de normas que regulan procedimientos administrativos.**

En el ordenamiento jurídico salvadoreño existe variedad de procedimientos administrativos para interponer los recursos pertinentes, pero lo que no se puede ignorar es que la mayoría de procedimientos son

---

<sup>21</sup>Luris Jasmín Arteaga Chávez et al., “La necesidad de crear una ley de procedimientos administrativos uniformes”, (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008), 73.

incompletos en la norma administrativa que los regula, por esa razón existe la necesidad de acudir al llamado Derecho común.

La técnica jurídica que se ha utilizado es incorporar en el llamado Derecho común normas que hacen referencia al problema de la falta de regulación en las normas administrativas, en el caso de la legislación salvadoreña el art. 20 del Código Procesal Civil y Mercantil (CPCM) establece que “En defecto de disposición específica en las leyes que regulan procesos distintos del civil y mercantil, las normas de este código se aplicarán supletoriamente”<sup>22</sup>.

En los problemas de interpretación de la norma también se acude al Derecho común, mediante la técnica legislativa de incorporar normas en las leyes especiales, que regulan procedimientos que permitan esta práctica, tal es el caso de la LOFTALIA que en el art. 8 dispone que “cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones (...) podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del Derecho común”.

Con las referidas técnicas que se utilizan para solventar el problema se ocasionan otros problemas, ya que es tarea del juzgador verificar cuáles normas del derecho común va a utilizar y cómo las va a utilizar al momento de tramitar los recursos que pretende resolver.

En ocasiones el aplicador del Derecho se ve en la necesidad de adecuar instituciones jurídicas que han sido creadas para procesos judiciales y aplicarlas a procedimientos administrativos.

---

<sup>22</sup>Código Procesal Civil y Mercantil (El Salvador: Asamblea Legislativa, 2008), artículo 20.

Se debe tomar en cuenta que el Derecho común, en este caso, CPCM, ha sido creado con una serie de formalidades, que pueden hacerse eficaces por los profesionales del derecho, de tal forma que para representar al demandante o demandado la postulación preceptiva es obligatoria, de tal suerte que el art. 67 del CPCM reza así “en los procesos civiles y mercantiles será preceptiva la comparecencia por medio de procurador, nombramiento que deberá recaer en un abogado de la República, sin cuyo concurso no se le dará trámite al proceso”<sup>23</sup> lo que implica que el conocimiento de las instituciones jurídicas de los procesos civiles y mercantiles requieren un alto grado del conocimiento del Derecho.

En cambio, en los procedimientos administrativos, la postulación preceptiva no es obligatoria, pueden comparecer a interponer recursos administrativos, los administrados en su carácter personal como agraviados directos de actos administrativos, aunque estos no sean abogados. El contexto que da nacimiento a las normas que regulan los procesos civiles y mercantiles es diferente al que da nacimiento a los procedimientos administrativos para interponer recursos administrativos.

El Derecho administrativo es menos formal de tal suerte que pueden hacer uso de él los administrados, interponiendo recursos y tramitándolos sin impedimento legal alguno.

Se considera difícil aplicar instituciones jurídicas de carácter procesal que provienen de una rama del Derecho meramente formalista, para complementar procedimientos administrativos, debido a que estos están radicados en una rama del Derecho público menos formal. Una de las

---

<sup>23</sup> Ibíd.

grandes dificultades que tienen los aplicadores del Derecho administrativo, es que no existe un código común de procedimiento administrativo, que regule los lineamientos procedimentales que debe tomar en cuenta la Administración Pública cuando tramita un recurso interpuesto por el impugnante, con el fin de mejorar su condición jurídica.

El administrador de justicia busca la forma de como solventar tal problema, aplicando supletoriamente en la mayoría de casos el CPCM, sin importar alejarse del Derecho de procedimientos administrativos y adoptando normas del llamado Derecho procesal privado.

Tal es el caso que una misma institución pública aplica una disparidad de normas procedimentales en una misma institución jurídica, como por ejemplo el MH para notificar un acto administrativo posee su departamento de notificaciones y en materia de impuestos internos notifican según el art.

165 y siguientes del CT., mientras que el TAIIA notifica aplicando supletoriamente el art. 169 y siguientes, del CPCM, y además sin pedir auxilio del departamento de notificaciones del MH, haciendo la referida actividad el mismo TAIIA.

### **CAPITULO III**

## **EL RECURSO DE APELACION COMO MEDIO DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA DGII.**

Para que se constituya un Estado de Derecho, es necesario que sus actos estén revestidos de legalidad, de ahí que sea indispensable que existan medios de defensa, que pueda utilizar la persona afectada por la resolución ya sea administrativa o jurisdiccional, dada la necesidad de profundización en la temática que ocupa a la presente tesis, se vuelve indispensable ahondar en principio en la evolución histórica del RA.

### **3.1 Evolución histórica del recurso de apelación.**

La historia es el parámetro inicial de estudio de toda institución jurídica, que permite comprender sus elementos de desarrollo a través de los tiempos y de acuerdo a los acontecimientos que la rodearon, a continuación, se presenta su desarrollo histórico.

#### **3.1.1. Roma**

En el procedimiento arbitral original no se acepta utilizar el recurso, en los primeros tiempos la idea de un recurso, que aparece ligado visceralmente a la apelación como medio impugnativo, no existía. Al contrario, la cosa juzgada se perfilaba como absoluta y la sentencia aparece como casi inconvencible<sup>24</sup>, es decir que no había medios impugnativos para poder

---

<sup>24</sup> Enrique Vescovi, *Los recursos judiciales y demás medios impugnativos*, (Argentina: De Palma1988),16.

reclamar o someter a revisión una sentencia y así enmendar o corregir un daño causado por ella.

La *appellatio* (apelación) surge realmente, en el proceso oficial y durante el imperio., se permitió recurrir a la asamblea del pueblo (*provocatio ad populum*). En esa época se llamaba apelación a lo que en realidad, era la *intercessio*<sup>25</sup>, la cual consiste en el poder o potestad de una autoridad para vetar las decisiones de un magistrado; la *intercessio* era un instituto que permitía que un magistrado de igual categoría (control horizontal) o superior, o un tribuno, intercediera suspendiendo los efectos de la decisión en casos excepcionales. Se decía entonces, que la parte agraviada apelaba; quiere decir que la intercesión del tribunal de igual o de mayor categoría se equiparaba a lo que llamamos apelación como medio de impugnación.

La verdadera apelación nace realmente en el imperio. La cual se gestionaba ante el emperador, en nombre de quien se dictaba la justicia por los funcionarios, quienes en ese caso le “devolvían” la jurisdicción, lo que constituye el efecto esencial de la apelación (efecto devolutivo).

En el período culminante del proceso romano existían, en puridad, tres recursos: la apelación, la *restitutio in integrum*<sup>26</sup> y la nulidad (un anticipo de la casación). Según la Ley Julia *Judicium* de Augusto, se apelaba primero ante el prefecto (*praefectos urbis*), y de este ante el emperador, inclusive Marco Aurelio autorizó una institución que fue toda una novedad: la

---

<sup>25</sup> Luisa Hernández Cabrera. *Universo, cultura y derecho* (Facultad de Derecho, 2015), <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/53775/47874>.

<sup>26</sup>*restitutio in integrum*: Llámese restitución por entero la más audaz de las medidas extraordinarias del magistrado, ya que con ella éste no se limita a interpretar, completar o suplir el Derecho Civil, sino que lisa y llanamente va en su contra, destruyendo los efectos del rigor de sus principios. José Alberto Garrone, *Diccionario Jurídico*, 1ra ed. (Argentina: LexisNexis, 2005), 902.

apelación de las sentencias del iudex (arbitro) ante el magistrado que lo había designado y aparece una tendencia a multiplicar las apelaciones, contra la cual reacciona Justiniano prohibiendo que se apele más de dos veces.

### **3.1.2. Edad Media.**

En la edad media, con el fraccionamiento del poder, los señores creaban cada uno su tribunal de justicia, o la dictaban por si mismos; pero a medida que crecía su poder, los reyes restauraban los recursos ante ellos (o sus delegados, órganos centrales).

En esa época y por razones históricas, se confundía el sistema germano con el romano que empezaba a reaparecer; renació la apelación como remedio ordinario y como extraordinarios surgieron: la suplicatio restitución in integrum, siendo esta última la restitución por entero, por completo. Es decir, una medida jurídica consistente en la cancelación plena de los efectos o consecuencias de un hecho o negocio jurídico, restableciendo la cosa o situación a su estado anterior, como si tal hecho o negocio jurídico no se hubiera realizado.

En la esfera del Derecho procesal romano constituye una de las medidas que tiene a su alcance el magistrado para solucionar una cuestión en virtud a su imperium. La concedía por decreto, previo conocimiento de causa estimada justa, presente el adversario o declarada su contumacia.

En el Derecho canónico, por influencia romana, aparecieron los recursos de apelación, de nulidad y la querella nullitatis, siendo esta un medio de impugnación contra la sentencia (por errores improcendo), que de

otro modo quedaría firme e inatacable, se trataba de un procedimiento escrito y lento, donde los recursos se multiplicaban, lo cual fue una característica general durante la alta edad media. Es así que durante la edad media se renueva el régimen de muchas instancias, por influencia romana.

De igual manera durante la revolución francesa, se intentó suprimir la apelación, pensando más en un control político de la actividad de los parlamentos (tribunales), hacia los que se guardaba un sentimiento de desconfianza (de ahí el surgimiento de la casación).

### **3.1.3. Edad Moderna.**

La revolución francesa, trajo renovación en materia procesal y en los recursos; una de las primeras tendencias fue la supresión de los recursos, considerando al juez siervo de la ley, la cual solo debía aplicar, y no interpretar.

Además, se reconoció el principio de doble grado, admitiendo la posibilidad de la apelación. En defensa de la ley y de los fueros del poder legislativo frente a los jueces, de los cuales se desconfiaba mucho por la razón del desprestigio en el que habían caído en el “Acien Régime”, y aparece la casación, creando un órgano que tuviera la función de vigilar como se aplicaba correctamente la ley<sup>27</sup>, dicho órgano era el parlamento primeramente y luego el Órgano Ejecutivo, lo que indica que a raíz de la desconfianza que se tenía de los jueces para que conocieran de los recursos judiciales se requirió tener un órgano que velara porque se diera una buena

---

<sup>27</sup> Definían la alzada así las leyes del rey sabio: “es querella que alguna de las partes en la fase del juicio, que fuese dado contra ella, llamando o recorriéndose a enmienda de mayor juez” (Ley 1ª, Título 23, Partida 3ª). *Impugnación de las Resoluciones Judiciales*, 1ra ed.(El Salvador: Editorial Jurídica Salvadoreña, 2010), 34.

aplicación de la ley. La Constitución considera el recurso de apelación, en el derecho moderno como una garantía para el mejor logro de una resolución justa; como un recurso legal en virtud del cual la parte que se cree agraviada por el fallo de una autoridad judicial, acude en revisión ante una autoridad inmediatamente superior en grado o jerarquía, lo cual implica el reconocimiento de dos o más instancias, esto es, de dos o más grados de jurisdicción para el conocimiento y decisión de los asuntos judiciales, esto implica que haya una mejor revisión ante la autoridad competente, y así obtener una resolución satisfactoria.

Es por ello que el recurso de apelación nace por la inconformidad que surge a alguna de las partes procesales ante una sentencia que le cause agravio, por lo que se considera el recurso de apelación como una garantía que tienen las partes dentro de un proceso judicial.

#### **3.1.4. Época Contemporánea.**

Los recursos judiciales han evolucionado a través de la historia, se plantean ante el mismo tribunal que dicta la sentencia, con el propósito que la aclare, amplíe o corrija sus errores materiales o bien para que la revoque; en éste último caso no se interpone contra las sentencias en sí, sino contra los autos de mero trámite, es decir de sustanciación u ordenatorios, también se pueden dar en ciertos sistemas normativos como el nuestro, contra las sentencias interlocutorias; pero no para las definitivas, aunque en algunos países, se pueden interponer recurso de revocatoria para las sentencias que emanan de órganos superiores de justicia, en consecuencia no podrían ser susceptibles de recurso de apelación.

La apelación es el típico recurso que se admite, en todos los sistemas, contra las sentencias definitivas, también se puede interponer contra ciertas

sentencias interlocutorias, respecto a estas últimas aparece una tendencia a ir restringiendo, en homenaje a la abreviación, los casos en que se admite. En algunas legislaciones modernas como lo es el caso de Colombia de 1970, se cambia la regla general, debido a que se establece la apelación de los autos interlocutorios como una excepción solo para los casos previstos expresamente en el Código de Procedimientos.

En la legislación de Argentina se regula la apelación con efecto diferido, que permite la continuación del proceso (eliminando el efecto suspensivo) y la consideración del recurso contra el auto o sentencia interlocutoria, cuando una vez concedida la apelación contra la sentencia definitiva, entonces el expediente pasa al tribunal superior es decir en ese caso la cámara, para el estudio de los medios de impugnación.

El recurso de apelación absorbe a la nulidad de manera que va desapareciendo como recurso ordinario, o se interpone conjuntamente, en todo caso la sentencia definitiva del tribunal ad quem analizará el efecto de fondo que es el agravio, o el de forma que es la nulidad.

En todos los sistemas se acepta la vía incidental, y se abre paso a la posibilidad de la impugnación del proceso por un juicio posterior que sería una acción automática, cuando se trata de excluir la colusión o el fraude, esto es con el fin de abolir toda posibilidad de dolo o engaño dentro del proceso, y que así exista transparencia dentro del mismo. Posterior a la revolución francesa, se comienza a perfilar dos diferentes sistemas de apelación que van a coexistir en el Derecho comparado hasta nuestros días:

- 1º El de la revisión total de la primera instancia y
- 2º El que solo admite que se reexamine la sentencia.

El primer sistema de apelación, que es el de la revisión total de la primera instancia, proviene del Derecho romano, el cual se considera que es verdaderamente puro, y que fue introducido a través del Derecho francés, en la mayoría de los países de Europa a excepción de Austria y Francia. Este sistema que autoriza, en la segunda y tercera instancia, la revisión total del proceso, pudiendo incorporarse nuevas excepciones o pretensiones en general y nuevas pruebas.

El segundo sistema que solo admite que se reexamine la sentencia, es un sistema opuesto al de Austria, es decir consiste en una revisión solamente de la sentencia; este sistema lo adopta España y a través de este, la mayoría de los países latinoamericanos.

En el derecho francés nace también, la apelación incidente, que es la que puede interponer el vencedor, cuando la sentencia contiene pronunciamiento sobre diversos puntos, respecto de aquellos en los cuales no se le da (al menos totalmente) la razón. Será el origen de la adhesión a la apelación.

En la actualidad se mantienen las referidas tendencias: la apelación aparece, en la mayoría de los sistemas, solo como una revisión de la sentencia, y no la renovación de todo el juicio; que se admite por solo una vez (suprimiéndose la tercera instancia, sustituida por la casación en la mayoría de los países), y se proclama el principio dispositivo que lleva a la abolición de la regla de los *comuni remedi*<sup>28</sup>, estableciéndose el principio de la personalidad de la apelación<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup>Basado en la necesidad para ciertos casos de excepción (*litisconsorcio unitario*) de que la sentencia sea uniforme para todos los que están en idéntica situación.

<sup>29</sup> Vescovi, *Los recursos judiciales y demás medios impugnativos*, 101-102.

Y la regla de limitación de los poderes del tribunal a lo apelado por las partes (expresión de agravios, escritos, de sustentación de la apelación).

### **3.2 Definición.**

El RA es uno de los medios de impugnación en razón del cual la parte recurrente pretende un nuevo examen de las cuestiones fácticas o jurídicas resueltas en una resolución no firme y que le resulta perjudicial, a fin de que sea modificada o sustituida por otra que le favorezca o sea anulada.

Enrique Falcon, define el recurso de apelación “Es un mecanismo impugnativo que tiene por finalidad la revisión en una nueva instancia de un pronunciamiento judicial, a fin de modificarlo total o parcialmente”<sup>30</sup>.

Emilio Orbaneja define el RA como: “un recurso ordinario y devolutivo por virtud del cual se trae la cuestión objeto de la resolución al pleno conocimiento de un juez superior”<sup>31</sup>.

La apelación es un recurso que permite, que la sentencia perjudicial para el recurrente sea modificada en todo o en parte; en la cuestión litigiosa se vuelve a debatir con total amplitud, sin limitaciones en la cognición llevada a cabo por el órgano “ad quem”<sup>32</sup>, coincidente con la efectuada en primera instancia por el órgano “a quo”<sup>33</sup>, definiéndose el órgano “a quo” según

---

<sup>30</sup>Enrique M Falcón y Jorge A Rojas, *Como se hace una apelación*, 3ra ed. (Argentina: editorial Abeledo-Perrot, 1994),43.

<sup>31</sup>Luis De Las Heras Vives, “El recurso de apelación en el proceso contencioso-administrativo a la luz de la jurisprudencia española” *Revista de derecho*. n. 19, (2015): 808.

<sup>32</sup>Juez Ad quem, es el juzgador ante el cual se acude para que revoque, en todo o en parte, el fallo del *juez a quo*, Manuel Ossorio, *Diccionario Jurídico*,522.

<sup>33</sup>Inés Celia Iglesias Canle, *Los recursos contencioso-administrativo*, 1ra ed.(Valencia: Tirant lo Blanch, 2005), 73.

Manuel Ossorio<sup>34</sup> como aquel del cual se apela ante el superior, que puede confirmar, modificar o anular la resolución anterior.

### **3.3 Naturaleza jurídica.**

Resulta importante establecer y conocer la naturaleza jurídica del RA, pues sirve para identificar las implicaciones jurídicas que surgen al utilizarlo.

En primer lugar, el RA es un medio de afectación, pues implica que constituye un mecanismo arbitrado por el legislador para corregir posibles errores cometidos por el juzgador al resolver la cuestión litigiosa. La apelación pretende corregir cualquier ilegalidad o injusticia cometida por el juzgador, en el momento de proceder a la determinación de los hechos o a la amplitud de la posibilidad de denunciar cualquier error fáctico o jurídico, incluida cualquier equivocación en la valoración de la prueba, una característica esencial del RA.

Un medio de gravamen es, en definitiva, el instrumento que permite someter a una nueva consideración por parte del tribunal superior la decisión que pueda ser incluso correcta, desde el punto de vista de la subsunción de los hechos declarados probados<sup>35</sup>.

El medio del gravamen servirá también para denunciar cualquier vicio de nulidad de las actuaciones o infracción legal por vulneración de norma procesal o material, aunque es la posibilidad planteada de combatir la sentencia por razón de injusticia, la que permite calificar a la apelación como medio de gravamen.

---

<sup>34</sup> Ossorio, Diccionario Jurídico, 522.

<sup>35</sup> Ibid. 74

El RA es además un recurso devolutivo, entendiéndose por efecto devolutivo, la remisión del fallo apelado al Tribunal superior que esta llamado legalmente a conocer de él, produciéndose un desplazamiento de la jurisdicción del juez apelado a la instancia superior<sup>36</sup>.

### **3.4 Finalidad.**

La finalidad de la apelación es la de revisar que la sentencia impugnada ha incurrido en una errónea aplicación de las normas, hechos o incongruencia, en la aplicación de la normativa procedente; y en aportar todas las razones que tiendan a su revocación<sup>37</sup>.

Tomando en cuenta que cuando conoce el tribunal superior existe una relación tripartita que implica que el tribunal de segundo grado, la parte apelante y la parte apelada.

No debe confundirse el RA con una segunda instancia, ya que en la segunda instancia se discuten de nuevo la totalidad de las cuestiones de hecho y de derecho planteadas en la primera instancia.

### **3.5 El recurso de apelación en la legislación salvadoreña.**

En un inicio en nuestro país, nos regíamos por la Constitución española de 1812<sup>38</sup>, por lo que en consecuencia era esta quien regía o dictaba la forma del RA, viéndose afectada la administración de justicia, esto nos legisló hasta nuestra independencia.

---

<sup>36</sup> René Fortin Magaña, "La apelación en el código procesal civil y mercantil". *ley-derecho-jurisprudencia, Revista de derecho* n. 9,(2014): 46.

<sup>37</sup> De Las Heras, El Recurso Ordinario de Apelación, 808.

<sup>38</sup> Constitución Política De La Monarquía Española, (España, 1812).

El Código de Procedimientos y Formulas Judiciales<sup>39</sup> fue el primer trabajo de codificación de nuestra República en donde se legisló en común los modos de proceder, tanto en materia civil, como en materia penal, fue elaborado por el Presbítero y Doctor Isidro Menéndez, bajo la administración de don Rafael Campos en 1857. A partir de este Código la ley expresamente señaló las resoluciones apeladas tanto en el efecto suspensivo como en el devolutivo.

Así en ambos efectos en materia penal se podía recurrir de todas las sentencias definitivas, de las interlocutorias, cuando ocasionaren agravio irreparable o de difícil reparación y en los casos expresamente permitidos por la ley; y en el devolutivo del auto de prisión y embargo de bienes.

### ***3.6 El recurso de apelación en materia tributaria aplicable al procedimiento de liquidación oficiosa.***

Para que se constituya un Estado de Derecho, es necesario que sus actos estén revestidos de legalidad, de ahí que sea indispensable que existan medios de defensa, que pueda utilizar la persona afectada por la resolución ya sea administrativa o jurisdiccional, para impugnar la resolución que provoca detrimento en su interés jurídico, en este caso de estudio tal medio de defensa es el Recurso de Apelación, con la finalidad de controlar las decisiones de los órganos administrativos para que se emitan conforme a derecho. Consecuentemente se establece la competencia del TAIIA para conocer del RA, y el plazo que establece la ley para la interposición del recurso.

---

<sup>39</sup> El Código se imprimió en la Imprenta Luna de Guatemala y el 20 de noviembre de 1857 se promulgo como Ley de la República por decreto del Presidente, don Rafael Campo, con la firma de su Ministro de Gobernación don Ignacio Gómez. Código de Procedimientos y de Formulas Judiciales,(El Salvador,1957).

### **3.6.1 Competencia para conocer del RA.**

El TAIIA es ente competente para conocer del RA, el cual puede interponerse contra aquellas resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, emitidas por la DGII., dicho recurso se encuentra prescrito en los arts. 1 y 2 de la LOFTAIIA.

El art. 188 del CT, también establece que en materia de recursos en lo pertinente se estará en lo dispuesto en la ley antes mencionada.

### **3.6.2 Plazo para apelar.**

El plazo para apelar se encuentra regulado en el art. 2 de la LOFTAIIA, el cual establece: “Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva”<sup>40</sup>. Por término perentorio debe entenderse, que transcurrido el plazo procesal establecido para la realización de una diligencia o ejercer un derecho y esta diligencia o derecho no se realiza dentro de ese plazo se perderá el derecho a apelar y por ende se tendrá por definitiva la resolución de la cual se iba a apelar. El art. 9 de la LOFTAIIA establece que los términos y plazos establecidos en la misma ley, comprenden días hábiles<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas ( El Salvador,1991), artículo 9.

<sup>41</sup> Día hábil: el que está habilitado para actuaciones ante los Tribunales, siendo día inhábil aquel en que no funcionan los tribunales, excepto para diligencias urgentes por causa de necesidad peligro. Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, 328.

### **3.7 Procedimiento del recurso de apelación ante el TAIIA.**

Una parte importante y central en la investigación es lo relativo al procedimiento del RA, puesto que permite tener un amplio conocimiento de las fases por las que este pasa; por lo anterior, a continuación, se desarrolla el procedimiento del RA, interpuesto ante el TAIIA.

#### **3.7.1 Presentación del escrito.**

El escrito de interposición del RA se presenta con una copia en papel simple, y en el cual el apelante debe expresar la razón de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

#### **3.7.2 Requisitos del escrito.**

La ley plantea los requisitos que el recurrente debe tener en consideración al momento de la interposición del RA ante el TAIIA, tales como: Identificar la resolución que se está impugnando; y si fuere posible (aunque no es obligatorio), agregar la resolución emitida por la DGII o la DGA según sea el caso.

1. El escrito debe de ir dirigido al TAIIA, presentarse en original y una copia, esta última es de gran importancia ya que se agrega tanto en el incidente de apelación que se instruye en el TAIIA, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo.
2. El interesado deberá cerciorarse que la resolución con la que no está conforme, es de las que admiten apelación (liquidación de oficio de tributos e

imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías), para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará oportunamente inadmisibles los recursos,

3. El recurrente debe expresar:

3.1 Las razones de hecho (Es decir, por regla general, las circunstancias objetivas o actuaciones y/o hechos de la realidad que realizó la Administración Tributaria que motiva la interposición de recurso de apelación) y.

3.2 Las razones de Derecho (Es decir, las leyes o normas que se consideran que han sido violentadas por la Administración Tributaria en que apoya sus agravios o razones de inconformidad).

4. Debe hacerse en tiempo y forma, por lo que es necesario considerar que dispone de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

5. Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, según el art. 3 LOFTAIIA. En caso de no hacerlo, se le notificará por edicto en el tablero del Tribunal.

6. Lugar y fecha del escrito e Indicar

7. Enumerar- los documentos que lo acompañan y, debidamente Firmado el escrito de interposición de Recurso de Apelación, así mismo autenticar de ser necesario cuando proceda.

### **3.7.3 Improcedencia del recurso.**

Las razones por las cuales se puede declarar improcedente el recurso de apelación se reduce a que la resolución de la que se pretende apelar no admita el RA; debido a que este recurso únicamente es procedente para las resoluciones definitivas en la materia de liquidación oficiosa de impuestos e imposición de multas, que emite la DGII.

### **3.7.4 Admisión del recurso.**

En el art. 4 inc. 1° LOFTAIIA, luego de declarar procedente el RA, es necesario pasar al examen de admisibilidad del recurso. Una vez recibido el escrito de interposición del RA, con todos los documentos solicitados y sus respectivas copias, procederá sin pérdida de tiempo a solicitar a la DGII que le remita el expediente respectivo.

De acuerdo con lo anterior, la DGII deberá remitir expediente respectivo al TAIIA, cuyas finalidades son esencialmente dos:

1. Estudiar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma: Todo escrito de recurso presentado fuera del plazo de 15 días hábiles (plazo perentorio), será calificado de extemporáneo y será inadmisibile, caducando por ello la instancia de la alzada, la declaratoria de inadmisibilidad del recurso por diferencias de forma, resulta en la práctica muy improbable, a causa de la garantía de audiencia, llamada también, del debido proceso legal, resguardando el derecho de defensa consagrado en el Art. 12 Cn., las únicas exigencias de forma que se requieren son:

- 1.1 Que el escrito de interposición del recurso se debe presentar con copia,

1.2 Debe estar dirigido al TAIIA.

2. Constatar la legitimidad de la persona que recurre: en relación con la legitimidad de la persona que recurre, la disposición se refiere tanto al presupuesto material vinculado con la legitimación para obrar, como el presupuesto procesal relacionado con la capacidad para actuar.

### **3.7.5 Efecto del recurso.**

El efecto que surte el recurso de apelación es suspensivo, ya que al admitirse dicho recurso, queda suspendido cualquier acto que pueda realizar la DGII, para hacer efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada, aunque la LOFTAIIA no establece en forma expresa el efecto que surte dicho recurso, debe de entenderse que mientras esté en el conocimiento del Tribunal el RA, la DGII suspende todo acto, trasladando el conocimiento del asunto al TAIIA, para que éste resuelva lo pertinente, ya sea confirmando, modificando, revocando o anulando lo resuelto por la DGII.

### **3.7.6 Informe de la DGII.**

De conformidad con el inciso 2° del Art. 4 de la LOFTAIIA: “Admitido el recurso, el Tribunal pedirá informe a la DGII o DGA, remitiéndole el incidente y expediente respectivo a efectos de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con éstos, dentro del término de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente”<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> La Dirección General de Impuestos Internos debe remitir un informe detallado en el cual explique todos y cada uno de los elementos justificativos que le ampararon al emitir el informe pericial que sirvió de fundamento a la liquidación oficiosa de impuestos en litigio.

El plazo a que se refiere este inciso se comienza a contar a partir del día siguiente al de la notificación de la providencia donde se solicita el informe en cuestión.

Al momento de remitir el incidente y el expediente respectivo, pueden darse dos situaciones:

1. Que la DGII no presente el informe dentro del plazo de quince días; y,
2. Que la DGII presente el informe dentro del plazo de quince días.

Ante la primera posibilidad, la LOFTAIIA, en su Art.4 inc.3° establece que al vencer el término antes señalado, si la DGII no hubiere devuelto el incidente y el expediente, el TAIIA deberá mandar a recogerlos. Una vez recibidos, haya o no contestación por parte de la DGII, el TAIIA ordenará se abra a pruebas el incidente, por el término perentorio de cinco días, los cuales se contarán a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, con el fin de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas.

En el segundo caso, se ha discutido la valoración que debe darse al informe de la DGII, al emitir el fallo el TAIIA; puesto que el informe tiene carácter meramente ilustrativo, por cuanto sirve de medio encaminado a instruir a los miembros del Tribunal, a fin de emitir un fallo acorde a la ley.

### **3.7.7 Apertura y producción de pruebas.**

Cuando el Tribunal haya recibido el incidente y el expediente administrativo respectivo, con o sin contestación, abrirá a pruebas el

incidente por el término perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, plazo dentro del cual este último deberá solicitar, mediante escrito dirigido al TAIIA, la producción de pruebas que el hubiere ofrecido presentar en el escrito que contenía la interposición del RA.

Una vez vencido este término establecido para el apelante con el objeto de la producción de las pruebas, el TAIIA ordenará la producción de las mismas y cuando se hayan producido mandará a oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del día siguiente a la notificación respectiva.

En el caso que el TAIIA prevenga al apelante, este deberá presentar un escrito contestando cualquier prevención efectuada, teniendo presente que deberán ser cumplidas dentro del plazo que el TAIIA señale en el auto correspondiente.

Posteriormente a la producción de pruebas, las cuales serán valoradas al momento de emitir el fallo, el TAIIA correrá traslado al apelante, con el fin de que aporte cualquier elemento que pueda desvirtuar la liquidación determinada por la DGII.

De acuerdo el Art. 5 de la LOFTAIIA: “El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la DGII o DGA, en su perjuicio. Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el expediente,

hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”<sup>43</sup>.

Con esta disposición, el TAIIA queda facultado para utilizar cualquier mecanismo encaminado a instruirle, a efectos de pronunciar una sentencia conforme a derecho e inspirada en principios de equidad y justicia tributaria.

### **3.7.9 Resolución del recurso.**

Concluido el término de pruebas y no habiendo otras diligencias que practicar se ordenaba traer el expediente para sentencia, la cual deberá pronunciarse treinta días después de notificada la providencia anterior.

El plazo para resolver y notificar tal providencia es de cierta forma indefinido, ya que la ley deja abierta la posibilidad de retardos hasta por nueve meses después de iniciado. Esto según lo establecido en el inciso final del Art. 4 LOFTAIIA y estando agotada la vía administrativa y firme la resolución, puede acudir a la vía contenciosa administrativa, interponiendo su demanda ante la SCA, ya que con el RA se cumple el requisito de agotamiento de la vía administrativa.

---

<sup>43</sup> Durante la sustanciación del incidente de apelación el Tribunal podrá recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la prueba testimonial y la confesión de la DGII en su perjuicio. La excepción hecha con relación a la prueba testimonial es evidente, ya que al tener la determinación oficiosa del impuesto naturaleza documental, exige que su impugnación descansa sobre el mismo fundamento.

**CAPÍTULO IV**  
**TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE**  
**ADUANAS Y DEMÁS TRIBUNALES CON COMPETENCIA UNICA:**  
**ANÁLISIS COMPARATIVO.**

El capítulo que a continuación se desglosa da a conocer como se le da existencia al TAIIA, así como también explica la forma en que ha venido evolucionando a través del tiempo; contiene los objetivos y funciones de la referida institución, en consonancia con la política tributaria, para desarrollar la función de darle trámite a los recursos de apelación que ante él se interpongan.

Se hace referencia a la integración del TAIIA y a los requisitos que exige la ley para ser vocal, o en su caso presidente del referido ente colegiado; y siendo el recurso de apelación un derecho que tienen los apelantes para acudir al TAIIA y que este resuelva el referido recurso.

“La Administración Pública en El Salvador, a diferencia de otros ordenamientos, no posee personalidad jurídica única, sino que se constituye como una pluralidad de órganos, algunos con personalidad jurídica y otros sin ella, que realizan función administrativa. Como claramente se aprecia, nos encontramos ante una pluralidad de órganos de carácter público, que en tanto realizan función administrativa forman parte de la denominada "Administración Pública salvadoreña". Cada uno de ellos —y sus funcionarios en su caso—son susceptibles de ser demandados en un proceso contencioso administrativo.<sup>44</sup> Por ello a su vez este capítulo va enfocado, a establecer la importancia que tienen los tribunales únicos y por lo que,

---

<sup>44</sup> Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 425-2010* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

necesitan ayuda para dirimir su carga en cuanto a los procesos que a diario recaen en estos, a estudiar los métodos de notificación que estas ocupan y comparar entre estos tribunales de carácter administrativos, siendo la forma más idónea de hacerla. No obstante, la Sala de lo Contencioso Administrativo(SCA) no es meramente un Tribunal Administrativo ya que este no se encuentra en el mismo rango que la Corte de Cuentas o el TAIIA, pero para efectos de estudio haremos mención a este de igual manera.

#### **4.1 Antecedentes históricos**

“El TAIIA es una institución que surgió a raíz de la Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta”<sup>45</sup> el día 2 de junio de 1915; dicho Tribunal en la actualidad, es un ente administrativo que se rige por la LOFTAIIA, teniendo autonomía funcional en todo lo que a este le compete, aunque es una dependencia del MH.

El referido Tribunal se encuentra comprendido organizativamente dentro del Ramo de Hacienda, estando hasta el día 15 de febrero del año 2006 formado como Tribunal colegiado por un presidente y dos vocales, los cuales eran nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda.

Posteriormente el TAIIA; se integró por “un presidente y cuatro vocales, así: 2 vocales especialistas en impuestos internos y 2 vocales especialistas en materia aduanera”<sup>46</sup>, propuestos y nombrados por el ministro de Hacienda quienes desempeñan sus cargos con autonomía funcional, teniendo la facultad de dictar en forma colegiada resoluciones definitivas, de

---

<sup>45</sup>Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto Sobre la Renta, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1915).

<sup>46</sup>Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2005).

trámite e interlocutorias, y demás providencias que sean necesarias para el cumplimiento de su misión con estricto apego a las leyes de la materia y en base a normas y principios tributarios, con el propósito de garantizar real y objetivamente el efectivo ejercicio del derecho de reclamación de los apelantes que la Constitución de la República reconoce y otorga a todo ciudadano, en aras de garantizar un Estado Constitucional de Derecho.

El TAIIA, es el ente administrativo, facultado de resolver el RA, presentado por los impetrantes, contra las resoluciones definitivas de liquidación de oficio, imposición de multas, valoración aduanera, clasificación arancelaria, origen de las mercancías y otras propias de su competencia, dictadas en la Administración Tributaria

Es menester acotar que el TAIIA, surge ante la imposibilidad del MH de ser Juez y parte en un proceso determinado y al mismo tiempo en cumplimiento del principio fundamental de seguridad jurídica.

Las resoluciones que emite el TAIIA son por reclamaciones de apelantes de los impuestos siguientes: renta, impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio, aduana, alcohol y bebidas gaseosas; cuyos fallos pueden ser, confirmatorios, revocatorios, modificatorios, inadmisibles e improcedentes, así como desistimientos cuando el recurrente desiste de continuar con el recurso de apelación.

#### **4.1.1 Objetivos y funciones.**

Este ente viene a desempeñar un rol determinante dentro de la uniformidad y sistematización de la organización de la Administración Tributaria, pues basta recordar que nace con la inevitable necesidad de crear

un ente que contribuya al desarrollo de la política tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos, con el fin principal de impartir justicia de acorde al marco jurídico tributario existente, efectuando las resoluciones del recurso de apelación que interponen los contribuyentes de los impuestos de renta, transferencia de bienes raíces, impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y otros impuestos internos.

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

1. Contribuir al desarrollo de la política tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos y aduaneros, con el fin principal de impartir justicia de acorde al marco jurídico tributario existente.
2. Efectuar las resoluciones del recurso de apelación que interponen los contribuyentes en materia de impuestos internos y de aduanas, establecidas en el art.1 LOFTAIIA.

El TAIIA desempeña, entre otras, las siguientes funciones:

- a) Resolver las reclamaciones de los apelantes dictando los autos y sentencias correspondientes,
- b) Rendir informes y contestar traslados en los procesos de amparo y contenciosos administrativos promovidos por los contribuyentes,
- c) Notificar autos, sentencias y dictámenes,

- d) Realizar estudios jurídicos y económico-contables,
- e) Promover eventos sobre la labor tributaria,
- f) Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole tributaria,
- g) Otras como, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúo y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados, recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión, de la DGII y DGA en su perjuicio, e incluso decidir cuestiones que plantee el expediente, y que hayan sido o no alegadas por los interesados.

#### **4.1.2 Composición.**

El art. 1, inciso 2° de la LOFTAIIA, establece que “El Tribunal estará integrado por un presidente y dos vocales especialistas en tributos internos y dos vocales especialistas en materia aduanera, quienes juntos con el presidente del Tribunal, conocerán de los recursos de apelación en las materias relacionadas en el presente artículo. Todos los miembros del Tribunal serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda por un período de cinco años prorrogables y desempeñarán sus cargos con autonomía funcional<sup>47</sup>. Merece la atención el nombramiento de los miembros del Tribunal, debido a que estos son nombrados por el Órgano Ejecutivo del Ministerio de Hacienda, siendo así que el Tribunal es una dependencia del MH.

---

<sup>47</sup>Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

El mismo MH sanciona en materia de impuestos internos al administrado por medio de la DGII, y resuelve los recursos de apelación por medio del Tribunal, es de considerar que el funcionario autorizante de los actos administrativos de la DGII, sea trasladado o nombrado como presidente del TAIIA..

Los requisitos para ser nombrado presidente del TAIIA son:

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

Los requisitos para ser nombrado vocal del TAIIA son:

- a) Ser profesional universitario y tener seis años de ejercicio profesional en materia tributaria o aduanera,
- b) Ser de notoria competencia y reconocida honorabilidad,
- c) Salvadoreño por nacimiento,
- d) Mayor de edad.

#### **4.1.3 Competencia**

Cuando se trata el tema de la competencia del TAIIA, es enfocada en la competencia en el área tributaria jurídica, haciendo la aclaración, debido a que dicho Tribunal también tiene la atribución de realizar otras actividades tales como: establecer su red de comunicación, brindar información al contribuyente acerca de sus actividades, que son funciones secundarias.

Es de vital importancia referirse al término competencia, debido a que en materia jurídica tiene una trascendente aplicación, y específicamente en materia administrativa al interponer el recurso de apelación ante el TAIIA.

La competencia es desarrollada como una de las acepciones de la jurisdicción, por lo tanto, es bien difícil unificar el criterio de la competencia, porque existen otras acepciones tales como poder, función pública, etc., los estudiosos del Derecho han tratado de ponerse de acuerdo para determinar el sentido del concepto. Pero en este caso se hace referencia a lo que la LOFTAIIA regula. Ya que la competencia es la facultad que tiene el TAIIA para resolver un conflicto jurídico determinado; preestablecida por el legislador y designada de acuerdo al principio de legalidad.

Existen varios criterios que la determinan; pero en esta oportunidad se hará referencia directamente a los relacionados en la LOFTAIIA que son los siguientes:

Competencia territorial: es la que se ejerce dentro de una circunscripción territorial determinada, en el caso del TAIIA, la competencia territorial la ejerce en todo el territorio salvadoreño, lo que implica que tiene amplias facultades para conocer de los conflictos jurídicos que se susciten en cualquier parte del país.

Competencia en razón de la materia: implica que los conflictos jurídicos a resolver deben ser en contra de las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos. La última reforma del año 2006 de la LOFTAIIA, le otorgaba en materia de competencia al TAIIA, las resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de liquidación de oficio e imposición de sanciones; resoluciones emitidas por la DGA en

materia de liquidación de impuestos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria, origen de las mercancías.

Así se establece plenamente la competencia del TAIIA, de acuerdo al art. 1 de la LOFTAIIA, designa como órgano administrativo competente para conocer del RA, que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas dictadas por la DGII y DGA al TAIIA<sup>48</sup>.

El art. 2 de la LOFTAIIA regula la interposición del RA en los siguientes términos "Si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, podrá interponer recurso de apelación ante el TAIIA dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva"<sup>49</sup>.

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, vale la pena hacer énfasis en que en esta oportunidad se desarrolla la competencia del Tribunal, solo en cuanto los actos administrativos que emita la DGII decidiendo sobre la liquidación de oficio del impuesto, y que el contribuyente resulte agraviado por dicho acto teniendo la expectativa de revocar la decisión.

#### **4.2. Sala de lo Contencioso Administrativo.**

Las actuaciones de la Administración Pública, cuando éstas se materialicen a través de actos administrativos, están sujetas a revisión, a petición de los particulares, por medio de la interposición de recursos

---

<sup>48</sup>Ibíd.

<sup>49</sup>Ibíd.

administrativos, que se plantean ante la misma Administración; sin embargo, una vez agotada la vía administrativa, las actuaciones de la Administración pueden ser revisadas a nivel jurisdiccional por la SCA.

La finalidad de la Administración Pública, como lo expresa el art. 1 Cn., el fin de toda la actividad del Estado es la persona humana, entendida ésta como la totalidad de los ciudadanos.

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia(CSJ) afirma que la finalidad de la Administración Pública es servir con objetividad a los intereses generales, y actuar con sometimiento a las leyes y principios que la sostienen; consecuentemente, siendo la SCA el ente encargado de dilucidar las controversias sobre la legalidad de los actos administrativos, procede declarar ilegales actuaciones, en que se demuestre que la Administración ha actuado sin la existencia de una previa potestad, rompiendo así la cadena de la legalidad<sup>50</sup>.

#### **4.2.1 Competencia y ámbito territorial.**

El art. 172 de la Cn., establece que “la Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley”. “De este artículo, se deriva la exclusividad de la potestad jurisdiccional del Órgano Judicial al

---

<sup>50</sup>Luris Jasmín Arteaga Chávez et al., “La Necesidad de Crear una Ley de Procedimientos Administrativos Uniformes”, (tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 2008), 65.

que, por dicho mandato se le confiere la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, pudiendo entre los diferentes ámbitos de competencia controlar la legalidad de las actuaciones de la Administración Pública, a través del proceso contencioso administrativo”<sup>51</sup>.

Los arts. 2 y 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) nos dan parámetros en cuanto a la competencia de esta, pues corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo conocer de las controversias suscitadas con relación a la legalidad de los actos de la Administración Pública.

Así mismo procede la acción contenciosa administrativa según el art. 3 de la LJCA en los literales a, b y c, en los casos siguientes:

- a) Contra actos administrativos dictados en ejercicio de facultades discrecionales incurriendo en desviación de poder. Constituirá desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico.
- b) Contra la denegación presunta de una petición. Hay denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de la presentación de la solicitud; y
- c) Contra actos que se pronunciaren en aplicación de disposiciones de carácter general de la Administración Pública, fundada en que tales disposiciones adolecen de ilegalidad.

---

<sup>51</sup>Sala De Lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, referencia 425-2010* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

La jurisdicción territorial que posee la SCA es en todo el territorio de la República de El Salvador, según lo dispone el art. 5 LJCA.

#### **4.2.2 Notificación.**

La notificación viene a constituir una formalidad intrínseca en el proceso, siendo de vital importancia para su desarrollo, puesto que, mediante esta, y de hacerse conforme la ley estipula, tienen conocimiento los sujetos procesales.

Debe existir certeza de que la parte conocerá el acto que se intenta comunicar, o por lo menos se deben agotar todas las vías posibles para lograr este cometido.

No existe un documento que nos diga específicamente las formas de notificar de la SCA, partiendo de que es competente en todo el territorio salvadoreño, se aplican las reglas generales de la notificación reguladas en el proceso común, específicamente en el CPCM.

La SCA tiene competencia en todo el país, y en ningún artículo de la LJCA menciona alguna limitante para señalar lugar para notificaciones, entendemos que la SCA notifica en todo el territorio salvadoreño.

#### **4.3 Tribunal Sancionador de la Defensoría de Protección al Consumidor.**

Para el cumplimiento de su potestad sancionadora, la Defensoría de Protección al Consumidor (DPC) cuenta con un Tribunal Sancionador, que funcionará permanente según el art. 79 de la Ley de Protección al

consumidor (en adelante LPC), este Tribunal está integrado por tres miembros, un presidente y dos vocales, igual número tendrán de suplentes, estos son nombrados por el Presidente de la República y deben reunir los mismos requisitos que se piden para ser presidente de la defensoría, el cargo tendrá un tiempo de duración de 5 años.

El Tribunal contará con un secretario según el art. 82 LPC. “El Tribunal actuará con un Secretario, quien autorizará las resoluciones adoptadas por aquél, recibirá documentos, practicará los actos de comunicación, hará las citas que se ordenen y tendrá bajo su responsabilidad los expedientes”.

“Es importante establecer que la LPC establece dos fases en el procedimiento sancionatorio: 1) El procedimiento de los medios alternos de conflictos, el cual inicia mediante denuncia de los consumidores afectados. El consumidor es el afectado y el proveedor es el denunciado, además, no tiene naturaleza contenciosa y su finalidad es lograr un arreglo o acuerdo entre las partes; y 2) La estructura de un procedimiento sancionatorio puede iniciar de diferentes formas que llevan a activar la potestad punitiva del Estado, las partes son el Estado y el presunto infractor, además, su naturaleza es punitiva y su finalidad es establecer si se configuró o no una conducta constitutiva de infracción claramente determinada por la norma”<sup>52</sup>.

#### **4.3.1 Competencia y ámbito territorial**

El Tribunal Sancionador es competente de conocer de los procedimientos sancionatorios en la materia de protección al consumidor según el art. 83 LPC. “Corresponde al Tribunal:

---

<sup>52</sup>Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 270-2009*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012).

- a) Instruir los procedimientos sancionatorios en materia de protección del consumidor;
- b) Imponer las sanciones o resolver lo que corresponda; y,
- c) Ordenar al infractor, en los casos de afectación a intereses individuales, colectivos o difusos, la reposición de la situación alterada por la infracción, a su estado original.

Entre las medidas para lograr la reposición de la situación alterada podrán ordenarse, la sustitución del bien; la devolución de lo cobrado indebidamente o la rebaja del precio; y conocer de los demás asuntos que tiene atribuidos por ley”.

Se extiende a todo el territorio de El Salvador puesto que entiéndase que según el art. 2 de la LPC, esta es aplicable a “todos” aquellos consumidores y proveedores.

El art. 60 LPC dice “La DPC tendrá por sede la ciudad capital de la República de El Salvador, pero mediante acuerdo del Presidente de la Defensoría, podrá trasladar temporalmente su asiento a otro lugar del país.

El ámbito de actuación de la DPC se extenderá a todo el territorio nacional, según las necesidades del servicio y la disponibilidad de recursos, podrá autorizarse el establecimiento de unidades dependientes de la DPC en todo el territorio nacional”. En su art. 62 LPC la ley le denomina “Un servicio efectivo a los consumidores”, la cual consiste en garantizar todos los derechos que revisten a los consumidores para llevar una pronta y cumplida respuesta a cada denuncia ciudadana, a efectos de garantizar el debido

proceso, organizando así sus actividades y dependencias administrativas para que los consumidores puedan presentar sus reclamos o denuncias sin ningún problema, haciendo uso de procedimientos “ágiles, gratuitos y expeditos” tal como lo cita dicho artículo.

#### **4.3.2 Notificación**

El Art. 64 del RLPC “Las notificaciones podrán realizarse utilizando cualquier medio técnico, sea electrónico, magnético o cualquier otro, que posibilite la constancia por escrito, permita comprobar su recepción y ofrezca garantías de seguridad y confiabilidad. De la misma forma, podrá citar, solicitar informes y, en general, efectuar toda clase de acto de comunicación procesal.

Cuando se señale lugar para recibir notificaciones, estas podrán realizarse al consumidor por el medio que autorice el solicitante o interesado, siempre que se deje constancia por escrito de la recepción de dicha notificación.

En el supuesto de haberse autorizado la notificación por medio de correo postal por parte del interesado o solicitante, se practicará mediante envío de una copia certificada de la resolución o acto correspondiente a la dirección señalada para tal efecto”.

Partiendo de la idea que plantea la misma LPC en sus arts. 60 y 62, en cuanto al ámbito de territorialidad, la defensoría cubre todo el territorio salvadoreño y al tener una amplia cobertura jurisdiccional, se ve en la necesidad de crear más dependencias de la misma, para prestar un mejor servicio y accesibilidad a los consumidores, de esta forma, cada

dependencia puede notificar en legal forma y en el domicilio del interesado en este caso el consumidor, sea cual fuere su domicilio siendo este fuera o dentro del radio de San Salvador, que es donde se encuentra la sede de este Tribunal.

#### **4.4 Corte de Cuentas**

La Corte de Cuentas de la República es un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que tiene a su cargo la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del presupuesto en particular, con atribuciones determinadas por la Constitución de la República de El Salvador y cuyo funcionamiento, jurisdicción, competencia y régimen administrativo los regula una ley especial que rige su actuación<sup>53</sup>.

##### **4.4.1 Competencia y ámbito territorial.**

La competencia es la facultad que tienen los tribunales de conocer determinados procesos ya sea por razón de la materia, cuantía o jurisdicción.

La competencia de la Corte de Cuentas de la Republica, que en el presente se denominará “CC”, esta dictaminada en la ley de la Corte de Cuentas de la República, específicamente en el art. 4 de la referida, que dispone que la competencia de la CC es el control externo posterior de la gestión pública, también dispone que la CC puede actuar preventivamente; esto quiere decir que puede formular recomendaciones de auditoría para evitar el cometimiento de irregularidades. Pero también encontramos la competencia en el Reglamento de la CC para determinar responsabilidades

---

<sup>53</sup>Corte de Cuentas de El Salvador, *preguntas frecuentes*, <http://www.cortedecuentas.gob.sv/>.

de la misma, y se encuentra determinado en el art. 1 de dicho reglamento, el cual nos amplía un poco más lo que es la competencia de la CC y dispone que será competente para conocer y declarar responsabilidad de carácter administrativo, y patrimonial, así como los indicios de responsabilidad penal. La competencia de la CC es la de conocer y declarar responsabilidades administrativas y patrimoniales mediante el control externo posterior de la gestión pública, e identificar la responsabilidad penal en caso que hubiere.

En cuanto al ámbito territorial de la CC, ni la ley, ni el reglamento antes citados disponen en si una regulación explícita para dictaminar cual es el ámbito territorial de aplicación, o hasta donde estará sujeta la ley dentro del territorio, como es conocido, esto va ligado al tema de la jurisdicción, la jurisdicción en términos territoriales es la extensión del territorio en donde será aplicable la ley.

El art. 1 LCC nos remite a los arts., 195 y 207 de la Cn, hay que enfocar la atención en este último artículo en lo referente al inciso 4to, nos dice que “todas las municipalidades”, es decir todos los municipios que están dentro del territorio nacional están sujetos a rendir cuentas a la CC; en ese caso se establece que el ámbito territorial de aplicación de la ley es en todo el territorio de El Salvador.

#### **4.4.2 Cámaras de Primera y Segunda instancia.**

El Juicio de Cuentas se desarrolla en primera y segunda instancia. La CC está organizada en cinco cámaras, formadas por dos jueces de cuentas cada una; y la honorable cámara de segunda instancia se integra con el presidente, primero y segundo magistrado. Según lo dispuesto en los arts del 65 al 73 de la LCC., las cámaras de primera instancia conocerán el juicio de

cuentas, la cámara podrá declarar desvanecida la responsabilidad atribuida al cuentadante, y/o fallar declarando responsabilidad administrativa, patrimonial o ambas. Y las cámaras de segunda instancia conocerán de la revisión y apelación de las sentencias que hayan dictado las de primera instancia.

La cámara de segunda instancia correrá traslado al apelante para que exprese agravios, y al apelado, para que conteste la expresión de agravios; para ambos se conceden ocho días hábiles.

Si ninguna de las partes hubiere solicitado pruebas, y tampoco la cámara ordenare alguna diligencia, con la expresión y contestación, la cámara dictará sentencia en un plazo de quince días, contados a partir de la última diligencia practicada. La sentencia pronunciada en segunda instancia, confirmará, reformará, revocará, ampliará o anulará la de primera instancia; de ella podrá pedirse explicación o aclaración.

#### **4.4.3 Notificación.**

El art. 87 de la LCC señala que las resoluciones que se dicten en el juicio de cuentas serán notificadas conforme a lo que dispone el Código de Procedimiento Civiles, pero dicho artículo tiene una reforma y es que como bien sabemos dicho código está derogado por el CPCM, entonces entenderemos que nos basaremos a dicha legislación en lo que no disponga la CC.

El art. 62 LCC, en el inciso primero nos da los parámetros estableciendo que “La Corte notificará sus actuaciones a los servidores de las entidades y organismos del sector público o a terceros, en forma personal

por medio de esquila, o correo certificado en el domicilio del interesado o en su lugar de trabajo.”

#### **4.5 Análisis comparativo.**

El análisis comparativo va encaminado a dar posibles alternativas que podría utilizar el TAIIA para que le sea más eficaz los actos de comunicación (en este caso la notificación) y dirimir su carga procesal en cuanto a cómo llevan los procedimientos los diferentes tribunales que poseen competencia única, para todo el territorio salvadoreño, partiendo de su organización y funcionamiento, así llegar al fin de que se cumpla lo dispuesto en el art. 182 numeral 5 de la Cn., garantizándole al ciudadano una pronta y cumplida justicia.

##### **4.5.1 La Sala de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.**

Los Arts. 2 y 3 de la LOFTAIIA, nos dicen que el RA deberá de interponerlo el interesado ante el Tribunal dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. El Tribunal requiere para la presentación del escrito que se presente con una copia en papel simple, expresando además el apelante las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos, además el apelante debe señalar lugar para recibir notificaciones y demás diligencias, dentro del radio urbano de San Salvador.

La jurisdicción territorial del TAIIA es en todo el territorio salvadoreño, por lo que el TAIIA es la única instancia competente en materia tributaria

para resolver del recurso de apelación, no posee una dependencia, o sedes tanto oriental como occidental para facilitarle al apelante el acceso a la justicia, puesto que este únicamente puede acudir a San Salvador, para interponer su recurso. Las actuaciones de la Administración Pública, cuando éstas se materialicen a través de actos administrativos, están sujetas a revisión, a petición de los particulares, por medio de la interposición de recursos administrativos, que se plantean ante la misma Administración; sin embargo, una vez agotada la vía administrativa, las actuaciones de la Administración pueden ser revisadas a nivel jurisdiccional por la SCA.

La SCA tiene su regulación en la LJCA, la cual como anteriormente relacionamos tiene competencia en todo el territorio salvadoreño y sus formas de notificar son las que dispone el derecho común, siendo esto que la SCA posee notificadores y estos van a notificar a cualquier lugar del país, puesto que no hay restricción alguna para que el recurrente señale únicamente para recibir notificaciones en el radio urbano de San Salvador, aun así la SCA busca modificar ciertos aspectos que la ley no tuvo en consideración en el momento histórico en el que se creó.

Existe un anteproyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo en la que delimita la competencia de esta, tal como dice en sus considerandos: “Que el actual diseño preconstitucional de la jurisdicción contencioso administrativa impide una efectiva protección jurisdiccional frente a los actos y decisiones de la Administración Pública en virtud de su concentración en un solo tribunal, un diseño procesal exclusivamente escrito y dilatado y la poca efectividad para la ejecución de lo juzgado”<sup>54</sup>. Es decir que la misma Administración está buscando crear más tribunales

---

<sup>54</sup>Proyecto Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2016).

administrativos, para salvaguardar los Derechos Constitucionales como lo es y nos interesa en este caso el derecho de acceso a la justicia, el derecho a la protección jurisdiccional, en el decreto de creación de los Tribunales Contencioso Administrativos en sus considerando nos dice “Que con el propósito de brindar pronta y cumplida justicia en dicha materia, es necesario crear los correspondientes tribunales que conozcan de los litigios contenciosos administrativos en primera y segunda instancia<sup>55</sup>”.

Con esto se remite al art.1 de dicho decreto “Créanse los Juzgados de lo Contencioso Administrativo, los que desarrollarán su función jurisdiccional, según lo establecido en la Constitución de la República de El Salvador y la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa”. Los Juzgados de lo Contencioso Administrativo se denominarán de la manera siguiente:

A) Juzgado Primero de lo Contencioso-Administrativo y Juzgado Segundo de lo Contencioso Administrativo, con residencia en San Salvador, con competencia en los departamentos de San Salvador, La Libertad, San Vicente, Cabañas, Cuscatlán, La Paz y Chalatenango.

B) Juzgado de lo Contencioso Administrativo, con residencia en Santa Ana, con competencia en los departamentos de Santa Ana, Ahuachapán y Sonsonate; y, C) Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, con residencia en San Miguel, con competencia en los departamentos de San Miguel, Usulután, Morazán y La Unión.”

En los arts. siguientes habla sobre la creación de cámaras de lo contencioso administrativo y la creación de la secretaria receptora y

---

<sup>55</sup>Decreto de los Tribunales Contencioso Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa,, 2016).

distribuidora de demandas, la cual tendría como función el manejo y distribución de las demandas ingresadas en los diferentes tribunales administrativos, o en sus diferentes instancias.

#### **4.5.2 Tribunal Sancionador de la Defensoría de los Derechos del Consumidor y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.**

El art. 60 LPC nos da la pauta para analizar este apartado, dice que “La Defensoría tendrá por sede la ciudad capital de la República de El Salvador, pero mediante acuerdo del presidente de la DPC, podrá trasladar temporalmente su asiento a otro lugar del país.

Según las necesidades del servicio y la disponibilidad de recursos, podrá autorizarse el establecimiento de unidades dependientes de la Defensoría en todo el territorio nacional”.

El Tribunal de la DPC, atendiendo lo dispuesto en el artículo anterior posee una secretaría y una coordinación jurídica, así mismo dentro del servicio a la ciudadanía, tienen una dirección de descentralización y existe una regional de la defensoría en occidente, una en oriente, y la central. La DPC da la posibilidad a la población de tener acceso a la justicia, cumpliendo con el art. 62 de su misma LPC. Esta tiene para recepción de denuncias o asesorías a la ciudadanía, en Chalatenango, Sonsonate, Ahuachapán, Cojutepeque, San Vicente, La Unión, Cabañas, Morazán, La Paz.

El TAIIA no posee dichas dependencias en los diferentes departamentos de El Salvador, por lo que hace dificultoso el acceso a la justicia que tiene cada ciudadano, ya que no cuenta con una oficina

receptora mucho menos dependencias en todo el país, ocasionándole al contribuyente o apelante, el desistir y pagar, dejando de hacer uso de su derecho de impugnar las resoluciones que le causen un agravio, en este caso las que hubiese dictado la DGII.

#### **4.5.3 Cámaras de la Corte de Cuentas y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas**

La CC posee una unidad de recepción y distribución de informes de auditoría de la CC, esto según el art. 64 de la LCC, la función de esta unidad es la de distribuir equitativamente los informes de auditorías dentro de 3 días hábiles, los remite y distribuye en las cámaras de primera instancia, como ya se dijo anteriormente hay 5 cámaras de primera instancia en la cual la corte distribuye su carga procesal.

Si las cámaras de primera instancia emiten una sentencia que absuelve o aprueba la gestión, declarando responsabilidad patrimonial, sobre este fallo se puede interponer recurso de revisión y de apelación por lo que esto pasaría a la secretaría de la cámara de segunda instancia, para que las cámaras de segunda instancia resuelvan.

Existen dos cámaras de segunda instancia la cual tendrá la potestad para confirmar, revocar, ampliar o anular la sentencia pronunciada en primera instancia, esto conforme a los arts. del 72 al 85 de la LCC.

La CC posee una regional en Santa Ana, San Vicente y en San Miguel, esto con el propósito de brindar soporte a la actividad principal de la institución con parámetros eficientes, honestos, económicos, transparentes y oportunos.

En cuanto a la notificación que se realiza entre el proceso de juicio de cuentas, se debe notificar de forma personal por medio de esquila, o por correo certificado, en el domicilio del interesado, o en su lugar de trabajo.

En los informes de auditoría se deben tomar los datos correspondientes para la notificación, la CC tiene notificadores en todas sus cámaras, y en sus regionales, por lo que se vale de estas, para notificar en cualquier parte del país, salvaguardando así el debido proceso y el acceso a la justicia.

#### **4.5.4 Conclusión.**

La Constitución de la República de El Salvador, regula los derechos de protección, y defensa que posee toda persona, esto conlleva la protección jurisdiccional frente a las actuaciones como las decisiones de la Administración Pública; no podemos ver la protección jurisdiccional de estos actos administrativos cuando todo está concentrado en un único tribunal, para salvaguardar el debido proceso, y en mayor auge el derecho de acceso a la justicia y a la protección jurisdiccional que posee toda persona, que haga uso de la Administración Pública y sus diferentes entidades en este caso, tribunales, con competencia única en todo el territorio de El Salvador.

Ha quedado demostrado que el ser un único Tribunal, posee ciertos inconvenientes o limitantes a la población en específico al que haga uso de ellos, en razón del territorio y dentro de esto los actos de comunicación (notificación) que tienen vital importancia para el proceso que se sigue.

“La notificación, de la cual emanan las garantías y derechos del administrado, especialmente en materia tributaria, con miras a hacer efectivo

el conocimiento real de las actuaciones que dicta la Administración Fiscal en su contra, posibilitando con ello la defensa de sus derechos e intereses en cumplimiento pleno al principio de seguridad jurídica y del debido proceso. Precisamente por la finalidad que conlleva la notificación, es que el legislador la reviste de una serie de formalidades que deben cumplirse o agotarse con la intención de que el interesado obtenga pleno conocimiento de la resolución que le atañe y pueda -si ésta le ocasiona perjuicios- ejercer oportunamente las acciones que correspondan”<sup>56</sup>.

El TAIIA no es el único Tribunal con competencia en todo el territorio salvadoreño, además, es un Tribunal que no posee dependencias, regionales, y cámaras. Limita la notificación a señalar un rango único dentro de San Salvador.

Tribunales como la CC, ó el Tribunal Sancionatorio de la Defensoría de Protección al Consumidor, demuestran que poseen dependencias, cámaras, regionales, incluso unidad de recepción y distribución de denuncias o informes de auditorías (que dan inicio a un procedimiento) para dirimir la carga, y tener una mayor efectividad en sus actuaciones como Tribunal, así como también para cumplir con los mandatos de la Constitución, para dar acceso al ciudadano a hacer uso de la Administración Pública sin tener limitantes por su domicilio.

“El derecho a la protección jurisdiccional reconoce de manera expresa la posibilidad que tiene toda persona de acudir al órgano estatal competente para plantearle, vía pretensión procesal, cualquier vulneración a sus derechos.

---

<sup>56</sup>Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 29-I-97* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1998).

Y la mencionada disposición constitucional obliga al Estado salvadoreño a proporcionar protección jurisdiccional a todas las personas, frente a actos que considere que afectan su esfera jurídica, a través del instrumento heterocompositivo diseñado con tal finalidad: el proceso jurisdiccional, en todas sus instancias y en todos sus grados de conocimiento<sup>57</sup>”.

Con el anteproyecto de Creación de Tribunales Contenciosos Administrativos, lo que se pretende es responder a la Constitución, a los principios de derecho administrativo, y a garantizar la justicia frente a las decisiones y actuaciones de la Administración Pública, lo cual no se logra con un único Tribunal Contencioso Administrativo para los casos que se suscitan a nivel nacional.

---

<sup>57</sup>Sala De Lo Constitucional, *Sentencia Definitiva, Referencia 759-2004* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006).

**CAPITULO V**  
**TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y**  
**ADUANAS EN COMPARACION CON OTROS TRIBUNALES CON**  
**COMPETENCIA INTERNACIONAL.**

Este capítulo va encaminado al análisis del TAIIA como Tribunal único, estableciendo cuales son los inconvenientes que tiene el apelante al hacer uso de su derecho de impugnar una resolución administrativa frente a este, así mismo de los derechos que se le vulneran a los apelantes al limitar el acceso al Tribunal, siendo que este en la misma ley restringe a tener un domicilio en el radio urbano de San Salvador.

Esto no solo repercute al contribuyente sino también al Tribunal, y es la mora que existe en el TAIIA al no poseer los recursos o unidades que faciliten el dirimir los procesos en el tiempo que establece la ley y así también dar una pronta y cumplida justicia al apelante.

Estudiar el tema del Derecho comparado es de mucha importancia en el desarrollo de la presente investigación, puesto que permite tener una perspectiva del funcionamiento del Derecho tributario de otros países, y a su vez mediante el estudio comparativo, se abre la posibilidad de tomar las características o cualidades positivas que cada sistema tiene para ser utilizadas como modelo, formas de notificar, etc., a aplicar en el Derecho tributario salvadoreño.

El abordaje del tema en comento se presta para realizar un estudio de la organización y competencia de cada uno de los tribunales que rigen la actividad tributaria en países como Chile, Costa Rica y El Salvador,

buscando en primer lugar identificar cuáles son las diferencias en cada uno de los sistemas objeto de comparación, para posteriormente ofrecer una solución a la problemática que en el derecho salvadoreño se originan, identificando las disposiciones que pueden ser progresistas para lograr un equilibrio en el sistema salvadoreño teniendo siempre en cuenta el medio jurídico y social en que han de actuar.

### **5.1 Tribunal de Apelaciones de los Impuestos y Aduanas como un único Tribunal.**

Es importante reconocer la valiosa función que desempeña el TAlIA, en el sistema jurídico salvadoreño, debido a que su misión, está encaminada a revisar la actividad, que desempeña la DGII, en cuanto a los actos administrativos relativos a impuestos internos, e imposición de sanciones, que es el caso que ocupa la investigación. En el contexto en que surge el referido ente, se destacó, como un gran avance, en el sistema jurídico administrativo salvadoreño, que aún conserva, precisamente porque nace una nueva institución en la Administración Pública, para contribuir a la administración de la justicia administrativa.

Con el pasar del tiempo y el crecimiento del comercio es evidente que la cantidad de contribuyentes ha crecido y por ende la cantidad de apelantes, que acuden al Tribunal es mayor, se debe tomar en cuenta que el desarrollo tecnológico y comercial no se estanca si no que más bien se va renovando y adaptando a las nuevas exigencias, los efectos de las circunstancias mencionadas repercuten en el incremento de RA interpuestos al Tribunal. El hecho que exista un único Tribunal, que tenga competencia para resolver los RA de impuestos internos y de aduanas se torna en una inconveniente para

el apelante, que ha dado como resultado la acumulación de RA interpuestos por los impetrantes en materia de impuesto sobre la renta, dando como resultado el incumplimiento del plazo que el TAIIA tiene para resolver el recurso.

Los apelantes de la zona oriental y occidental del país no tienen acceso inmediato al Tribunal, por lo que dificulta establecer una estrecha relación jurídica entre el TAIIA y los apelantes, circunstancia que afecta a los administrados, debido que son los impetrantes los obligados legalmente a establecerse en el radio urbano de San Salvador.

El inconveniente práctico del párrafo anterior, afecta a los apelantes tanto para la interposición de los recursos como para su tramitación debido a que los actos de notificación se les hacen por medio de correo electrónico y el art. 178 del CPCM regula que “cuando se notifique una resolución por medios técnicos, se dejará constancia en el expediente de la remisión realizada. En este caso, se tendrá por realizada la notificación transcurridas veinticuatro horas después del envío, siempre que conste evidencia de su recibo”<sup>58</sup>.

En cada acto administrativo que se notifique debe de dejarse transcurrir el tiempo mencionado anteriormente, y además de ese tiempo debe existir evidencia que efectivamente los apelantes han recibido el acto de comunicación, situación que al enfocarse solo en un caso puede decirse que no genera problemas, pero es necesario afirmar que el Tribunal no solo tramita un incidente de apelación, sino que muchos. Es de tomar en cuenta

---

<sup>58</sup>Código Procesal Civil y Mercantil, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2008) artículo 178.

que existen otros mecanismos que dan más certeza jurídica al realizar los actos de comunicación que el correo electrónico.

Es oportuno citar el art. 1 de la Cn, el cual establece “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución, de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común. En consecuencia, es obligación del estado asegurar a los habitantes de la República, la justicia social”<sup>59</sup> . Entendiéndose esta como “el conjunto de medidas políticas, económicas, jurídicas (normas y actividades administrativas) para remediar, o al menos aliviar el llamado problema social”<sup>60</sup> .

Desde ese enfoque constitucional se concreta en que es la Administración Pública la que tiene el deber constitucional de facilitar el acceso de los apelantes al Tribunal, debido a que el derecho de apelar se puede hacer efectivo teniendo el acceso al referido ente.

### **5.1.1 Derecho de acceso a la justicia.**

Los apelantes poseen el derecho de acceso a la justicia, y está reconocido constitucionalmente en el art. 1 de la Cn, que establece que es el Estado el que está organizado para la consecución de la justicia.<sup>61</sup> La Administración Pública tiene de acuerdo a la Cn, la obligación de organizarse para poner a disposición de los apelantes, el funcionamiento de la institucionalidad, en el ejercicio de la administración de justicia.

---

<sup>59</sup>Constitución de la República de El Salvador, comentada, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983) artículo 1.

<sup>60</sup> Ibíd.

<sup>61</sup> Ibíd.

“Si la persona humana como miembro de la sociedad, es el fin último del Estado, esta organización jurídica debe de tener respecto de esta persona finalidades de valor que aseguren en definitiva la felicidad del género humano por medio de la administración de justicia”<sup>62</sup>.

El derecho de acceso a la justicia es una manifestación del derecho a la protección jurisdiccional<sup>63</sup>. “Debe señalarse que el acceso a la justicia, incluye tanto el derecho al planteamiento de los recursos en sede administrativa como el acceso a la vía judicial para el control de legalidad de los actos administrativos, por lo que es un derecho que sólo puede ejercerse a través de los cauces que el legislador secundario establece”<sup>64</sup>.

Para que el derecho de acceso a la justicia administrativa funcione de manera satisfactoria, es necesario contar con al menos otro Tribunal. Es evidente que en el Estado debe de existir la justicia, pero además el administrado debe tener acceso a ella y ese logro se obtiene a través del fortalecimiento de las instituciones que la administran.

Para que la interposición del RA pueda tramitarse de manera justa, adecuada y diligente, la gestión de los tribunales debe ser no sólo diligente, sino también responsable en cuanto a la tramitación del recurso. Existen numerosas posibilidades de mejora en lo que respecta a la administración de justicia, poniendo a disposición de los apelantes el acceso del TAIIA. El TAIIA tiene la obligación de poner a la disposición de los apelantes el acceso a la justicia, dándose a conocer por medio de coloquios, cuya finalidad es

---

<sup>62</sup> *Ibíd.*

<sup>63</sup> Sala de lo Constitucional, *Sentencia Definitiva, Referencia 759-2004, 2010* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006).

<sup>64</sup> Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 129-2005, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009).*

que los apelantes conozcan de su existencia y su funcionamiento, y que hagan uso de él, desarrollándolos en la zona oriental y occidental del país, pero se considera que no es suficiente o más bien que no soluciona el inconveniente.

### **5.1.2 Definición de Inconveniente**

A continuación se ofrece diferentes definiciones de lo que es inconveniente de manera general, para luego explicar que son los inconvenientes jurídico – práctico.

En el Diccionario de la Real Academia Española se encuentra la definición de inconveniente: debe entenderse por inconveniente, impedimento u obstáculo que hay para hacer algo, daño y perjuicio que resulta para ejecutarlo.

Los inconvenientes están orientados a las dificultades que tiene el impetrante, principalmente como consecuencia de situaciones no previstas por el legislador, sean estos hechos, acontecimientos, comportamientos que se dan en casos concretos, que repercuten de forma negativa, obstaculizando que los apelantes obtengan una respuesta inmediata y conforme a lo establecido en la ley.

Los inconvenientes jurídico -prácticos consiste en aquellas dificultades u obstáculos que tienen los impetrantes al ejercer su legítimo derecho de apelar, ya sea que estos se encuentran en la ley o no, pero que colocan a los administrados en un estado de desventaja frente a la Administración Pública.

### 5.1.3 La notificación.

#### Definición:

En cuanto a su significado etimológico, algunos autores afirman que la palabra notificación proviene de los vocablos notus y facere que significa “actos dirigidos a notificar”<sup>65</sup>; Sin embargo, otros como Parra Quijano, afirman que deriva de “noticia”, y ésta a su vez del latín notitia: que significa noción, conocimiento.

Montero Aroca, establece que “la notificación es un medio para poner en conocimiento de las partes y demás interesados -terceros- en un proceso concreto, las providencias judiciales”<sup>66</sup>; sin embargo, es importante aclarar que en innumerables ocasiones no solo las resoluciones se comunican, aunque estas son el objeto principal de la comunicación, sino que junto a la resolución comunicada se agregan otros documentos como peticiones, escritos, alegaciones, etc.”

Para la SCA la notificación es un acto administrativo “de trámite”, mediante el cual se informa al administrado del contenido de otro acto dictado con anterioridad que pueda incidir positiva o negativamente en su esfera jurídica, y la cual tiene como finalidad hacer del conocimiento el acto o resolución de que se trate, posibilitando con ello la defensa de los derechos o intereses que se cuestionan<sup>67</sup>. En sentido estricto, la notificación, son aquellos actos procedimentales mediante los cuales se pone en

---

<sup>65</sup>Echandia, Teoría General del Proceso,496.

<sup>66</sup>Juan Montero Aroca et al., *El Nuevo Proceso Civil, ley 1/2000*, 2ª ed,(Valencia:Tirant Lo Blanch, 2001), 203.

<sup>67</sup>Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 43-D-97*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1998).

conocimiento de las partes, de terceros y de otras autoridades, las providencias y órdenes del juzgador relacionadas con el proceso o previas a éste.

#### **5.1.3.1 Naturaleza jurídica de la notificación.**

La notificación sostiene un sector doctrinario, tiene por finalidad, además de garantizar la vigencia del principio de bilateralidad, el determinar el punto de comienzo de los plazos procesales.

En la misma línea de pensamiento, la jurisprudencia constitucional salvadoreña se pronuncia al establecer su propia definición, en cuanto a que la notificación al ser uno de los actos procesales de comunicación pretende no solo que los distintos sujetos procesales conozcan los resultados de la sustanciación, sino también que eventualmente puedan recurrir de estas cuando lo estimen pertinente<sup>68</sup>.

Por su propósito el legislador reviste -al acto de notificación- de una serie de formalidades que el agente encargado de realizarlas debe cumplir a cabalidad para conseguir su objetivo, el cual se alcanzará cuando el administrado tenga conocimiento real de la resolución respectiva y pueda ejercer las acciones que considere conveniente.

#### **5.1.3.2 Formas de notificación.**

Existen diversas formas mediante las cuales se puede realizar este medio de comunicación:

---

<sup>68</sup>Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo, Referencia 882-2002*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

### **Notificación por tablero:**

Transcurrido el plazo fijado por la ley para que el demandado o cualquiera de los otros comparecientes en el proceso indiquen una dirección dentro de la jurisdicción del tribunal para recibir notificaciones, o algún medio técnico de los señalados en el art. 170 del CPCM<sup>69</sup>, sin que tal requerimiento se hubiera cumplido, las notificaciones se harán en el tablero del tribunal o en la oficina común de notificaciones, de acuerdo con lo establecido en el art. 171 inc. 1º del CPCM.

Se utiliza este tipo de notificación también cuando se desconoce la dirección o medio técnico de su destinatario, una vez se haya constatado que esa información no conste en registros públicos. Por lo que previamente a la realización de la notificación por tablero, el tribunal deberá emitir resolución motivada en la que autorice la práctica de dicha diligencia en esta forma.

### **Notificación en la oficina judicial:**

Respecto de este tipo de notificación el art. 172 del CPCM, menciona que las partes y los interesados tienen derecho de acudir a la oficina del tribunal o a la oficina común de notificaciones, para enterarse de las resoluciones dictadas en el proceso. Para esto, se le deberá proveer la copia de la resolución a quien se presente a la oficina correspondiente del tribunal para recibir la notificación y se dejará constancia de la actuación y de cualquier situación que se presente, la cual deberá firmar el empleado judicial competente y el interesado.

---

<sup>69</sup> Se establece que el medio técnico para notificar puede ser: “*electrónico, magnético o de cualquier otra naturaleza, que posibilite la constancia y ofrezca garantías de seguridad y confiabilidad*”. El Art.17, inc 1º Código Procesal Civil y Mercantil.

### **La notificación tácita:**

La notificación tácita se encuentra regulada en el art. 173 del CPCM, el cual establece que “la consulta del expediente por la parte, implica la notificación de todas las resoluciones que consten en el mismo hasta el momento de la consulta”<sup>70</sup>. Pues esta se verifica cuando el apelante o su apoderado se presenta a revisar el expediente; el objeto de esta notificación es agilizar la tramitación del procedimiento aprovechando la presencia del apelante o su apoderado en sede administrativa y se acredita mediante el documento elaborado por el encargado de la práctica de la comunicación, haciendo constar la entrega y consulta del expediente, firmando la constancia junto con el profesional si aceptare, sino basta la fe pública de autorización del redactor de tal documento para tener por cumplida la comunicación judicial<sup>71</sup>.

### **Notificación por medios técnicos:**

Cuando se notifica una resolución por medios técnicos, se dejará constancia en el expediente de la remisión realizada. En este caso, se tendrá por realizada la notificación transcurridas veinticuatro horas después del envío, siempre que conste evidencia de su recibo. Según lo establecido en el Art. 178 CPCM<sup>72</sup>. La utilización de medios técnicos para notificar, es inicialmente mencionada en el art.170 del CPCM., al requerírsele a las partes que señalen uno de los medios de comunicación allí enumerados; más

---

<sup>70</sup>Código Procesal Civil y Mercantil.(El Salvador, Asamblea Legislativa, 2010), artículo 173.

<sup>71</sup>Juan Carlos Cabañas García et al., *Código Procesal Civil Y Mercantil Comentado* (El Salvador, 2010).

<sup>72</sup> Para Que Sea Posible Esta Clase De Notificación Se Requiere Que Tanto El Tribunal Como El Abogado De La Parte Dispongan En Igualdad Del Mismo Medio Técnico, Por Lo Que Esta Forma De Comunicación Se Constituye Como Una Opción Adicional Para Notificar. Cabañas García, *Código Procesal Civil Y Mercantil Comentado*,180.

adelante en el art. 176 del CPCM., se le requiere al procurador de la parte que indique un medio técnico que posibilite la comunicación.

La notificación por medios técnicos es una forma opcional elegida por el abogado de la parte, la cual en ninguna manera se considera una obligación impuesta por el tribunal, puesto que el CPCM prevé que se cumpla con el mínimo de comunicación cuando se proporciona la dirección dentro de la circunscripción del tribunal; a esto cabe señalar que al tribunal le debe constar evidencia del recibo de la comunicación (art.178 CPCM).

#### **Notificación a quienes no sean parte en el proceso:**

Cuando deban ser notificados, testigos, peritos o personas que sin ser parte en el proceso deban intervenir en él, se realizará la comunicación por cualquier medio que se considere fehaciente y eficaz según lo establecido en el art. 179 del CPCM.

En estos casos la palabra notificar equivale a citar y cuando el tribunal lo considere oportuno, podrán realizarse estas comunicaciones del modo establecido en el art. 178 del CPCM.

Por otra parte existe la figura de la autorización para notificarse, la cual consiste en que por medio de un escrito, el apelante o su apoderado, autoriza a una tercera persona ajena al proceso para que en su nombre reciba la notificación y documentación que la acompañan. Esta figura es una costumbre fuera de la ley judicialmente aceptada, bajo la vigencia del CPC, la cual influyó en la nueva legislación procesal civil y mercantil, tanto que fue incluida en esta (art. 180 CPCM). Pero no debe confundirse con la diligencia de entrega de esquila a persona mayor de edad, como forma subsidiaria de

la notificación personal (art.177 inc. 2º CPCM), por la cual la persona que se encuentra en la dirección señalada se habilita para recibir la documentación.

La diferencia se encuentra en que la persona autorizada para notificarse se desplaza hacia la oficina judicial a recibir la notificación; en cambio para la notificación por esquila el auxiliar judicial se desplaza hacia la dirección del destinatario de la notificación personal.

#### **Notificación personal:**

La notificación personal se encuentra regulada en el libro primero; capítulo cuarto denominado comunicaciones judiciales, específicamente en el art. 177 del CPCM el cual establece que cuando la notificación deba hacerse personalmente, el funcionario o empleado judicial al que le corresponda realizar tal diligencia concurrirá al lugar señalado para ese efecto; y si encontrare a la persona que deba ser notificada, dejará constancia de la actuación<sup>73</sup>.

#### **5.1.3.3 Efectos de la falta de formalidades en la notificación.**

La SCA, ha sostenido en reiteradas resoluciones que si las formalidades que revisten las notificaciones no se cumplen debidamente, pero el particular tiene pleno conocimiento de la resolución, esa notificación es válida, y como consecuencia, el acto notificado es eficaz. Contrario sensu, si por negligencia del notificador no se realizó cierta formalidad y por esa causa la notificación no cumplió con su finalidad, esa notificación no produce

---

<sup>73</sup>La notificación personal como su nombre lo dice se hace al que corresponde dicha notificación, pero puede hacerse la notificación a otra persona que sea familiar de esta siempre y cuando sea mayor de edad, Luis Vásquez López, Recopilación de Leyes Civiles, (El Salvador, Editorial Lis, 2013),373.

efectos y por ende el acto o resolución tampoco podría producirlos en contra del interesado, pues precisamente la notificación aplaza el comienzo de la eficacia del acto.

Lo anterior implica, que aun cuando en el acto administrativo desfavorable o de gravamen concurren todos los elementos que se requieren para su validez, no lograría producir efectos mientras no se notifique debidamente.

Y es que la eficacia del acto, entendida como el despliegue de los efectos que está llamado a producir, además de dar certeza al interesado, también permite la oportunidad de romper la presunción de validez de que gozan los actos de la Administración Pública, mediante su impugnación ya sea en sede administrativa a través de los recursos o por la vía jurisdiccional.

Por consiguiente, si la notificación de un acto se realizó incumpliendo alguna formalidad prevista en el ordenamiento legal y en consecuencia no alcanzó su finalidad, esto acarrea una doble consecuencia, por un lado, esa notificación resulta defectuosa, por adolecer de vicios de formas; y por otra, tal circunstancia condiciona que el acto administrativo que se procuró notificar no desplegaría sus efectos jurídicos y al destinatario no le comenzaría a correr el plazo para la interposición de los recursos pertinentes.

En concordancia con lo anterior, el tratadista Eduardo García de Enterría<sup>74</sup>, manifiesta que: "una notificación defectuosa surtirá efectos a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución -objeto de la notificación- o

---

<sup>74</sup>Eduardo García De Enterría, Y Eduardo Fernández, *Curso de Derecho Administrativo I*, 9ª ed. (Madrid,Civitas,1999), 25.

interpongan el recurso procedente"; pues como es sabido, la invalidez o irregularidad de la notificación se subsana o convalida, cuando el particular ha tenido conocimiento de la resolución notificada. La manifestación de tal conocimiento puede ser en forma expresa, o realizarse en forma tácita. En este último caso, cuando el interesado gestiona trámites que devienen del acto notificado y también cuando ejerce su derecho de defensa mediante la interposición de los recursos que el ordenamiento jurídico aplicable le franquea.

#### **5.1.3.4 La notificación como inconveniente en la tramitación del recurso de apelación**

Uno de los inconvenientes centrales que se han hecho notar dentro de todo el transcurso de la investigación, es el que ocupa estudiar a continuación, siendo este la notificación al momento de la tramitación del RA.

Jurisprudencialmente se ha establecido que la notificación debe cumplir la finalidad de la real comunicación hacia el notificado del acto administrativo; es decir, que el incumplimiento o deficiencia en las formas, en caso de llegar a producirse, no acarrea por sí mismo la invalidez del acto, sino en la medida que haya producido indefensión.

En razón a lo que establece el art. 3 de LOFTAIIA, es trascendente mencionar que al imponer al apelante, que señale lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, se vulnera su derecho de acceder a la jurisdicción y su derecho de respuesta, establecido en el art. 18 de la Cn, el cual literalmente dice: "Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto."

Y como consecuencia se le vulnera el derecho de defensa debido a que una de las finalidades primordiales de las notificaciones es informar al administrado para que este comparezca y pueda presentar oposición u argumentación en defensa de la resolución que se le ha comunicado.

Lo anterior en razón de que si el contribuyente al presentar su escrito de apelación, señala un lugar distinto al del área urbana de San Salvador, para recibir notificaciones, el TAIIA realizará prevención respectiva, a efecto de que el apelante señale lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, pero dicha prevención se da a conocer en el tablero de notificaciones del referido tribunal, por el hecho de que el contribuyente no cumplió con ese requisito formal exigido en el art. 3 de la ley anteriormente mencionada, lo que implicaría que el contribuyente no tendría conocimiento de dicha prevención en el corto plazo, y por lo tanto, se declararía inadmisibile el recurso interpuesto.

La notificación de la prevención por tablero no es un medio eficaz para hacer del conocimiento del contribuyente lo resuelto, ya que éste podría tener conocimiento o no de dicho acto en un tiempo razonable para poder evacuar la prevención realizada.

Es de gran importancia el poder resaltar, que sería necesaria la existencia de un departamento de notificaciones, que pueda cubrir todo el territorio nacional, así como lo tiene el MH, ya que cuenta con un departamento de notificaciones, cuya función principal es encargarse de realizar los actos de comunicación a los contribuyentes.

Se hace notar que es necesario que el TAIIA se auxilie de otros medios tecnológicos, ya que la tecnología ha sido una de las herramientas

que las administraciones tributarias de los países desarrollados han utilizado para ejercer un adecuado modo para las notificaciones.

Al TAIIA le conviene hacer uso de la tecnología para mejorar la comunicación con el apelante, de modo que el conozca la información necesaria sobre el estado de sus procesos, incurriendo en el menor costo posible a través de medios electrónicos.

Una de las salidas viables para evitar establecer un lugar para oír notificaciones y no generar atraso o inconveniente al apelante para poder ser notificado es tomar el modelo de Chile, que las resoluciones que dicte el TAIIA sea mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en internet del Tribunal, en este caso sería en el portal institucional del Tribunal, dejando testimonio en el expediente y en el sitio en internet colocando la fecha de la publicación.

#### **5.1.4 La Mora Administrativa.**

Una de las principales dificultades que tienen los ciudadanos para acceder a la justicia es la lentitud en obtener las decisiones administrativas, esto causa inconformidad a los apelantes que buscan una pronta solución a sus conflictos.

Existe una lentitud en la tramitación del procedimiento administrativo que se gestiona en el TAIIA, este problema que confronta la administración de justicia, sin que se vea una solución concreta que enfrente de una vez por todas este mal que se incrementa día a día, lo que perjudica a los administrados que acuden al Tribunal a reclamar sus derechos y a solicitar

justicia. Hay conciencia de que la mora administrativa obedece a múltiples factores, pero los estamentos competentes de resolver la misma no le han dado la importancia debida para diseñar la estrategia necesaria y resolver este problema.

El estado constitucional de derecho exige que se definan mecanismos eficaces de acceso a la justicia, de manera tal que los contribuyentes que se les ha afectado un bien o derecho jurídicamente tutelado, pueda acudir al TAIIA para evitar el daño, obtener una reparación y sin que se produzca demora. La mora administrativa, sin duda, actúa como barrera para lograr la garantía de acceso a la justicia, al producir una falta de confianza en la justicia para el usuario del TAIIA.

La complejidad del sistema procedimental, inadecuación de trámites, deficientes infraestructuras materiales, insuficientes medios personales o carencia de formación adecuada de y personal en el TAIIA son causas que ayudan a explicar este fenómeno, que es la mora en las resoluciones administrativas.

#### **5.1.4.1 La Mora como inconveniente.**

El TAIIA como institución revisora de la legalidad y legitimidad de las actuaciones de la Administración Tributaria de El Salvador y encargada de garantizar los derechos fundamentales de los recurrentes, se da a conocer como un organismo moderno, eficaz, eficiente y efectivo<sup>75</sup>. Se focaliza el aspecto plazo para resolver un RA ante el TAIIA, debido a que es el tiempo

---

<sup>75</sup>La eficacia se refiere a la capacidad de lograr resultados. La eficiencia, a la de lograr resultados con el mínimo esfuerzo o costo. La efectividad a la capacidad de lograr el máximo de resultados al mínimo costo.

que el legislador estipuló al juzgador para la administración de justicia, habiéndose considerado que nueve meses son suficientes para la tramitación del RA desde su interposición hasta la finalización.

En esa perspectiva se establece que la mora administrativa está constituida por la cantidad de casos que el TAIIA no logró resolver en el plazo estipulado en la LOFTAIIA, afectando así a los apelantes.

El TAIIA debe contar con una estructura organizacional de alto nivel, con más herramientas técnicas, sistemas de información, medios tecnológicos, una moderna política de recursos con motivación suficiente para que el personal se sienta identificado con los objetivos institucionales.

El TAIIA uno de los Tribunales mejor calificados a nivel nacional y aunque hace los mayores esfuerzos por cumplir con su responsabilidad de dar una pronta y cumplida justicia, no obstante la competencia que se le ha otorgado es excesiva, una sola oficina a nivel nacional obligada a resolver no solo los casos de impuestos internos; sino también los de aduanas, por lo cual se ha considerado la necesidad que se ponga a disposición de dicha institución más recursos para que cumpla con su cometido.

Se ha analizado anteriormente tribunales con competencia única, los cuales su misma ley reguladora les da la facultad para crear dependencias según lo necesiten, esto para dar un mejor acceso al usuario, mejorar la carga de los casos que poseen, a manera de ejemplo las cámaras de la corte de cuentas poseen una unidad de distribución de informes de auditoría de la corte, siendo que este organiza cada uno, en las diferentes cámaras de primera y segunda instancia como ya se explicó en el capítulo anterior.

### 5.1.4.3 Número de casos que el TAIIA tiene en proceso.

A continuación se ilustra mediante un cuadro los casos que el TAIIA tiene en trámite hasta el mes de octubre del año 2016, mes en que fue proporcionada la referida información, contenida en el sistema integrado para la emisión de sentencias, aclarando que el dato que nos interesa es el de los casos de Impuesto sobre la Renta por ser este el centro de nuestra investigación.

En él se refleja que actualmente existen incidentes de apelación de Impuesto sobre la Renta del año dos mil trece hasta el año 2016, reflejando un aproximado de 90 incidentes que tienen el plazo vencido, en los cuales los apelantes obtendrán retardación en la administración de justicia.

Reporte anual de recursos en proceso por año y tipo de impuesto de SIPES

IMPUESTO	2013	2014	2015	2016	TOTALES
ADUANA	0	1	17	34	52
RENTA	9	33	34	90	166
IVA	0	5	9	31	45
ALCOHOL Y ADV.	0	0	1	0	1
CODIGO TRIBUTARIO	0	0	0	4	4
TOTALES	9	39	61	159	268

Fuente: Página web del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (<http://www.taiia.gob.sv>)

#### 5.1.4.4 Número de casos resueltos en los años 2014 y 2015 en el TAIIA.

Los siguientes cuadros reflejan la cantidad de incidentes de apelación de Impuesto sobre la Renta que el TAIIA ha resuelto en los años 2014 y 2015.

##### Año 2014

IMPUESTO	E	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	TOTAL
RENTA	1	4	4	2	2	6	9	4	8	5	3	3	51

Fuente: Página web del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (<http://www.taiia.gob.sv>)

##### Año 2015

IMPUESTO	E	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	TOTAL
RENTA	3	4	6	9	4	0	0	4	4	7	9	6	56

Fuente: Página web del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (<http://www.taiia.gob.sv>)

Al establecer un análisis comparativo de los RA que actualmente están en proceso de resolución en el sistema integral para la emisión de sentencias, al observar el cuadro del reporte anual de recursos en proceso por año y tipo de impuesto, encontramos un total 166 casos de Impuesto sobre la Renta, y el reporte de recursos de apelación de ISR establece que en el año 2014 se resolvieron 51 casos y en el año 2015 se resolvieron 56 casos implica, que en el año el Tribunal resuelve una cantidad de casos entre 50 y 60, lo que significa aproximadamente que hay un atraso de tres años de trabajo.

El informe de labores del TAIIA en el gráfico siguiente se muestra el inventario de RA ingresados, carga de casos en proceso y resoluciones definitivas, que muestra la cobertura de las demandas gestionadas ante el TAIIA.



Fuente: Página web del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (<http://www.taiia.gob.sv>)

De acuerdo al cuadro anterior el TAIIA tiene una mora de 215 recursos pendiente desde el año 2014, esto solo contando hasta mayo 2015 sin contar los casos pendientes que han venido ingresando al TAIIA desde esa fecha al actual año 2016. Ahora bien, según el informe estadístico del estado de RA ingresados, sentenciados y en proceso a septiembre del año 2016 el TAIIA tiene un atraso de 86 casos no resueltos hasta el momento, estos esperando a que se emita una sentencia solo en el año 2016 y haciendo una retrospectiva desde el año 2013 al 2016 el TAIIA según el cuadro que a continuación se presenta tiene una mora de 162 casos sin resolver, solo en renta, sin mencionar los demás casos en los que tiene competencia el TAIIA lo cual incrementa la mora<sup>76</sup>.

<sup>76</sup>Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas: *Institución/ Marco institucional/ Informes, informe estadístico del estado de recursos de apelación ingresados, sentenciados y en proceso de enero a sept de 2016*, [http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco\\_Institucional/Informes](http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco_Institucional/Informes).

**RECURSOS EN PROCESO PARA EMITIR LA RESOLUCIÓN  
DEFINITIVA (SENTENCIA) POR AÑO DE INGRESO  
DE ENERO - SEPTIEMBRE DE 2016**

AÑO IMPUESTO	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALES
<b>ADUANA</b>	0	0	1	18	33	52
<b>RENTA</b>	0	9	33	34	86	162
<b>IVA</b>	0	0	5	11	29	45
<b>MULTAS AISLADAS</b>	0	0	0	0	0	0
<b>OTROS</b>	0	0	0	0	0	0
<b>CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	0	0	0	0	4	4
<b>TBR</b>	0	0	0	0	0	0
<b>ALCOHOL Y ADV.</b>	0	0	0	1	0	1
<b>BEBIDAS GAS. Y ADV.</b>	0	0	0	0	0	0
<b>TOTALES</b>	0	9	39	64	152	264

Fuente: Página web del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (<http://www.taiia.gob.sv>)

### **5.1.5 Conclusión.**

En el desarrollo de este capítulo se pueden observar los efectos que ocasiona la existencia de un único Tribunal para dirimir los recursos de apelación que ante él se interponen, ocasionando efectos negativos, lo que conlleva a la afectación de los derechos de los apelantes.

Las consecuencias son, la resolución de los recursos de apelación fuera del tiempo, dificultades en la tramitación, falta de acceso inmediato al Tribunal, y como consecuencia final la mora en la institución.

Lo que impide que la administración de justicia, tenga una plena armonía con lo que establece el art. 1 Cn, en cuanto a la organización del Estado para la consecución de la justicia, tomando en cuenta que la labor que desempeña el TAIIA es de vital importancia y merece ser ampliada, para poner a disposición del apelante el acceso a la justicia.

El informe de labores del TAIIA demuestra con satisfacción que la investigación planteada en cuanto a la mora que posee el Tribunal, se debe a la falta de personal, así como a diversos factores que han impactado al Tribunal, como enfermedades e imprevistos que se le suscitan a toda persona; de acuerdo al informe las metas programadas en el período informado se cumplieron al 100%, formuladas en los POA's 2014 y 2015, a excepción de las metas relacionadas con la emisión de sentencias, con la emisión de proyectos de resoluciones definitivas y con el análisis y ejecución de nombramientos en las etapas de producción de pruebas y mejor proveer, cuyo grado de cumplimiento acumulado registra un 87%, 89% y 82%, respectivamente, las que se han visto afectadas debido a:

El incremento del 45% en el ingreso de los RA a partir del año 2012 respecto a los años anteriores, lo que ha obligado al Tribunal a redoblar esfuerzos en aras de emitir las resoluciones definitivas correspondientes, resolviendo el 49% del total de la carga de RA registrada de junio de 2014 a mayo de 2015.

Considerando el escaso personal de la planta de 9 analistas tributarios jurídicos con que ha contado este Tribunal hasta marzo de 2015, respecto a la carga de casos incrementada desde el año 2012, además del factor personal de incapacidades médicas recurrentes por diversas causas, y permisos personales, que en el año 2014 fue afectada específicamente por la epidemia del Chickcungunya, ha incidido de manera sustantiva en la producción mensual de sentencias, dificultando aún más hacerle frente a la cantidad de casos en proceso de sentencia”<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup>Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas: *Institución/ Marco institucional/ Informes, Informe de Labores TAIIA junio 2014-mayo 2015*, [http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco\\_Institucional/Informes](http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco_Institucional/Informes).

De este modo se afirma que el TAIIA tendría un mejor funcionamiento tanto interno, como para la población en general, si se aumentara el número del personal, y/o se crearan dependencias del tribunal, como unidades receptoras o dependencias de este en los diferentes departamentos o zonas del territorio salvadoreño. Pudiendo garantizar de esta forma el acceso a la justicia del cual está revestido el apelante.

Es importante tomar en cuenta que el cumplimiento de las metas del TAIIA no soluciona el problema planteado debido a que este formula sus metas en base a los recursos que se le han asignado, y a los apelantes que acuden a él, debido a que se enfoca principalmente en resolver los problemas internos.

Por lo que es necesario que el Estado como tal se esmere por solventar esta problemática, porque es un tema institucional de carácter nacional, no solo del TAIIA, o meramente regional, por lo que todos los contribuyentes del territorio deben tener acceso inmediato a interponer el RA en caso de que sea necesario.

## **5.2 Sistema tributario de Chile.**

En el estudio del tema tributario, y específicamente en lo referente a los tribunales tributarios, es importante incluir el funcionamiento del sistema tributario que rige las actuaciones tanto tributarias como aduaneras en el país de Chile, puesto que dicho país ha sido para El Salvador modelo para la implementación de cuerpos legales. Chile, en materia tributaria cuenta únicamente con un Tribunal, que cubre tanto el área tributaria como el área de aduanas, pero del cual existen 18 sucursales o dependencias en el territorio chileno.

### 5.2.1 Tribunal Tributario y Aduanas.

Los primeros Tribunales Tributarios de Aduanas (TTA) comenzaron a funcionar el 1 de febrero de dos mil diez, siendo en un inicio 4 TTA, de ahí su implementación ha sido de forma gradual, en el año 2011 ingresaron a la nueva justicia tributaria y aduanera 4 TTA más, para el año 2012 se sumaron 4 más y el último año de creación de los últimos 2 TTA fue en el 2013, haciendo en total de 18 TTA de primera instancia<sup>78</sup>.

Los TTA son órganos jurisdiccionales de primera instancia, especializados e independientes en el ejercicio de su ministerio, de acuerdo al Art.1 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios Aduaneros(LOTTA)<sup>79</sup>, los cuales están especialmente dedicados a resolver los reclamos tributarios y aduaneros que personas naturales o jurídicas presenten en contra de las decisiones administrativas adoptadas por el Servicio de Impuestos Internos(SII) o el Servicio Nacional de Aduanas(SNA), al estimar que son infringidas las disposiciones legales sean estas tributarias o aduaneras.

La similitud de los procedimientos tanto en materia tributaria como aduanera permite la incorporación de ambos en la competencia de estos tribunales, resolviendo las críticas formuladas tanto al SII como al SNA.

Estos organismos tienen casi total autonomía, dependiendo solamente en lo administrativo de la Subsecretaría de Hacienda, ya que su dependencia jerárquica y jurisdiccional es respecto a la Corte de Apelaciones y la Corte

---

<sup>78</sup>Biblioteca del Congreso Nacional de Chile:*Ley Fácil, Tribunales Tributarios Y Aduaneros*, <http://www.bcn.cl/leyfacil/Recurso/Tribunales-Tributarios-Y-Aduaneros>.

<sup>79</sup>Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, (Chile: Tribunal Constitucional, 2009) artículo 1.

Suprema; y resuelven los conflictos tributarios y aduaneros que se suscitan en las correspondientes jurisdicciones territoriales de alcance regional; y son independientes del SII y del SNA.

Los TTA tienen como objetivo fortalecer y perfeccionar la justicia tributaria y aduanera del país, a través de una mayor independencia, especialización, rapidez y transparencia en los procedimientos<sup>80</sup>.

Las funciones especializadas de los TTA son desempeñadas por los cargos de juez, secretario abogado, resolutor y profesional experto. Además los TTA cuentan con una unidad administradora la cual funciona como órgano desconcentrado de la Subsecretaría de Hacienda, y la cual esta encarga de proveer a los nuevos tribunales de la infraestructura, recursos humanos, plataforma tecnológica, y demás medios necesarios para su correcto funcionamiento.

Con la entrada en vigencia de la LOTTA se suprime expresamente la atribución de los directores regionales del SII de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, correspondiéndole sólo disponer el cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas por los TTA, que incidan en materias de su competencia.

Posteriormente con la creación de los nuevos TTA, se permite que estos conozcan tanto de las reclamaciones en materia de impuestos internos como en materia de aduanas; siempre y cuando se sigan todos los lineamientos establecidos en el Código Tributario de Chile, para los distintos

---

<sup>80</sup>Tribunales Tributarios y Aduaneros, Gobierno de Chile, *Los Tribunales-¿Qué son?*, [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

procedimientos en cada una de las materias ya que en el caso de Chile, el Código Tributario de Chile expone muy ordenadamente los tipos de procedimientos de los que conocerán los TTA, agrupándolos por materias así:

**Procedimientos tributarios:**

1. Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias.
2. Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.
3. Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones.
4. Procedimiento Especial para la Aplicación de Sanciones.
5. Procedimiento Especial de Reclamo de los Avalúos de Bienes Raíces.

**Procedimientos aduaneros.**

1. Procedimiento General de Reclamaciones Aduaneras.
2. Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.
3. Procedimiento General para el Reclamo de Sanciones por Infracciones Aduaneras.
4. Procedimiento Especial para el Reclamo de Sanciones Disciplinarias.
5. Situación Especial

De los procedimientos anteriores, se desarrolla únicamente el procedimiento general de reclamaciones tributarias y el procedimiento general de reclamaciones aduaneras, por ser estos los fines a la investigación.

### **5.2.2 Procedimiento general de reclamaciones tributarias.**

En el caso de Chile, el contribuyente puede interponer las reclamaciones tributarias en tres importantes rubros<sup>81</sup>:

1. Liquidaciones: son el acto mediante el cual, el SII determina el impuesto que adeuda el contribuyente, ya sea porque a su juicio no determinó la obligación tributaria estando obligado a hacerlo, o bien porque el organismo considera que el impuesto declarado no corresponde a la cuantificación del hecho gravado

2. Giros: los giros deben ser emitidos por el SII siempre teniendo en consideración la liquidación efectuada o las declaraciones y antecedentes aportados por los contribuyentes, señalando además el plazo en el que se debe efectuar el pago.

3. Resoluciones: son reclamables las resoluciones que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo; y también las resoluciones que deniegan las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea:

#### **3.1 Corregir errores propios del contribuyente.**

---

<sup>81</sup>Tribunales Tributarios y Aduaneros, Gobierno de Chile, *Procedimientos Tributarios-Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias*, [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

3.2 Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas.

3.3. La restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.

El reclamo se presentará ante el TTA, en un plazo de noventa días contados desde el día que ocurrió la notificación, debiendo cumplir con los respectivos requisitos que le dan toda la formalidad al reclamo como son: consignar el nombre o razón social; número de rol único tributario; domicilio; profesión u oficio del reclamante; así como especificar los fundamentos del reclamo y las peticiones que se someten a consideración del TTA; y, agregar los documentos en que se fundamenta el reclamo.

Si el reclamo no cumple con los requisitos, el juez dictará una resolución ordenando que sean subsanados los errores u omisiones dentro de un plazo que él mismo fija, y que de no subsanarse, el juez tendrá como no presentada la reclamación.

Presentado el reclamo, dentro del plazo correspondiente, se efectuará un examen de admisibilidad por el juez. Si es declarado inadmisibile, se le notifica al reclamante y si se declara admisible, se corre traslado por veinte días al SII correspondiente. La contestación del SII deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoyó para determinar la liquidación, giro o resolución, así como de las peticiones concretas que se someten a decisión del TTA.

Una vez vencido el plazo de traslado, haya o no contestado dicho organismo, si el juez considera que existen hechos controvertidos de

carácter sustancial y pertinente, de oficio o a petición de parte recibirá la causa a prueba mediante una resolución que será notificada al reclamante y al SII. El término probatorio se extenderá por veinte días durante los cuales se deberá rendir toda la prueba.

Iniciada la etapa probatoria y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. Si se interpone un RA, éste se tramitará de manera preferente, pero el recurrente deberá presentar dicho recurso siempre en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo.

El juez apreciará la prueba conforme a las reglas de la sana crítica y cuenta con sesenta días para dictar sentencia, plazo que se contará desde el vencimiento del término probatorio. La sentencia que emita el TTA se notificará al reclamante y al SII. En contra de la sentencia definitiva que falla un reclamo proceden los recursos de aclaración, rectificación o enmienda y el de apelación que podrá interponerse en el plazo de quince días contados desde la notificación de la misma, debiendo el TTA elevar los autos a la CA respectiva.

### **5.2.3 Procedimiento general de reclamaciones aduaneras.**

Este se aplica para tramitar y resolver los reclamos que se pueden efectuar en contra de las siguientes actuaciones del SNA:

1. Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirven de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.

2. Clasificaciones y/o valoraciones aduaneras de las declaraciones de exportación practicadas por el SNA.

3. Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas conforme a lo establecido Ordenanza de Aduanas<sup>82</sup>; y demás que actuaciones que establezca la ley.

Para conocer de las reclamaciones aduaneras el ente competente es el TTA que se localiza en el territorio jurisdiccional en el que se encuentra la autoridad aduanera que ejecutó la actuación reclamada, y el plazo para interponer el reclamo es de noventa días contados desde la notificación correspondiente ante el TTA.

Interpuesto el reclamo, el juez efectúa un examen de admisibilidad, pudiendo ordenar que sean subsanados errores u omisiones. En caso de que el reclamante no resuelva a cabalidad la orden emitida por el juez, se tendrá por no presentado el reclamo.

Habiendo aceptado a trámite el reclamo, el juez dará traslado por veinte días al SNA. La contestación al reclamo debe contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoyó para determinar la actuación objetada, así como de las peticiones concretas que se someten a decisión del TTA.

Una vez vencido el plazo de traslado de la presentación al SNA que se extiende por veinte días, haya o no contestado dicho organismo, si el juez considera que existen hechos controvertidos de carácter sustancial y

---

<sup>82</sup>Ordenanza De Aduanas (Chile: Congreso Nacional, 1953).

pertinente, de oficio o a petición de parte recibirá la causa a prueba por el término probatorio por veinte días, debiendo notificar al reclamante.

Iniciada la etapa probatoria, y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. En caso de que sea interpuesto un RA, éste se tramitará en cuenta y de manera preferente, pero el recurrente deberá presentar dicho recurso siempre en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo. Si se efectúan diligencias probatorias fuera del lugar en el que se sigue el juicio, o si durante el término de prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten su recepción, el TTA podrá extender el término probatorio por una sola vez y máximo por diez días contados desde la fecha de notificación de la resolución que ordena su ampliación.

El juez apreciará la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, y contará con un plazo de sesenta días para dictar sentencia, que se contará desde el vencimiento del término probatorio. La sentencia se notificará al reclamante y al SNA. En contra de la sentencia definitiva que falla un reclamo procede sólo el RA, el que debe interponerse en el plazo de quince días contados desde la notificación de la misma, debiendo el TTA elevar los autos a la Corte de Apelaciones(CA) respectiva en el plazo de quince días contados desde que se notificó la concesión del recurso.

### **5.3 Sistema tributario de Costa Rica.**

Costa Rica a diferencia de Chile no cuenta con un solo tribunal que se encarga de la materia tributaria y aduanera, sino mas bien cuenta con dos tribunales separando así la materia tributaria de la materia aduanera,

teniendo en consecuencia el sistema tributaria de Costa Rica, un Tribunal Fiscal Administrativo(TFA) y un Tribunal Aduanero Nacional(TAN).

### **5.3.1 Tribunal Fiscal Administrativo.**

Este tiene la función de ser un ente contralor de legalidad de la gestión tributaria, facilitando una justicia pronta y cumplida con la finalidad de tutelar las garantías de los contribuyentes que acuden a esta instancia.

#### **5.3.1.1 Naturaleza jurídica del TFA.**

En 1962, específicamente el 14 de noviembre, fue creado el TFA, posteriormente, la ley No. 4755 de 29 de abril de 1971, vigente a partir del primero de julio de 1971, promulgó el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), el cual incluyó en su Título V, todo lo referente a la organización y funcionamiento del Tribunal Fiscal Administrativo<sup>83</sup>.

Importante es indicar que este tribunal es un órgano de plena jurisdicción e independiente tanto en su organización, como en su funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, con tutela administrativa o jerárquico impropio respecto de la llamada Administración Tributaria por lo que posee un grado de desconcentración máxima, y sus fallos agotan la vía administrativa abriendo paso a la acción jurisdiccional propiamente dicha, esto de acuerdo al art. 158 CNPT<sup>84</sup>. El TFA, a partir de la vigencia de la citada ley No. 4755, ha funcionado con dos salas especializadas, presididas

---

<sup>83</sup>Ministerio de Hacienda, Gobierno de Costa Rica, *Información general - dependencias*, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo>.

<sup>84</sup>Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) (Chile: Congreso Nacional 1971).

ambas por el presidente del TFA, el cual es designado por el Poder Ejecutivo.

### **5.3.1.2 Funcionamiento del TFA.**

Actualmente el TFA funciona con dos salas especializadas:

1. La Primera Sala, está conformada por tres abogados que conocen fundamentalmente de impugnaciones contra actos administrativos de determinaciones de impuestos, peticiones y consultas que realicen diversas Administraciones Tributarias del país, esto de acuerdo a los arts. 156 y 158 del CNPT.

2. La Segunda Sala, está integrada por dos abogados y un ingeniero agrónomo, y conocen de recursos interpuestos contra determinaciones practicadas por las Administraciones Tributarias del país y determinaciones practicadas por las municipalidades sobre valores de bienes inmobiliarios.

Asimismo, el TFA cuenta con un presidente que se nombrará entre los presidentes de cada sala y por ellos mismos, y el personal administrativo necesario para su buen funcionamiento.

El Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos de Tribunal Fiscal Administrativo (ROFPTFA)<sup>85</sup> determina la organización interna del TFA, los procedimientos aplicables a la tramitación de los RA, otras funciones señaladas en el CNPT y otras leyes especiales. De acuerdo

---

<sup>85</sup> Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal Fiscal Administrativo (Costa Rica: Asamblea Legislativa, 2005).

al art. 158 del CNPT, el TFA, tendrá competencia en toda la República y podrá conocer de lo siguiente:

1. Los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones administrativas emitidas por el SII.
2. La apelación de hecho, la cual se define como el recurso directo que le confiere al justiciable de llegar al tribunal superior, ante la negativa del Tribunal Fiscal Administrativo de admitir la apelación.

### **5.3.2 Tribunal Aduanero Nacional.**

#### **5.3.2.1 Fundamento Legal.**

Como antecedentes del tribunal se deben citar las instancias administrativas creadas por la legislación comunitaria del mercado común centroamericano, para conocer y decidir los asuntos relativos al valor aduanero y la clasificación arancelaria. El art. 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) señalaba entre otras cosas que "Corresponde al Comité Arancelario: Resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del comercio internacional".

Por otra parte el art. 25 de la legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías, da vida jurídica al Comité Nacional de Valoración Aduanera como última instancia administrativa para conocer y decidir los RA interpuestos contra las resoluciones firmadas por el director General de Aduanas en esta materia. En el año 1993 se aprueba el protocolo de modificación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, conocido

con las siglas CAUCA II, del Tratado General de Integración Económica de Centroamérica.

En Costa Rica lo refrenda la Asamblea Legislativa con la ley N° 7485 del 21 de marzo de 1995, y entrada en vigencia el primero de julio de 1996. Posteriormente, entra en vigencia el CAUCA III con la ley N° 8360 y publicada el 12 de junio del 2003. En el art. 104 del CAUCA III se permite a los países signatarios crear el Tribunal Aduanero Nacional, que asumirá las funciones de los Comités Arancelario y de Valoración Aduanera. Por su parte la Ley General de Aduanas<sup>86</sup>, conocida con las siglas LGA, vigente en Costa Rica y que empezó a regir a partir del primero de julio de 1996, crea el TAN.

El TAN de conformidad con los términos del art. 205 de la Ley General de Aduanas(LGA) se crea como un órgano de decisión autónoma, adscrito al MH, constituyéndose en la última instancia administrativa, para conocer y decidir los recursos contra los actos dictados por el SNA, por tal motivo es un órgano desconcentrado máximo del MH dentro de la Administración Pública.

Las decisiones del Tribunal pueden ser objeto de impugnación en la vía contencioso- administrativa, cumpliendo los plazos y requisitos señalados en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa<sup>87</sup>.

### **5.3.2.2 Naturaleza Jurídica del TAN.**

El TAN, a pesar de que sus decisiones se dan en sede administrativa, es independiente de la administración activa, tanto por la autonomía que

---

<sup>86</sup>Ley General De Aduana(Costa Rica: Asamblea Legislativa, 1995).

<sup>87</sup>Ley Reguladora De La Jurisdicción Contencioso Administrativa (Costa Rica: Asamblea Legislativa, 1966 ).

expresamente le señala la ley, como también por la forma en que son elegidos sus integrantes y el régimen procesal que debe observar en su actuación. El TAN se encuentra inmerso en el poder ejecutivo adscrito al Ministerio de Hacienda, pero con funciones independientes de la administración activa, puesto que como órgano de decisión autónoma y en respeto del procedimiento y competencia que la ley le otorga, aunque sus resoluciones no tengan el valor de cosa juzgada, agotan la vía administrativa, dejando abierta la vía jurisdiccional, en los términos indicados en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Respecto de la naturaleza jurídica del TAN, el Dr. Ernesto Jinesta, ha manifestado: "En punto a la jerarquía impropia, debe tomarse en consideración que en tales supuestos quien conoce y resuelve en grado es no el superior jerárquico natural, correspondiente, propio u ordinario, sino la instancia que indique expresamente la ley. Se trata de una jerarquía legal y no de la natural. Ese contralor no jerárquico puede ser un órgano administrativo que, generalmente, asume la forma de la desconcentración en grado máximo -jerarquía impropia monofásica-, garantizándose de esa forma independencia al distorsionarse o desaparecer la relación jerárquica y el ejercicio de una competencia exclusiva de revisión"<sup>88</sup>.

Ejemplos de este tipo de jerarquía son las siguientes:

- a) El Tribunal Fiscal Administrativo.
- b) El Tribunal Aduanero Nacional respecto de las resoluciones tomadas por el Servicio Nacional de Aduanas-Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y demás órganos aduaneros.

---

<sup>88</sup>Ernesto Jinesta Lobo, "El agotamiento de la vía administrativa y los recursos administrativos", *IVSTITIA*, No. 169-170, (2000): 24-33.

El TAN cuenta con poder de decisión autónoma y es el órgano con mayor autoridad en la sede administrativa. Es así, que puede conocer y revisar dictámenes emitidos por la aduana o la DGACR.

Además como órgano especializado en materia aduanera, tiene como misión impartir justicia pronta y RA interpuestos por los auxiliares de la función pública aduanera, importadores, exportadores y demás usuarios contra los actos dictados por el servicio de aduanas, mediante la correcta interpretación y aplicación de la normativa.

De conformidad con los términos del art. 205 de la LGA, el TAN se crea como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda de Costa Rica (MHCR), constituyéndose en la última instancia administrativa, para conocer y decidir los recursos contra los actos dictados por el servicio de aduanas. Por tal motivo es un órgano desconcentrado del MHCR dentro de la Administración Pública.

El TAN está integrado por siete miembros, cuatro de ellos serán abogados especializados en materia aduanera, con experiencia mínima de cuatro años; los otros tres serán personas con el grado mínimo de licenciatura y experiencia de por lo menos cuatro años en materias tales como clasificación arancelaria, valoración aduanera, origen de las mercancías y demás regulaciones del comercio exterior.

### **5.3.3 El recurso de apelación.**

En este apartado, se desarrolla la tramitación del RA en el TFA, así como también la forma de la interposición la tramitación de la apelación de hecho.

### **5.3.3.1 Recurso de apelación en materia de tributación.**

Contra la resolución determinativa, los contribuyentes tienen la posibilidad de interponer RA ante el TFA, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados. La Administración Tributaria que conozca del asunto, emplazará a las partes para que dentro del plazo de quince días se presente ante el TFA, con el objeto de que presenten, si lo tienen a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos. El art. 156 del CNPT, establece que el TFA es competente para conocer de todas aquellas apelaciones que se interpongan contra las resoluciones administrativas emitidas por SII.

Los interesados en impugnar una resolución pueden interponer RA ante el TFA, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados. Igual recurso procede si, dentro del plazo de dos meses indicado en el segundo párrafo del art. 46 del CNPT, la Administración Tributaria no dicta la resolución respectiva.

### **5.3.3.2 Apelación de hecho.**

Denegada una apelación por la Administración Tributaria, el interesado puede acudir directamente ante el TFA y apelar de hecho, dentro del plazo de tres días, en el caso en que la Administración Tributaria se encuentre dentro del mismo perímetro judicial de este Tribunal, caso contrario el plazo para interponerla es de cinco días hábiles, de acuerdo con el art. 157 del CNPT en relación con el art. 585 del Código Procesal Civil<sup>89</sup> de Costa Rica. Admitidos los recursos interpuestos, el TFA adquiere la

---

<sup>89</sup>Código Procesal Civil De Costa Rica, (Costa Rica: Asamblea Legislativa,1989), artículo 585.

competencia para resolverlos, iniciándose de esta manera el proceso administrativo tributario.

En Costa Rica, el recurso para manifestar el desacuerdo con una resolución o acto de la Aduana, que afecta directamente a un interesado, es el RA, siendo importante que el escrito deba contener todos los alegatos que el interesado estime convenientes, para que la autoridad resuelva, con todas las pruebas y argumentos necesarios.

Por otra parte en materia aduanera a nivel centroamericano, el CAUCA y el RECAUCA, garantizan éste derecho y los procedimientos mediante los cuales el interesado puede ejercerlos. En Costa Rica, se utilizan la LGA y la LGAP<sup>90</sup> específicamente en lo que la LGA sea omisa.

#### **5.3.4 Procedimiento del recurso de apelación.**

En Chile, el RA puede ser tramitado tanto en materia administrativa como en materia aduanera, por lo que a continuación se desarrolla tanto el procedimiento ante el TFA, como el procedimiento ante TAN.

##### **5.3.4.1 Procedimiento del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.**

El procedimiento y las normas de actuación del TFA están previstas en el art.158 y siguientes del CNPT y supletoriamente en lo dispuesto en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como el ROFPTFA.

---

<sup>90</sup>Ley General De La Administración Pública, (Costa Rica: Asamblea Legislativa, 1978).

Los fallos que dicta este TFA agotan la vía administrativa y si el interesado considera que los mismos no se ajustan a la ley, puede interponer proceso contencioso especial tributario dentro de los treinta días siguientes a la notificación del fallo. Por lo que la Administración Tributaria debe dar a conocer de inmediato lo resuelto por el TFA, de acuerdo con el art. 101 del CNPT, por medio del diario oficial y otros medios publicitarios adecuados a las circunstancias.

La unidad de la Dirección General de la Administración Tributaria encargada de la publicación de dichos fallos es su división normativa, la cual después del procedimiento correspondiente, divulga por la vía indicada, las resoluciones del TFA con una dilación de dos meses posteriores a la notificación.

Contra los fallos del TFA, el interesado o la Administración Tributaria por medio de la Procuraduría General de la República, pueden establecer juicio contencioso administrativo ante la sede jurisdiccional de la CSJ de Costa Rica, perteneciente al poder judicial, tercer poder de la República. En este caso, el contribuyente puede formularlo dentro del plazo de prescripción establecido para la materia tributaria, que de acuerdo con el art. 51 del CNPT, es de tres o cinco años según el caso.

La Administración Tributaria cuando pretenda demandar la anulación del acto administrativo dictado por el TFA, deberá por medio del superior jerárquico supremo, sea por medio del MHCR, declararlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de cualquier otra naturaleza. El plazo máximo para ello será de un año, contado a partir del día siguiente a aquel en que haya sido dictado. En estos casos, la resolución una vez declarada lesiva a los intereses fiscales, podrá ser impugnada en la sede jurisdiccional,

dentro del plazo de un año que correrá a partir del día siguiente a aquel en que se ha dictado, esto de acuerdo al art. 34 Código Procesal Contencioso Administrativo<sup>91</sup>.

#### **5.3.4.2 Procedimiento del recurso de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional.**

##### **1. Impugnación de actos de la aduana.**

Cuando la inconformidad es contra un acto dictado por la aduana, incluso el resultado de la determinación tributaria; el agente aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto, podrá interponer el recurso de revisión y el RA, este último ante el TAN, y de acuerdo al art. 198 de la LGA será potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos.

El recurso de revisión contra las resoluciones o actos finales dictados por la DGACR, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto ante la autoridad superior del servicio aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.

Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del servicio aduanero, en ambos casos el expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior. Dentro del plazo de veinte días siguientes a la recepción del expediente

---

<sup>91</sup>Código Procesal Contencioso Administrativo, (Costa Rica: Asamblea Legislativa, 2006), artículo 34.

administrativo por la autoridad superior del servicio aduanero, ésta deberá resolverlo.

Al presentarse el recurso, deben indicarse las razones por las que no se está de acuerdo con las decisiones emitidas, y presentar alegaciones técnicas, de hecho y de derecho, las pruebas en que se fundamente su recurso y la petición o presentación de fondo. Si la aduana resuelve de manera desfavorable para el reclamante, y este no solicitó apelación ante el TAN, entonces el escrito indicará cuáles son las opciones a su disposición para continuar con el proceso.

Presentado el RA, la aduana competente se limitará a remitirlo al TAN, junto con el expediente administrativo, dentro de los siguientes tres días hábiles y emplazará a la parte para que en los diez días hábiles siguientes, contados a partir de la fecha de notificación, reitere o amplíe los argumentos de su pretensión. El TAN puede fijar un nuevo plazo de quince días hábiles, para aportar mayor cantidad de pruebas y lo puede prorrogar por un plazo igual, si quien reclama se lo solicita por razones justificadas, por ejemplo, si las pruebas proceden del extranjero.

## 2. Impugnación de los actos de la Dirección General de Aduanas (DGA).

Cuando la inconformidad es contra un acto dictado por la Dirección General de Aduanas de Costa Rica (DGACR), también cabrán el recurso de revisión y el de apelación ante el TAN; ambos recursos serán potestativos y deberán interponerse dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto recurrido. La DGACR deberá dictar el acto que resuelva el recurso de revisión, dentro de los quince días hábiles siguientes. La fase probatoria del RA se tramitará de conformidad con el art. 201 LGA.

Si el reclamante solicitó apelación, la DGACR se limitara a remitirlo junto con el expediente administrativo completo al TAN y emplazara a las partes para que dentro de los diez días hábiles, se apersona ante ese órgano y para presentar evidencias que mejoren su apelación, o para retirarla. De igual forma que en el caso de la impugnación de los actos de aduanas, el TAN puede fijar un nuevo plazo de quince días, para aportar mayor cantidad de pruebas y lo puede prorrogar por un plazo igual.

El trámite de la fase recursiva está preceptuado en la LGA, en el Capítulo II del Título VIII referente al Procedimiento Ordinario. Es así como se resumen en dos secciones:

1. Sección I, regula la impugnación de actos finales dictados por la aduana, en los arts. 198 y siguientes de la LGA, contra los cuales caben los recursos de reconsideración y el de apelación para ante el TAN, dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes a la notificación. Es potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos.

2. Sección II, art. 204 LGA, se refiere a la impugnación de actos dictados directamente por la DGACR, contra los cuales cabe el recurso de reconsideración y el de apelación ante el TAN. Ambos recursos son potestativos y deben de interponerse dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes al de notificación del acto recurrido. En Costa Rica, al igual que en El Salvador el recurso de reconsideración se encuentra derogado, esto por lo establecido en el CAUCA y RECAUCA, ya que únicamente reconoce el Recurso de Revisión contra las resoluciones o actos finales dictados por la autoridad aduanera, que determinen tributos o sanciones. El art. 623 RECAUCA expresa que dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del servicio aduanero.

## **5.4 Diferencias tributarias de Chile, Costa Rica y El Salvador.**

Al pretender analizar y comparar las estructura y funcionamiento de los países de Chile, Costa Rica y El Salvador, desde un enfoque positivo e institucional: por un lado desde una perspectiva legal, normativa y reglamentaria que regulan la organización, funcionamiento, competencias y mecanismos prácticos desarrollados para la resolución de conflictos entre los administrados y la administración; y por otra parte el rol que desempeñan las instituciones en esta relación tributaria.

### **5.4.1 Procesos de descentralización territorial.**

Determinadas Administraciones Tributarias de Latinoamérica, con el paso del tiempo, han sido sometidas a los efectos de profundas reformas fiscales, con crecientes grados de autonomía tributaria para los entes territoriales menores; tal es el caso de Chile, que mediante la LOTTA, a partir del 13 de enero de 2009, ha innovado con la creación gradual de los nuevos TTA, que por la similitud de los procedimientos en materias tributarias y aduaneras, ha permitido la incorporación de estas últimas a la competencia de los tribunales tributarios, resolviendo a un mismo tiempo las críticas formuladas tanto al SII como al NA; alcanzando una mayor independencia, especialización, rapidez y transparencia en los procedimientos.

El Salvador cuenta con un TAIIA, como un órgano autónomo e independiente que vincula tanto la materia tributaria como la aduanera, conociendo de las impugnaciones que se interponen en contra de las resoluciones emitidas por la DGII y DGA; pero que a diferencia de Chile, que cuenta con un TTA ubicado en cada una de sus regiones, en El Salvador aun no se tiene una verdadera descentralización territorial.

Sin embargo, Costa Rica se apoya con dos tribunales diferentes; uno de ellos es el TFA competente de resolver los recursos interpuestos por inconformidad de las resoluciones de la DGT y el otro es el TAN con competencia en materia aduanera.

#### **5.4.2 Comparación de las formas de notificación en los sistemas tributarios de Chile, Costa Rica y El Salvador.**

Otro punto importante y necesario de comparar es lo referente a las formas de notificación con las que cuentan los Tribunales Tributarios en países como Costa Rica, Chile y El Salvador.

Así por ejemplo en Chile, las resoluciones que dicte el TTA se notifican a las partes mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en internet del Tribunal, se dejara testimonio en el expediente y en el sitio en internet de haberse efectuado la publicación y así como de la fecha<sup>92</sup>.

Por otra parte las notificaciones al reclamante de las sentencias definitivas, de las resoluciones que reciban la causa a prueba y de aquellas que declaren inadmisibles un reclamo, pongan término a un juicio o hagan imposible su continuación serán efectuadas por carta certificada, dicha resolución será publicada en el portal de internet del TTA.

Otro medio establecido para recibir aviso de una o más resoluciones se podrá realizar mediante correo electrónico, aunque la falta de aviso no anula la notificación<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup>Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros (Chile: Tribunal Constitucional), 2009.

<sup>93</sup>Tribunales Tributarios y Aduaneros, Gobierno de Chile, *Los Tribunales – Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias*, en [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

En cuanto a Costa Rica los medios utilizados para la notificación dependerán del tribunal que emita la resolución, puesto como ya se menciona Costa Rica cuenta con dos Tribunales.

El TFA cuenta con los siguientes medios de notificación según las reglas del CNPT:

- a) Personalmente, cuando el interesado concurra a las oficinas de la Administración en cuyo caso se debe dejar constancia de su notificación en el respectivo expediente;
- b) Por correspondencia efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación telegráficos, electrónicos, facsímiles y similares, siempre que tales medios permitan confirmar la recepción.
- c) Por medio de carta que entreguen los funcionarios o empleados de la Administración o de las oficinas públicas o autoridades de policía a las que se encomiende tal diligencia. En estos casos, los notificadores deben dejar constancia de la entrega de la carta al interesado, requiriéndole su firma. Si el interesado no supiere o no le fuere posible hacerlo, puede firmar a su ruego un tercero mayor de edad. Si el interesado se negare a firmar a recibir la notificación o no se encontrare en su domicilio, se debe entregar la carta a cualquier persona mayor de quince años que se encuentre en el domicilio del interesado, requiriéndole que firme el acta respectiva. En todo caso, el acta de la diligencia debe expresar la entrega de la carta o cédula y nombre de la persona que la reciba; si ésta no sabe o no quiere o no puede firmar, el notificador lo debe hacer constar así bajo su responsabilidad. El notificador, al entregar la carta o cédula, debe indicar al pie de la misma la fecha y hora de su entrega; y

- d) Por medio de un solo edicto publicado en el Diario Oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando no se conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, no fuera del conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República. En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercería hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto. Para futuras notificaciones el contribuyente o responsable debe señalar lugar para recibirlas y, en caso de que no lo haga las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas.

En cuanto al TAN se realizan por los siguientes medios de notificación:

- a) Transmisión electrónica de datos en la sede de la aduana o en el domicilio señalado por el auxiliar de la función pública aduanera. La notificación surtirá efecto veinticuatro horas después del envío de la información.
- b) Mediante casilla ubicada en la aduana competente o en la Dirección General de Aduanas, según donde se desarrolle el procedimiento. Se tendrá como notificado el acto tres días hábiles después de ingresada la copia íntegra del acto en la respectiva casilla, se haya o no retirado en ese lapso. Los agentes aduaneros, los transportistas y los depositarios deben tener obligatoriamente una casilla asignada para los efectos anteriores.
- c) Personalmente, si la parte concurre a las oficinas del Servicio Nacional de Aduanas que tienen a su cargo la notificación de los actos, o a la oficina del Tribunal Aduanero Nacional.

- d) Carta certificada o telegrama, con aviso de recepción, dirigido al domicilio o al lugar designado para oír notificaciones, en cuyo caso se tendrá por notificada al quinto día hábil posterior a la fecha en que conste el recibido del destinatario. En caso de sociedades, se podrá notificar al agente residente designado.
- e) Cuando no sea posible notificar por alguno de los medios anteriores, se notificará por única publicación en el diario oficial, en cuyo caso se tendrá por efectuada al quinto día hábil posterior a esa publicación.
- f) A solicitud del interesado por medio de facsímil, correo electrónico u otros medios similares que ofrezcan la seguridad a juicio de la autoridad aduanera. La notificación surtirá efecto veinticuatro horas después del envío o el depósito de la información.
- g) Al lugar señalado por el interesado, siempre que, tratándose de las aduanas, se encuentre dentro del asiento geográfico señalado por el reglamento de esta ley. En el caso de la Dirección General de Aduanas y del Tribunal Aduanero Nacional, la notificación será en el lugar señalado dentro del perímetro de la Gran Área Metropolitana.

En conclusión, se establece que la legislación tributaria salvadoreña, puede adoptar modelos de los países en mención, en cuanto a la organización y composición de cada uno de los tribunales y de las formas de notificación, con la idea de que sean viables para el apelante, para con ello poder apegarse al desarrollo sustancial de estos y lograr un efectivo funcionamiento.

## **CAPITULO VI**

### **ANALISIS DE RESULTADOS**

En el presente capítulo se detalla el trabajo de campo realizado en esta investigación, el cual consistió en elaborar y encuestar a apelantes del área de San Miguel, San Salvador y Santa Ana, entre ellos bachilleres, egresados de la carrera de Ciencias Jurídicas, abogados y contadores.

#### **6.1 Aspectos generales del trabajo de Campo- Encuesta.**

Los resultados que derivan de las encuestas abonan al estudio que compete esta investigación, y es que los tribunales con competencia única en El Salvador y su métodos de notificación, personal de cada uno, y su forma de dirimir los recursos administrativos que ingresan a sus tribunales, así como también el estudio de los tribunales de diferentes países como derecho comparado estableciendo más adecuados métodos.

La obtención de los resultados, permiten percibir la opinión de las personas encuestadas, en cuanto a la problemática planteada en cada una de las diferentes interrogantes u opiniones que se les solicitó en las encuestas.

La tabulación de esta investigación, ha sido tomada de una muestra de cien personas entre las edades de veinticuatro a cuarenta y cinco años de edad seleccionadas al azar, quienes fueron encuestadas con el objeto de examinar su opinión respecto al tema: “El Recurso de Apelación dentro del procedimiento administrativo de Liquidación Oficiosa en la Ley del Impuesto Sobre la Renta: inconvenientes jurídico-practico de carácter procedimental que se le presentan al contribuyente”.

La encuesta conformada de diez preguntas, que abarcan la presentación del recurso de apelación, plazo de interposición de este, formas de notificación realizadas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, la existencia de un único TAIIA, etc.

### 6.1.1 Tabulación de los resultados obtenidos

Figura 1.

A continuación, se detalla la edad la cantidad y el porcentaje de los participantes de acuerdo a las edades.

<b>18 A 25 AÑOS</b>	15
<b>26 A 35 AÑOS</b>	40
<b>36 AÑOS O MÁS</b>	45
<b>Suma total</b>	100

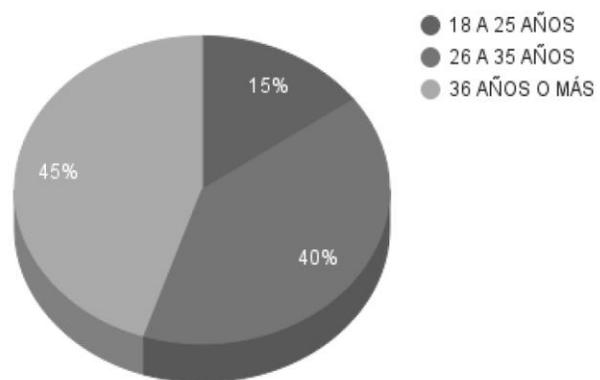


Figura 2

Género

<b>FEMENINO</b>	60
<b>MASCULINO</b>	40
<b>Suma total</b>	100

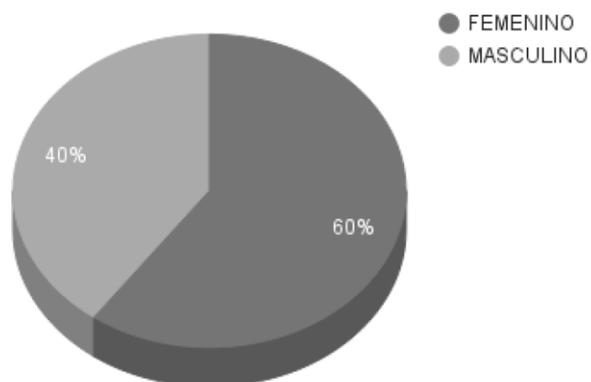


Figura 3.

Grado académico

<b>Bachillerato</b>	5
<b>Egresado</b>	10
<b>Licenciatura</b>	85
<b>Suma total</b>	100

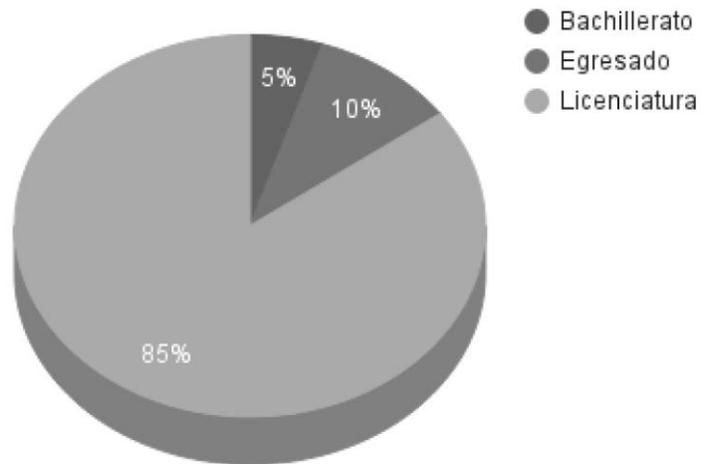
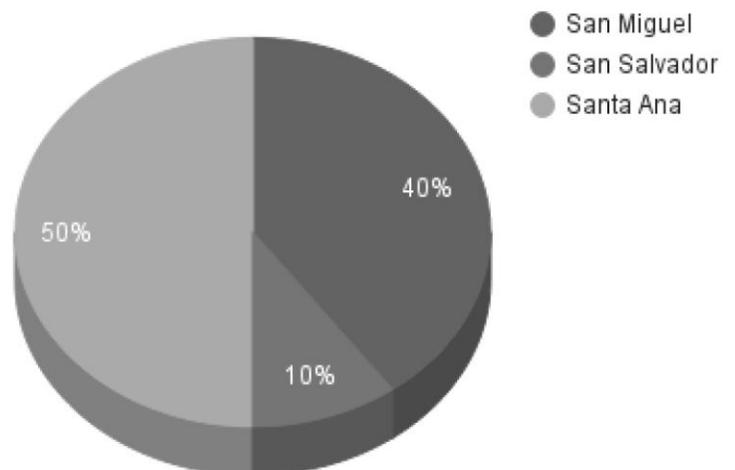


Figura 4.

Ciudad en que reside

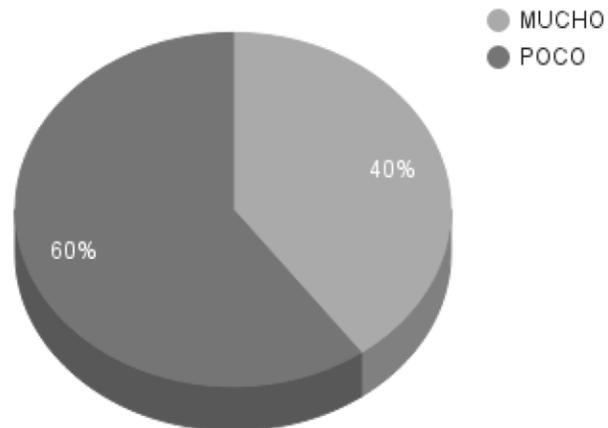
<b>San Miguel</b>	40
<b>San Salvador</b>	10
<b>Santa Ana</b>	50
<b>Suma total</b>	100



1. ¿Con que frecuencia interpone recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, al verse afectado por un acto administrativo de liquidación de oficio en su declaración al Impuesto sobre la Renta?

Figura 5.

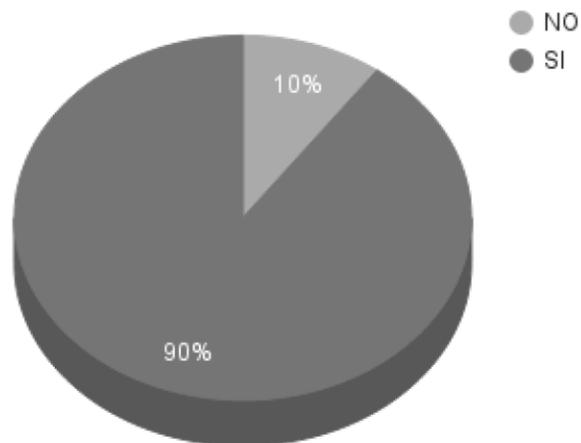
<b>MUCHO</b>	40
<b>POCO</b>	60
<b>Suma total</b>	100



2. ¿Conoce usted el plazo que tiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de aduanas para resolver el recurso de apelación?

Figura 6.

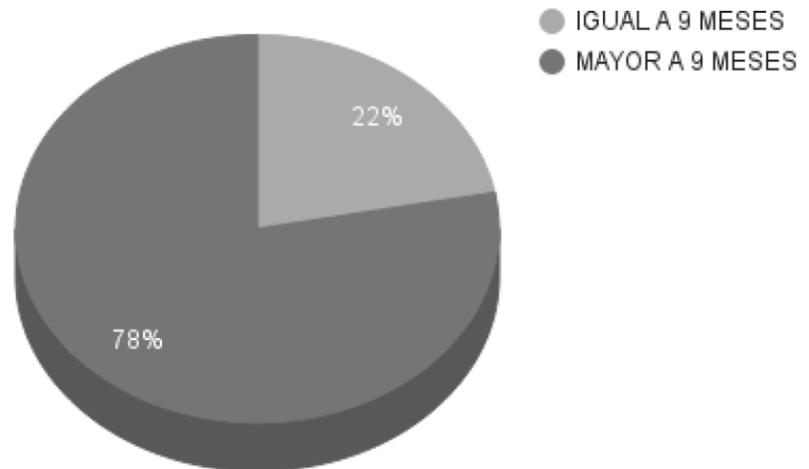
<b>NO</b>	10
<b>SI</b>	90
<b>Suma total</b>	100



3. ¿Al haber interpuesto recurso de apelación, le han resuelto en un plazo igual o mayor a 9 meses?

Figura 7

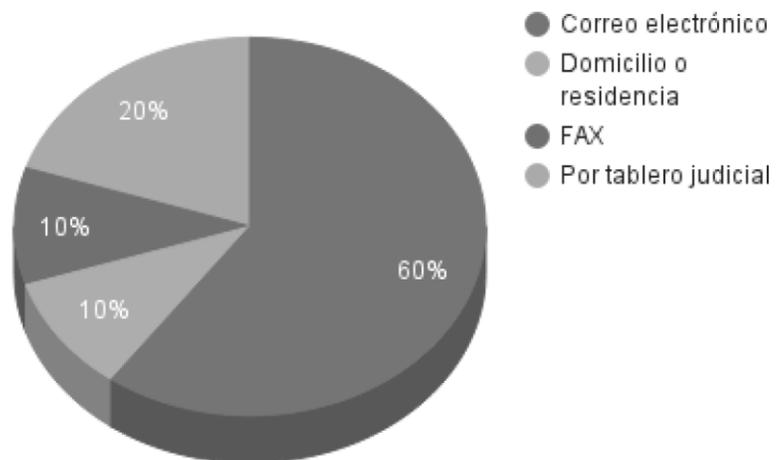
<b>IGUAL A 9 MESES</b>	22
<b>MAYOR A 9 MESES</b>	78
<b>Suma total</b>	100



4. ¿De qué forma el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, le ha notificado los actos administrativos relacionados con el recurso de apelación?

Figura 8

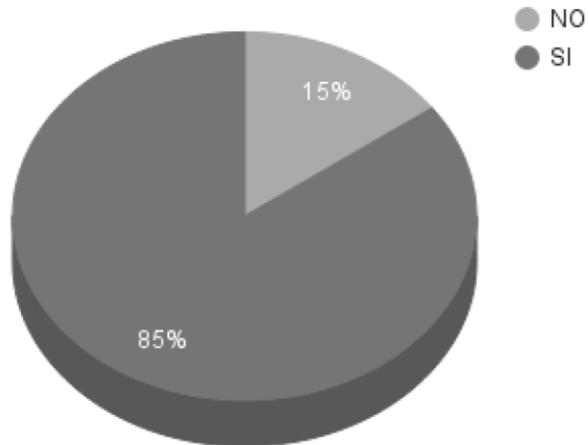
<b>Correo electrónico</b>	60
<b>Domicilio o residencia</b>	10
<b>FAX</b>	10
<b>Por tablero judicial</b>	20
<b>Suma total</b>	100



5. ¿Le genera a usted como apelante, dificultad en señalar dirección para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, si usted reside fuera de este?

Figura 9

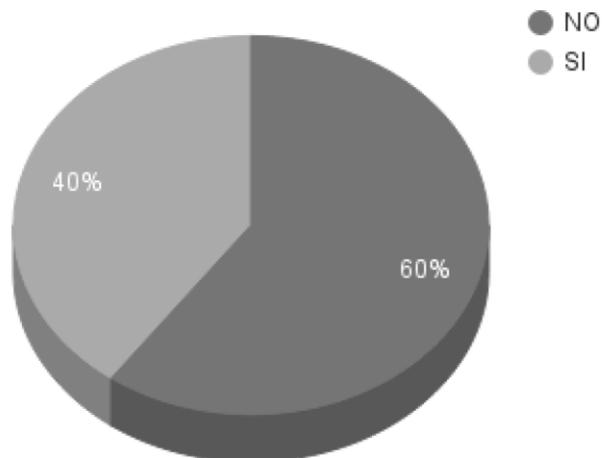
<b>NO</b>	15
<b>SI</b>	85
<b>Suma total</b>	100



6. ¿Considera usted que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, cumple con las reglas de la notificación establecidas en la Ley de Organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y el derecho común?

Figura 10

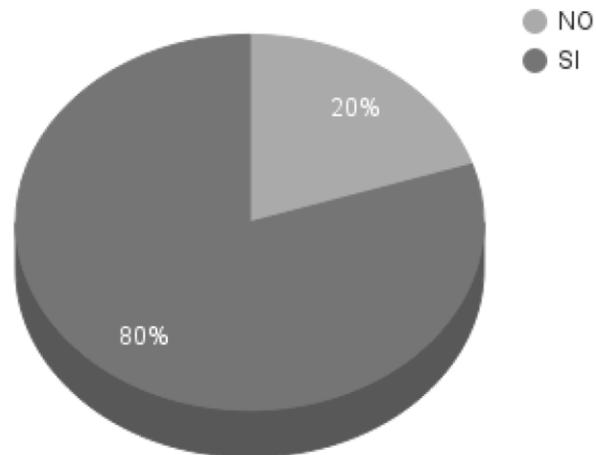
<b>NO</b>	60
<b>SI</b>	40
<b>Suma total</b>	100



7. ¿Considera que es un inconveniente que exista un único Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas que está ubicado en San Salvador, para los contribuyentes de todo el país?

Figura 11.

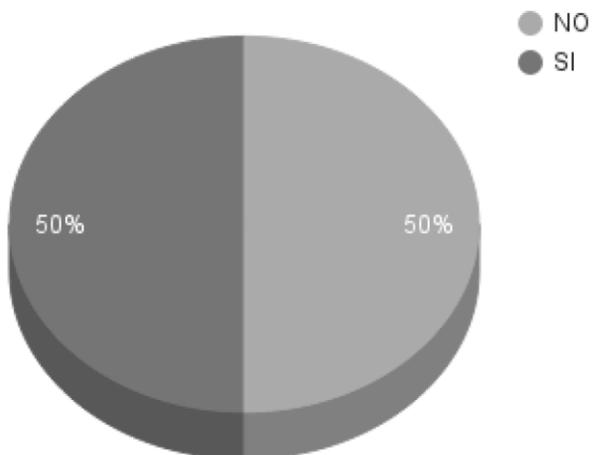
<b>NO</b>	20
<b>SI</b>	80
<b>Suma total</b>	100



8. ¿Para usted como apelante, considera que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, es eficiente en la tramitación del recurso de apelación?

Figura 12

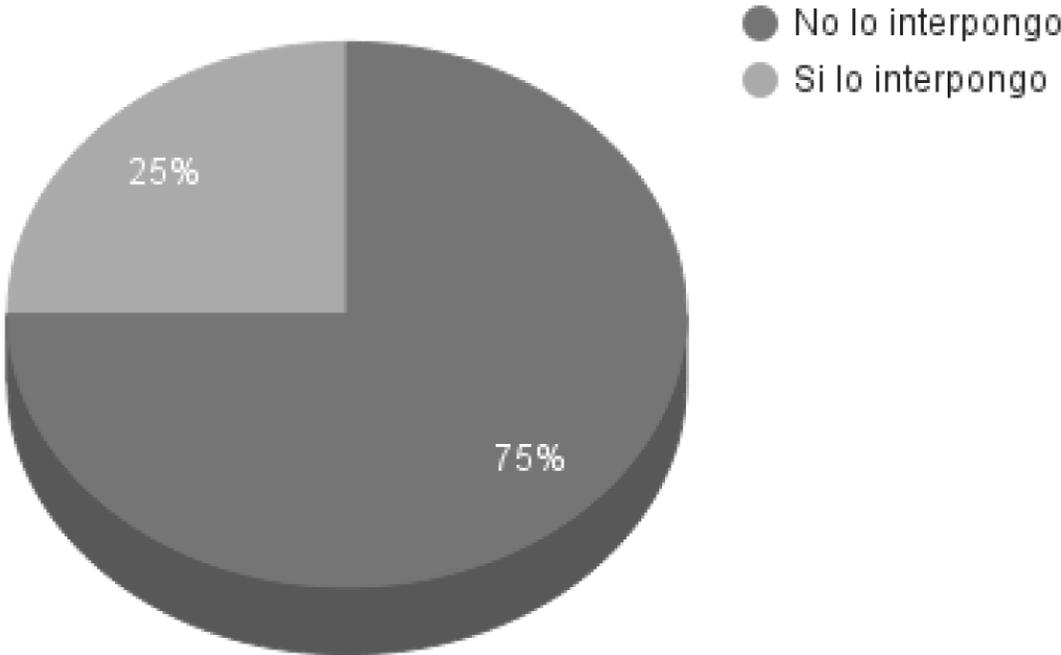
<b>NO</b>	50
<b>SI</b>	50
<b>Suma total</b>	100



9. ¿Si usted reside fuera del radio urbano de San Salvador, acudiría al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas a interponer recurso de apelación o desistiría de este por su ubicación territorial?

Figura 13.

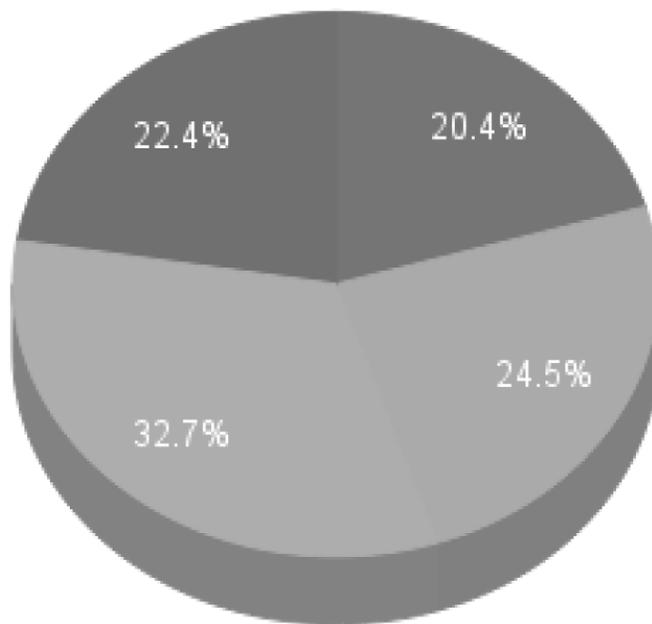
<b>No lo interpongo</b>	75
<b>Si lo interpongo</b>	25
<b>Suma total</b>	100



10. ¿Cuáles de las siguientes opciones, considera usted que ayudarían al mejor funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas? Puede marcar más de una opción si considera conveniente.

Figura 14.

<b>Crear dependencias del Tribunal en todo el país.</b>	50
<b>El incremento al personal del Tribunal.</b>	60
<b>La creación de unidades regionales del Tribunal, en la zona de oriente, y occidente.</b>	80
<b>Separar la materia de impuestos internos con la materia de aduanas, creando un tribunal aduanero y constituyendo el que ya está, solo para impuestos internos.</b>	55
<b>Suma total</b>	<b>245</b>



- Crear dependencias del Tribunal en todo el país.
- El incremento al personal del Tribunal.
- La creación de unidades regionales del Tribunal, en la zo...
- Separar la materia de Impuestos Internos con la...

### **6.1.2 Resultados Obtenidos.**

Es importante resaltar que de las cien personas encuestadas un 15% oscilaba entre las edades de 18 a 25 años de edad; mientras que un 40% rondaba entre las edades de 26 a 35 años de edad y un 45% lo hacía entre edades de 36 o más años, de estas personas encuestadas el 60% era del sexo femenino, mientras que en un 40% era del sexo masculino.

Mientras que de las personas encuestadas en el desarrollo de este trabajo de campo, un 85%, manifestó poseer un nivel de educación superior o universitaria siendo estos licenciados, mientras que un 10% son egresados, y solamente un 5% con estudios de educación media, así mismo del total de personas encuestadas, un 50% reside en la ciudad de Santa Ana, un 40% es de San Miguel y un 10% de las personas son del área de San Salvador.

La encuesta realizada estaba conformada por diez preguntas, a continuación se desarrolla el contenido de estas:

En los resultados de la primera pregunta se pudo evidenciar que un 40% respondió que: hace mucho uso del RA, y un 60% estableció que hace poco uso, significa que una buena parte de la población hace uso efectivo de este medio, para impugnar la resolución que le causa agravio a sus derechos.

Se le consultó a la población en la pregunta número dos si los apelantes conocen del plazo que tiene el TAIIA para resolver, a lo que la población encuestada respondió de la siguiente manera: un 90% respondió que si conocía el plazo y el 10% expresó que no lo conocía.

En la pregunta cuatro destaca que según las opciones dadas los apelantes respondieron de la manera siguiente: el 60% respondió que recibían la notificación a través de correo electrónico, un 20% contestó que por medio del tablero judicial, el 10% lo recibe a través del domicilio en el radio urbano de San Salvador, y con un porcentaje no menos importante el 10% restante respondió que por medio de Fax. Haciendo el análisis se observa que los apelantes reciben las notificaciones únicamente por medios electrónicos y excepcionalmente de forma personal.

De acuerdo con la figura número ocho se muestra que a la mayoría de los apelantes le es dificultoso el poder señalar dirección para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, respondiendo el 85% con un si y un 15% con un no.

La gran mayoría de los apelantes en la pregunta número seis respondieron con un 60% que el TAJIA no cumple con las reglas de la notificación y el derecho común, mientras que un 40% respondió que si hay cumplimiento de dichas reglas de notificación.

En cuanto al preguntar a las personas encuestadas si es un inconveniente que exista un único tribunal que esté situado en el área de San Salvador, un 80% respondió que sí, es un inconveniente, mientras que al 20% no le genera ningún inconveniente jurídico-procedimental al momento de interponer un RA.

En la pregunta ocho se le consultó a los apelantes, si el Tribunal es eficiente en la tramitación del RA, por lo cual respondieron un 50% de forma negativa y el otro 50% respondió que si consideran que el Tribunal es eficiente en la tramitación del RA; hay una división igualitaria entre los

encuestados en cuanto a esta situación, por lo que la eficacia que posee en TAlIA en la tramitación del recurso es discutible desde diferente puntos de vista.

La pregunta nueve establece que, si el apelante reside fuera del radio urbano de San Salvador, acudiría al TAlIA a interponer RA o desistiría de éste por su ubicación territorial, el 75% no interpondría el RA, mientras el 25% si presentaría el RA, cabe destacar que de este último porcentaje la población que respondió que si lo interpondría en su mayoría residen en San Salvador.

Y como última pregunta se le ofrecen diferentes opciones a la población encuestada sobre las cuales ayudarían al mejor funcionamiento del TAlIA, pudiendo la población señalar una o más opciones, de las cuales arrojaron los siguientes datos: un 32.7% respondió que la mejor opción es la creación de unidades regionales del Tribunal, en la zona de oriente, y occidente, seguidamente de la opción dos el incremento al personal del Tribunal con un 24.5%, en la opción que consiste separar la materia de impuestos internos con la materia de aduanas, creando un tribunal aduanero y constituyendo el que ya está, solo para impuestos internos, respondió con un 22.4%, y como última opción del 20.4% la creación de dependencias del Tribunal en todo el país.

### **6.1.3 Conclusión.**

Los datos arrojados en las encuestas, enriquecen a los objetivos planteados ya que uno de los primeros que se estableció fue, el investigar la postura del usuario del TAlIA y profesionales del derecho en cuanto a que si la existencia de un único Tribunal genera inconvenientes prácticas jurídicas

al interponer el RA ante el TAIIA, por lo que si nos remitimos a las preguntas 3 y 7 la población encuestada, en su mayoría estuvo de acuerdo con las inconvenientes que derivaban de que exista un único Tribunal para conocer los casos que se susciten en todo el territorio salvadoreño, partiendo de que un porcentaje amplio señaló el ver una dificultad en establecer lugar para notificaciones únicamente en el radio de san salvador.

La población encuestada al dársele opciones para que exista un mejor funcionamiento para el TAIIA y que a largo plazo beneficia a los mismos usuarios de este Tribunal, se vieron en un porcentaje mayor atraídos por la idea de la creación de regionales, con esto se comprueba nuestra hipótesis general de que la existencia de un único Tribunal con competencia para dirimir los RA cuando se resuelven pretensiones de impuesto sobre la renta en todo El Salvador, genera inconvenientes jurídico prácticos de carácter procedimental.

## **6.2 Análisis de la Entrevista.**

Para cumplir con los objetivos planteados en la presente investigación se efectuó una entrevista al Licenciado Román Carballo, quien es vocal del TAIIA, por lo que a continuación se procede a exponer los datos obtenidos en dicha entrevista.

Con relación al plazo legal para resolver el incidente de apelación, concretamente el entrevistado afirmó que el TAIIA no está cumpliendo con el plazo establecido por la LOFTAIIA, pero que es pertinente tomar en cuenta los factores que han incidido en el referido ente, las cuales son, las reformas a la LOFTAIIA, en donde se amplía la competencia a la institución para resolver los incidentes de apelaciones de aduanas, y se le impuso plazo para

emitir sentencia, por lo que se deduce que en un primer momento el TAIIA no tenía mora porque no había un plazo establecido para la emisión de la sentencia, en ese sentido, al ampliar la competencia, la carga laboral creció.

La discrepancia de criterios de los miembros del TAIIA también afecta para la emisión de las sentencias, por la razón que al no uniformar el sentido en el que se va a emitir la resolución, no realizándolo en una sola sesión, sino que, en más de una, lo que implica que en ese contexto transcurren varios días en cada caso en particular, lo que implica que al tomar en cuenta la cantidad de casos que el TAIIA tramita genera un atraso.

Es importante mencionar que el Tribunal carece de personal para atender todos los casos que ingresan, debido a que con el pasar del tiempo y por diversas razones técnicos se han retirado de la institución y no han sido sustituidos, esta causa genera una sobre carga laboral.

Otra de los factores que perjudica es la emisión de sentencias demasiado extensas hasta cien o más páginas, pudiendo concretizar la fundamentación de las mismas en veinticinco páginas.

El planteamiento desarrollado guarda relación con los datos estadísticos que ilustramos en el trabajo de investigación con respecto a la mora administrativa.

Al referirse a la falta de acceso inmediato al TAIIA por parte de los contribuyentes de la zona oriental y occidental del país en consonancia con el derecho de acceso a la justicia, el funcionario expresó que considera que no, por la razón de que la DGII tiene delegaciones departamentales y aunque la LOFTAIIA no habilita la interposición del recurso en esas delegaciones si

el contribuyente lo hace se le da trámite aunque, el apelante se arriesga, porque hay que analizar el caso concreto, pero si el interés del impetrante está íntimamente relacionado con la consecución de la justicia y de los principios generales del derecho administrativo, se le puede dar continuidad al trámite.

En los coloquios que se han realizado, el funcionario manifestó que los participantes expresan que es necesaria la existencia de oficinas del TAIIA para acceder a la justicia, y que al tomar el tema como de interés de Estado esta excelente pero que lamentablemente la partida presupuestaria que le asignan al TAIIA no alcanza.

Análisis que concuerda con la postura que los contribuyentes manifiestan en las encuestas, debido a que consideran que es necesario que existan regionales en las zonas oriental y occidental del país.

En la opinión personal del entrevistado no se vulnera el derecho de defensa al establecer la LOFTAIIA que se señale dirección para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, debido que aunque al apelante se le previene para señalar dirección dentro del radio urbano de San Salvador, se le puede notificar por otros medios y en relación al artículo 8 de la LOFTAIIA, esa disposición se puede reformar, pero eso depende de la voluntad política del legislador, por lo que se considera que el mismo solo legisla para el momento y de acuerdo al contexto, el vocal manifestó que la LOFTAIIA debería regular así como lo establece el CPCM.

Al margen de lo expresado por el funcionario se observa una falta de concreción en el problema porque en cuanto manifiesta que no vulnera el derecho de defensa, por poderse notificar por otros medios manifiesta que se

debe reformar el artículo que expresa que el apelante debe señalar dirección dentro del radio urbano de San Salvador para oír notificaciones.

Por lo que se considera que en caso de duda se aplica lo más favorable al administrado, en este caso es necesario mejorar el acceso del apelante hacia el Tribunal.

Al tratarse la opinión de crear un Tribunal Aduanero separado del Tribunal de Impuestos Internos, el funcionario considera que no es necesario, pero al analizar el tema, referente al verdadero sentido que un tribunal tiene de administrar justicia, si es necesario, por la razón que, si bien es cierto que el TAIIA tiene competencia para resolver los casos de aduanas, pero carece de profesionales expertos en el tema de clasificación arancelaria, declaraciones de origen, etc. Por lo que desde la perspectiva del derecho aduanero se exige la creación preferente del Tribunal Aduanero.

La entrevista nos brinda un panorama específico de la investigación, desde el enfoque profesional y práctico que merece llamar la atención, debido a que proporciona como se lleva a la práctica el trámite y la forma en que los aplicadores de la LOFTAI resuelven la falta de regulación, aplicando principios generales del derecho.

## **CAPITULO VII**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

La investigación ha tenido revestimiento de información conforme a los últimos informes emitidos por el TAIIA, no obstante, cabe la jurisprudencia de las honorables SC y SCA, sabiamente han emitido definiciones y análisis en lo correspondiente al tema investigado. El derecho extranjero tienen una vital importancia, a partir de sus lineamientos un poco más avanzados, han podido dar una línea a seguir, para alcanzar los objetivos que se plantearon al inicio de la investigación, siendo uno, el investigar si la existencia de un único TAIIA genera inconveniente jurídico práctico de carácter procedimental; conocer la postura de profesionales en cuanto, para enriquecer el presente. Se esbozan a continuación las conclusiones y recomendaciones que se creen oportunas, para dar por finalizado el trabajo de investigación.

#### **7.1 Conclusiones.**

-No todos los contribuyentes están obligados a presentar su declaración de impuesto sobre la renta, ya que hay un número de personas que están exentos, no obstante dentro de los que sí están obligados a declarar, si realizan tal declaración en el tiempo estipulado y según los lineamientos que la ley da, como resultado de la presentación se determinan dos situaciones: devolución o pago, esto corresponde a la figura de la autoliquidación; por lo que la falta de presentación de la declaración de renta, la no liquidación de la obligación, ó si la declaración se viera afectada por errores en ella, al contribuyente puede realizársele la figura de la liquidación de oficio la cual la realiza la Administración Tributaria, específicamente la DGII.

-Si al contribuyente se le realiza una liquidación de oficio, y la DGII da un fallo en contra de los intereses de este, si el contribuyente considera que se le ha violentado algún derecho, o siente agravio con esa resolución, el único recurso que puede interponerse sobre ella, es el RA.

-El TAIIA tiene competencia en todo el territorio salvadoreño, esto lo convierte en un Tribunal único, y debido a esto se deriva la dificultad de acaesar a la justicia que tiene cada contribuyente que vive fuera de la circunscripción territorial del área de San Salvador, al querer hacer uso de su derecho de impugnar.

-El TAIIA no posee los recursos necesarios para notificar, no cuenta con un grupo amplio de notificadores que puedan salir del área de San Salvador a notificar cada una de las actuaciones en las que el interesado deba tener conocimiento, debido a esto el TAIIA es el único Tribunal que limita en su reglamento interno a los contribuyentes a señalar dirección únicamente en el radio urbano de San Salvador.

-El TAIIA tiene un plazo de nueve meses para resolver los recursos de apelación que se interpongan ante él, no obstante el TAIIA tiene mora desde el año 2013 en materia de renta hasta lo que va del presente año, con 162 casos en proceso, afectando así el derecho a la pronta y cumplida justicia que posee cada ciudadano.

-El TAIIA al ser un único Tribunal, de ahí derivan los inconvenientes suscitados alrededor del desarrollo de la investigación, este tendría un mejor funcionamiento y rendimiento tanto para el mismo, así como para la población, si se aumentara el número del personal, o se crearan dependencias de este en diferentes zonas del territorio salvadoreño.

-En la entrevista realizada, el vocal del TAIIA dijo que se han dado casos en los que el contribuyente acude a una delegación departamental de la DGII a interponer un recurso de apelación, alegando no poder trasladarse al TAIIA por la ubicación que este posee, y en dicha delegación se lo han recibido, pero algunos tardan en llegar al TAIIA para que este resuelva si le da trámite o no, esto lleva a la conclusión de que el TAIIA debe tener ayuda de más dependencias o establecer regionales en zonas claves de nuestro país.

-Con el estudio del Derecho comparado, al analizar diferentes legislaciones en cuanto a la competencia territorial que poseen los tribunales de Chile y de Costa Rica, podemos notar diferencias sustanciales, y es que el TTA de Chile por ejemplo, posee competencia en ambas materias tanto en impuestos internos como de aduanas, los procedimientos son muy similares y permiten la incorporación de ambos en la misma competencia, pero además estos poseen 18 TTA que resuelven los conflictos tributarios y aduaneros que se suscitan en las correspondientes jurisdicciones territoriales. Por otra parte en Costa Rica existen dos tribunales, uno que conoce de materia administrativa siendo este TFA y el TAN como órgano especializado en materia de aduanas, en este caso se observa que se encuentra compartido el conocimiento de la materia aduanera como administrativa.

## **7.2 Recomendaciones.**

-Para solventar la mora que tiene el TAIIA, así como los problemas que se les suscitan por dicha mora, se recomienda que el tribunal incremente el personal con que cuenta.

-En las encuestas, la población de contribuyentes que han apelado en el TAIIA, se muestran positivos a la idea de crear más dependencias del tribunal en las zonas oriental y occidental para tener mejor acceso al tribunal, puesto que la falta de estas incurre en gran manera en la economía de cada uno de ellos, al tener que acudir a San Salvador siendo que residen en el departamento de San Miguel o Santa Ana, por lo que se recomienda al TAIIA desconcentrar el Tribunal a fin de que establezca dependencias o unidades receptoras de este en la zona oriental y occidental del país para garantizar el acceso a la justicia del cual está revestido el contribuyente/apelante.

-El Licenciado Carballo en la entrevista dijo *“la ley dice, deberá el apelante señalar dentro del radio urbano de San Salvador, quizá en ese tiempo cuando se dictó la ley, el radio urbano era pequeño, ahí es donde se va interpretando, porque el legislador lo dejó así pero para mí se pudiera ampliar, y que diga: señale lugar para oír notificaciones así como el CPCM”*, se recomienda revisar la LOFTAIIA en cuanto a la regulación de la notificación, poder reformarla, en razón de ayudar al usuario, mejorar los mecanismos utilizados, como el número del personal para notificar.

-La demanda en recursos de impuesto sobre la renta ha venido incrementando, puesto que es un impuesto directo, y se mantiene en tiempo, ya que cada año hay más contribuyentes, lo que implica que el TAIIA tiene más carga laboral año con año en impuesto sobre la renta, por lo que se plantea la idea de que se separe el tribunal aduanero con el de impuestos internos, así viéndose de manera separada estos, puede dirimirse la carga laboral, por lo que la mora iría disipándose y poco a poco desapareciendo, esto abonando a las ideas anteriormente planteadas, al preguntársele al vocal Carballo, al respecto él es de la opinión de que sí se puede separar, sería excelente.

## BIBLIOGRAFÍA

### a) LIBROS

**Agustín, A. Gordillo.** *Tratado de derecho administrativo.* “Procedimientos y recursos administrativos”. tomo 4.1. 4° edición. Argentina: ediciones Macchi, 1988.

**Aldo, Bacre.** *Recursos ordinarios y extraordinarios, Teoría y Práctica,* 1° Edición. Buenos Aires: editorial la Roca, 1999.

**Ayala, José María, Karla Fratti de Vega, Fernando Nieto y Dafne Sánchez.** *Manual de Justicia Administrativa.* El Salvador: Escuela de Capacitación Judicial, Consejo Nacional de la Judicatura, 2003.

**Falcón, Enrique M. y Jorge A. Rojas.** *Como se hace una apelación.* Buenos Aires: editorial abeledo-perrot, 1998.

**Iglesias Canle, Inés Celia.** *Los recursos contencioso-administrativos.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

**Kuri De Mendoza, Silvia Lizette, Juan José Zaldaña Linares, Roberto Arévalo Ortuño, María Elena Orellana y Vinicio Morales.** *Manual de Derecho Financiero.* Tomo I. San Salvador: Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1993.

**Peres Royo, Fernando.** *Derecho financiero y tributario parte general.* Madrid: editorial Civitas, 1991.

**Queralt, Juan Martin.** *Curso de derecho financiero y tributario.* 9° edición. Madrid: editorial Tecno. 1988.

**Vescovi, Enrique.** *Los Recursos Judiciales y demás medios impugnativos.* 1ra edición. Buenos Aires: ediciones De Palma, 1988.

## **b) TESIS**

**Amaya, Yesenia del Carmen, Evelyn Abigail Vásquez, Johanna Maricela Zelada.** “Articulado de la Ley del impuesto sobre la renta relacionada con la jurisprudencia pronunciada sobre los mismos y opiniones jurídicas emitidas por la administración tributaria”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. San Salvador. 2010.

**Arias, Karla Vanessa, Fredy Armando Hernández y Claudia Graciela Orellana.** “Reformas al Código tributario: su incidencia en los registros contables de los contribuyentes y elaboración de una guía para el cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales del 2010”. Tesis de grado. Universidad de El Salvador. San Miguel. El Salvador. 2010.

**Arteaga Chávez, Luris Jasmín, Luis Edgardo Batres Gómez y Rodolfo Antonio Calderón Rivera.** “La necesidad de crear una ley de procedimientos administrativos uniformes”. Tesis de grado. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador. San Salvador. 2008.

**Cardona Monterrosa, Marcela Marina, Dany Mariela Marroquín Cruz, Silvia Marina Tobar Aguirre.** “Factores que intervienen en la eficacia del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas en la resolución del recurso de apelación”. Tesis de grado. Facultad de

Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador. San Salvador. 2011.

**Pozas Henríquez, Nelly Edith.** “El Impuesto sobre la renta Historia-hecho generador procedimiento”. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Centroamérica José Simeón Cañas. San Salvador.1993.

**Ramos, Ramón Antonio y Alba Pimentel De Palacios.** “Las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el pago a cuenta”. Tesis de grado. Universidad Francisco Gavidia. San Salvador. 2005.

**Sibrian Sibrian, Carlos Mauricio, David Josué Urquía Moreno y Erika Melissa Vargas Castillo.** “Situación jurídica de los administrados frente a las vías de impugnación en el procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos sobre la renta y sobre la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA)”. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador. San Salvador. 2008.

### **c) LEGISLACION.**

#### **NACIONAL**

**Constitución de la República de El Salvador, comentada,** D.C. N°.38, del día 15 de diciembre de 1983, D. O. N° 23, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

**Código Procesal Civil y Mercantil,** D.L No. 712, del 18 de septiembre del 2008, D. O. N°. 224, Tomo N°. 381, del 27 de noviembre de 2008.

**Ley de la Corte de Cuentas**, D.L No. 438, de fecha 31 de agosto de 1995, D. O. No. 176, Tomo 328, 25 de septiembre de 1995.

**Ley del Impuesto Sobre la Renta**, D.L. N°. 134. De fecha 18 de diciembre de 1991, D. O. N°. 242 Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

**Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas**, D. L. N°. 904, del 14 de diciembre de 2005, D. O. N°. 26, Tomo 370 del día 07 de febrero de 2006.

**Ley de Protección al Consumidor**, D.L No. 286, de fecha 31 de enero de 2013, D. O. No. 34, Tomo 398, del 19 de febrero de 2013.

**Reglamento de la Ley de Protección al Consumidor**, D.E No. 68, de fecha 5 de junio de 2015, D.O No. 104, Tomo 407, del 10 de junio de 2015.

## **EXTRANJERA**

**Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario)**, Ley 4755 del 03 de mayo de 1971, publicado el 03 de mayo de 1971.

**Código Procesal Contencioso Administrativo**, D.L No 8508, del 28 de abril de 2006, publicado en la Gaceta, el 22 de junio de 2006.

**Código Procesal Civil de Costa Rica**, Ley N° 7130, 16 de agosto de 1989, publicada en el D.O. N° 208, el 03 de noviembre de 1989.

**Ley General De Aduanas**, Ley N° 7557, del 20 de octubre de 1995, publicada en el D.O. N° 212 del 8 de noviembre 1995.

**Ley General de la Administración Pública**, Ley N° 6227, del 02 de mayo de 1978, publicada en La Gaceta, el 26 de octubre de 1978.

**Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros**, L. 20322k, de fecha 13 de enero de 2009, publicada en el D.O. de fecha 27 de enero de 2009.

**Ley Reguladora De La Jurisdicción Contencioso Administrativa**, D. No 3667, de fecha 12 de marzo de 1966, publicada el 19 de marzo de 1966.

**Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal Fiscal Administrativo**, publicado en D.O. N° 48, el 09 de marzo de 2005.

**Ordenanza de Aduanas**, D.C No.213 del 23 de septiembre de 1953, D.F.L. No. 30, publicado el 30 de septiembre de 1953.

**d) JURISPRUDENCIA.**

**Sala de lo Constitucional**, Sentencia definitiva, con número de referencia 759-2004, de fecha 15 de febrero de 2006.

**Sala de lo Contencioso Administrativo**, Sentencia definitiva, con número de referencia 29-I-97, de fecha 29 de septiembre de 1998.

**Sala de lo Contencioso Administrativo**, sentencia definitiva, con referencia No. 49-2006, de fecha 26 de abril de 2010.

**Sala de lo Contencioso Administrativo**, Sentencia definitiva, con referencia 270-2009, de fecha 3 de noviembre de 2012.

**Sala de lo Contencioso Administrativo**, Sentencia definitiva, con referencia 425-2010, de fecha 23 de octubre de 2013.

**Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia,** Sentencia definitiva, con referencia No. 318-2012, de fecha 30 de mayo de 2014.

## **OTRAS FUENTES**

### **e) REVISTAS**

**De Las Heras Vives, Luis.** “El recurso ordinario de apelación”. *El recurso de apelación en el proceso contencioso-administrativo a la luz de la Jurisprudencia Española, Revista de Derecho.* N. 19 (2015):522-808.

**Fortín Magaña, René.** “La apelación en el código procesal civil y mercantil”. *Ley-Derecho-Jurisprudencia, Revista de Derecho.* N. 9. año 6 (2014) 46.

**Jinesta Lobo, Ernesto.** “El agotamiento de la vía administrativa y los recursos administrativos”. *IVSTITIA,* N. 169-170 (2000)

### **f) FUENTES HISTORICAS**

**Constitución Política de la Monarquía Española,** Promulgada en Cádiz, España, el 19 de marzo de 1812.

### **g) DECRETOS Y PROYECTOS DE LEY**

**Decreto de los Tribunales Contenciosos Administrativos,** Corte Suprema de Justicia, considerando III, año 2016.

**Proyecto Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa,** Corte Suprema de Justicia, considerando III, año 2016.

**Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto Sobre La Renta**, publicado D. O. N°. 127, Tomo N°. 78, del 02 de junio de 1915.

## **h) DICCIONARIOS**

**Garrone, José A.**, *Diccionario Jurídico*, Tomo II, 1ra Edición, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina, 2005.

**Ossorio, Manuel**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, tomo I, 28° edición.

## **i) SITIOS WEB**

**Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.** Ley Fácil, Tribunales Tributarios y Aduaneros. <http://www.bcn.cl/leyfacil/recurso/tribunales-tributarios-y-aduaneros>.

**Corte de Cuentas de El Salvador.** Preguntas frecuentes. <http://www.cortedecuentas.gob.sv/>.

**Hernández Cabrera, Luisa.** “Universo, cultura y derecho”. *Revista Electrónica de la Facultad de Derecho*. vol. 1. n°4, (05-2015). <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/53775/47874>

**Ministerio de Hacienda, Gobierno de Costa Rica.** Información general – dependencias. <http://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo>.

**Ministerio de Hacienda.** Directorio de Funcionarios Públicos. [www.mh.gob.sv/portal/.../Curriculos Funcionarios. pdf](http://www.mh.gob.sv/portal/.../Curriculos Funcionarios.pdf).

**Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.** Institución/ Marco institucional/ Informes, Informe de Labores TAIIA junio 2014-mayo 2015.:  
[http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco\\_Institucional/Informes](http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco_Institucional/Informes).

**Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.** Institución/ Marco institucional/ Informes, informe estadístico del estado de recursos de apelación ingresados, sentenciados y en proceso de enero a septiembre de 2016.  
[http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco\\_Institucional/Informes](http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Institucion/Marco_Institucional/Informes).

**Tribunales Tributarios y Aduaneros, Gobierno de Chile.** Los Tribunales- ¿Qué son? en [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

**Tribunales Tributarios y Aduaneros, Gobierno de Chile.** Procedimientos Tributarios- Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias. [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

**Tribunales Tributarios y Aduaneros, Gobierno de Chile.** Los Tribunales – Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias, en [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

## ANEXO 1. ENCUESTA



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**  
**LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS**  
**SEMINARIO DE GRADUACION**



**ENCUESTA PARA LA POBLACIÓN QUE INTERPONE RECURSO DE  
APELACION ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS  
IMPUESTOS INTEROS Y ADUANAS.**

**TEMA: “EL RECURSO DE APELACION COMO MEDIO DE IMPUGNACION  
PARA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACION  
OFICIOSA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:  
INCONVENIENTES JURIDICO-PRACTICO DE CARÁCTER  
PROCEDIMENTAL QUE SE LE PRESENTAN AL CONTRIBUYENTE”**

Edad:

Género:

Grado académico:

Departamento en que reside:

1. ¿Con que frecuencia interpone recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, al verse afectado por un acto administrativo de liquidación de oficio en su declaración al Impuesto sobre la Renta?

poco

mucho

2. ¿Conoce usted el plazo que tiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas para resolver el recurso de apelación?

Si

no

3. ¿Al haber interpuesto recurso de apelación, le han resuelto en un plazo menor, mayor o igual a 9 meses?

Menor

mayor

igual a

4. ¿De qué forma el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, le ha notificado los actos administrativos relacionados con el recurso de apelación?

Domicilio o residencia

Correo electrónico

Por tablero judicial

Fax

otros

5. ¿Le genera a usted como apelante, dificultad en señalar dirección para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, si usted reside fuera de este?

Si

no

6. ¿Considera usted que el Tribunal de los Impuestos Internos y de Aduanas, cumple con las reglas de la notificación establecidas en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas y el Derecho común?

Si

no

7. ¿Considera que es un inconveniente que exista un único Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas que está ubicado en San Salvador, para los contribuyentes de todo el país?

Sí

No

8. ¿Para usted como apelante, considera que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, es eficiente en la tramitación del recurso de apelación?

Si

no

9. ¿Si usted reside fuera del radio urbano de San Salvador, acudiría al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas a interponer recurso de apelación o desistiría de este por su ubicación territorial?

Si lo interpongo

no lo interpongo

10. ¿Cuáles de las siguientes opciones, considera usted que ayudarían al mejor funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas?

Crear dependencias del Tribunal en todo el país

La creación de unidades regionales del Tribunal, en la zona de oriente, y occidente.

El incremento al personal del Tribunal

Separar la materia de Impuestos Internos con la materia de Aduanas, creando un Tribunal aduanero y constituyendo el que ya está, solo para impuestos internos.

## ANEXO 2. ENTREVISTA A LICENCIADO ROMAN CARBALLLO, p. 1.

### ENTREVISTA.

TEMA: El Recurso de Apelación dentro del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa en la ley del impuesto sobre la renta: Inconvenientes Jurídico-práctico de carácter procedimental que se le presentan al contribuyente.

Licenciado: Román Carballo

Institución donde laboran: Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Tiempo de servicio en la institución: 1992

Cargo que desempeña: Primera mente Jefe del Area Jca-200, Asesoria como vocal.

1 - ¿Desde su experiencia considera que el TAIIA cumple con el plazo legal para resolver el incidente de apelación?

2 - ¿La existencia de un único TAIIA en El salvador no es suficiente para resolver todos los incidentes de apelación en materia de impuestos internos y aduanas?

3 - ¿En el caso de los contribuyentes de la zona oriental y occidental del país, al no tener acceso inmediato al TAIIA, se les vulnera el derecho de acceso a la justicia?

4 - ¿Al establecer la LOFTIIA, que el apelante tiene que señalar dirección dentro del radio urbano de San Salvador para oír notificaciones, se le afecta el derecho de defensa?

5 - ¿Desde su perspectiva considera que es necesaria la creación de regionales del TAIIA en la zona oriental y occidental del país, para mejorar la comunicación entre este y el apelante y así agilizar el procedimiento?

6 - ¿Cuál es su opinión con respecto a la aplicación supletoria del CPCM como derecho procesal común formalista, al procedimiento del incidente de apelación, siendo este un derecho administrativo menos formal?

7 - ¿Quién propone a los candidatos a ser vocales del TAIIA, y si pueden ser propuestos por funcionarios?

8 - ¿Considera que si el TAIIA se auxiliara para notificar del departamento de notificaciones del MH, agilizaría el trámite del recurso de apelación?

9 - ¿Cuáles son las formas de votación que el TAIIA implementa al emitir una resolución?

### ANEXO 3. ENTREVISTA A LICENCIADO ROMAN CARBALLLO, p. 2.

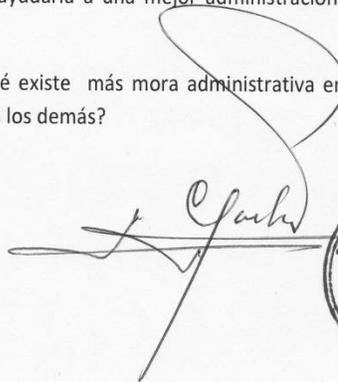
9 - ¿Considera que el voto razonado afecta el plazo para la emisión de la sentencia?

10 - ¿Existen casos en los que el apelante se ha quejado por emisión de sentencia fuera del plazo, o en los que la SCA se haya pronunciado con respecto a esa situación?

11 - ¿Cuáles son los mecanismos que el TAIIA utiliza para satisfacer la demanda de los apelantes en cuanto a la cantidad de casos en proceso?

12 - Cree que la creación de un tribunal aduanero que resuelva los incidentes de apelación de aduanas ayudaría a una mejor administración de justicia si el TAIIA se modificara a TAIJ?

13 - ¿Por qué existe más mora administrativa en los incidentes de Impuestos sobre la Renta que en los demás?


#### **ANEXO 4. DESARROLLO DE LA ENTREVISTA AL LICENCIADO ROMAN CARBALLO.**

San Salvador 07 de noviembre de 2016

TEMA: El recurso de apelación dentro del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa en la ley del impuesto sobre la renta: Inconvenientes jurídico-práctico de carácter procedimental que se le presentan al contribuyente.

1 - ¿Desde su experiencia considera que el TAIIA cumple con el plazo legal para resolver el incidente de apelación?

R/ Esta es una pregunta interesante puesto que, yo de manera concreta puedo decir que no, pero como hay varios factores que hay que analizar también va la experiencia que a mí me ha dado también de estar aquí en esta institución es que el Tribunal venía comportándose de una manera que, al principio no había plazo para emitir la resolución, la ley no contemplaba un plazo para que el Tribunal se pronunciara a través de una sentencia, luego vinieron las reformas a la LOFTAIIA, donde se amplió el número de miembros, donde se le dio competencia para conocer de materia de aduanas porque tampoco había, y donde se le puso el plazo para emitir la sentencia, pero entonces hablando ya de cuando vino la reforma a la LOFTII, donde se le estableció un plazo para emitir la sentencia, el tribunal siguió trabajando, respetando el plazo de los nueve meses, si no estoy muy mal en recordar, yo diría que allá por el dos mil seis, al dos mil siete para acá el Tribunal cayó en una conducta de que se le empezaron a atrasar casos, y entonces fue cayendo de alguna manera en no estar emitiendo resoluciones en el plazo de los nueve meses que la ley le da.

Obviamente que aquí al haber un incumplimiento de esa naturaleza, si bien es cierto que, no hay una sanción así, pero hay varios aspectos que se pueden analizar, pero por ejemplo, el Tribunal como no ha estado cumpliendo últimamente con el plazo, para emitir sus sentencias, aquí se pueden mencionar aspectos, como la carga laboral, es una de las razones por las cuales el Tribunal se ve digamos diezmado, para estar emitiendo la sentencias en el plazo que la ley le establece, es una justificación pero, yo siempre he creído que si el legislador puso nueve meses hay que cumplir, pero como esos son aspectos que van incorporando dentro del proceso de desarrollo de la institución, y entonces vaya la carga laboral, año con año se va haciendo un poquito mayor, va creciendo; otro aspecto que no nos ayuda como para salir en el tiempo es, muchas veces la falta de personal, calificado porque a estas alturas, hay como unos tres o cuatro técnicos que de alguna manera dejaron de laborar, aquí, por diversas razones, y no fueron sustituidos.

Otro aspecto que yo podría mencionarles, es que a veces la complejidad de los casos nos hace entrar en discrepancia de criterios, y cuando eso surge, y esa dificultad nos hace que el caso se atrase, por lo que considero que atrasa el trámite del incidente, aunque desde mi punto de vista muy personal y dada la experiencia adquirida al haber estado desde ya hace tiempos acá como parte del Tribunal, yo lo he manifestado de manera muy honesta, que cuando entramos en ese tipo de debates y todo, a veces no logramos sacar el caso en una sola reunión, a veces tenemos que reunirnos hasta tres o cuatro veces tratando de ver, las razones por las cuales uno piensa de una manera, otro piensa de otra manera, y por eso ha salido a relucir los votos razonados, cuando no nos ponemos de acuerdo, y conseguimos una mayoría que diga para mí el criterio que va, a prevalecer es este, y entonces nos vamos los demás que no estamos de acuerdo por el

criterio “b”, por así decirlo, y emitimos un voto razonado, pero son aspectos que de alguna manera obstaculizan la fluidez de los casos, verdad, pero personalmente pues también pienso que un aspecto a mi juicio, que es bueno tomarlo en cuenta, como yo le decía al personal.

2 - ¿La existencia de un único TAIIA en El Salvador no es suficiente para resolver todos los incidentes de apelación en materia de impuestos internos y aduanas?

Como yo lo veo, yo creo que el Tribunal puede salir adelante, para mí no sería tan necesario que existiera otro Tribunal, siempre y cuando el tribunal se ordenase mejor, y analizando varios aspectos que de alguna forma hay que echarlos a andar verdad, porque, la carga laboran anual no recuerdo con exactitud pero para tener una idea casi siempre anda ahí por los doscientos y pico de casos, que entran anualmente, un poquito más de doscientos, con algunos años muy excepcionales, hubo un tiempo en que entraron más quinientos casos entonces, pero como siempre va quedando un remanente, verdad, terminamos un año con que, por decir algo con noventa casos que no logramos resolver, entonces la carga va aumentando y aumentando progresivamente, al examinar las cifras se observa que son manejables por el Tribunal.

3 - ¿En el caso de los contribuyentes de la zona oriental y occidental del país, al no tener acceso inmediato al TAIIA, se les vulnera derecho de acceso a la justicia?

Bueno de manera, bien sincera pienso que no, porque razón, cuando me plantearon de que el MH tiene delegaciones, a nivel nacional, Hacienda como Ministerio tal vez no, pero la DGII si, que es una dependencia del MH,

y tiene delegaciones departamentales, y este si bien es cierto que la LOFTAIIA no habilita, a que un contribuyente de oriente, un contribuyente de la zona paracentral, pueda presentar un recurso allá en esas delegaciones de la DGII, nosotros ya hemos recibido, y porque, aquí entra en juego principios del derecho administrativo, ya hemos aceptado recursos que un contribuyente "X" lo presento en una delegación allá, y lo que hace la delegación es remitírnoslo al TAIIA.

Entonces nosotros lo que vemos es la fecha de presentación, si lo presento en el plazo que la ley da, que son quince días hábiles, el TAIIA lo ha aceptado, y los plazos cuentan desde el momento en que lo presento allá no en el momento que llego al TAIIA, porque supone que nos llegó al TAIIA veinticinco días después, remitido por la delegación, nosotros vemos la fecha en que lo presento allá, aunque la ley del TAIIA no habilita eso, entonces el Tribunal obedeciendo a los principios constitucionales del art. 1 y 2 de la Cn, porque al ver la LOFTAIIA es bien corta la ley del TAIIA solo tiene que, doce arts., es resumidísima, así es que el TAIIA ha actuado de esa manera, y porque no considero que se les bloquea o se les entorpece el acceso a la administración de justicia, porque para comenzar también son quince días después de que se les notifica, y cuanto le puede llevar a una persona llegar desde La Unión hasta San Salvador, en un día, se le notifica y tiene quince días y hábiles, para interponer el recurso, entonces todo ese tiempo lo tiene disponible para poder acceder a la justicia y de hecho yo he oído en algunas ocasiones que hay gente cuando se han hecho los coloquios, decir y porque el TAIIA, no tiene aquí, por decir algo aquí en San Miguel dijo una vez una contribuyente, no tiene una oficina de recepción de demandas y notificaciones, eso fuera excelente, digamos así va si se quiere hablar de ampliar la infraestructura para darle una mayor facilidad al contribuyente pero ahí entra en juego la asignación presupuestaria que tiene el TAIIA asignada,

si el enfoque fuera de país y no únicamente del TAIIA fuera excelente, al darle esa visión y no verlo como mal necesario debido a que el TAIIA afecta al estado para la recaudación de impuesto porque desmejora a la administración y beneficia al apelante, sino verlo como la verdadera naturaleza que tiene un Tribunal, es decir un Tribunal de carácter administrativo, porque si se le da esa visión obviamente que el estado no va a ver al Tribunal como una institución digamos, si se puede decir no nos colabora mucho para mejorar los ingresos, porque fíjense que, lo mismo que estamos hablando, sucede en España pues los Tribunales Económicos administrativos ahí, la misma visión tienen, las autoridades.

Entonces desde ese punto de vista, se logra ver o enfocar así como lo plantean pues obviamente, a mi juicio, eso estaría excelente, verdad pero, ahí entra ese aspecto presupuestario que yo comentaba porque para eso se necesitan refuerzos en la partida para que el TAIIA amplíe sus instalaciones, digamos así, tenga personal allá delegado, recibiendo recursos y notificando, y cosas así por el estilo, porque desde el hecho que es contribuyente, tiene alguna capacidad, aunque obviamente los contribuyente pone una serie de justificaciones como por ejemplo el hecho de que tiene gastos, pero si él quiere apelar cualquiera que fuere la condición, si quiere hacer valer su derecho la ley le facilita, tal vez no se lo deja tan accesible, es decir no se la pone como dijéramos solo para tragar pero entendemos que desde donde yo lo siento que no se les estaría afectando el derecho de acceso a la justicia. Hay contribuyentes que viene a presentar el recurso a veces pasado un día después del plazo, de los quince días o pasado una semana pero, se pasan del plazo, y viene exponiendo en el recurso que no vinieron en tiempo porque viven en Santa Ana, viven en Morazán, vaya no están aquí en San Salvador, y que están enfermos, y todo eso, y viene ahí exponiendo una serie de justificaciones, e invocan aquel principio que dice que al impedido por justa

causa no le corre termino, el Tribunal lo analiza, que es lo que ha pasado, a veces hemos visto nosotros que cuando invocan ese principio, tiene razón aunque no todos pero la mayoría tienen razón, hemos tenido contribuyentes de La Unión que han apelado y nos han puesto la dificultad de señalar lugar para oír notificaciones, falta que el apelante lo alegue ante el Tribunal.

4 - ¿Al establecer la LOFTIIA, que el apelante tiene que señalar dirección dentro del radio urbano de San Salvador para oír notificaciones, se le afecta el derecho de defensa?

Pienso que no, que de alguna manera no se le pone fácil como el que vive en San Salvador es cierto, porque esa pregunta la hicieron una vez en un coloquio, que porque el Tribunal no permitía que se señalara lugar fuera del radio urbano, obviamente que , mi punto de vista es que el legislador bien pudiera ampliar eso, recuerden que también que cuando se legisla muchas veces se legisla en base a las circunstancias del momento, porque la ley dice, deberá el apelante señalar dentro del radio urbano de San Salvador, y si ustedes ven a veces, quizá en ese tiempo cuando se dictó la ley, el radio urbano era más pequeño, hoy ha ido creciendo, entonces este ahí es donde se va interpretando, porque el legislador lo dejó así pero para mí se pudiera ampliar pues, sencillamente y que diga y que señale lugar para oír notificaciones así como dice el CPCM, el lugar donde debe buscarsele, verdad porque donde el tribunal tiene competencia puede notificar, aunque el art., ocho de la LOFTIIA, en la interpretación de las disposiciones de la presente ley y su reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario, que lo caracteriza, solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos, términos de las disposiciones dichas, podrá acudir a las normas y términos del derecho común si bien es cierto que la

ley embarga solo once o doce disposiciones, es muy corta el Tribunal aunque tiene estas disposiciones, pero también se vale del derecho común entonces, claro, siempre para poner lugar para oír notificaciones se le previene que lo haga dentro del radio urbano, pero en otros aspectos o en otro campos donde hay que hacer uso de la interpretación del derecho común el tribunal se auxilia de esas normas, no es cerrado solo de querer ahí, aunque si honestamente pues en ese sentido como la expresión dice en el radio urbano de San Salvador, ahí no dio mayor margen pero volvemos a lo mismo el legislador lo dejo así.

5 - ¿Desde su perspectiva considera que es necesaria la creación de regionales del TAIIA en la zona oriental y occidental del país, para mejorar la comunicación entre este, el apelante y así agilizar el procedimiento?

Para mi creo que sería factible, no le veo la inconveniente.

6 - ¿Cuál es su opinión con respecto a la aplicación supletoria del CPCM como derecho procesal común formalista, al procedimiento del incidente de apelación, siendo este un derecho administrativo menos formal?

Lo ideal es que exista un código común de procedimiento común, pero yo les voy a responder de acuerdo a esa inquietud, desde mi propia óptica, yo entiendo que el TAIIA, es un Tribunal de corte administrativa, hasta dentro de los considerandos de la ley del TAIIA dice, el considerando dos dice el órgano a quien le compete esa función revisora debe caracterizarse por su independencia funcional a la vez de asegurar con sus decisiones conforme, a derecho, el que la legitimidad de las liquidaciones de oficio se corresponda conforme a los principios y normas tributarias aplicables a cada caso concreto, y que en el desenvolvimiento de la misma se define mediante un

procedimiento administrativo regido por principios de igual naturaleza, por eso les digo, les voy a hablar desde mi óptica interpretando eso yo entiendo que aquí prevalece, el derecho administrativo, se auxilia del derecho común, porque el derecho común ayuda a resolver muchas cosas que no están previstas en el derecho administrativo, porque como no está un Código de procedimientos administrativo.

Hay que echar mano de algunas disposiciones del derecho común, a los principios y a la jurisprudencia del derecho administrativo, hay principios también del derecho del campo jurisdiccional, que se pueden aplicar verdad pero yo siento que a algunos se les dificulta poder hacer esa adecuación, porque yo he sentido a veces que quieren aplicar aquí a un "X" caso lo que el derecho jurisdiccional establece, y como ustedes lo acaban de decir ese es muy diferente, es bien formal, es más rígido, vaya para ponerte un ejemplo, si aquí fuéramos así formalistas como en el campo judicial si viene un escrito dirigido al tribunal y el apelante ahí con dificultades ha logrado decir en que no está de acuerdo, aquí el Tribunal, le acepta no por eso va a decir verdad, este mire no me citó esto declares inadmisibile, si no es rígido, entonces este, yo en lo personal, como te digo en principio, aplico o aplicamos aquí lo que el derecho administrativo informa para resolver un caso, de cualquier naturaleza, y como les leía el mismo considerando II establece que se va a regir en esa dirección.

Es bien difícil porque también el procedimiento de la tramitación del recuso pudo hacerse en el Código Tributario, pero aquí entra en juego quizás lo que ustedes y yo hemos oído a cerca de la voluntad política, porque hay proyectos del Código de Procedimientos administrativos, entonces no sé si han tenido la oportunidad de verlos, y hay estudios doctrinales referentes a ese tema pero hasta ahí se ha llegado, pero que pasa a veces se dan estas

cosas a la carrera por presiones de los organismos internacionales por ejemplo no hay dinero si no me dan esto, o si no hacen esto, para que venga la ayuda, eso es lo que pasa muchas veces, eso origina los vacíos legales que le viene legales que le afectan al aplicado porque no puede decir una regulación por ejemplo aquí tenemos uno miren desde 1994 están ya los proyectos elaborados, aquí afecta la voluntad política.

7 - ¿Quién propone a los candidatos a ser vocales del TAIIA, y si pueden ser propuestos por funcionarios?

Ahí volviendo a lo mismo como estos son procedimientos que le interesan al estado, este de acuerdo con la ley si la vemos aquí dice solo habla de cómo va a estar integrado el Tribunal, entonces dice todos los miembros del Tribunal, serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, entonces bajo esa redacción, no hay una propuesta así de un sector como por ejemplo de la Corte, las Universidades o la ciudadanía no, no hay una propuesta como esa sino que el MH de la gente que conoce nombra los funcionarios y lo hace por medio del ministro.

8 - ¿Considera que si el TAIIA se auxiliara para notificar del departamento de notificaciones del MH, agilizaría el trámite del recurso de apelación?

Ahí volvemos a lo mismo yo creo que si porque la notificación es dar a conocer los actos que ya se tiene, entonces como el Tribunal es uno nada mas

9 - ¿Cuáles son las formas de votación que el TAIIA implementa al emitir una resolución?

Ahí solo la participación activa de los miembros del Tribunal y expresa opinión en cuanto a cuál es el criterio que él apoya por ejemplo, una vez deliberado el caso, y ya todos dicen vaya estamos listos para, como por ejemplo quienes estamos de acuerdo en decir de que se confirme y se levanta la mano, y si no se levanta la mano con discreción se logra ver quienes están con un voto de confirmatoria o con un voto de modificatoria, bueno dentro de la discusión viendo la defensa que el vocal hace de su postura, entonces ustedes están de acuerdo en eso, es por mayoría o por unanimidad.

10 - ¿Considera que el voto razonado afecta el plazo para la emisión de la sentencia?

Pensaría que no porque cuando hay un voto razonado por supuesto no está en el mismo momento la sentencia, si la sentencia por decir algo sale hoy el voto puede salir mañana.

11 - ¿Existen casos en los que el apelante se ha quejado por emisión de sentencia fuera del plazo, o en los que la SCA se haya pronunciado con respecto a esa situación?

Hay apelantes que nos han demandado como Tribunal por haber emitido la sentencia después de los nueve meses es decir que han interpuesto la demanda a la SCA, hay casos, no son muchos pero hay casos, donde el apelante porque como nos notifican los traslados ahí vemos lo que él ha dicho, pero ya ha habido casos donde la SCA ha resuelto, que por el simple hecho de pasarse del plazo no es ocasión de nulidad de la sentencia, porque ahí llegan a pedir que se declare nula la sentencia, pero ya el criterio de la SCA establece que por el simple hecho de pasarse del plazo de los

nueve meses no, por eso mismo la sentencia no es nula o que le está afectando derechos constitucionales aunque si ha dicho que existe retardación en la administración de justicia pero yo creo que es por la razón que en el sistema de justicia de El Salvador es algo como normal, todos los tribunales hacen eso hasta la misma Sala.

12 - ¿Cuáles son los mecanismos que el TAIIA utiliza para satisfacer la demanda de los apelantes en cuanto a la cantidad de casos en proceso?

Pero así digamos un mecanismo muy que se pudiera identificar, no tengo en mente pero por la índole de la pregunta yo les podría decir, que el contribuyente viene a interponer el recurso de apelación en demanda de justicia, verdad, como pueden venir unos pocos puede venir una demanda masiva de apelantes, entonces el tribunal el mecanismo que implementa es el establecido por la ley, y si se puede decir, el Tribunal está certificado por las norma iso nueve mil, que nos ordenan de alguna manera a organizarlos mejor para resolver el problema de los incidentes en proceso, entonces los recursos van saliendo van resolviéndose de acuerdo a su fecha de interposición por supuesto si hay momentos, o es decir que estamos emitiendo sentencias atrasadas pero es la misma idiosincrasia de la institución aquí en el reclamo de los contribuyentes.

13 - Cree que la creación de un tribunal aduanero que resuelva los incidentes de apelación de aduanas ayudaría a una mejor administración de justicia si el TAIIA se modificara a TAI?

Podría, yo no digo que no, lo que pasa es que cuando al tribunal le dieron la competencia para conocer en materia aduanera el mismo CAUCA Y RECAUCA trae una disposición aquí que, creo que tu Moisés cuando

estuviste aquí la leíste, y si no pues la recordamos ahora, el Código Aduanero Centro Americano, en el artículo 128 dice, se crea el Tribunal Aduanero en los estados partes como Órgano de decisión autónomo, a los servicios aduaneros el que conocerá en última instancia en la vía administrativa de los recursos en materia aduanera conforme lo señale el reglamento

Aquí el artículo 129 del mismo cuerpo legal los miembros que integra el Tribunal aduanero, deberán contar con un grado mínimo de licenciatura, además del conocimiento y experiencia mínima de cinco años en materia aduanera. Valla pero aquí nos remite al reglamento, y veamos lo que dice, Tribunal Aduanero, artículo 630, el Tribunal aduanero estará integrado por cinco miembros, tres serán abogados especializados en materia aduanera, con experiencia mínima comprobable de cinco años en dicha materia, los otros dos serán con grado mínimo de licenciatura y experiencia comprobable de cinco años en materias tales como clasificación arancelaria, valoración aduanera, origen de las mercancías y demás regulaciones del comercio exterior.

El Tribunal aduanero contara con un presidente que deberá ser abogado, además del personal administrativo y de asistencia como apoyo necesario para el desarrollo de sus funciones, sin embargo dice aquí en el artículo 645 disposición transitoria, los estados partes que tengan conformado el tribunal aduanero el mismo podrá seguir regulándose por las normas de su creación, en los estados partes cuyo superior jerárquico del servicio aduanero sea un órgano colegiado en el caso de El Salvador es este, este podrá considerarse como Tribunal Aduanero, siempre que su composición sea de acuerdo a los requisitos del art. 630, entonces la misma

legislación en este caso solo se le agrego la competencia. No, porque a mi juicio sería excelente.

14 - ¿Por qué existe más mora administrativa en los incidentes de Impuestos sobre la Renta que en los demás?

Pues lo que les podría mencionar es que quizás la demanda de recursos en materia aduanera ha disminuido, entonces impuesto sobre la renta que es un impuesto directo, ese se mantiene en el tiempo y crece más por el hecho de que hay más contribuyentes entonces cada año mejor dicho la administración tiene más trabajo, entonces el tribunal recibe más carga laboral en materia de impuesto sobre la renta.