

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



**PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE
FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

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

PRESENTADO POR:

**ALVARENGA VENTURA MADELINE ABILENE (CARNÉ AV10043)
CAMPOS PÉREZ MARÍA VICTORIA (CARNÉ CP10001)
GENOVÉZ MONGE KAREN DANIELA (CARNÉ GM10083)**

**DOCENTE ASESOR:
DR. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE 2016.

TRIBUNAL CALIFICADOR

**LICDA. MARTA LILIAN VILLATORO SARAVIA
PRESIDENTE**

**EUGENIO TÉVEZ CASTILLO
SECRETARIO**

**DR. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
VOCAL**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Mtro. Roger Armando Arias Alvarado

RECTOR

Ing. Manuel de Jesús Joya Ábrego

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Dina Alhely Castellón

FISCAL GENERAL DE LA UES (INTERINA)

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata

DECANO

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández

VICEDECANO

Lic. Juan José Castro Galdámez

SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez

DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

DR. Henry Alexander Mejía

DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

Lic. María Magdalena Morales

**COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA
DE CIENCIAS JURÍDICAS**

ÍNDICE

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
CAPÍTULO I.....	1
ANTECEDENTES HISTÓRICOS	
1.- Evolución histórica de la Prescripción	
1.1.- Derecho Romano	
2.- Evolución histórica de la Caducidad.....	2
2.1.- Derecho Romano	
3.- Evolución histórica de las Imposiciones Tributarias.....	4
3.1.- Los Impuestos en la Antigua Grecia	
3.2.- La recaudación de Impuestos en el Imperio Romano.....	7
3.3.- Los Impuestos en la Edad Media.....	9
3.4.- Tributación en el Nuevo Mundo.....	11
4.- Historia del Impuesto sobre la renta a nivel nacional.....	12
5.- Implementación en el Sistema Jurídico Salvadoreño.....	13
5.1.- Aparecimiento en Legislación Tributaria, Ley de 1823	
5.2.- Ley del Impuesto sobre la Renta de 1915.....	15
5.3.- Ley del impuesto sobre la Renta de 1951.....	19
5.4.- Ley del Impuesto sobre la Renta 1963 y 1992	
6.- Código Tributario.....	20
7.- Creación del Ministerio de Hacienda.....	21
CAPITULO II.....	23
GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	

1.- Definición de hacienda pública	
2.- Teoría clásica o fundacional	25
3.- Teoría de la Función Pública	26
4.- Teoría de la potestad de la imposición	
5.- La Función de Fiscalización.....	31
6.- La Función de Recaudación	33
7.- Facultad Fiscalizadora de la Administración Tributaria.....	34
8.- Definición de Tributos	36
8.1.- Naturaleza	37
8.2.- Clasificación	38
8.2.1.- Impuestos	39
9.- Naturaleza	40
10.- Clasificación.....	42
10.2.- Personales o subjetivos y reales u objetivos.	44
10.3.- Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos.....	45
10.4.- Directos e indirectos	46
11.- Tasas.....	47
12.- Características.....	49
13.- Diferencias entre Impuestos y Tasas.....	50
13.1.- Contribuciones especiales.....	51
14.- Clasificación	
14.1.- Contribuciones de Mejora	
14.2.- Contribuciones Parafiscales	53
CAPÍTULO III.....	55
MARCO JURÍDICO REGULATORIO DE LAS INSTITUCIONES DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD COMO FORMA DE EXTINCIÓN	

DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

1.- Análisis constitucional referente a la extinción de las obligaciones tributarias por medio de la aplicación de la prescripción y caducidad.	
2.- Principios constitucionales regulatorios de la Administración Tributaria.....	58
2.1.- Principio de unidad de la Constitución.....	59
2.2.- Principio de igualdad	60
2.3.- Principio de legalidad.....	62
2.4.- Derecho de propiedad	64
2.5.- Principio proporcionalidad	66
3.- Análisis de legislación secundaria referente a la extinción de las obligaciones tributarias por medio de la aplicación de la prescripción y caducidad.....	71
3.1.- Prescripción en materia civil	
3.2.- Condiciones para que opere la prescripción.....	72
3.3.- La prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción	74
3.4.- Contra quiénes opera la prescripción	
3.5.- Prescripción en materia tributaria	75
4.- Principios que rigen las actuaciones la Administración Tributaria	77
5.- De las obligaciones tributarias y su extinción	79
6.- Extinción de la obligación del sujeto activo y pasivo de la relación jurídica tributaria a través de la prescripción.....	82
7.- Declaratoria de prescripción	86
8.- Plazo para la prescripción	
9.- Momento en el cual opera la prescripción	87

10.- Caducidad.....	88
10.1.- Momento para la invocación de la caducidad.....	90
10.2.- Invocación de la caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos	90
CAPITULO IV.....	100
PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
1.- Origen etimológico	
1.1.- Facultad	
1.2.- Fiscalización	101
1.3.- Prescripción.....	103
2.- Funciones y Facultades de la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).	105
2.1.- Funciones básicas	106
2.2.- Facultades de fiscalización y control	106
3.- Relación jurídica tributaria obligacional y nacimiento de la obligación tributaria sustantiva.....	113
4.- Ley de Impuesto Sobre la Renta	114
5.- Nacimiento de la obligación tributaria sustantiva	115
6.- El Hecho Imponible, Concepto y Naturaleza	116
7.- Elementos del hecho imponible	117
8.- Efectos de la materialización del hecho imponible	118
9.- La Cuantificación de la obligación tributaria - base imponible	119
10- Características de la obligación tributaria	121
11.- Sujetos de la relación jurídica obligacional	129
12.- Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva.....	132

13.- Formas de extinción de la obligación tributaria.....	133
13.1.- Procedimientos para hacer efectiva la prescripción y caducidad de la Facultades de fiscalización y control de la DGII.....	135
14.- Trámite para alegar la prescripción del Pago de Impuestos sobre la Renta ante la Dirección General de Impuestos Internos.....	137
15.- Invocación de la caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos	138
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	152
1.- CONCLUSIONES	
2.- RECOMENDACIONES	154

RESUMEN

Es importante el estudio que se ha realizado sobre la regulación jurídica, de las figuras de prescripción y caducidad, cómo surgieron sus regulaciones y la evolución en la definición de cada una de ellas, además, estas figuras son también pilares esenciales de las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, por lo que da lugar y justificación a la investigación, debido a la importancia que existe en el mandato constitucional, atribuida a la hacienda pública que está enfocada en la recaudación de impuestos para la satisfacción de gastos en fines públicos.

La Prescripción y la Caducidad son instituciones que están estrechamente ligadas a las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, debido a que dichas figuras jurídicas limitan las actuaciones de la Hacienda Pública; propiciando un importante tema de investigación donde se buscará encontrar directrices de la forma de operar tanto de la institución de la Prescripción y de la Caducidad; y su diferencia en cuanto a la aplicación en el derecho civil y en la rama del derecho tributario.

Dentro de la regulación, las facultades de fiscalización y control de las obligaciones tributarias tiene relevancia, ya que dichas facultades no son más que un conjunto de actos de auditoría sobre las actividades del contribuyente obligado a declarar impuestos; en vista de que además existen principios tributarios y constitucionales que dan lugar al respeto de derechos inherentes y que tienen fuerza de coacción para pedir su aplicación adecuada, esto con el fin de darle seguridad jurídica al contribuyente, pero a la vez es un poco incierto para la administración tributaria en relación a los plazos para la alegación de cada una de las instituciones de prescripción y caducidad. La

administración debe estar alerta a cualquier irregularidad en las declaraciones de impuestos para hacer efectivo la fiscalización.

El administrado o contribuyente en cuanto a la presentación de la declaración de impuestos, le surgen dos obligaciones tributarias que son la obligación formal y la obligación sustantiva, la primera que está referida a dar información sobre el lugar donde recibir notificaciones de parte de la hacienda pública y, la segunda, la sustantiva, que se entiende como la obligación formal, es la referente a la deuda tributaria a la que el contribuyente está obligado a hacer el pago a Hacienda.

Existe un procedimiento para que la administración tributaria realice la auditoría, para verificar si la declaración del impuesto sobre la renta está presentada en legal forma y verificar la existencia de una deuda tributaria al contribuyente, que es el proceso de fiscalización realizado por la Dirección General de Impuestos, pero lo importante aquí es que las acciones para realizar todos los actos de fiscalización deben hacerse con apego a la ley en los términos o tiempos establecidos por el código Tributario.

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria en su tarea de recaudar los fondos necesarios destinados a la satisfacción de servicios públicos que le competen por mandato de ley, puede desencadenar una serie de actos que para unos puedan ser arbitrarios, es decir, con un exceso de poder y, para otros simplemente son actos administrativos que tienen por finalidad recaudar fondos; es por ello, que resulta necesario la investigación de las instituciones de la Prescripción y Caducidad, debido a que ellas buscan hacer que la recaudación de impuestos se logre de una forma acertada siguiendo un procedimiento que ayude a obtener información de las actividades de los contribuyentes aplicar el impuesto correspondiente, siendo este el proceso de fiscalización y control de las actividades pecuniarias de los contribuyentes activos registrados por la autoridad competente.

Resulta de mucha importancia estudiar la eficacia de las facultades de fiscalización en relación a la Prescripción y Caducidad, en vista de que estas figuras son una limitante para la Administración Tributaria en su deber de recaudación de impuestos; además, de la necesaria implementación de estrategias o políticas para que se haga una aplicación correcta de estas figuras en las obligaciones tributarias, siendo éstos el principal objetivo en la investigación del tema.

Es de reconocer que, las facultades de fiscalización, siendo un mecanismo de control que permite, mediante auditorías a funcionarios competentes, la certificación de actuaciones de los administrados, es decir, que la fiscalización constituye una actividad de control posterior del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente; por consiguiente, esta actividad encomendada por mandato de ley al Estado, no debe ser utilizada con toda

libertad, sino más bien debe existir limitantes a la actividad de recaudación de fondos públicos, y eso solo lo proporcionan las instituciones de la Prescripción y Caducidad de las obligaciones tributarias. Es por ello que dentro de la investigación se busca comprobar como las figuras de la prescripción y caducidad de las obligaciones tributarias actúan como limitantes en la actividad de fiscalización y control de la Administración Tributaria.

A través del estudio de la aplicación de las normas jurídicas que regulan las instituciones de la prescripción y caducidad de las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, como forma de extinción de las obligaciones tributarias, una investigación socio-jurídica, en otras palabras investigación empírica como metodología de investigación, donde se utilizarán como unidades de análisis principalmente la doctrina nacional e internacional y a la vez leyes, jurisprudencia y por último, la Unidad de Fiscalización Tributaria del Ministerio de Hacienda, todo esto con el fin de confirmar la hipótesis planteada, la forma en que operan la prescripción y caducidad como limitantes a las facultades de fiscalización y control de la Administración, por medio de la veracidad de los hechos de contenido tributario, que sirvieron de base para la determinación de la obligación tributaria.

Dentro del estudio de la Prescripción y Caducidad se desarrollará un capítulo referido a los antecedentes históricos de estas figuras donde se abordará la génesis de cada una, la primera regulación en las leyes tributarias, la creación de las instituciones encargadas de su aplicación, entre otros; en el segundo capítulo se realizará un desarrollo teórico donde se estudiará los conceptos fundamentales tales como, tributos, facultades de fiscalización y control, prescripción, caducidad, liquidación oficiosa, etc.; el tercer capítulo referente al marco jurídico se estudiará tanto la regulación constitucional como en leyes secundarias para las facultades de fiscalización de las obligaciones tributarias

con relación a la prescripción y caducidad, partiendo de la constitución, seguido del código tributario, reglamento de aplicación del código tributario, la ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras leyes afines, además, siendo necesario el conocimiento de resoluciones por los legisladores con respecto a conflictos de prescripción y caducidad; y por último, un capítulo donde el punto de estudio será el análisis de la aplicación de estas figuras en la práctica, como operan y sus efectos negativos y positivos dentro de la relación jurídica tributaria de la administración (Estado o funcionario competente) y administrado (sujeto pasivo u obligados tributariamente).

El estudio de las facultades de fiscalización y control de las obligaciones tributarias resulta de mucha importancia debido a que el administrado, al conocer el procedimiento de fiscalización utilizado por la autoridad tributaria, conoce las actuaciones que le son permitidas para la recaudación de los impuestos provenientes de las obligaciones tributarias, y en contraposición a ello, está la parte en que la administración tributaria por medio de la fiscalización, busca controlar los actos del sujeto obligado al pago del impuesto mediante la veracidad de los hechos de contenido tributario, sujeto a un deber tributario, este haya sido el correcto.

La Prescripción y Caducidad de las Facultades de Fiscalización y Control de la Administración Tributaria en relación al impuesto sobre la renta, es un tema de mucha trascendencia en el ámbito de la investigación porque siendo la función de recaudación o percepción del tributo, el ejercicio del poder de imperio estatal que prescinde de la voluntad del obligado, es decir, una actividad unilateral, donde las únicas limitantes a este poder es el principio de legalidad y consecuentemente de las instituciones de la prescripción y caducidad, mecanismos de extinción de las obligaciones tributarias o para la determinación de la existencia de obligaciones tributarias. Es por ello que no

puede ser indiferente el conocimiento tanto de las facultades de fiscalización y control de la Administración Tributaria, para evitar abusos de poder tributario, como de la aplicación de la prescripción y caducidad, limitantes a las actuaciones de la función de recaudación de tributos.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

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

1.- Evolución histórica de la Prescripción

1.1- Derecho Romano

Los orígenes de la prescripción fueron evolucionando a medida que Roma fue evolucionando en su sistema jurídico, el término *prescriptio*, se aplicó también a la extinción en la figura de la acción reivindicatoria, que era afectada hondamente profundamente por una posesión de larga duración. Transcurridos algunos años en la legislación romana resulta una figura denominada *prescriptio longi temporales*, que fue incorporada por los antiguos Pretores, bajo esta figura se concedía a los poseedores con justo título y buena fe, una excepción que era oponible a la acción reivindicatoria, siempre y cuando el sujeto que la hiciera valer tuviese la posesión del bien durante un término de diez años entre los poseedores presentes y, veinte entre los poseedores ausentes, como se siguió la costumbre de estatuir esta excepción antes o al principio de la “formula”.

También se le denomina con el término *praescriptio*, a semejanza de la excepción extintiva de la acción *temporales*, después y como consecuencia de

la “Constitución Teodosiana”, desaparece entonces la perpetuidad de las acciones derivadas del *Ius Civile*, al establecer dicha Constitución que el plazo de la duración de la posesión sería de treinta años, sin hacer mención alguna de la buena fe o de justo título, con motivo de lo anterior, nació otra institución que fue la “*praescriptio longuissimi temporis*.”¹

2.- Evolución histórica de la Caducidad

2.1.- Derecho Romano

La palabra caducidad deriva del latín *cadere*, que significa “caer” y *caducus* que quiere decir, “lo poco durable”, “lo muy anciano”, “lo pronto a perecer”. Esta figura tiene sus antecedentes en la antigua Roma, a través de lo que se conocía como “Leyes Caducarias”², dichas leyes fueron votadas bajo el gobierno de Augusto. Estas leyes buscaban alentar el matrimonio evitar el decrecimiento de la población y regenerar las costumbres.

Las Leyes Caducarias dividieron a la sociedad en tres grupos:

1. Los *célibes*: eran los no casados o sin hijos vivos de matrimonios anteriores.
2. Los *orbis*: eran los casados sin hijos vivos.
3. Los *patres*: eran los casados y con por lo menos un hijo vivo.

Como el objetivo principal de las Leyes Caducarias era alentar el matrimonio y aumentar la población, se comienzan a implementar sanciones legales para los célibes y los orbis, ejemplo ello es que en la Ley Julia se les privaba a los célibes de las asignaciones que les eran otorgadas en testamentos, mientras

¹ Manuel Ortolan, *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano*. (Buenos Aires, Argentina, Bibliográfica Omeba, 1960), 120.

² Estas leyes fueron: La Julia de Maritandis Ordinibu, 17 a. C., y, La Papia Poppaea, 9 d. C.

que, a los orbi, sólo les permitía recibir únicamente la mitad de las herencias o legados a los que tuvieran derecho. Mientras que los *patres* eran recompensados. Ahora bien, si los célibes contraían matrimonio, obtenían el derecho a heredar, mientras que los orbi si querían recibir el total de su herencia o legado eran obligados a tener descendencia, circunstancia que tenía que suceder dentro del término establecido por la ley, y en caso de no hacerlo su beneficio o derecho caducaba.

Gutiérrez y González señala que la esencia de la caducidad en el derecho Romano consistía en que: “debían asumir voluntariamente y conscientemente, el estado de casados si eran célibes, o engendrar descendientes si eran *orbis*, dentro del plazo que las leyes marcaban, si no lo hacían, no nacía el derecho a heredar, y su parte hereditaria, la parte respecto de la cual se creaba la incapacidad para recibirla, pasaba al *patre*, si es que había alguno designado en el testamento, de esta manera, los *patres* se veían recompensados con las partes “caducas”, y si no había *patres*, la parte caduca pasaba al tesoro público.”

A la vez Gómez Corraliza, explica que “la noción técnica del concepto de caducidad fue elaborada por la doctrina alemana a finales del siglo XIX, y considera a Grawein como el padre del concepto jurídico de caducidad ya que fue el primero en hacer una distinción doctrinal entre las figuras de caducidad y prescripción”.³

La Enciclopedia Jurídica Omeba define a la caducidad: en sentido etimológico, “llámese caduco, del latín *caducus*, a lo decrepito o muy anciano, lo poco

³ Bernardo Corraliza Gómez, *La Caducidad En El Derecho Civil Español*. (Madrid: Monte corvo, S. A, 1990), 32.

durable”. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser.⁴

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, caducidad significa: “extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas; de la instancia: terminación de un proceso por no realizarse ninguna actuación judicial en el mismo.”⁵

3.- Evolución histórica de las Imposiciones Tributarias

3.1.- Los Impuestos en la Antigua Grecia

En la antigua Grecia, según el historiador Sáez de Bujanda, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no era constitutivo de una relación jurídica de servidumbre, sino que servía de un auxilio al Estado en la prosecución del bien público. En la mentalidad de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera que pagar impuestos por la ley en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos directos, como aduanales, de mercado y hasta algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más

⁴ Manuel Ossorio y Florit, *Enciclopedia Jurídica Omeba*, 2ª. edición. (Argentina: Editorial Bibliográfica 1995), 72.

⁵ Juan Manuel Fernández Pacheco y Zúñiga, *Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española*, (Madrid 1980), www.rae.es

bien como resultado de los conflictos bélicos.

En la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, que poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales. Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones especiales. Los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos. Y ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus plazas o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.⁶

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

El Tesoro es trasladado de Delos a Atenas. Pericles decide que no sólo ha de

⁶ Impuestos Indirectos, nosotros los definimos como: Impuestos que gravan a los bienes e indirectamente el ingreso del consumidor o del productor. Entre estos impuestos se encuentran los impuestos a servicios, y por ende afectan las ventas, y los aranceles a las importaciones.

emplearse para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos. El *Partenón*, junto con los *Propileos* y el *Erecteión*, embellece la ciudad, pero también mitiga el paro. De este modo Atenas alcanza su máximo esplendor en el período que se conoce como Edad de Oro de Atenas o silo de Pericles, incrementando su poder militar y naval, así como un gran desarrollo comercial, artesanal y financiero, convirtiéndose en la potencia económica de Grecia, favoreciendo la paz durante más de 20 años. Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos. Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado.

Estos *repartos* y los *partenones* que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer **impuestos directos**, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.⁷ Es de notar que la democracia en la ciudad Atenas no concebía los impuestos directos como los únicos equitativos, y así en épocas de paz recaudaba **impuestos indirectos**, como los que recaían sobre el mercado y el consumo. Los derechos de aduanas nunca superaron el 2.5%, lo que

⁷ John Stuart Mill, *Índice Sobre la influencia del gobierno*, Biblioteca Virtual Antorcha, Capítulo II y Capítulo IV. En el cual define que un impuesto directo es “El que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Los impuestos directos recaen sobre el ingreso o sobre el gasto. La mayor parte de los impuestos sobre el gasto son indirectos, pero hay algunos directos, ya que se imponen no al productor o al vendedor de un artículo, sino en forma inmediata al consumidor. Un impuesto sobre las casas, por ejemplo, es un impuesto directo sobre el gasto, si, como es lo corriente, se le impone el que ocupa la casa. Si se recaudara del constructor o del dueño sería un impuesto indirecto. Un impuesto sobre ventanas es un impuesto directo sobre el gasto, y así lo son también los impuestos sobre los caballos, los carruajes y todos los demás que se llaman de amillaramiento”

permitió la afluencia al puerto del Pireo de los productos de los demás países, estas prestaciones tributarias no libraban a los ciudadanos con mayores posibilidades económicas de la obligación de financiar los coros que participaban en las fiestas que eran organizadas por el Estado, o equipar para mantener un navío de combate en tiempos de guerra.

La *Propylaia*, que era la imponente entrada a la Acrópolis en tiempos antiguos, en Grecia, tenía una arquitectura esplendorosa que se equiparaba con el del Partenón. No obstante, éste deriva de un monumento único por la elegancia y armonía de sus dimensiones; hablamos del templo dórico más grande jamás visto en Grecia, el único que fue construido con mármol en su totalidad Pentélico. Esta construcción tenía un doble propósito: albergar la grandiosa estatua de Atenea encargada por Pericles, y servir de tesorería para los tributos del imperio, anteriormente ubicada en Delos.

Grecia fue el país donde más auge y orden tomó la contabilidad pública y están ordenados y designados los contadores fiscales de nuestros días denominados *Épapos o Poletas*, los que en aquel entonces tenían a su cargo el registro y control de pago de los tributos y ejercía también un verdadero control de las cuentas públicas.⁸

3.2.- La recaudación de Impuestos en el Imperio Romano

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

⁸ Educa, *La recaudación de impuestos*, www.dgiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html El Salvador (2016).

obras de arte de Grecia, Egipto y otros países conquistados, así como los constantes tributos de las colonias y provincias, tanto en dinero como en productos, todos fluían hacia Roma para llenar de riqueza y lujo a la ciudad capital.

La antigua Roma estableció para financiar sus inmensos gastos (militares, de infraestructuras) un tributo especial a las tierras conquistadas, el *tributum o estipendium*, que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, el "tributum capitis"⁹ que, generalmente, se exigía a todos por igual. El *Talmud* judío conserva un dicho popular: "Al mundo bajaron diez medidas de riqueza, y Roma se quedó con nueve". Pero toda esa riqueza tampoco se administró ni sabía, ni equitativamente, sino para multiplicar exorbitantemente los lujos de los privilegiados. La excesiva corrupción del sistema de recaudación de impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "*publicano*" es sinónimo de pecador y ladrón.

La Hacienda Pública¹⁰ de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la fuente principal de sus ingresos venía del arrendamiento de las tierras que eran de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión de su territorio. Otra fuente de ingresos para las arcas del Estado lo constituían los botines que eran arrebatados a los vencidos y los tributos que éstos debían

⁹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental Edición 2003*, (México: Porrúa 2003). P. 355 Esta figura hacía referencia al repartimiento de tributos y contribuciones que se hace por cabezas; o el impuesto que se paga por individuos, sin atención a capitales, a rentas, ni productos de la industria.

¹⁰ Sentencia de Amparo, Referencia 537-2005 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 2005) La Hacienda Pública se encuentra comprendida por un conjunto de bienes propiedad del Estado, incluyéndose dentro de éstos a los denominados "bienes fiscales", los cuales no se encuentran a disposición de los particulares por tratarse de fondos y valores líquidos cuyo objetivo primordial es financiar los gastos públicos del Estado y, concretamente, de los distintos entes, dependencias e instituciones que subsisten y dependen de su personalidad jurídica. La instancia constitucionalmente diseñada para elaborar el Plan General del Gobierno y el Presupuesto.

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

En este proceso el rey había sido sustituido por dos cónsules, que ejercían poder civil y militar. Existían los pretores que se encargaban de administrar la justicia y los cuestores quienes organizaban la Hacienda. Los contribuyentes se clasificaban según la importancia de sus patrimonios, ganados, industrias, pero en la mayoría de casos se imponían las cargas en cantidades iguales por cabeza (capitación). A través de período de expansión en Roma estableció muchos tributos. Sobre las ciudades se impuso un impuesto territorial que se repartía proporcionalmente al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los denominados diezmos o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.

3.3.- Los Impuestos en la Edad Media

Después de la caída del imperio Romano, muchos hombres libres confiaron sus pequeñas propiedades y se entregaron ellos mismos a los grandes señores latifundistas o Señores Feudales, a cambio de que los protegieran. Igualmente, se hizo costumbre que los soberanos delegaran a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno o feudos para compensarles por los servicios civiles o militares prestados. Es así como hacia el siglo VIII ambos fenómenos dieron origen al vasallaje¹¹ como forma única de contrato o relación personal.

¹¹ Manuel Osorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, (Guatemala: Datascan, 2008). P.216. Se hace referencia al Vínculo de dependencia y fidelidad que una persona tenía respecto de otra, contraído mediante ceremonias especiales y que tenía como finalidad que el vasallo pagara un tributo al Señor feudal.

El poder político se establecía por la propiedad territorial y el número y fidelidad de los vasallos que poseía cada señor feudal, era por esa razón que varios señores feudales ostentaban mayor poderío que el propio rey, para conseguir la protección del señor feudal, los vasallos debían prestar a cambio numerosos servicios, sobre todo para combatir al lado de éste en las frecuentes guerras contra los vecinos, y pagar cuantiosas rentas, generalmente en especie. Estas rentas eran impuestas por los señores feudales, por tanto, se pueden considerar como tributos.

Las exacciones¹² o gravámenes que se percibían por las explotaciones de minas, molinos, hornos, fraguas, bosques, pastos, ríos navegables, por la caza y la pesca, formaban parte de los derechos y prerrogativas del rey y de los señores feudales, es decir generaba la obligación de pago, que a la vez constituyeron verdaderos monopolios señoriales, con estos ingresos patrimoniales.

Igualmente, al dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, y para poder realizar esas actividades era necesario obtener el permiso o licencia del señor feudal. Lo que requería el pago de una cantidad amparada en los requerimientos de la corona sobre sus súbditos, y que era conocida como las regalías.

Dentro de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra, quienes estaban obligados a prestar su trabajo de manera gratuita, para el mantenimiento de los caminos, y para reparar el castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje y rentas de todo tipo. Estos colonos

¹² *Ibíd.* 26. Actividad relacionada con una recaudación imperiosa de impuestos o de multas, exigencia de prestaciones, requerimiento apremiante para el pago de deudas, contribución ilegal, cobro injusto y violento.

llevaban al castillo del señor sacos de grano, toneles de vino, tinajas de aceite, gallinas, cerdos, ovejas. Y si no lo hacían a su debido tiempo y voluntariamente, las huestes del señor se encargaban de requisarles sus productos a la fuerza.

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

3.4.- Tributación en el Nuevo Mundo

Desde que el Papa Alejandro VI, promulgó la *bula*, por medio de la cual concedía a los monarcas católicos de España, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo. El 5 de febrero de 1504, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al dominado Nuevo Mundo, medida que llamaron Real Cédula, en donde los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el quinto,¹³ esto es, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebatasen a los naturales, mismo que debía entregarse a los

¹³ Consistía en el 20% (quinta parte, de ahí su nombre), de la producción anual de oro en polvo sacado de minas o lavaderos. Lo cobraban oficiales especiales llamados Oficiales Reales y se destinaba al mantenimiento directo de la Monarquía. En algunos lugares el pago del quinto real fue muy irregular puesto que la extracción del mineral era muy reducida y había períodos en que casi era inexistente. Esta última situación fue la causa de que durante mucho tiempo este impuesto no se cobró o simplemente, se disminuyó, llegándose a cobrar, incluso, solamente el 3% de los minerales. A pesar de que el quinto fue establecido por diez años, permaneció hasta el siglo XVIII como la ley general de todas las Indias. España, como una forma de incrementar los dineros de la Real hacienda y poder así financiar los diferentes gastos de Estado, estableció una serie de impuestos a las actividades en América.

oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratase.

Entre estas imposiciones se encontraba la Alcabala, que era un impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto. Con el tiempo, también se aplicó a las herencias, donaciones y arriendos. Su valor varió durante la Colonia entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías.¹⁴ La Monarquía hispánica creó el Consejo de Indias en el año 1524 para que atendiera todos los asuntos relacionados con los territorios españoles en América, y éste duró hasta 1834. Dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban el Almojarifazgo y las Derramas.

El Almojarifazgo era un impuesto que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos. Aunque su valor fue variable durante toda la Colonia, éste alcanzó un promedio de un 5% del valor de las mercaderías. Y las Derramas, trataban de una contribución forzosa aplicada a los particulares para que colaborasen en caso de emergencia o calamidad pública. Esta contribución se podía pagar en dinero o en especies.

4.- Historia del Impuesto sobre la renta a nivel nacional

Antes de introducirse en nuestro 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

¹⁴ Ibíd. Tributo que pagaba al fisco el vendedor en el contrato de compraventa; y que ambos contratantes debían en la permuta. Por injusto, fue abolido ya a mediados del siglo XIX en España. 26

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 se estaba viviendo en nuestro país, nuestros 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.

Según el Doctor Álvaro Magaña, en su ensayo "La Reforma Tributaria de 1915: una visión retrospectiva", sostiene que la misma, fue efectivamente una reforma entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron y son nada más que modificaciones a la ley original de 1915; ya que al conceptualizar el término de reforma, nos dice que éste será "...entendida como la introducción de cambios importantes, que inciden en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo como factor que contribuye eficazmente en el contexto tributario, esa reforma, conlleva una modificación significativa tendiente a mejorar la captación de recursos tributarios por el sector público, en forma que se llegue a contar con un verdadero sistema tributario..."¹⁵

5.- Implementación en el Sistema Jurídico Salvadoreño

5.1.- Aparecimiento en Legislación Tributaria, Ley de 1823

El antecedente más remoto de la Ley del Impuesto sobre la Renta,¹⁶ lo

¹⁵ Álvaro Magaña, *Ensayos de Derecho tributario, "La Reforma tributaria de 1915: Una visión retrospectiva"*. (San Salvador 1984) 30.

¹⁶ Robert S. Smith "Financiamiento de la Federación Centroamericana" Revista de la Integración y el Desarrollo de Centroamérica, N° 28, Banco Centroamericano de Integración Económica BCIE. (1981) 139-177.

encontramos en aquellos días cuando los países Centroamericanos recién habían declarado su independencia de España, y dado que la nueva nación había nacido con deudas, la Asamblea Nacional, en 1823, voto por la implementación en todo el territorio de las Provincias Unidas, un impuesto a los ingresos o ganancias, y el cual estimaba "... que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales; los artesanos, seis reales; los tejedores seis reales por telar; los abogados cinco pesos; los arrendadores un medio por ciento de los ingresos de la propiedad. ¹⁷

Según estima Robert S. Smith, en su investigación al respecto, se duda que alguna vez este impuesto haya sido cobrado. Posteriormente, la Asamblea Nacional, decidió no crear nuevos impuestos para sostener al gobierno federal, pensó más bien, en establecer tres o cuatro fuentes de ingresos, que estuvieran bajo la Jurisdicción Federal. Sobre este punto, la Comisión de Finanzas, en abril de 1824, aconsejó a la Asamblea Nacional: "... debemos seguir la conducta de las naciones más experimentadas en la ciencia de las cuentas y no suprimir los impuestos existentes para sustituir otros, porque esto último no llenaría el vacío creado por la remoción del primero"¹⁸. Además, las propuestas para la implementación de impuestos directos, fueron rechazadas porque se pensaba que "retardaba la formación de capital", por lo que dicha Comisión recomendó que las aduanas, el tabaco, los monopolios de pólvora, y el servicio postal, permanecieran bajo el control del naciente estado. Esta recomendación si fue adoptada por la Asamblea General y puesta en práctica por el Gobierno¹⁹.

¹⁷ Roberts S. Smith, "*Compilación de Leyes no insertadas en las colecciones oficiales*", tomado del Archivo General de la Nación, Guatemala, legajo 72, exp.2037, folios. 198-200; legajo. 93, expedientes. 2526, 2554; legajo. 3486, expedientes. 79, 694; (San José 1937) 141-144, 167, 175, 251-256.

¹⁸ *Ibíd.* P. 147 y 148.

¹⁹ *Ibíd.* 220-221

5.2.- Ley del Impuesto sobre la Renta de 1915

La Asamblea Nacional Legislativa, el 19 de mayo de 1915, promulgó la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como la conocemos hoy en día, de la misma mane, con la misma estructura como una ley dirigida a gravar los ingresos, de forma directa. Dicha ley fue publicada en el Diario Oficial del 22 de mayo de ese mismo año, surgió como consecuencia de la necesidad de adaptar el sistema tributario vigente a las condiciones socio-económicas por las que atravesaba nuestro país, en aquellos días. Efectivamente, en la Exposición de motivos de la referida Ley, se justificaba la promulgación de esta Ley: por la crisis económica que abatía al país, en consecuencia, de la Primera Guerra Mundial. La Primera Guerra Mundial tuvo grandes afectaciones a la economía salvadoreña, debido a que nuestro país percibía la mayor parte de sus ingresos fiscales en concepto de las exportaciones e importaciones que realizaba.

Según la Exposición de Motivos, esta Ley seguía los lineamientos principales de la Ley Francesa, del 18 de Julio de 1914. En esta Ley se estableció que toda persona que tuviera rentas medias o superiores en el país, ya sea nacional o extranjero, sin excepción alguna, debería cubrir un impuesto de cuota por semestres venidos o exigibles en determinadas épocas. Esta Primera Ley se le criticó tener una articulación defectuosa y deficiente, ello se debió, precisamente a que era la primera vez que se introducía y modificaba el sistema tributario, el cual intentaba equilibrar el peso excesivo de los impuestos indirectos, y dar, a la vez, permanencia y seguridad a la tributación²⁰.

²⁰ Lidia M. Zamora de Rivas, "*Análisis socio-económico del Impuesto sobre la Renta de Personas Naturales*". (Tesis para obtener título de grado, UCA. San Salvador, 2005). 79

Cabe aquí destacar que una de las ideas que inspiraron a la creación de esta Ley, fue la consideración del problema del alcoholismo, desde entonces, considerado como nocivo para la sociedad y al incorporar una disposición, más bien de índoles ética, se intentaba erradicar dicho problema²¹ La doctrina en que se fundamenta esta primera Ley, se basaba en la necesidad de "hacer práctico en la tributación el principio de equidad consignado de manera categórica en nuestra carta fundamental y hacer desaparecer", la desproporcionalidad del impuesto indirecto grava indistintamente a pobres y ricos sin tomar en cuenta las facultades contributivas del individuo..."²²

En cuanto a la distribución de la carga tributaria, en la Exposición de Motivos, en el párrafo VIII, se decía que no es justo ni equitativo, ni moral, que los gastos del Estado sean cubiertos casi exclusivamente por lo menos poseen o no poseen nada", y por ese motivo es que consideraron necesario implementar reformas sustanciales para lograr"... un reparto más equitativo de los impuestos.

En esta Ley, el mínimo exento que se estableció fue de dos mil colones²³, y gravaba la renta de una manera progresista, en dos rubros, así: el primero, de dos mil a quince mil colones, y el segundo, las rentas excedentes a quince mil colones, las cuales eran gravadas con un tipo fijo, pero "... en ningún concepto excesivo..." ya que en aquellos días se intentaba proteger y no perjudicar el

²¹ Carlos Escalante, *"Estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta"*. (Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador 1966). 157

²² Ley de Impuesto sobre la Renta, *Considerandos*, (San Salvador 1915).

²³ José Enrique Silva, "El Banco Central en la Historia Bancaria salvadoreña" San Salvador. n 5, (1984): 15. Ante el hecho de que varios autores, al referirse a nuestra moneda, la llaman "pesos", cabe aclarar, que, por Decreto Legislativo del primero de octubre de 1892, sancionado por el presidente Don Carlos Ezeta, el 4 de ese mes y año se domina con ocasión del cuarto centenario del Descubrimiento de América, la moneda salvadoreña como "COLON", en honor a Cristóbal Colón.

capitalismo, régimen adoptado en aquel tiempo.

Lo anterior se dio en aquella época en cuanto el concepto que se tenía de la "redistribución de la riqueza" a través de la elevación de las tasas de impuesto, eran consideradas como sin razón o sin sentido, ya que se decía que "... el gasto público crece automáticamente con la elevación de los impuestos, y por lo general también lo que el Estado gasta no produce bienestar social directo, aunque en ocasiones sirve para aliviar la sobrecarga de determinados sectores. El impuesto elevado bien puede aumentar el ingreso fiscal, pero influye muy poco en cuanto a elevar el ingreso nacional...", ya que se tenía la idea de que solamente a través de unos salarios "equilibrados" es que se puede lograr el bienestar social.

Esta tesis se reforzó con la idea de que el estado moderno tiende a convertirse en un entre derrochador, además también se decía que el estado no produce riqueza, más bien todo lo contrario, por el mismo hecho de que el estado sirve para tratar de solucionar los distintos problemas que la sociedad le presente y evidentemente de ello no saca provecho o riqueza alguna. Esta Ley agrava solamente la renta líquida, es decir, que deducía de los rendimientos obtenidos las deudas, las pérdidas y las demás cargas a que pudiese estar obligado el contribuyente. Cabe destacar, que esta ley facultaba al contribuyente para que el mismo se señalara la renta con que iba a ser gravado, pues "apelaba a la honorabilidad y espíritu cívico de los ciudadanos", es decir, que la deducción era considerada como un acto de honor, ya que el contribuyente hacía un Juramento sobre lo que declaraba. Pero al mismo tiempo, el estado reservaba al fisco, la atribución de hacer la tasación correspondiente, especialmente en los casos en que la declaración se presentaba incompleta o dudosa.

Este tratamiento establece una relación de buena fe entre el contribuyente y

el estado, pero ello no significaba que el Estado no pudiera hacer nada frente a cualquier acto malicioso o fraudulento, ya que también se estableció que el estado podía perseguir al contribuyente, incluso en el caso de que éste muriese, por medio de sus herederos; Pero las reformas más importantes y profundas se llevaron a cabo, en 1940, cuando veinte artículos de la ley fueron reformados o sustituidos, según el Decreto Legislativo número 97, del 13 de diciembre de 1940.

Esto, debido, a las circunstancias especiales por las que vivía nuestro país y el mundo en general, pues la segunda guerra mundial estaba en su apogeo, y los acontecimientos políticos-económicos-sociales que se habían venido dando al interior de la economía provocaron un cambio en la política gubernamental.²⁴

A partir de este momento, el impuesto sobre la renta comienza a ser más riguroso, hasta alcanzar, más adelante, tasas en muchos aspectos, desproporcionados. Las reformas más importantes que contenía este Decreto, fueron: en primero lugar: que se amplió la escala de renta gravada, cuya tabla era aplicable tanto para las personas naturales como Jurídicas. La deducción básica se incrementó en dos mil colones para las procedentes del trabajo, en mil colones para las provenientes del trabajo y patrimonio a la vez, manteniéndose los mismos dos mil para las procedentes solo del patrimonio.

Otras reformas se produjeron, posteriormente, tales como: las del 31 de marzo de 1944, que intentaba evitar evasiones en el pago de la renta, ya que se dispuso "...no admitir como deducciones las cantidades que un contribuyente pague a título de sobresueldos, gratificaciones o particiones de sus utilidades

²⁴ *Íbid.* 43.

en cuanto dichas cantidades excedan de una suma igual a la mitad del monto del sueldo ordinario devengado por el favorecido en el mismo año o período de tiempo que la tasación afecte". El 6 de junio de 1944, se introdujeron modificaciones más bien, de tipo administrativo, en el sentido de que con ellas se intentaba mejorar la recaudación de la renta, en los que respecta a los mecanismos de recaudación. Y el 10 de mayo de 1945, se emitieron modificaciones a la ley, pero referidas a los sistemas de peritaje.

5.3.- Ley del impuesto sobre la Renta de 1951

Como consecuencia de los sucesos políticos, económicos y sociales que venía exigiendo reformas sustanciales, dentro del ámbito salvadoreño, por Decreto Legislativo N° 520 del 10 de diciembre de 1951, se decreta una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual fue sancionada por el Poder Ejecutivo dos días después, y publicada en el Diario Oficial N° 232, del 17 del mismo mes y año, la cual entró en vigencia el 31 de diciembre de 1951, según lo establecía el artículo 59 de la referida ley.

5.4.- Ley del Impuesto sobre la Renta 1963 y 1992

La ley del Impuesto sobre la Renta emitida por decreto Legislativo No. 472, de fecha 19 de diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 del mismo mes y año, a pesar de haber experimentado reformas sustanciales en su estructura, no se adecuaba a las condiciones económicas y sociales del país y además sus distorsiones manifiestas no permitían el crecimiento sostenido en la base del impuesto en términos de cobertura de contribuyentes, por lo que los legisladores consideraron necesaria la emisión de un nuevo ordenamiento legal sobre la materia que recogiera las corrientes modernas de tributación directa. Es así como a los veintiún días del mes de

diciembre de mil novecientos noventa y uno se emite el Decreto Legislativo No. 134,²⁵ para que dicho decreto entrara en vigencia el primero de enero de mil novecientos noventa y dos. En la ley vigente a partir de mil novecientos noventa y dos se desarrollan las instituciones de la prescripción²⁶ y caducidad;²⁷ no obstante, dichas regulaciones fueron derogadas posteriormente para ser incorporadas en nueva legislación, según se describe en el siguiente apartado.

6.- Código Tributario

Esta normativa se emite bajo la consideración de la carencia de un marco jurídico tributario unificado que regule adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y seguridad jurídica. Así mismo que era necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal.

Con el Decreto Legislativo No. 230 de fecha catorce de diciembre de dos mil, publicado en Diario Oficial No. 241, Tomo 349, del veintidós de ese mismo mes y año, para su vigencia a partir del uno de enero de dos mil uno, se genera cierto ordenamiento y codificación de las regulaciones enfocadas a la materia tributaria, es así como las instituciones de la Prescripción²⁸ y Caducidad²⁹ que

²⁵ Diario Oficial No. 242, tomo 313, p. 21 (El Salvador, diciembre de 2001).

²⁶ Arts. 84, 85 y 86 LISR

²⁷ Art. 120 LISR

²⁸ Arts. 68 d), 82, 70 Inc. 2º, 83 y 83 Código Tributario

²⁹ Arts. 120 Inc. 2º, art. 175 Ct

eran reguladas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, son derogadas e incorporadas en este nuevo cuerpo normativo.

7.- Creación del Ministerio de Hacienda

La historia del Ministerio de Hacienda³⁰ comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova. En mayo de 1938, el viceseefe del ejecutivo, Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas. Este comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Antonio José Cañas, ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador.

Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país. La Dirección General del Presupuesto fue creada en 1939 según Decreto Legislativo No. 45, publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 de mayo de 1939, con el propósito de que un ejecutivo (Director General) se dedicara de manera permanente a los estudios necesarios para lograr la preparación y ejecución

³⁰ Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv, (El Salvador, 21 de mayo de 2016).

de presupuestos realistas y equilibrados auxiliando así al presidente de la República y al Ministro de Hacienda en la delicada labor del manejo de la Hacienda Pública, a partir de esa fecha inicia sus funciones, enmarcando su actuación en los preceptos legales contenidos en la Ley Orgánica de Presupuestos decretada el 14 de mayo de 1938 y que fuera derogada por la que tomó vigencia el 29 de diciembre de 1945, que a su vez fue sustituida por la vigente desde el 1º. De enero de 1955.

Hasta el año de 1952 fue elaborado el presupuesto bajo el sistema tradicional en el que los egresos se proyectaban por renglones específicos de gastos. En el año de 1964 se introduce al país el Sistema de Presupuesto por Programas, como instrumento estratégico mediante el cual se pudieron concretar los objetivos estatales en materia de política económica y fiscal. En el contexto del Sistema de Administración Financiera Integrada como componente de la modernización del subsistema presupuestario con la adopción del enfoque del Presupuesto por Áreas de Gestión, cuya implementación en 1996 implica para la oficina del presupuesto una reestructuración organizativa bajo el concepto del ciclo presupuestario, el cual comprende la formulación, ejecución, seguimiento y evaluación como proceso integrado.

Actualmente la Dirección General del Presupuesto está integrada de la siguiente manera: Dirección, Subdirección, Unidad Técnica de Apoyo, Unidad de Informática, División de Desarrollo Económico y Empresas Públicas, División de Conducción Administrativa, División de Desarrollo Social, División de Integración y Análisis Global del Presupuesto, División Administrativa, Unidad de Valúos y la Unidad de Comunicaciones y Relaciones Públicas.³¹

³¹ Consejo de Gobierno Revolucionario de la Republica de El Salvador, *Decreto No.517*; Dado en la Casa del Consejo de Gobierno Revolucionario: (San Salvador, 28 de Febrero de 1950).

CAPITULO II

GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Resulta necesario el estudio de términos y de toda teoría relacionada al tema, que ayuden a una mejor interpretación de la investigación, por tal razón se estudiara en este apartado la definición de hacienda pública, teorías sobre la naturaleza del derecho tributario, actividad de la hacienda pública como la función fiscalizadora y de recaudación, los tributos y su clasificación, naturaleza y sus diferencias.

1.- Definición de hacienda pública

Definir la Hacienda Pública desde una sola arista se dificulta, debido a la complejidad de su estructura, pero nos es posible el delimitarla a tres aspectos fundamentales, los cuales son subjetivo, objetivo y funcional³².

1.1.- Aspecto subjetivo: Desde este punto de vista la Hacienda Pública es una proyección Estatal bajo un ámbito de necesidades públicas a satisfacer mediante un sistema de recursos financieros asignado a la cobertura de dichas necesidades. El fundamento teórico yace en la capacidad que el estado como tal posee para ser titular de relaciones jurídicas de contenido económico, es decir, su capacidad patrimonial.³³

1.2.- Aspecto objetivo: la Hacienda Pública es entendida como la manifestación estática del fenómeno financiero, puede llevarnos únicamente a

³² Silvia Lizette Kuri de Mendoza y Otros: "Manual de Derecho Financiero", Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, pág. 9

³³ *Ibíd.*

dos tipos de conceptos: a) Hacienda como conjunto organizado de recursos, es decir bienes y derecho; y b) Hacienda como un patrimonio público es decir como derecho y obligaciones, este segundo concepto es el que constituye la Hacienda Pública en su aspecto objetivo por las razones siguientes: a) porque tanto el ingreso como el gasto se han considerado siempre manifestaciones genuinas de la actividad financiera; b) la acepción subjetiva de la Hacienda Pública lleva a reconocer la categoría jurídica del patrimonio como noción unitaria que refleja el conjunto de relaciones cuya titularidad se atribuye al ente público; y c) esta última responde a la aseveración de la Hacienda Pública responde a una configuración jurídica positiva.³⁴

1.3.- Aspecto funcional: se identifica en este sentido con la actividad financiera, dirigida a la obtención de ingresos y la satisfacción de gastos. De manera que funcionalmente Hacienda Pública y actividad financiera son expresiones equivalentes³⁵ Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. Tanto en España, como en América, hoy día, ambos vocablos se consideran sinónimos. La voz hacienda tiene su origen en el verbo latino *[acera*, aun cuando algunos sostienen que deriva del árabe "ckáscna", que significa cámara del tesoro." Con el adjetivo de pública significa, como lo expresa dicho autor, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.³⁶

La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo

³⁴ *Ibíd.* pág. 10

³⁵ *Ibíd.*

³⁶ Héctor Belisario Villegas. "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*" (Buenos Aires, 2005, Editorial Astrea) 198.

español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión u y de Crédito Público".

El Fisco es la concreción jurídico-económica del Estado." Por fiscal debe entenderse, "lo perteneciente al Fisco, y *Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos*, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya *autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales*, pues aun cuando tenga la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de *autoridad hacendaría el género y de autoridad fiscal la especie*".¹³⁷

2.- Teoría clásica o fundacional

Esta teoría se basa principalmente en que el derecho tributario tiene su origen en el Principio de Legalidad, desde sus aristas de *lex certa* y *lex scripta*, por medio de las cuales se determina la existencia previa de un instrumento normativo en el cual debe constar la tipificación del supuesto de las pretensiones tributarias (llamado también hecho generador) del Estado o la Administración Tributaria, como de las obligaciones impuestas y seguidas de los ciudadanos.

³⁷ *Ibíd.*, P. 199

3.- Teoría de la Función Pública

La Teoría de la Función Pública parte de la definición de derecho tributario, en el que expresa que la Función Pública no es más que una función tributaria de entes públicos, es decir, que se encuentra orientada a la necesidad de recaudar de fondos por parte del Estado para la consecución de sus fines y por consiguiente deviene la necesidad de una exacción u obligación coactiva de pago, hacia los ciudadanos. Por lo tanto, se debe entender que existen poderes jurídicos destinados a cumplir la función tributaria que se sintetiza en la “potestad tributaria” al que le corresponden deberes jurídicos dirigidos a recaudar tributos que sirven a cumplir el fin público del Estado.

4.- Teoría de la potestad de la imposición

Esta teoría es desarrollada por juristas italianos en los que destacan: Alessi y Michelli. Michelli utiliza como clave de sistematización del derecho tributario la llamada “potestad de imposición”, llamando así “...a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretar la prestación tributaria.” Se deja entrever que lo más importante es destacar que la potestad de imposición puede manifestarse mediante una pluralidad y una multiplicidad de actos que corresponden a diferentes momentos de *inter de concreción del ente impositor a la percepción del tributo*. Aquí no se habla de una relación tributaria y tampoco de una obligación tributaria cuando se aborda el concepto de *inter*.³⁸

Siguiendo este orden de ideas, sobre las teorías de la naturaleza del derecho tributario retomaremos ciertos puntos de la teoría de la potestad de la

³⁸Ibíd. P. 209 – 213.

imposición, ya que cuando se afirma que el derecho tributario deviene de una potestad administrativa, nos estamos refiriendo concretamente a la potestad otorgada por ley a la administración tributaria, donde se le otorgan facultades provenientes de normas secundarias, que se retomaran más adelante, en las cuales se desarrollan actos y procedimientos que ayuden a la percepción de los tributos, esto se da a través de las facultades de fiscalización.

Hay ciertos caracteres específicos que son necesarios abordar para la comprensión del derecho tributario, en la que encontramos varios elementos referidos al tributo, un elemento político (génesis coactiva), un elemento jurídico (la normativa), un elemento económico (el objetivo que tiene el Estado de lograr fondos pecuniarios) y, por último, el elemento de justicia distributiva (capacidad contributiva).³⁹ Estos elementos considerados heterogéneos, se denominan: caracteres específicos y comunes del derecho tributario. Los elementos son los siguientes:

1. Potestad tributaria: concepto del cual se desprende autorización hacia el Estado para que pueda generar tributos de una forma unilateral y coactiva, excluyendo la voluntad de los obligados.

2. Normatividad jurídica: es el límite de la facultad de la potestad tributaria que solo es válida si está contenida en un cuerpo normativo legal.

3. Finalidad recaudatoria: está subordinada a los elementos anteriores, es decir que surge a través de la necesidad económica de obtener fondos para cumplir acciones requeridas por la población.

4. Justicia en la distribución de la carga: se refiere a una adecuada fijación de la carga en virtud de criterios como la equidad y bienestar general, es de resaltar que no solo depende de la legitimidad formal que es proporcionada

³⁹Ibíd. P. 214 – 215.

por las leyes.⁴⁰ Al referirse de este último elemento el derecho constitucional tributario es el encargado del estudio de las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario. El ejercicio de la potestad tributaria no reconoce más límites que los que derivan de los preceptos constitucionales.

El poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos, es decir el principio de legalidad, pero que solo llega a completarse cuando garantías materiales, que no son nada más que límites en cuanto al contenido de la norma tributaria. Estas garantías materiales son: la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.⁴¹ Al igual que para la creación de tributos, deben tomarse en cuenta ciertos derechos y garantías para el caso de la fiscalización de los tributos. Es por ello que es necesario el Estudio de las instituciones de Prescripción y caducidad los abordaremos a continuación:

Respecto a la figura de la Prescripción, esta es tratada generalmente como una institución que surge del Derecho Civil y que “consiste en el modo de liberarse de una obligación por no haberse pedido su cumplimiento durante el tiempo fijado por la ley, o bien la estimación de la deuda por no haber usado de su derecho el acreedor contra el deudor dentro del tiempo señalado por la ley. Es de considerar que el Derecho Civil contiene las instituciones básicas que rigen a una determinada sociedad y es por eso que se utiliza como fuente supletoria para otras ramas del derecho. De manera singular el Derecho Tributario, se fundamenta en la Prescripción del derecho Civil y la adecua de acuerdo a sus principios e instituciones.

⁴⁰Ibid. P. 225-226.

⁴¹Ibid. P. 250-254.

En cuanto a la Caducidad, se perfila como una figura del Derecho Procesal y que es incorporada a las normas sustantivas Tributarias. Específicamente en materia tributaria la caducidad “consiste en la extinción de las facultades de la autoridad Hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas y el término no es susceptible de interrupción o suspensión”. Según la opinión de nuestra Suprema Corte la caducidad “es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto y vigor, por falta de uso, por terminación del plazo u otro motivo”.

Así el trámite o instancia finaliza o cesa sus efectos de pleno derecho, cuando concurren las circunstancias que previó el legislador, como el caso de autos, al establecerse que la caducidad produciría sus efectos de pleno derecho, ante el transcurso del tiempo”. “...la caducidad implica la imposibilidad jurídica de actuación del ente administrativo.” La Facultad de Fiscalización que “tiene por objeto la realización de una auditoría integral del cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes⁴²...”, “...el desarrollo de la anterior facultad comprende una serie de acciones que tienen por objeto determinar y exigir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria”.

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

⁴² Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia 77-D-2002, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2003).

sobre todo un interés particular concreto; en cuanto a la caducidad lo que busca proteger con esta figura es un interés generalizado. Otra forma de diferenciarlo es en cuanto a la función de configuración procesal, donde la prescripción necesariamente debe ser alegada como excepción por las partes; diferente a la caducidad ya que esta figura hace extinguir el derecho *ipso iure*, por lo que el legislador se ve obligado hacer una declaración de oficio de la extinción del derecho. Como una última diferencia nos referiremos en cuanto a los rasgos concretos de los respectivos regímenes jurídicos, para el caso de la prescripción existen causas expresas de interrupción y en la caducidad no existen causas de interrupción.⁴³

En la generalidad de la doctrina civil se concibe el tiempo como una medida de duración que difiere con la definición que se retoma en la prescripción, debido a que el tiempo es una medida objetiva de la duración del silencio de la relación jurídica; en la caducidad el tiempo es la duración misma del derecho.⁴⁴ En materia tributaria la prescripción es una forma de extinción de la obligación tributaria que se aplica de oficio sin ser necesario que la solicite el sujeto pasivo, siendo así una clara diferencia entre la prescripción civil.

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

⁴³ María del Pilar Ruiz Rescalvo, *La Prescripción Tributaria y el Delito Fiscal*, (Tesis doctoral, Universidad Rey Juan Carlos, 2004), P.25.

⁴⁴Ibíd. 28.

de fiscalización se notifica al contribuyente.

5.- La Función de Fiscalización

Existe una tendencia que se puede denominar normal, por parte del contribuyente, es a evitar el pago de tributos, por esa razón surge la necesidad ineludible de verificar por parte del Estado el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con ella la función de fiscalización.

La función de fiscalización⁴⁵ tiene su principal objetivo en comprobar el incumplimiento de los contribuyentes para poder forzarlos a cumplir con las obligaciones tributarias. Comprende todo el conjunto de tareas que tienen por objeto compeler al contribuyente al cumplimiento de su obligación y, por consiguiente, a diferencia de la función de recaudación, la de fiscalización es una función esencialmente activa. A la administración tributaria le son desconocidos los contribuyentes y, por consiguiente, su primera tarea de la fiscalización es tomar las medidas necesarias para identificar los contribuyentes que le son desconocidos.

Los contribuyentes identificados por la Administración están en un registro adecuadamente estructurado, de forma que la tarea concreta de fiscalización será la incorporación de aquellos sujetos que realizan el Hecho Generador⁴⁶ del impuesto, no identificados aún por la Administración Tributaria en el registro de contribuyentes que ésta lleva. Precisamente una de las funciones básicas de la Administración Tributaria es llevar un registro y control de los

⁴⁵ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 4*”, Año 5, (2002). P. 16.

⁴⁶ Rafael Corcio Campos, *Análisis del Sistema Tributario en El Salvador*. (Tesis, UCA, 2009), P.13.

Sujetos Pasivos del impuesto⁴⁷, en tal sentido lo establece el artículo 24 del C.T. De la simple relación de los hechos estima esta Sala que mediante la práctica de las fiscalizaciones, la ley otorga a la Administración Tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones emanadas de la ley, y que los informes a que se refiere la ley no constituyen en modo alguno una valoración de los hechos que se investigan, sino que por el contrario, recogen el resultado de una investigación ordenada, la cual, examinada por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades legales, servirá de base para resolver lo pertinente.

Se encuentra el *objeto*, como uno de los elementos que conforman el *hecho generador*, este objeto puede entenderse en dos sentidos: en el *amplio* se refiere a la materia en que recae el impuesto Ej.: impuesto sobre la Renta. En sentido *estricto*, el hecho generador se refiere a la situación que el legislador estableció necesaria de realizar, para que esta una vez dada haga surgir la obligación tributaria en virtud de la cual el fisco tendrá derecho a exigir el pago de determinado tributo y el contribuyente tendrá la obligación de pagarlo.

Este conjunto, toma la denominación de “**obligados tributarios**”, concepto que engloba tanto a: los titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos simplemente a deberes de información respecto de terceros. Dentro de este conjunto, podemos aislar, en una primera aproximación, a los sujetos a los que la *ley impone un deber u obligación con contenido pecuniario*. Serían los **deudores tributarios**, figuras integrantes propiamente de esta categoría:

⁴⁷ S. Cañengues Montano, Pág. 100 y ss. Frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función. Algunos de estos sujetos tienen la obligación de pagar la obligación tributaria y, además, de cumplir otros deberes accesorios; Otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria en el sentido estricto; otros son sencillamente sujetos sometidos a deberes de información respecto de terceros y de contenido no pecuniarios.

el contribuyente, el sustituto, y el responsable.

Finalmente, en un círculo más reducido, las figuras para las que la ley reserva la *denominación estricta* de **sujetos pasivos**: el contribuyente, y el sustituto del mismo. Las diferentes figuras de sujeción, *se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción.*

Anteriormente se mencionó que el objetivo principal de la Dirección General de Impuestos Internos es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, siendo alcanzables con la recaudación y fiscalización, utilizando la Administración y aplicación eficiente de las Leyes Tributarias, la asesoría, fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones, es para ello que el Ministerio de Hacienda emite actos jurídicos que le dan vida a una actividad establecida por principios constitucionales tributarios enmarcados en un estructura jurídica que se basa en legislación secundaria y luego se materializan en el Ministerio de Hacienda y sus autoridades.

6.- La Función de Recaudación

Esta función de recaudación no solo comprende el hecho de percibir en caja, sino, además, el conjunto de operaciones que inician con la preparación de un formulario adecuado para presentar la declaración, la recepción de la misma y la percepción del pago. Toda tarea significa una actuación; sin embargo, desde el punto de vista de la conducta del contribuyente, esta función de la Administración la podríamos denominar pasiva, en cuanto toda su actuación se concreta y se limita a recibir del contribuyente el pago de su deuda, esto significa que no realiza ninguna actuación que involucre una actividad de la

Administración para forzar una determinada conducta del contribuyente.⁴⁸

La Administración debe organizar la percepción del tributo en la forma más ágil, fácil y expedita para el contribuyente, que le permita acercarse más a éste; utilizando para ello una adecuada red de oficinas de recaudación, usando la red bancaria, o mediante una combinación de ambas. Además, para tener una recaudación eficiente es necesario que la oficina perceptora esté organizada de tal forma que le permita la atención del contribuyente en un tiempo razonablemente breve.

No se debe confundir la función de recaudación, con el hecho que las unidades de recaudación dentro de la Administración que realicen funciones de fiscalización, como podría serlo la determinación de contribuyente moroso o cualquier otra similar, funciones que puede ser aconsejables que las realicen, sin que por ello se altere la naturaleza de tales funciones, seguirán siendo tareas propias de la función de fiscalización, aunque se realicen a través de unidades propias de la función de recaudación.

7.- Facultad Fiscalizadora de la Administración Tributaria

El concepto de Fiscalización deriva de la expresión *fisco* que tiene antecedente en la raíz latina *fiscus*, dicho significado, según el diccionario⁴⁹ es: “caja de caudales”; “erario”; “cesta de junco”; “dinero”. Los datos históricos de la palabra fiscalización parecen ser los siguientes: fue *fiscus* la cesta, bolsa o

⁴⁸ José L. Ayala García, *Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño*. (Tesis. Universidad de El Salvador, 2007) P.114 “Reúnen esta calidad aquellas personas a cuyo respecto se verifica el hecho generador, por eso con razón se les ha llamado responsables por deuda propia. Estas personas aparecen vinculadas al hecho generador con una relación de causa y efecto. Son ellas, podríamos decir a vía de ejemplo, las que han obtenido la renta, han sucedido a otra persona por causa de muerte, han realizado una importación, exportación o celebrado el acto o contrato gravado”.

⁴⁹Cabanellas de Torres. *Diccionario Jurídico Elemental*, P.27

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

A la aludida dependencia hoy llamamos fisco. En todo el mundo existe el órgano que cumple la mencionada función⁵⁰ La actividad de Fiscalización es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia y se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. Significa, también cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.

En relación a lo anterior se puede afirmar que la Fiscalización “es el conjunto de actos autorizados por la ley, que permiten mediante procesos de auditoría, a funcionarios competentes, certificar las actuaciones de los administrados, es decir los contribuyentes⁵¹. La Fiscalización, constituye la típica actividad de control posterior del cabal cumplimiento de los deberes que recaen sobre los administrados, el cual se concreta en el conjunto de medidas para comprobar la veracidad de los hechos de contenido tributario, que sirvieron de base para

⁵⁰ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, (México, Porrúa, 1994), P. 67.

⁵¹ R. López Fonseca “Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización” VII Jornadas Conferencias Venezolanas de Derecho Tributario, (Caracas 24 al 27 de Noviembre de 2004). P. 1

la determinación de la obligación tributaria.

8.- Definición de Tributos

Un primer acercamiento a la definición legal de Tributos la encontramos en el art. 11 del Código Tributario Salvadoreño: “tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”⁵²

García Vizcaíno, define el tributo como *toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley*. Nota característica del tributo es su *obligatoriedad*, fundamentada en la coactividad del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades). Las prestaciones particulares voluntarias efectuadas al Estado pueden ser donaciones u otras liberalidades, adquisición de bienes vendidos por el Estado -sin que sea obligatoria su compra, suscripción de empréstitos voluntarios, etc., pero éstas no tienen carácter tributario.⁵³

A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la "unilateralidad" estatal en lo atinente a la génesis de la obligación. Pero esta coactividad, no es ejercicio de, un poder omnímodo, sino que tiene por límite formal el principio de legalidad. Dice el apotegma: "*nullum tributum sine lege*". Como bien señala Villegas, la norma tributaria es

⁵² Código Tributario “*los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales*”, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000) Art- 12.

⁵³ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario Parte general*, Tomo I, (Argentina: Depalma, 1996) P. 41

una regla hipotética, cuyo mandato se concreta cuando se configura el *hecho imponible* (circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación), en la medida en que no hayan tenido lugar hipótesis neutralizantes totales (exenciones tributarias) que desvinculan al hecho imponible del mandato de pago.

Si bien lo común es que los tributos sean cobrados en dinero, históricamente nos topamos con ejemplos de tributos en especie. Así, Adam Smith refería el caso del diezmo que se pagaba en su mayor parte en especie (en cereales, vinos, ganados, etc.), el cual era, para este autor, un impuesto sobre la tierra.⁵⁴ Giuliani Fonrouge, menciona los gravámenes que afectaban a la agricultura en Rusia, donde era obligatoria la entrega al Estado o a las cooperativas de una parte de las cosechas y de la producción agraria. También hubo impuestos "en especie" en México y en Gran Bretaña. En esta última, el impuesto sucesorio podía ser pagado con tierras, muebles y objetos de valor artístico. En la Argentina hubo diversos tributos con fines de regulación económica (granos, hierba mate, vino, etc.)⁵⁵

8.1- Naturaleza

Las teorías privatistas consideraban que los tributos eran derechos o cargas reales, o se asemejaban a la obligatio ob rem de los romanos, específicamente al referirse a los gravámenes inmobiliarios. La doctrina contractual los asimilaba a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre -el Estado y los particulares o a las primas de seguro que los particulares pagaban al Estado por la seguridad de sus personas y bienes. Las doctrinas publicistas

⁵⁴Ibíd. P 42

⁵⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Vol. I, (Buenos Aires: Depalma, 1986), P. 15

aparecen, en Alemania, vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia, con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explicando al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio⁵⁶

8.2.- Clasificación

Los tributos pueden ser clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A estas últimas, a su vez, se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales. El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado, es decir, aquellos que, si bien son útiles a toda la comunidad, resulta imposible, en la práctica, efectuar su particularización en lo atinente a personas determinadas (v.gr., defensa, actividad normativa general).⁵⁷

La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago⁵⁶. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, porque está determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (v.gr., administración de justicia).⁵⁸ La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales

⁵⁶ *Ibíd.* P. 257-258

⁵⁷ *Ibíd.* P. 925

⁵⁸ *Ibíd.* P. 926

derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (v.gr., por una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.⁵⁹

La definición de los gravámenes tiene una parte común con el concepto de tributo que constituye su género. Recordemos que al mencionar al Estado lo hacemos en sentido lato (Nación, provincias y municipalidades). Por las diferencias específicas, se podría llegar a concluir que es acertada la distinción que hace Geraldo Ataliba, en tributos vinculados, en los cuales la obligación depende del desempeño de una actuación estatal relativa al obligado (comprendiendo, obviamente, a las tasas y a las contribuciones especiales), y tributos no dificultados, en los cuales el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal (impuestos)⁶⁰.

8.2.1.- Impuestos

En la obra Manual de Derecho Financiero los impuestos “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas”⁶¹ El Código Tributario, nos da una definición de lo que son impuestos y manifiesta que: “impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza

⁵⁹ *Ibíd.* P. 929

⁶⁰ *Ibíd.* P. 932

⁶¹ Villegas, *Manual de Derecho Financiero*, P. 144

jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.⁶² Los tributos o contribuciones, son las prestaciones en dinero o pecuniariamente evaluables que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. De conformidad con el concepto antes mencionado, es procedente analizar cada uno de los elementos que componen el tributo. En primer lugar, la regla general en la economía y en el ordenamiento jurídico, es que la prestación tributaria sea en dinero, aunque ello no obsta para que en algún momento se establezca tributos en especie, pues basta con que dicha prestación sea pecuniariamente evaluable.

Por otra parte, los tributos son exigidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, es decir que el elemento esencial del tributo es la coacción, manifestada especialmente en la prescindencia de una contraprestación voluntaria y espontáneamente realizada por el sujeto obligado. Debido a este carácter coactivo, se hace necesario establecer un límite formal a dicha coacción el cual se traduce en el hecho que no puede haber tributo sin ley previa que lo cree. Finalmente, los tributos son destinados a cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas, aunque a veces puede haber tributos con fines extra fiscales tales como aranceles aduaneros para la protección de la producción interna del país.

9.- Naturaleza

Las teorías privatistas lo asimilaban a un derecho real o, mejor, a un canon patrimonial-, o a una carga o gravamen real, especialmente respecto de los

⁶² Código Tributario “*los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales*”, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000) Art. 13.

impuestos inmobiliarios.

La concepción de derecho real o canon patrimonial se refería a la estructura del tributo cuando los fundos de los bienes fiscales eran cedidos a los colonos, que pagaban cierto *vectigal*. La segunda opinión" parte de la idea de que el Estado, al ejercer su poder de imperio sobre las personas, lo extiende también a las cosas, presentando el impuesto como una carga real del derecho germánico que afecta a las cosas inmuebles y muebles y. a los bienes incorporales (o sea, a la riqueza en sus diversas manifestaciones), y que la relación, real en un principio, se trasforma después en una relación personal; es personal esta relación, pero derivativa.

Para Griziotti, el equívoco de esta teoría radica en confundir el objeto con el sujeto del impuesto (incluso para los impuestos reales, *'el sujeto pasivo es directa y solamente la persona del contribuyente, por el hecho de estar subordinado jurídica, económica o socialmente al 'Estado)'), "y en tomar la garantía real, incluso para los impuestos reales, como elemento esencial y característico del impuesto, siendo así que existen impuestos desprovistos de garantía real.⁶³

Otra doctrina antigua consideraba la relación tributaria-"en forma semejante a la que originaba una *obligatio ob rem* del derecho romano: la obligación" nace de la posesión de la cosa, pero ésta no se halla sujeta a un" derecho real del acreedor, por lo cual la obligación es puramente personal y afecta al deudor con todos sus bienes, muebles e inmuebles. Sin embargo, la deuda tributaria es personal, y no puede asimilársela a institución alguna del derecho privado.

⁶³ Vizcaino, *Derecho Tributario Parte general*, P.68

10.- Clasificación

Considerando las nociones antes apuntadas, se dice que la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de los tributos es la que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales.⁶⁴

Un tributo es confiscatorio en cuanto sea capaz de absorber de forma desproporcionada una parte de la renta del contribuyente, ya sea gravando por sí la renta, gravándola por medio de otros instrumentos indirectos o a través del cobro excesivo de un servicio público prestado.⁶⁵ El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto.⁶⁶

Ese binomio, poder tributario-deber de contribuir, está marcado por una clara finalidad, por un lado, la necesidad del Estado de recaudar impuestos con el objeto de cumplir los fines a los que la misma Constitución le compromete (art. 1 Cn) y por otra, viabilizar esa captación de renta procurando la mayor aquiescencia social de los contribuyentes. En este orden, es de vital

⁶⁴ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia: 100-2001 (El Salvador, Corte Justicia, 2002). Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia. 104-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002). Sala de lo Constitucional Sentencia de Amparo Referencia. 450-2000 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia 2002).

⁶⁵ Jurídicamente existen límites formales y materiales para la imposición de los tributos en la esfera de competencia del legislador; cuyo proceso de creación de los tributos encuentra su primera justificación en las necesidades y fines que debe satisfacer el Estado, lo que, a su vez, impone el deber general de los individuos de contribuir al sostenimiento de las funciones estatales.

⁶⁶ El apartado de la Constitución sobre "La Hacienda Pública" regula normas flexibles que le admite al legislador un amplio margen de libertad para la configuración de los tributos, lo cual no quiere decir que dicho margen de actuación carezca de límites, pues el poder tributario está sujeto a unos principios que inspiran las políticas fiscales y el respeto de los derechos de los ciudadanos.

importancia que las necesidades de financiamiento de los gastos del Estado no traspasen -entre otras fronteras fiscales-, los límites del deber de contribuir que todo ciudadano tiene regulación constitucional.

A veces se define al impuesto como "el tributo exigido sin contraprestación"; esto significa que la nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Así pues, se dice que el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie.

Por ello, el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto. En tal caso, la obligación tributaria es cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se cree más adecuados para expresar en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación. En relación con los impuestos, existen innumerables clasificaciones; algunas de ellas son las siguientes:⁶⁷

10.1.- Ordinarios y extraordinarios

Esta distinción se refiere a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de

⁶⁷ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia, 100-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002). Relaciones, Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia, 104-2001, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002). Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia. 450-2000 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002).

habérselos establecido con miras a su permanencia, son *ordinarios*. En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos son *extraordinarios*. Antiguamente, esta clasificación en impuestos ordinarios y extraordinarios era efectuada según que su "recaudación cubriera necesidades habituales de la colectividad o emergencias sociales (guerras, catástrofes, etc.), respectivamente.⁶⁸

10.2.- Personales o subjetivos y reales u objetivos.

Como bien señala Jarach, hay cuatro criterios para esta *clasificación*. El primero denomina *personales* a los impuestos en que el contribuyente colabora con el fisco desarrollando una actividad que se manifiesta en declaraciones juradas, inscripción en registros o padrones, en tanto que los impuestos *reales* son los que prescinden de esa colaboración administrativa⁶⁹ El segundo criterio se refiere a la *técnica legislativa* utilizada para establecer los aspectos subjetivos y objetivos ⁷⁰de los hechos imponible. Son *personales los impuestos cuyas leyes* determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo del hecho imponible, y *reales* -o, mejor dicho, objetivos- aquellos en que la ley no define ni habla del sujeto pasivo, que surge en virtud del carácter y el concepto del hecho imponible objetivo. ⁷¹

⁶⁸ Vizcaíno, *Derecho Tributario Parte general*, P.72

⁶⁹ *Ibíd.* P 74

⁷⁰ Los primeros son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo de la obligación tributaria son tenidas en cuenta en el momento de cuantificar el importe del tributo; los segundos son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria.

⁷¹ Vizcaíno, *Derecho Tributario Parte general*, P 76. Son personales el impuesto a las ganancias de personas de existencia visible y sociedades de capital, el impuesto sobre los bienes personales; son reales algunos impuestos a la propiedad inmueble, los recaudados por el método del papel sellado.

El tercer criterio, de carácter eminentemente *jurídico*, define como *reales* los impuestos cuyas obligaciones están dotadas de una garantía real sobre los bienes comprendidos en el objeto de los hechos imponible, y como *personales*, a los impuestos que carecen de esa garantía. El cuarto criterio considera que los impuestos *personales* procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las *circunstancias económicas* personales del contribuyente.

En cambio, los impuestos *reales* son los que eligen como hechos imponible manifestaciones objetivas de riqueza, sin considerar las circunstancias personales del contribuyente. Cabe agregar que impuestos tradicionalmente personales, como el impuesto sobre la renta, adquirieron características reales al ser gravadas las personas jurídicas, y que impuestos antiguamente reales, como los inmobiliarios, adoptaron notas personales con los recargos por latifundio o las desgravaciones por propiedad única.

10.3.- Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos

Son impuestos *fijos* aquellos en los cuales se establece una suma invariable por cada hecho imponible, cualquiera que sea el monto de la riqueza involucrada. Jarach también menciona la categoría de los impuestos *graduales*, que son aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible; p.ej., al clasificar a las empresas en diferentes clases según ciertos parámetros (número de obreros y empleados, capital invertido, volumen de ventas, etc.), con un impuesto fijo por cada categoría. Obviamente, constituye un progreso respecto del impuesto fijo, "pero adolece aún del defecto de profundas desigualdades por el carácter discontinuo de la graduación y, por lo tanto, por el tratamiento igual de contribuyentes en

condiciones muy desiguales y desigual en condiciones no tan desiguales".⁷²

Esta forma de imposición es de escasa significación en los Estados evolucionados, pero continúa siendo de interés en los ordenamientos de entidades locales (provincias, municipios) Son impuestos *proporcionales* aquellos en los cuales la alícuota aplicable a la base imponible permanece constante. Se llama impuestos *progresivos* a los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible que se eleva por otras circunstancias, según categorías, y *regresivos*, a aquella cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible.

Se debe distinguir la *progresión* a los efectos de establecer la cuantía de un impuesto, de la *eficacia progresiva* de ese impuesto con relación a la distribución de la renta nacional entre diferentes grupos de contribuyentes. Desde esta segunda perspectiva, un impuesto progresivo al consumo de bebidas alcohólicas puede tener un efecto regresivo, al incidir más sobre los grupos de menor renta, en tanto que un impuesto proporcional al patrimonio puede tener efecto progresivo, al recaer en mayor medida sobre los grupos de contribuyentes de mayor renta.⁷³

10.4.- Directos e indirectos

Los primeros son aquellos cuyo método impositivo es directo, es decir que la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados

⁷² Fonrouge, *Derecho financiero*, P. 932

⁷³ *Ibíd.* P. 935.

en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor; por el contrario, estamos en presencia de métodos impositivos indirectos, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla.⁷⁴

Para Villegas, son impuestos *directos* los que toman como hechos imponibles las circunstancias o situaciones objetivas que exterioricen en forma inmediata la capacidad contributiva, "que revelen en forma bastante aproximada, un determinado nivel de riqueza. Así, el patrimonio en su totalidad o en alguna de sus partes constitutivas, los ingresos periódicos denominados «rentas», los incrementos patrimoniales debidamente comprobados", que el legislador puede valorar como signos casi seguramente indicativos de capacidad contributiva (*índices*), con prescindencia de su posibilidad de traslación.

Son impuestos *indirectos* los que toman en cuenta hechos imponibles que atienden a circunstancias y situaciones de tipo objetivo que exterioricen en forma mediata la capacidad contributiva, esto es, que hacen solamente presumir cierto nivel de riqueza, pero con un grado de aproximación inferior a los primeros (*indicios*). La posibilidad de traslación no incide en la clasificación⁷⁵

11.- Tasas

Por su parte, la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con

⁷⁴ *Ibíd.* P. 225.

⁷⁵ *Ibíd.* P 226.

una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente. De este concepto, podemos extraer las siguientes características de la tasa:⁷⁶ *Las tasas son toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.* Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (v.gr., administración de justicia). Recordemos que la expresión "Estado" es tomada en sentido amplio, comprensivo de la Nación, las provincias y las municipalidades.⁷⁷

La historia de las tasas está ligada estrechamente al desarrollo de la Administración pública. Durante el Medievo se entendía que las instituciones públicas, sobre todo, la actividad de impartir justicia- servían al público. Para sufragar los gastos de estas instituciones y, en especial, la remuneración de los funcionarios públicos, se consideraba que era necesario establecer la obligación de pago de quienes hacían uso de los servicios. De ahí que no sólo estaba obligado a pagar una tasa quien tenía interés en que se realizara un acto oficial, sino también quien tenía interés en que el acto no fuese realizado. Las tasas crecieron de modo tal que los funcionarios pagaban por el derecho de recaudarlas, y se llegó al arrendamiento de cargos públicos y a su comercialización. Eliminados los emolumentos de las tasas para los funcionarios, y con la evolución de las remuneraciones públicas, estos gravámenes adquirieron importancia para las finanzas estatales.

⁷⁶ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia, 100-2001 (El Salvador, Corte Sala de lo Constitucional, Suprema de Justicia, 2002). Sentencia de Amparo, Referencia, 104-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002). Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia. 450-2000 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002).

⁷⁷ Fonrouge, *Derecho financiero*, P. 256

Con la creación de buenos sistemas tributarios, y ante la necesidad de una Administración pública independiente, así como de una justicia rápida, barata e imparcial, las tasas pasaron a segundo término. No obstante, Gerloff enseña que "las tasas correctamente aplicadas son más justas que los impuestos; pero un régimen de tasas que se hace rígido es más severo que un sistema de impuestos", pues, aunque simplifican el problema de la distribución tributaria, disminuyendo la carga impositiva, se plantea la cuestión del *abuso* mediante fijaciones injustificadas y arbitrarias, cuyo efecto se agudiza en tiempos de "calamidad financiera".⁷⁸

Actualmente, como recursos estatales, las tasas tienen una importancia cuantitativa reducida, y son más significativas para las provincias y municipalidades, en especial cuando estas entidades no pueden recaudar impuestos. Por regla general, las leyes que disponen exenciones excluyen de éstas a las "tasas" o "tasas retributivas de servicios".⁷⁹

12.- Características

- a) Es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio.
- b) Debe ser creada por ley;
- c) Su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago;
- d) El producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva;
- e) Debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su

⁷⁸ *Ibíd.* P. 257

⁷⁹ *Ibíd.* P. 259

particularización; y

f) La actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas.⁸⁰

En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta última característica de la tasa, es la que determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva en el caso de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado.

13.- Diferencias entre Impuestos y Tasas.

Las tasas se distinguen de los *impuestos*, en cuanto aquéllas responden a un servicio público divisible, en tanto que los impuestos financian servicios públicos indivisibles, ya que, respecto de estos últimos, pese a que son útiles para toda la comunidad, no hay posibilidad⁸¹ fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas.

En las tasas, la actuación estatal debe estar directa e inmediatamente referida al obligado; en cambio, en las contribuciones especiales dicha actuación se halla indirecta y mediata referida al obligado al pago, pues entre tal actuación y la obligación de pago media una circunstancia o hecho intermediario, que es, por ejemplo, la valorización de un inmueble en la contribución de mejoras -se requiere, en este caso: actuación estatal efecto.

⁸⁰ Catalina García Vizcaino, *Derecho Tributario Parte general*, P. 68

⁸¹ *Ibíd.* P 74

Asimismo, en las contribuciones de mejoras es necesario el beneficio, que puede no existir en las tasas.

13.1.- Contribuciones especiales

Las contribuciones especiales son los tributos que se exigen para la satisfacción de intereses generales mediante la realización de obras o actividades especiales del Estado que conllevan a la vez ventajas y beneficios individuales o de grupos sociales; el ejemplo típico es la pavimentación de calles.⁸²

14.- Clasificación

Algunos autores (Ingrosso, Seligman, Einaudi) consideran dentro de las contribuciones especiales sólo la **contribución de mejoras**. Otros (Giuliani Fonrouge, Villegas) agregan, asimismo, como especie las contribuciones de seguridad social y las relacionadas con fines de regulación económica o profesional. A éstas suele denominárselas "**contribuciones parafiscales**"⁸³.

14.1.- Contribuciones de Mejora

Es la contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas (v.gr., plazas y jardines públicos; pavimentación, ensanchamiento y prolongación de calles, rutas o caminos rurales; etc.). En virtud de las obras públicas que el Estado (en sentido lato) realiza, es equitativo

⁸² Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia. 100-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002), relacionada con Sentencias de Amparo Referencia. 104-2001 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002), Referencia. 450-2000 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002).

⁸³ Vizcaino, *Derecho Tributario Parte general*, Tomo I, Pág. p.77

que los sujetos que resultan beneficiados por éstas deban tributar por los beneficios recibidos (v.gr., por el aumento del valor venal o plusvalía de los inmuebles cercanos a tales obras).

La figura típica de la contribución especial es la contribución por mejoras, como se le conoció inicialmente a esta prestación. El tratadista inglés Hugh Dalton nos dice en su obra *Principios de la Hacienda Pública*, que la contribución por mejoras es una invención norteamericana, y Seligman nos la define en los términos siguientes: "La contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común."⁸⁴

Esta figura se aplica en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques y jardines, urbanización de las vías públicas, tales como pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbrado, atarjeas, introducción de agua potable, etcétera. Einaudi señala como características de esta figura, principal especie de la contribución especial, las siguientes: a) Tiene un radio de aplicación geográfica, ya que el legislador establece o presume hasta qué área geográfica alcanzan los beneficios de la obra,' y b) Sirve para aumentar el patrimonio del Estado por cuanto que con lo que se va a recaudar por concepto de esta prestación, se liquidarán, los adeudos que el gobierno tenga con los propietarios de los predios que resultaron afectados por la apertura o ampliación de la nueva calle, y esas nuevas superficies públicas incrementarán el patrimonio de la Hacienda Pública.

Sin embargo, en la práctica se han presentado serios problemas cuando se está frente a una obra costosa, cuyos beneficios no se circunscriben a un área

⁸⁴ *Ibíd.* P.77

geográfica determinada, sino a toda la ciudad. Este problema ocurrió por primera vez en el Distrito Federal con motivo del Viaducto Miguel Alemán, pues no obstante ser una obra que quedaba comprendida dentro del impuesto de planificación, dado que benefició enormemente a los predios colindantes, se observó que si se pretendía derramar su elevado costo entre los propietarios de los predios que estaban dentro del área geográfica imponible, sobre todo los que están frente a esa obra, sería tanto como obligarlos a comprar nuevamente sus inmuebles.

Por otra parte, se consideró que esa vía pública no solamente beneficiaba a los propietarios cuyos predios estaban dentro del área geográfica, sino a todos los habitantes del Distrito Federal y por ello el Departamento se abstuvo de exigir esta prestación por estimar, como se señaló, que es una obra que beneficia a toda la colectividad, a todo el Distrito Federal, y que por su elevado costo sería injusto pretender recuperarlo exclusivamente de los propietarios de los predios que están dentro del área geográfica gravable. Este criterio ha privado también en la construcción del Anillo Periférico y Ejes viales. En la contribución por mejoras encontramos como sujetos de la misma, según Giannini, en primer lugar, a los que, encontrándose en determinada situación, experimentan una particular ventaja económica, como consecuencia de una actividad administrativa de interés general.⁸⁵

14.2.- Contribuciones Parafiscales

Son las contribuciones especiales recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Tienen por destino la seguridad social, bolsas de comercio, colegios profesionales, etc. La expresión "parafiscalidad" se originó en un documento oficial francés de 1946 ("Inventario de la situación

⁸⁵ García Vizcaíno, *Derecho Tributario Parte general*, Pág. P.77

financiera", redactado bajo la dirección del ministro R. Schuman), consagrándose este neologismo rápidamente.⁸⁶ Sostenemos que los aportes y las contribuciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones especiales y, específicamente, de contribuciones parafiscales. Además de los beneficios del *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones*, constituyen beneficios no periódicos de seguridad social las asignaciones por matrimonio, nacimiento, adopción, etc.

Giuliani Fonrouge entiende que constituyen tributos, y las comprende dentro de las "contribuciones especiales", con la necesaria consecuencia de que deben ser establecidas por ley, la cual deberá fijar su monto o prever hasta un máximo, sin que los entes tengan facultades de imponer la contribución a su libre albedrío, "aunque se trate de aportes o cuotas profesionales o sindicales". Pese a ello, señala -citando a Baleeiro- que el término "parafiscal" sólo es aceptable "por comodidad del lenguaje o con fines didácticos o metodológicos, y agrega que el concepto de lo parafiscal es impreciso, por su contenido heterogéneo⁸⁷.

⁸⁶ *Ibíd.* P. 110

⁸⁷ Fonrouge, *Derecho financiero*, P. 944

CAPÍTULO III

MARCO JURÍDICO REGULATORIO DE LAS INSTITUCIONES DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Es preciso hacer un apartado enfocado en la regulación de las instituciones de prescripción y caducidad, debido a que se considera a dichas figuras como las limitantes a la facultades de fiscalización y control de la administración tributaria, y además, por ser la forma de ponerle fin a las obligaciones tributarias, siendo la Constitución la ley suprema de nuestro ordenamiento jurídico, prosiguiendo por la leyes secundarias, tales como el código civil, quien en sus inicios dio lugar a la regulación de dichas instituciones, y terminando con el código tributario, apartado que servirá para conocer el modo de operar de cada institución en relación a las facultades de la hacienda pública.

1.- Análisis constitucional referente a la extinción de las obligaciones tributarias por medio de la aplicación de la prescripción y caducidad.

El ejercicio de la potestad tributaria⁸⁸ que tiene el estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite a la actuación del estado frente a los particulares. El establecimiento de un tributo no solo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también

⁸⁸ Sentencia Definitiva Referencia 76-F-2003, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2006). Al respecto nos dice la sala: “que no es sino una manifestación de su poder de imperium, enunciado en el art. 204 numerales 1 y 6 de la Constitución”

debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, para dejar sin eficacia un tributo en contra del orden establecido por la Norma suprema.

Es así como la constitución se perfila como la base fundamental de toda legislación, esta ha sufrido diversas reformas a lo largo de la historia desde que surgió la primera Constitución de 1824 con la confederación hasta la más reciente del año mil novecientos ochenta y tres. A lo largo de todo el mundo es el derecho constitucional el primero a conocer, interpretar y estudiar, y en nuestro país no es la excepción; en la cual se basan los principios fundamentales que rigen la vida jurídica de nuestros deberes y derechos. El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades de esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es “posible pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio”.⁸⁹

Limitándose a incluir únicamente dos o tres artículos que se refieren expresamente a la materia tributaria lo que también es característico de muchas constituciones de otros países. Uno de esos preceptos, incluidos desde las primeras Leyes Fundamentales salvadoreñas, encomienda al poder legislativo la facultad privativa para “Decretar las contribuciones o impuestos...” según decía el numeral noveno del Art 29, relativo a las atribuciones “propias” del congreso de la Constitución de 1824.⁹⁰ Del Estado de El Salvador; de esta manera, igual que en otros ordenamientos constitucionales extranjeros, se concreta inicialmente el principio de legalidad

⁸⁹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios del Derecho Tributario*, 3ª Ed. (México: Limusa, 2003). P. 54

⁹⁰ Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983) Art. 29.

como asignación de competencia, determinada específicamente en forma expresa, no obstante estar comprendidas en la atribución principal que es decretar las leyes. La explicación es histórica y la encontramos en la idea de “autocomposición”, anterior al principio de legalidad tal como ahora lo entendemos.

Hay que destacar que la Constitución no promulgada de 1885⁹¹ introduce una innovación fundamental al incluir la reserva de ley impositiva en su título II, denominado “garantías”, por medio del Art. 6 que establecía: “no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y para el servicio público” esa versión breve, correctamente ubicada para el pensamiento de la época, fue incorporada en la Carta Magna de 1886⁹² también como Art. 6, incluido en el mismo Título II, ahora denominado “derechos y garantías”; dicho principio desafortunadamente no tuvo desarrollo posterior, que solo procuro continuarse en 1839⁹³, cuando la Constitución de ese año mantuvo el principio original de 1885 ampliando sus alcances y límites en disposición no modificada por las reformas de Marzo de 1944 a la Constitución de 1939. El mismo año, el conocido como Decreto de los tres poderes de 11 de Julio, declaro vigente la Constitución de 1939 y sus reformas de 1944. A su vez las enmiendas de 1945 a la misma Constitución de 1886, no cambia el texto conciso del Art. 6 de este ordenamiento, cuyo precepto del mismo número 6 de 1885, como dijimos antes.

La Constitución de 1950⁹⁴ estableció el principio con el mismo texto de 1885 en su Art. 119, que corresponde al VIII relativo a la “Hacienda Pública”,

⁹¹ Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1985). Art. 6

⁹² *Ibíd.*

⁹³ *Ibíd.* Art. 11

⁹⁴ *Ibíd.* Art 119.

volviendo de este modo a seguir en cuanto a su ubicación, el criterio del constituyente de 1871. En el mismo Título VIII, con igual texto y el mismo número, aparece después en la Constitución de 1962⁹⁵, y, por último, en 1983 también con el mismo texto se incluye como Art. 231 en el Capítulo II sobre “Hacienda Pública” que forma parte del Título VII sobre el “Régimen Administrativo”, concretando una novedosa ubicación en nuestra historia constitucional y en la de cualquier otro país⁹⁶

Finalmente se puede decir que la evolución del sistema tributario salvadoreño es el reflejo de su desarrollo histórico en otras latitudes. En una primera etapa el principio de la “autocomposición”, o sea, esta versión primera, tiene como propósito de concretar el consentimiento de los impuestos; la cuestión esencial era proteger a los contribuyentes de los abusos de la monarquía. Posteriormente, nace ese producto de la revolución francesa que es la función legislativa, la cual asume dicha protección, como resultante de la idea de representación y de la división de poderes en un régimen constitucional. Es que la función legislativa frente a los excesos del Ejecutivo, y el grado en que esto se logre, depende del acatamiento del Poder Ejecutivo a la ley.

2.- Principios constitucionales regulatorios de la Administración Tributaria.

Para comenzar a hablar del tema que nos interesa, primeramente, debemos de abordar esos principios constitucionales, de los cuales se desprende el derecho tributario, tales principios, caracterizados como realizables

⁹⁵ Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1962). Art. 231.

⁹⁶ Álvaro Magaña, *Derecho constitucional tributario: principio de legalidad*, Tomo V 1ª Ed, (El Salvador: Unidad Técnica ejecutora, 1993), P.142-146

constituyen, al margen de su aplicación directa, una suerte de mandato implícito al legislador y al juzgador. Frente a la eventual recepción legislativa de los principios generales del Derecho, los constitucionales de carácter tributario definen el modelo de Hacienda Pública que la Constitución ha escogido, de su conjugación se deduce cómo quiere el constituyente que se haga efectivo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por tanto, estos principios están en la base del orden jurídico positivo y que, por ello, deben de ser actualizados por el poder legislativo y aplicados por el juzgador. Es de esta forma cómo obtenemos un solo conocimiento orientado al Derecho; liberamos -como lo sostiene Kelsen- a la ciencia de todos los elementos extraños y vetamos el sincretismo metodológico, así como conciliamos lo subjetivo con lo objetivo.⁹⁷

2.1.- Principio de unidad de la Constitución

Dadas las particularidades de la norma constitucional, se vuelve necesario adoptar criterios de interpretación de la misma, que tomen en cuenta la diversidad funcional de la constitución, su condición de norma jurídica superior y su necesaria apertura. Dentro de tales criterios, siempre resulta necesario tener en cuenta el principio de unidad de la Constitución, mediante el cual, la solución de todo problema interpretativo ha de partir de la consideración de la Ley Suprema en su conjunto, y no de la atención exclusiva y aislada de sus preceptos.

Desde este planteamiento, se rechaza la posibilidad de ponderar en esta sede los contenidos constitucionales y graduar el peso jurídico o axiológico entre

⁹⁷ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia definitiva, Ref. 215-M-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia)

ellos, pues no existe en el Derecho positivo ningún argumento que permita afirmar que una parte de la Constitución es "más constitucional que otra". La premisa es que toda norma jurídico-constitucional forma parte de un sistema normativo fundamental, en tanto que la Constitución agrupa los aspectos que se consideran fundamentales para la convivencia social y que han sido producidas con procedimientos distintos a los utilizados en la formación de las leyes ordinarias; y que, por ello, presentan un grado de validez superior a éstas.⁹⁸

2.2.- Principio de igualdad

El artículo 3 de la Constitución de la República reconoce literalmente: "Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión". En relación con tal derecho, la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre: la igualdad ante la ley; y la igualdad en la aplicación de la ley.⁹⁹ Conforme la primera, frente a supuestos de hecho iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y no justificada. Según la segunda, cuya aplicación se hace en el ámbito judicial, las resoluciones judiciales deben ser las mismas al entrar al análisis del mismo presupuesto de hecho, aunque sean órganos jurisdiccionales distintos los que entraren al conocimiento del asunto, evitando cualquier violación consistente en que un mismo precepto legal se aplique en casos iguales con evidente desigualdad.

⁹⁸ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia, 46-2005, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005)

⁹⁹ Sala de lo Constitucional, Sentencia definitiva, Referencia. 288-A-2003, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

Se agrega, que el principio de igualdad es un límite al propio legislador y que debe entenderse como una parificación ante el ordenamiento positivo en idénticas circunstancias, con las mismas cualidades, méritos o servicios, y con paralelo comportamiento o conducta, es decir que, si los casos o supuestos son idénticos, el tratamiento legal debe ser el mismo para todos. El principio de igualdad está generalmente aceptado en todas las Constituciones y a ese respecto, corresponde citar jurisprudencia argentina que lo desarrolla. Un fallo de aquel país determina: "El principio de igualdad que contempla el artículo 16 de la Constitución Nacional sólo requiere que no se establezcan excepciones, o privilegios que excluyan a uno de los que se concede a otros en idénticas circunstancias, más no impide que la legislación contemple en forma diferente situaciones que considere distintas, cuando la discriminación no es arbitraria ni responde a un propósito de honestidad contra determinados individuos o clase de personas, ni encierra indebido favor o privilegio personal o de grupo".¹⁰⁰

La igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos: lo que sí supone Tributaria en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus

¹⁰⁰ Sala de lo Constitucional, Sobreseimiento de Amparo, Referencia. 9-2002, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002).

resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

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

Dicha sentencia concluye que el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.¹⁰¹

2.3.- Principio de legalidad

El Principio de Legalidad, es el pilar fundamental del Estado de Derecho; ya que, en virtud de éste, todo funcionario actúa conforme a las atribuciones y competencias que le confiere el pueblo, depositario principal de la soberanía, por medio de la ley; en virtud de lo cual, si un funcionario no está facultado

¹⁰¹ Sala de lo Constitucional, Sentencia definitiva, Referencia 288-A-2003, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

expresamente, no puede realizarlo, pues se lo ha reservado el mismo pueblo o se lo ha conferido a otra autoridad.¹⁰²

En virtud del principio de legalidad no es posible por vía de interpretación extender el ámbito de competencia de los órganos de la Administración, dada la contundencia de las expresiones del constituyente al afirmar que los funcionarios no tienen otras atribuciones sino aquellas establecidas expresamente en la ley; así mismo las autoridades deben contar con una previa habilitación normativa para realizar lícitamente cualquier actividad, y su actuación debe moverse estrictamente en los ámbitos que las normas aplicables le faculden.¹⁰³

El principio de legalidad en su manifestación de vinculación positiva, se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley".

Dicho principio aplicado a la Administración Pública, ha sido reconocido en reiteradas resoluciones por este Tribunal, sosteniéndose que en virtud del mismo la Administración sólo puede actuar cuando la ley la faculte, ya que toda acción administrativa se nos presenta como un poder atribuido previamente por la ley, y por ella delimitado y construido.¹⁰⁴ Lo anterior implica, que la Administración Pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de

¹⁰² Sentencia definitiva, Referencia, 170-C-2000, (El Salvador, Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia, 2004).

¹⁰³, Sentencia definitiva, Referencia, 65-I-2001, (El Salvador, Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia, 2004).

¹⁰⁴ Sentencia definitiva, Referencia, 167-S-2003, (El Salvador, Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia, 2004).

atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexos ineludible acto-facultad-ley. La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, tiene lugar mediante la correspondiente atribución de potestades, entendidas como sinónimo de habilitación: sólo con una habilitación normativa la Administración puede válidamente realizar sus actuaciones. En los términos del autor Luciano Parejo: "las potestades son, en último término y dicho muy simplificado, títulos de acción administrativa..."¹⁰⁵

2.4.- Derecho de propiedad

El derecho de propiedad puede perfectamente privarse o limitarse a partir de las resultas de un proceso jurisdiccional nacido, por ejemplo, como consecuencia de distintas insatisfacciones jurídico-comerciales, pero en éste tipo de proceso, como en todos los demás, debe respetarse al afectado las categorías integrantes del "debido proceso". Y es que siendo, en principio, inviolable la propiedad –dada su naturaleza de derecho individual, esta se garantiza a través de una serie de prohibiciones, para el caso la que señala que nadie puede ser privado de su propiedad sin antes ser oída y vencida en juicio.

El derecho a la propiedad, por tanto, no es absoluto o perpetuo, ni tampoco, consecuentemente, exclusivo. No es exclusivo porque hay restricciones y servidumbres que afectan el goce o el uso de la propiedad, y vinculado con su propia esencia, el ejercicio en función social, Art. 103 Cn. No es perpetuo, no sólo por la privación que pueda resultar de una insatisfacción jurídico-privada ventilada en tribunales competentes, sino también porque puede extinguirse o

¹⁰⁵ Alfonso L. Parejo. *Manual de Derecho Administrativo*, (Barcelona: Ariel, 1994). P. 398.

privarse materialmente, mediante la expropiación, sin necesidad de haberse condicionado previamente el bien.¹⁰⁶

La propiedad supone, el dominio pleno sobre el objeto. Así, el derecho de propiedad implica el poder de una persona para usar, explotar y disponer plenamente de una cosa, entendiendo por "cosa" toda clase de bienes, materiales o inmateriales, que se encuentren dentro del comercio.¹⁰⁷

Debe interpretarse el derecho de propiedad como la plena potestad sobre un bien, que a la vez contiene la potestad de poder ocuparlo, servirse de él de cuantas maneras sea posible, y la de aprovechar sus productos y acrecimientos, así como la de modificarlo y disponer jurídicamente de él. De lo anterior se sigue que todos los bienes susceptibles de valor económico o apreciable en dinero, son convertibles en objeto de derechos patrimoniales, derivables del derecho constitucional de propiedad.¹⁰⁸

En todos los casos en que el ejercicio de un derecho constitucional entra en conflicto con derechos de terceros o con otros bienes constitucionales, la relación de tensión existente debe ser resuelta mediante la consecución de un equilibrio proporcionado de los intereses constitucionalmente protegidos en

¹⁰⁶ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia. 24-98, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002)

¹⁰⁷ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia. 24-98, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002). El derecho a la propiedad presenta el carácter de "derecho subjetivo" cuando pertenece al gobernado como tal, y es oponible frente al Estado y sus autoridades para exigir su observancia y respeto. Quiere decir que a todo ciudadano que eventualmente se le quiera limitar o privar de su derecho de propiedad, por cualquier circunstancia constitucionalmente válida y nacida del cúmulo de relaciones jurídicas existentes en la realidad entre los particulares y entre éstos con el Estado, debe seguirse los respectivos procesos y procedimientos que tengan tal finalidad, aún de forma indirecta, y previo el debido proceso.

¹⁰⁸ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia. 24-98, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002)

conflicto, con el fin de alcanzar su optimización; además, tal conflicto entre el derecho fundamental y los demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos debe ser resuelto en el marco de una ponderación referida al caso concreto.

En suma, es el legislador quien dentro de los "límites de los límites", define los bienes, intereses o valores cuya salvaguarda exige el sacrificio, esto es, la limitación de los derechos consagrados en la Ley Suprema o simplemente su regulación bajo la forma de prohibiciones o mandatos. Pero para que el juicio de proporcionalidad responda a criterios objetivos, requiere una cuota de juicio de razonabilidad, para que así la decisión que determine el legislador sea conforme no solamente a la normativa constitucional, sino a las necesidades de la realidad.¹⁰⁹

2.5.- Principio proporcionalidad

Doctrinariamente el principio de proporcionalidad se ha entendido como “un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil punto de mira: el de la inutilidad, innecesaridad y desequilibrio del sacrificio”.¹¹⁰ Se afirma también que es un principio de carácter relativo, ya que compara dos magnitudes y se concentra en confrontar los medios previstos por la norma jurídica y su correlación con los utilizados por los poderes públicos.

¹⁰⁹Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia. 30-96/10-97/10-99/29-2001, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de Corte Suprema de Justicia, 2002).

¹¹⁰ Javier Varnes, “*El Principio de Proporcionalidad*”, Cuadernos de Derecho Público N. 5 (1998), P.35

El Salvador es un Estado soberano cuya finalidad se vislumbra en el Art. 1 de la Constitución de la República, el cual señala: “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”. Para alcanzar dichos fines el Estado cuenta con la potestad tributaria, la cual se configura como el mecanismo por medio del cual se costea de los fondos necesarios para desarrollar su gestión. Dicha potestad tributaria no es irrestricta, ya que la misma Constitución establece los parámetros dentro de los cuales debe desarrollarse, entre ellos encontramos: el principio de capacidad económica,¹¹¹ el principio de igualdad tributaria,¹¹² el principio de legalidad¹¹³ Y como límite a los principios mencionados se encuentra la prohibición de confiscación. ¹¹⁴

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

El jurista español Javier Barnes, afirma que: “De ahí que el principio de proporcionalidad constituya para jueces y tribunales un canon más de control con el que contrastar la conformidad a Derecho de los demás poderes públicos”.¹¹⁵ De las ideas expuestas se puede colegir que, la proporcionalidad es un instrumento que el ordenamiento jurídico prevé para controlar que los límites y controles a la actividad estatal se ejerciten adecuadamente.

¹¹¹ Constitución de la república de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983). Art. 131.No. 6

¹¹² *Ibíd.* Art. 3 y Art. 232.

¹¹³ *Ibíd.* Art. 231

¹¹⁴ *Ibíd.* Art. 106 in fine

¹¹⁵ Javier Banes, “*El Principio de Proporcionalidad*”, Cuadernos de Derecho Público, P. 37

En el ejercicio de la potestad tributaria, el gravar razonablemente a los administrados se trasluce por lo preceptuado en el Art. 131 ordinal 6° de la Cn.: “Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6°. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa”. Es decir, que el legislador o bien la Administración Pública competente, en su caso, al momento de gravar ciertas manifestaciones de capacidad económica debe atender los principios constitucionales prescritos, de una forma proporcionada y mesurada, dentro de sus potestades. Lo anterior implica que de esta forma el principio de proporcionalidad se ve estrechamente vinculado con la actividad estatal y se refleja no sólo de forma independiente, sino que también por medio de otros principios y valores contenidos en la Constitución.

El principio bajo estudio se manifiesta, primordialmente, en el de capacidad económica. Ya que como lo afirma la Sala de lo Constitucional: «De hecho, la razonabilidad se refiere no a un análisis lógico matemático sino a la necesidad de aplicar las disposiciones a los asuntos judiciales bajo la idea de justicia. E implica justamente la creación judicial de derecho a partir de valores constitucionales, o de la integración de disposiciones. Por tanto, se encuentra en función del alejamiento de la arbitrariedad y el acercamiento a la justicia, prohibiendo todo tipo de intromisión en el ejercicio de los derechos fundamentales que no tenga justificación alguna, basándose en el respeto y la debida ponderación de tales derechos y la necesaria vinculatoriedad de su contenido axiológico.¹¹⁶

La doctrina tributaria ha sostenido que éste es un principio de justicia material

¹¹⁶ Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia 20-2003, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2004).

en el ámbito tributario, por medio del cual se gravan las realidades económicas (renta, patrimonio, consumo o tráfico de bienes, entre los principales). Sin embargo, debe entenderse como un criterio de contribución al sostenimiento del gasto público, pues la capacidad económica es un concepto consustancial de la noción misma de tributo.

De ahí que sea razonable y natural gravar cualquiera de las manifestaciones de riqueza. Pero este gravamen no puede entenderse desproporcionadamente, sino que el principio de capacidad económica como criterio de contribución, se encuentra entre dos límites: un límite mínimo y un límite máximo a la imposición. Este espacio de imposición es la valoración que hará el legislador de la capacidad económica. El límite mínimo está previsto por el nivel necesario de subsistencia, que la doctrina ha denominado como la exención del mínimo vital.

Éste se refiere a la satisfacción de necesidades elementales, que vendrá determinado por el conjunto de valores que cada Constitución garantiza en un esquema de derechos económicos y sociales. No se restringen a un mínimo físico de existencia, sino que estará determinada por la conciencia tributaria que cada comunidad determine en un momento histórico. Por ello se dice que es un concepto elástico o convencional.

El límite máximo se concreta en la prohibición de los gravámenes con alcance confiscatorio. En consecuencia, y atendiendo a lo anterior se debe entender al principio de capacidad económica como un criterio material de justicia, pero no exclusivo. De ahí que sea necesario integrarlo con un sistema de valores proclamados en la Constitución y con los demás principios que informan el sistema tributario, como lo son el de igualdad, progresividad y la prohibición

de confiscatoriedad.¹¹⁷

Los tratados internacionales, como lo establece el Art. 144 de la Constitución Vigente “*los tratados celebrados por El Salvador con otros estados u organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las del mismo tratado y de esta Constitución*” Por debajo de la constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los tratados internacionales. Así lo entiende mayoritariamente la doctrina, aunque existen autores que defienden la tesis de que la articulación entre tratados y Derecho interno no se establece en términos de jerarquía, sino de distribución de materias o ámbitos de actuación¹¹⁸.

Así mismo en el literal c) del Artículo en estudio se establece los reglamentos que dicte el Órgano ejecutivo, como fuente de Derecho Tributario, debido a que como son normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tiene lógicamente un espacio en el campo tributario. Una cuestión que es necesario abordar en relación al reglamento es el ámbito de aplicación material propio de la fuente normativa y es que ya se ha dicho que el caso de la ley, el ámbito se encuentra determinado por el principio de *legalidad* tributario. El reglamento por su parte, tiene como ámbito natural el *desarrollo* o *ejecución* de la ley, sin poder rebasar los límites impuestos por la reserva legal y por la preferencia de ley o jerarquía normativa.¹¹⁹

¹¹⁷ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencias, 104-2001 y 406-2001, de El Salvador, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002). En virtud de los fines que el Estado debe de cumplir, la capacidad económica se interpreta en clave solidaria, al interrelacionarse con los deberes de solidaridad económica y social, que proclama el Art. 101 de la Constitución.

¹¹⁸ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario parte general*, 9ª Ed, (Madrid 1999), P. 58.

¹¹⁹ *Ibíd.* P. 66

3.- Análisis de legislación secundaria referente a la extinción de las obligaciones tributarias por medio de la aplicación de la prescripción y caducidad.

3.1.- Prescripción en materia civil

La Prescripción, es una institución de derecho que nuestra legislación Civil reconoce en el Título XIII del Código Civil vigente, el cual es complementado por los Capítulos I al IV, que encierran distintos tipos de supuestos de cómo se ejecuta o funciona ésta institución jurídica. En primer lugar, tenemos La Prescripción en General, el cual contiene ciertas reglas generales para su funcionamiento; en Segundo Lugar, está la denominada Prescripción Adquisitiva, siguiendo como Tercero La Prescripción Extintiva (de Obligaciones), y por último esta la Prescripción de Acciones de Corto Tiempo.

Siendo una institución legal, es muy importante tomar en cuenta todo el contenido de los artículos comprendidos en este Capítulo (del Art. 2231 al Art. 2263 C.) los cuales contemplan la Prescripción, y como dato importante hemos de mencionar que generalmente así como en nuestra legislación y como otras extranjeras, se puede establecer que: *es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo.* No se debe ver como una forma para que los injustos de mala fe poseedores o deudores puedan realizar sus malas acciones, sino como un medio de seguridad social.

El Libro IV del Código Civil contiene el Título XIII “DE LA PRESCRIPCIÓN”, dividido en cuatro capítulos, de los cuales el primero se refiere a la

“Prescripción en General”. En este capítulo¹²⁰ precisamente se da el concepto legal de la prescripción, bajo los términos siguientes:

“La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”. La disposición anterior trae un concepto clásico de lo que debe entenderse por prescripción, que es casi uniforme en todas las otras legislaciones. Asimismo, es conveniente agregar que la prescripción está considerada en el Art. 1438 C., No. 9, como uno de los modos de extinguir las obligaciones.

El inciso último de este Artículo 2231 C., trae una regla simple que indica que: “una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”; lo cual está de acuerdo con lo señalado en el Art. 1438 C., No. 9º que considera a la prescripción como uno de los modos de extinguir las obligaciones. Lo anterior sólo tiene aplicación en lo referente a la prescripción extintiva. Este concepto de la prescripción que trae el Art. 2231 C., resalta que es el factor tiempo, con el concurso de otra serie de requisitos señalados por la ley, los cuales actúan principalmente como causa de la adquisición o pérdida de los derechos, constituyendo, respectivamente, la prescripción adquisitiva o *usucapión* y la prescripción extintiva.

3.2.- Condiciones para que opere la prescripción

La necesidad de que la prescripción deba ser alegada¹²¹ es una de sus

¹²⁰ Código Civil. (El Salvador, Asamblea Legislativa), art- 2231

¹²¹ Código Civil, (El Salvador, Asamblea Legislativa), Art- 2231, “El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio”.

características principales, al grado que ello la diferencia de la caducidad y en algunos casos de la preclusión; como hemos anotado anteriormente al tratar estas instituciones.

La prescripción, entre todos los métodos de extinguir las obligaciones, es el único que no opera “*ipso jure*” sino “*ope exceptionis*”, lo cual significa que la prescripción ni hace perecer la acción ni extingue las obligaciones si los interesados no la alegan. De esto se deduce que el juez no puede declararla de oficio; y el fundamento de esta disposición legal, según el parecer de Giorgi, estriba en dos razones: “la primera, la de que no es el tiempo solamente, sino que también a la inercia del acreedor que se debe la muerte de la obligación.

Ahora bien, la inercia puede ser interrumpida por actos extrajudiciales, y el juez que lo ignora se expondría a cometer una injusticia. La segunda razón es, que siendo la prescripción el *ultimum proesidium* del deudor, y pudiendo en algún caso repugnar a la conciencia de un caballero, debe exclusivamente depender de la libre voluntad del deudor el valerse de ella. En esto no han permitido los legisladores que la moral quede supeditada al derecho”.

Sobre esta cuestión Mercadé opina “Que las personas interesadas en invocar la prescripción, son en síntesis los acreedores del deudor, tomando la palabra acreedores en sentido amplio y comprensivo de cualquiera que tenga pretensiones a ejercitarlas contra quien tratase de abandonar la invocación de la prescripción¹²²”.

¹²² Belarmino Suarez, “El Código Civil” libro Cuarto, Págs. 300 y ss. El concepto anterior es criticado por Giorgi, quien fija con más claridad la cuestión bajo estos términos: “Pero el perspicaz escritor olvida que la palabra “*acreedores*” en su jurídica acepción no significa poseedor y aun cuando se amplíe el concepto no llegará nunca a comprender a todos aquellos que ostenten un derecho, sea el que fuere; ni menos a los codeudores y a los que tienen motivo para impetrar la liberación de una obligación con la que se encuentran ligados juntamente con otros.

Este artículo 2232 C., tiene relación con lo dispuesto en el Art. 203 Pr., que anota: “Los jueces pueden suplir las omisiones de los demandantes y también de los demandados si pertenecen al derecho; sin embargo, los Jueces no pueden suplir de oficio el *medio que resulta de la prescripción*, la cual se deja a la conciencia del litigante, ni las omisiones de hecho...”.

En una palabra, cualquiera que pueda demostrar al juez, que, invocando la prescripción en lugar del deudor, se libra de una obligación o consigna la satisfacción de un crédito, o el mantenimiento de otro derecho cualquiera, éste, pues, tendrá capacidad para invocar la prescripción, aun cuando el deudor haya renunciado a ella”.

3.3.- La prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción

La regla contenida en el Art. 2232 C., nada dice de la forma en que debe alegarse la prescripción, dando margen a sostener que pueda presentarse bien como excepción o bien como acción. En doctrina, es aceptable la fórmula anterior y los comentaristas del derecho se pronuncian en el sentido indicado de que la prescripción puede alegarse como excepción y también por vía de la acción. Sin embargo, se admite que la manera más frecuente de alegar la prescripción es por vía de excepción, y que debe ser formulada por el deudor cuando ha sido demandado por su acreedor o acreedores para el cumplimiento de una obligación; o bien por el poseedor que ha sido demandado en acción reivindicatoria.

3.4.- Contra quiénes opera la prescripción

“Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, de las iglesias, de las Municipalidades, de los establecimientos y

corporaciones nacionales y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo”.¹²³ El artículo anterior tiende a sentar una regla general en el sentido de que las disposiciones referentes a la prescripción, se aplican tanto a favor como en contra de las entidades nacionales o privadas y de ciertos individuos particulares, ahí señalados.¹²⁴

La referencia a los “individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo” no es feliz ni acertada por cuanto la misma ley, en materia de prescripción, tiene disposiciones a favor de incapaces, como las de los Arts. 2248 y 2259 C.¹²⁵

3.5.- Prescripción en materia tributaria

Los mandatos establecidos en los preceptos constitucionales en materia tributaria se encuentran desarrollados en la ley secundaria la cual regula los mecanismos mediante los cuales se les dará vida y aplicación a los imperativos señalados en la Carta Magna. En el marco jurídico secundario tributario existen todo un conjunto de leyes que son de aplicación, la principal de ellas es el código tributario y su reglamento a los cuales haremos referencia, estableciendo nociones generales y específicas con las figuras de prescripción y caducidad, además de los vínculos con los tributos de lo que el mismo regula,

¹²³Código Civil, (El Salvador, Asamblea Legislativa), Art. 2236.

¹²⁴ Código Civil, (El Salvador, Asamblea Legislativa), Art-540. Sin embargo, esa lista no es completa. En efecto se han omitido a las sociedades, a las fundaciones de utilidad pública y a las asociaciones de interés particular, que son personas jurídicas según el Art. 540 C.

¹²⁵ Código Civil, (El Salvador, Asamblea Legislativa), Art-540 y 542. Por ello la fórmula más adecuada hubiere sido la de sustituir la expresión “y de los individuos particulares...” por la de: “las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra de las personas naturales o jurídicas, con las limitaciones que la ley indica”. De esta manera quedarían comprendidas todas aquellas personas jurídicas contempladas en los Arts. 540 y 542 C., y también todas las personas naturales, con las limitaciones señaladas por la ley, como en los casos antes comentados referentes a la falta de capacidad, etc.

cuya finalidad principal tal como lo dice su Art. 1 es “*contener los principios y normas jurídicas aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria*”.¹²⁶

Para iniciar el desarrollo del tema que nos atiende señalaremos aspectos generales de lo establecido por el Código Tributario, es así que partiremos nuestro estudio con las fuentes del ordenamiento tributario la cuales son establecidas en el Art. 5 del Código Tributario que especifica que son consideradas fuentes del ordenamiento tributario:

- 1) *Las disposiciones constitucionales*
- 2) *Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de leyes;*
- 3) *Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo*
- 4) *La jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.*

Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos. Cabe destacar que el Código tributario al establecer taxativamente las fuentes mediante las cuales se regirá el Derecho Tributario, en el artículo antes relacionado en su literal a) le da el primer lugar dentro de la clasificación de las fuentes señaladas, a la Constitución de la República, ya que como se hizo mención anteriormente es

¹²⁶ Diario Oficial número 241, tomo número 349, Decreto legislativo, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000) art-1.

la base principal sobre la cual se encuentra todo el Derecho Tributario y por consecuencia son sus mandatos la principal de las fuentes; ahora bien dentro del literal b) del artículo en mención se especifica a la ley¹²⁷ como una de las fuentes de la legislación tributaria, debido a que en la misma se desarrollan los preceptos constitucionales, y contiene un papel central en el Derecho Tributario por imperativo del principio de legalidad que exige este rango formal para la regulación de los elementos esenciales del tributo.

4.- Principios que rigen las actuaciones la Administración Tributaria

Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código¹²⁸. La prescripción se interrumpirá con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria, de conformidad a las disposiciones de este Código.

Es necesario establecer los parámetros generales que sirvan de guía a la actividad de la administración Tributaria y es en el marco de los siguientes principios generales¹²⁹ donde se establece que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a dichos principios:

- a) Justicia¹³⁰;

¹²⁷ La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite. Art. 1 Código Civil, declarado ley de la Republica del Poder Ejecutivo, 23 de agosto de 1859.

¹²⁸ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000 Artículo 82.

¹²⁹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 3.

¹³⁰ Constitución de la república de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), Art. 131 Ord. 6º. Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6º.- Decretar

- b) Igualdad¹³¹;
- c) Legalidad¹³²;
- d) Celeridad;
- e) Proporcionalidad;
- f) Economía;
- g) Eficacia; y,
- h) Verdad Material;

Con fundamento en el principio de justicia la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias. En sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley. En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento. En cuanto al principio de celeridad, la Administración Tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosa para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe

impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...;

¹³¹ Constitución de la república de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), Art. 3, Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión

¹³² Constitución de la república de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), Art. 131 Ord. 6º.

guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar. En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Con base al principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados. Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

5.- De las obligaciones tributarias y su extinción

La relación del Estado con los particulares y entre sí, en materia tributaria¹³³, genera obligaciones, como consecuencia de la imposición de los tributos.¹³⁴ En cuanto a la primera, la coactividad, se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos previstos por la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad de sujeto llamado a satisfacerla. Como segunda determinación o nota básica el carácter contributivo que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo construye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como multas o sanciones

¹³³ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 11. Establece la definición legal de los tributos, como: "*tributos son las obligaciones que establece el Estado en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*"

¹³⁴ Sobre este tema Pérez Royo, Fernando opina que "El tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentales dos: la coactividad y el carácter contributivo.

pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser”.

Como reza la legislación a la regla de la prescripción, establece como excepción para la aplicabilidad de la prescripción, los casos de agentes de retención y de percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas.¹³⁵ El Código Tributario en su Artículo 12 clasifica a los tributos en tres clases (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y en los Artículos siguientes desarrolla cada uno de la siguiente forma: a) *impuesto* es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica Art.13 C.T; b) *tasa* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado al contribuyente Art.14 C.T;

c) *contribución especial* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación Art.15 C.T.¹³⁶

El impuesto, se dijo es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador

¹³⁵ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 82 Inc.2º.

¹³⁶ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 21-2004, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2005). La sala de lo constitucional declaró inconstitucional algunos sub rubros y articulo de la Ordenanza Reguladora de las tasas por servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, referente entre otros aspectos el mantenimiento y reconstrucción de parques y financiamiento de los festejos del municipio de San Salvador. El argumento principal utilizado por la Sala de lo Constitucional fue la violación al principio de legalidad tributaria contenido en el Art. 131 ord 6 de la Constitución. En la sentencia se analizó desde el punto de vista doctrinal, al tributo, el cual, se dijo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente públicos, siendo sus notas características la coactividad y el carácter contributivo.

una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad administrativa que el Estado desarrolla con su producto. La nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no parece contemplada ninguna actividad administrativa, por tanto, el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva, percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto.

En tal caso, la obligación tributaria es cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se cree más adecuados para expresar en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación. Por su parte la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente, teniendo las siguientes características: a) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio b) debe ser creada por ley; c) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado pago; d) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva e) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; y g) la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no pueda dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas ejemplo de ello la administración de justicia, poder de policía, actos administrativos en sentido estricto. Molina Méndez, José Carlos.

Dicha obligación obedece a un interés público, según lo establece el Código Tributario¹³⁷, y la explicación de esta forma de ser de la obligación tributaria radica precisamente en el hecho de que la presencia del interés público a cuyo servicio debe actuar la Administración: la ley demanda a la Administración, no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente de aquel que aparece fijado en la propia ley. Los pactos que los particulares hagan al respecto tienen un alcance meramente privado, sin repercusión en la relación jurídica tributaria.¹³⁸

6.- Extinción de la obligación del sujeto activo y pasivo de la relación jurídica tributaria a través de la prescripción

Iniciemos dando una definición de lo que se entiende por relación jurídica tributaria, a lo que diremos: “Es el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las Normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”. Al hablar de la obligación tributaria debemos señalar el elemento subjetivo que intervienen dentro de dicha obligación, es decir, los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. Es así que, como sujetos intervinientes, podemos señalar como el sujeto activo al Estado (fisco) y como sujeto pasivo al obligado a la prestación (contribuyente).

¹³⁷ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art 16. Define a la obligación tributaria como “*el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen*”

¹³⁸ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 17. “*Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes*”

6.1.- Sujeto activo

El Código Tributario especifica que “*sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo*”¹³⁹ el concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria suele identificarse con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación. Se acostumbra a distinguir a este respecto entre el ente público como titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos y el propio (o diferente) ente público como titular del derecho de crédito en la relación que se origina con el hecho imponible previsto en la propia norma. Así mismo debemos señalar que, como expresa el mismo Derecho positivo. Lo que caracteriza la posición del sujeto activo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo.

De manera que en realidad es significativo a la hora de explicar la posición jurídica del sujeto activo y de su relación con los administrados es el de *competencia*. Lo que interesa más allá de cuál sea el ente beneficiario de la prestación, es el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por vía coactiva el cumplimiento, entre otros¹⁴⁰.

6.2.- Sujeto pasivo

Respecto al sujeto pasivo¹⁴¹ de la relación jurídico tributaria, podemos concluir que frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran

¹³⁹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 19.

¹⁴⁰ Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario parte general*, P.81

¹⁴¹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 30. Define “se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”.

dicha función, algunos de estos sujetos tienen el deber de pagar la obligación tributaria y, además de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de las prestaciones pecuniarias distinta de la deuda tributaria en sentido estricto, o bien resultan obligados en virtud de un presupuesto distinto del de la realización del hecho imponible; otros, en fin sencillamente sujetos de deberes de contenido no pecuniario, de información respecto de terceros. Identificados los sujetos de dicha relación, en materia tributaria la institución de la prescripción¹⁴², es abordada como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria sustantiva, además podríamos mencionar los siguientes:

6.2.1.- Pago

Es la forma en la cual se aplica en la extinción de las obligaciones, porque lo común es que el deudor cumpla con lo pactado, ejecute la prestación, o sea, pague lo que debe. Este modo de extinguir las obligaciones tiene dos denominaciones: solución o pago efectivo. La expresión solución es muy gráfica, porque en virtud del pago viene a desligarse el acreedor del deudor, se soluciona la obligación. El pago se diferencia notablemente de las otras formas de extinguir las obligaciones por que constituye, más que un modo mismo, el cumplimiento de la obligación.¹⁴³

6.2.2.- Compensación

Según el derecho moderno la compensación es un hecho de derecho

¹⁴² *Ibíd.* Art. 68 lit. d.

¹⁴³ Arturo Alessandri Rodríguez y otro, *Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones*, Tomo III. (Chile: Nascimento,) P. 279-280

sustantivo que se produce sin la intervención de la voluntad de las partes, por ministerio de ley, tan pronto se enfrentan dos créditos compensables o a instancia de una de las partes. El derecho romano, por el contrario, estimo la compensación en todos los tiempos de su historia como un fenómeno procesal, idea de la cual no pudo desligarse el derecho Justiniano.¹⁴⁴

6.2.3.- Confusión

Se puede catalogar dentro de aquellos que dan o pueden dar una satisfacción al acreedor; en una misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor se produce de derecho una confusión, que extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago. La explicación de este modo de es muy sencilla, porque, en realidad, cuando se reúne en una misma persona la calidad de acreedor y deudor, hay verdaderamente imposibilidad de la ejecución de la obligación. Porque si Pedro le adeuda a Juan 100 y después me deja de heredero, paso a ser acreedor y deudor, y hay imposibilidad material absoluta de cumplir la obligación. En una palabra, como nadie puede ser deudor o acreedor de sí mismo, la obligación se extingue tan pronto como esa reunión se verifica.¹⁴⁵

Es de considerar que según el artículo 70 del mismo código establece que al efectuarse el pago, éste se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pago empleados no afectará la prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria. El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado.

¹⁴⁴ *Ibíd.* P. 411-412

¹⁴⁵ Alessandri Rodríguez y otro, *Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones*, P. 406

7.- Declaratoria de prescripción

La prescripción establecida en este Código requiere alegación de parte interesada y la Administración Tributaria será la competente para declararla y que produzca sus efectos¹⁴⁶. Al momento de alegarse la prescripción la solicitud deberá ser acompañada por las certificaciones de los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República, en las que conste que el sujeto pasivo no ha sido demandado ni se ha iniciado trámite en su contra para reclamar deudas tributarias, pero en todo caso, la Administración Tributaria previo a resolver declarando o no la prescripción, verificará los extremos alegados por el interesado con los datos que conste en el expediente o en sus propios registros.

La prescripción opera tanto para lo principal como para lo accesorio que al momento de su reclamación por la Administración Tributaria hayan cumplido el requisito establecido en este Código.

8.- Plazo para la prescripción

La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden¹⁴⁷. Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años. El cómputo del plazo de prescripción comenzará a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago cuando se trate de liquidación oficiosa o

¹⁴⁶Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Artículo 83.

¹⁴⁷Ibíd. Artículo 84.

imposición de multas aisladas, determinadas por la Administración Tributaria.

9.- Momento en el cual opera la prescripción

La prescripción opera cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por el Código para considerarla materializada tanto para lo principal como para lo accesorio¹⁴⁸. Define también lo que se debe entender por prescripción al referirse a: *“El vencimiento del plazo o término, que una vez materializado, imposibilita a la Administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo que el Código y las leyes tributarias establecen; ésta requiere alegación de la parte interesada. La Dirección General de Impuestos Internos será la competente para declararla y que produzca sus efectos”*.¹⁴⁹ Se establece de igual manera la forma en que opera¹⁵⁰ la Prescripción: *“La prescripción opera en contra del Fisco, una vez transcurridos 10 años contados a partir del día en que debió ejercerse la acción o derecho de reclamación, de acuerdo a las reglas siguientes:*

1) *Cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal para pagar o el de su prórroga si la hubiere; y*

2) *Cuando se trate de liquidación oficiosa o de imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago, establecido en el artículo 74 inciso 2º del Código.*

¹⁴⁸ Reglamento de Aplicación del Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art- 22

¹⁴⁹Ibíd. Art. 2 lit. 11

¹⁵⁰Ibíd. Art. 21.

10.- Caducidad

Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria o sus Dependencias le requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con los tributos que administra. La Administración Tributaria está facultada para efectuar la investigación necesaria, a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen de conformidad a este artículo.¹⁵¹

La obligación establecida en el inciso anterior, subsistirá durante el período de prescripción establecido en este Código, no obstante, la información de cualquier naturaleza que se suministre al haber operado la caducidad de la acción fiscalizadora, no podrá ser utilizada para la determinación de impuesto original o complementario. Se exceptúan de las disposiciones contenidas en los incisos anteriores, todas aquellas personas para las cuales, atendiendo a su condición, el suministro de información constituya delito de conformidad con las leyes penales.

“Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:¹⁵²

- a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del

¹⁵¹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000 Artículo 120.

¹⁵² *Ibíd.* Artículo 175.

impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación;

b) En tres años para requerir la presentación de liquidaciones de impuestos; y,

c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones a este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del impuesto, retenciones o pago a cuenta dentro del plazo legal.

La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. Tampoco opera, cuando el contribuyente o los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta. En los casos que sean enviados a la Fiscalía General de la República para que se investigue la existencia de delitos de defraudación al Fisco el cómputo del plazo de la caducidad a que se refiere este artículo, se suspenderá desde la fecha en que la Administración Tributaria presente la denuncia ante la Fiscalía General de la República y se reanudará hasta el día en que la Administración Tributaria reciba la notificación que contenga el resultado judicial de la acción penal incoada.

El cómputo de los plazos de caducidad señalados en los literales a) y b) de este artículo comenzara a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria.” Dentro de los plazos de caducidad, la Administración Tributaria deberá emitir y notificar las resoluciones de mérito que procedan.

Según la definición de términos que proporciona el reglamento del código tributario la *caducidad* se define como “*El vencimiento del plazo o término que el Código otorga a la Administración Tributaria para ejercer su facultad fiscalizadora y sancionatoria; así como para el contribuyente a efecto de solicitar la devolución de tributos, accesorios, anticipos o retenciones indebidas o en exceso, la cual requiere para su materialización del simple transcurso del tiempo, no siendo necesaria la alegación ni declaración de la autoridad administrativa*”.¹⁵³

10.1.- Momento para la invocación de la caducidad

Respecto a la oportunidad en la cual se debe invocarse la caducidad, la legislación tributaria no es clara, ni determina el momento exacto para que esta institución sea aplicada por el administrado, remitiéndose a la costumbre y aplicación discrecional de las autoridades para su aceptación. Para descifrar, a manera de ejemplo, el momento de la invocación de la caducidad la desarrollaremos en específico en lo referido a la Dirección General de impuestos internos, a continuación.

10.2.- Invocación de la caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos

Habitualmente, la terminación de una instancia administrativa es el resultado de un acto jurídico (resolución de la administración), o ante un hecho jurídico (el transcurso del tiempo). Así el trámite o instancia finaliza o cesa en sus efectos cuando concurren las circunstancias que previó el legislador, como en

¹⁵³ Reglamento Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), art-2, No 10.

el caso de la caducidad cuando se establece que sus efectos operan de pleno derecho, ante el transcurso del tiempo.

Al regular que una institución procesal opere de "pleno derecho" la doctrina ha acotado que opera por "ministerio de ley", es decir, por expresa disposición de ésta, por el derecho mismo, *ipso facto*, "por el mismo hecho", "en el acto", "al momento", "in continenti", "inmediatamente". Utiliza el Derecho aquella expresión principalmente para indicar que la caducidad se produce sin necesidad de un pronunciamiento particular y por el mismo y solo hecho de producirse. Obra pues, como regla general, *ipso iure*, por el solo derecho, no tiene que ser reconocida y declarada en resolución administrativa o judicial para que produzca sus efectos y para que se borren y desaparezcan los efectos que había producido¹⁵⁴.

El ordenamiento jurídico tributario, no regula los procedimientos a seguir, cuando se dan a conocer los hechos y pruebas del contribuyente, así como de la Administración, es el caso que nos interesa en relación a la operacionalización de la caducidad y su forma de aplicación. Para tal efecto en relación al objeto de investigación, concretamente la Dirección General de Impuestos Internos, nos remitiremos al procedimiento que tiene la figura de liquidación de oficio¹⁵⁵, para tomarlo de ejemplo como una de las figuras más utilizadas entre otras y que a su vez, tiene relación con la liquidación del impuesto sobre la Renta.

¹⁵⁴ Sentencia Definitiva, Referencia 7-K-2000 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2003). En la cual la sala en sus considerandos expresa: "...En síntesis, la caducidad de pleno derecho opera sin que sea necesario una *declaración expresa* de la autoridad.

¹⁵⁵ Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Editorial Temis, S.A., (México 2001), p. 388. La doctrina es coincidente sobre este punto. Así, el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala "que éste consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible".

El régimen jurídico de un procedimiento tributario en sede administrativa, es el inicio de las garantías constitucional y legal, en cuanto que de ahí nacen los recursos constitucionales y contenciosos administrativos, lógicamente, cuando estos logran reunir los requisitos necesarios, como el de agotar la vía administrativa. La legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de "liquidación de oficio del tributo"¹⁵⁶ o "liquidación tributaria"; simplemente se refiere a tal término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia.

En la sección primera de dicho capítulo se estipula la liquidación de oficio del tributo, imposición de sanciones y procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, en cuanto al artículo 183 del mismo cuerpo normativo regula la procedencia de la liquidación en los literales a, b y c; de esa misma forma el artículo 184 regula lo que concierne a las bases para la liquidación y las opciones con las que cuenta la Administración; el artículo 185 del C.T., regula la corrección de error en la declaración y deberá sustituirla, esta corrección puede traer sanciones en cuanto a que pueden haber números elevados o inferiores que pueden ser a favor del Fisco o a favor del contribuyente.

El artículo 186, regula el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la

¹⁵⁶ Sentencia Definitiva, Referencia 66-L-2001, (El Salvador, Sala de lo Contencioso administrativo de la Corte Suprema de Justicia 2005). "...este Tribunal en sentencias pronunciadas el cinco de diciembre de dos mil, juicios ref. 153-C-99 y I11-R-99, expresó que en vista a que el término "liquidación" tiene una acepción muy amplia y tomando en consideración su objeto para el caso que se discute, no interesaba hacer alusión al término liquidación como el conjunto de operaciones, sino al concepto liquidación de oficio de impuesto a que hace referencia la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Cn., de la Republica; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.¹⁵⁷

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de fiscalización,¹⁵⁸ mediante el cual se determinan posibles incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación,¹⁵⁹ en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor.¹⁶⁰

Una vez notificada la iniciación de una fiscalización - que es el caso de mérito- el sujeto pasivo deberá mantener el lugar señalado para oír notificaciones

¹⁵⁷ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Art. 201. La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común

¹⁵⁸ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 6*”, Año 5, (2004). Pág. 20 .

¹⁵⁹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 3*”, Año 5, (2002). Pág. 16 y ss. sentencia emitida por el TAI donde argumenta sobre las facultades de fiscalización: “...porque para el despliegue de esta facultad debe proceder la resolución previa que ampara la designación y de no existir esta actuación para habilitar al auditor, se extralimitaría la función fiscalizadora del mismo, tal y como ha sucedido en el presente caso al configurarse una fiscalización factual o de hecho...”.

¹⁶⁰ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 3*”, Año 5, (2002). Pág. 18 “...Debe entenderse a diferencia de la fiscalización a juicio de este Tribunal, que la fiscalización como tarea primordial de la Dirección General, requiere según la ley y dada su trascendencia, de una actuación expresa que así lo ordene, en donde debe delimitarse específicamente el alcance de la facultad ejercitada para el designado, siempre que la actuación se encamine como en este caso hacia el lter de establecer la base liquidataria correspondiente; tarea que debe realizar el perito practicando según nombramiento de investigación, atendiendo a la comprobación e investigación de hechos y consecuentemente, a la presentación del Informe de Auditoría en donde plasme su intervención, que servirá de base directa.

hasta que dichos " trámites concluyan", por lo que es preciso plantearse: ¿cuándo inicia y cuándo concluye el citado procedimiento? La respuesta se ve precedida de una interpretación sobre el artículo 90 en estudio para así entender en sus alcances que el procedimiento fiscalizador inicia con la notificación del auto de designación de auditor y concluye una vez el auditor designado emite el respectivo Informe de Auditoría en el cual se hacen ver los resultados de la investigación, no siendo valedera la aseveración de la citada Administración Tributaria cuando sostiene que el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la resolución liquidatoria o sancionatoria.

El Auto de Designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 del C.T., una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.

Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 165 -A y 166 todos del C.T., mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa. Si el resultado de la fiscalización es que el contribuyente investigado ha incumplido las obligaciones tributarias, los auditores designados así lo harán constar en

su respectivo informe de auditoría.

Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito,¹⁶¹ todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente; posteriormente como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá el informe correspondiente, en el cual se deberán tomar en cuenta cada una de las objeciones efectuadas por el contribuyente, no debiendo incorporar dentro de éste, hechos o situaciones que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente. Es en esta etapa según nuestro criterio es la oportunidad de Invocar¹⁶² la caducidad¹⁶³, ya que no debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la competencia de la Administración para el

¹⁶¹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 2*”, Año 5, (2002). Pág. 20 y 21. En las sentencias emitidas por el TAI, sentencia Numero 1, en el punto sobre la caducidad alegada el tribunal se pronuncia de la siguiente manera: “como último argumento, se alega por la contribuyente social, caducidad en la facultad fiscalizadora y determinativa del impuesto, argumento del cual no hace alusión en su traslado la Dirección General, no obstante haberse pronunciado la sociedad recurrente en *escrito* de fecha de cinco de julio de dos mil uno...”.

¹⁶² Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 5*”, Año 5, (2003). Pág. 30 y 31. Sentencia en la cual el TAI hace valoraciones sobre la procedencia de la caducidad: “...En ocasión de atender las alegaciones finales del Incidente, la impetrante presentó escrito, en el que **invoca** caducidad respecto del mes de octubre de 1999...”

¹⁶³ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 3*”, Año 5, (2002). “...Que en lo concerniente al punto de la caducidad *Invocada* por la sociedad apelante a razón de que a la fecha de notificada la resolución recurrida ya había transcurrido la oportunidad de sancionar, es decir más de tres años desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración...”

ejercicio de las facultades de fiscalización, control y correspondientes sanciones concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica, la ley dispone de un límite, fuera del cual la administración no puede ejercerlas, pero por otro lado, el plazo de la misma debe ampliarse en el caso de que los contribuyentes no hubieren cumplido con sus respectivas obligaciones formales, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

10.3.- Cómo opera la caducidad

La caducidad es la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no llevan contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto a interrupción o suspensión; siendo notorio que al operar la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.¹⁶⁴

Esta institución opera a través del tiempo, para que genere los efectos extintivos en relación a las facultades y se requiere que éstas no hayan sido ejercitadas dentro de un determinado lapso. Las facultades susceptibles de extinción a través de la caducidad son solamente las de comprobación del cumplimiento de las disposiciones tributarias, las de determinación de

¹⁶⁴ Gutiérrez, *Principios del Derecho Tributario*, P. 54. En su obra define que la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones tributarias, determinar impuestos e imponer sanciones.

contribuciones omitidas y finalmente las sancionadoras. Las facultades referidas anteriormente son susceptibles de extinguirse a través de la caducidad cuando las mismas sean ejercidas fuera del lapso de 5 años a que se refiere el artículo 175 del código tributario. De lo anterior se desprende que la caducidad genera efectos extintivos a través del transcurso del tiempo. La caducidad, es una institución que se encuentra íntimamente vinculada al ejercicio de las facultades de parte de las autoridades, a través de ella se extinguen ciertas y tales facultades de las autoridades.

El término que se requiere para que la caducidad opere es de 5 años y se puede hacer valer por vía de acción elevando una petición a las autoridades a efecto de que éstas emitan una resolución declarando haber operado en un caso la extinción de las facultades a través de la caducidad.¹⁶⁵ Se puede hacer valer por vía de excepción, una vez que la autoridad ha ejercitado las facultades de comprobación, de determinación o sancionadoras, a través de la interposición de los medios de defensa se invoca la legalidad del acto combatido precisamente por el hecho de ser la materialización del ejercicio de facultades cuando éstas ya se encontraban extinguidas.

Es de considerar que en el caso en que no hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido, la facultad de la Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones, caduca en el plazo de cinco años, plazo según el cual, debe entenderse ampliado por efecto de la caducidad, concediendo la misma ley dicho plazo con el objeto de permitir a la administración tributaria un mayor margen para la verificación de la correcta

¹⁶⁵ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), Artículo 175. “Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán: en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación”.

aplicación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que hubieren omitido la presentación de su declaración jurada en tiempo¹⁶⁶.

10.4.- Plazo de la Caducidad

El computo de la institución de la caducidad varía según el caso en concreto, donde el legislador ha establecido una serie de supuestos donde los plazos varía de acuerdo a ellos y para ello desarrollaremos el artículo 175 C. T., en el cual establece lo siguiente.

Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este código caducaran:

- a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas dentro de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, así como para la imposición de sanciones conexas. En cinco años para la fiscalización, liquidación del tributo y aplicación de sanciones conexas en los casos que no se haya presentado liquidación;
- b) En cinco años para requerir la presentación de liquidaciones de tributos;
- c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones de las leyes tributarias y este código, contados desde el día siguiente al que se le cometido la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del tributo, retenciones o pago a cuenta;

¹⁶⁶ Sentencia Referencia 1274-2001, (El Salvador, Sala de lo Civil, de la Corte Suprema de Justicia). San Salvador, a las diez horas siete minutos del día nueve de enero de dos mil uno: "de acuerdo a la Ley de Procedimientos Mercantiles, la perención o caducidad se debe de alegar conforme al Artículo 469 Pr. C., pues aquél artículo se remite a esto último.----La prescripción en materia mercantil, está regulada, entre otros, en los Artículos 995 y 996 del Código de Comercio, siendo el plazo máximo de prescripción en materia mercantil, de cinco años (Art. 995 Romano IV: "Prescribirán en cinco años los otros derechos mercantiles"

- d) En tres años para la imposición de las sanciones establecidas en los literales c) y d) del artículo 246-A; la contenida en el literal c) del referido artículo se computara el plazo a partir del día siguiente de la fecha de emisión del documento en donde conste el mal uso del documento de identificación para la exclusión de la contribución de conservación vial (DIF), y para la contenida en el literal d) de dicho artículo, el plazo se computara a partir del día siguiente de la fecha de presentación de la solicitud de devolución;
- e) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, así como para la imposición de sanciones conexas, cuando se hubiere presentado liquidación fuera de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas, contados a partir del día siguiente de la fecha de presentación de la declaración.

CAPITULO IV

PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Dentro de las facultades de fiscalización de la hacienda pública se encuentra la recaudación de los impuestos, que viene a ser importante en cuanto a los elementos del hecho imponible, subjetivo y objetivo, además para establecer la obligación tributaria formal y sustantiva, temas que son parte de este apartado y que están íntimamente relacionado con la obligación del pago del impuesto sobre la renta, el tiempo de duración de cada institución jurídica, las características de las obligaciones tributarias, principios aplicables a la obligación tributaria, la exigibilidad

1.- Origen etimológico

1.1.- Facultad

La palabra facultad¹⁶⁷ surge etimológicamente del latín *Facultas*, que significa “*poder*”, también significa posibilidad de hacer u omitir algo; en especial, en lo político y administrativo, en Derecho Político y en el Administrativo, aquellas que obligan al Poder Ejecutivo a proceder de determinada manera, por hallarse preestablecidas en la ley, que señala no solo la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y la forma en que debe hacerlo, sin dejar ningún margen para la apreciación subjetiva del agente¹⁶⁸.

Además, corresponde al Estado a través de los órganos competentes disponiendo de las más amplias facultades de fiscalización y determinación

¹⁶⁷ Cabanellas de Torres, Diccionario Jurídico Elemental, P. 345

¹⁶⁸ Manuel Osorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. P. 267

para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ordenar las providencias administrativas a los fines de cumplir con la fiscalización general sobre uno o varios períodos fiscales o selectivos de uno o varios elementos de la base imponible. Realizar fiscalizaciones mediante el estudio de las declaraciones de los contribuyentes y responsables, tomando en consideración la información suministrada por terceras personas relacionadas con el contribuyente fiscalizado. Exigir de los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de libros y demás documentos relacionados con su actividad contable, entre otras. Es así que encontramos el concepto de facultad dentro de los más diferentes niveles y campos.

1.2.- Fiscalización

Este concepto se deriva de la expresión *fisco* que tiene antecedente en la latina *fiscus*, cuyo significado, según el diccionario¹⁶⁹ es: “caja de caudales”; “erario”; “cesta de junco”; “dinero”. Los datos históricos de la mencionada palabra parecen ser los siguientes: fue *fiscus* la cesta, bolsa o caja en que se depositaban los dineros de los tributos que los obligados pagaban al soberano; ese objeto en que se contenían los dineros estaba a cargo de un funcionario, al que un día se le dio como apodo el nombre de dicho objeto, por lo que se le designó “fisco”. De la manera anterior, tanto fue fisco el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas, en tanto no se entregaban a la autoridad encargada de administrarlas, como dichos fondos y el lugar (canasta, caja, bolsa, etcétera) en que los mismos se conservaban. Así surgió también el nombre de una dependencia del Estado encargada tanto de cobrar, como de administrar los tributos. A la aludida dependencia hoy llamamos fisco. En los Estados de todo el mundo existe el órgano que cumple la mencionada

¹⁶⁹ Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*. P. 246.

función¹⁷⁰

Este concepto se deriva de la expresión *fisco* que tiene antecedente en la latina *fiscus*, cuyo significado, según el diccionario¹⁷¹ es: “caja de caudales”; “erario”; “cesta de junco”; “dinero”. Los datos históricos de la mencionada palabra parecen ser los siguientes: fue *fiscus* la cesta, bolsa o caja en que se depositaban los dineros de los tributos que los obligados pagaban al soberano; ese objeto en que se contenían los dineros estaba a cargo de un funcionario, al que un día se le dio como apodo el nombre de dicho objeto, por lo que se le designó "fisco". De la manera anterior, tanto fue fisco el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas, en tanto no se entregaban a la autoridad encargada de administrarlas, como dichos fondos y el lugar (canasta, caja, bolsa, etcétera) en que los mismos se conservaban. Así surgió también el nombre de una dependencia del Estado encargada tanto de cobrar, como de administrar los tributos. A la aludida dependencia hoy llamamos fisco. En los Estados de todo el mundo existe el órgano que cumple la mencionada función¹⁷²

La actividad de Fiscalización es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia y se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. Significa, también cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.

En complemento a lo anterior podemos afirmar que Fiscalización “es el

¹⁷⁰ De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, P. 67.

¹⁷¹ Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental* 245

¹⁷² De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, P. 69.

conjunto de actos autorizados por la ley, que permiten mediante procesos de auditoría, a funcionarios competentes, certificar las actuaciones de los administrados, es decir los contribuyentes¹⁷³. La Fiscalización, constituye la típica actividad de control posterior del cabal cumplimiento de los deberes que recaen sobre los administrados, el cual se concreta en el conjunto de medidas para comprobar la veracidad de los hechos de contenido tributario, que sirvieron de base para la determinación de la obligación tributaria.

1.3.- Prescripción

En un primer momento, al escuchar el concepto de prescripción inmediatamente lo asociamos con el derecho penal, con la prescripción de los delitos o en derecho civil con la prescripción como modo de adquirir o extinguir, pero también en el derecho tributario es aplicada frecuentemente el concepto que nos ocupa.¹⁷⁴ De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el término prescripción significa el “modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley.”¹⁷⁵

¹⁷³ Rolando López Fonseca, “*Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización*” VII Jornadas conferencias venezolanas de derecho tributario, (Caracas 2004). P. 1

¹⁷⁴ José Garberí Llobregat, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*, Editorial Tirant lo Blanch, 4ª Edición, Valencia, (España, 2001), P.158. Sostiene que “la operatividad de la prescripción en el ámbito administrativo responde a la sustancial unidad del fenómeno sancionador, argumentando que: “(...)el instituto de la prescripción penal es aplicable al derecho administrativo sancionador y ello aunque la disposición no tenga norma expresa que la regule, pues la aplicación de la prescripción a las sanciones administrativas se produce por la común sujeción de ambos órdenes, penal y administrativo, a idénticos Principios de la actividad pública punitivo o sancionadora, que impide aplicar al sancionado por una infracción administrativa un trato peor que al delincuente reservado al Código Penal, encontrándose su fundamento en el efecto destructor del tiempo, que hace a la sanción ineficaz a los fines para los cuales fue instituida a la vez que sirve a razones de seguridad jurídica, que impide que el sancionado viva en todo momento pendiente de su imposición.

¹⁷⁵ Diccionario de la lengua española, s.v. “prescripción”, consultado el 30 de noviembre de 2016, <http://dle.rae.es/?id=U5Vp4ez>.

El autor Nicolás Coviello, considera a la prescripción como “un medio por el cual a causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo.”¹⁷⁶ A su vez, Gutiérrez y González, señala que la prescripción es “la facultad o el derecho que la ley establece a favor del deudor para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley para hacerlo efectivo su derecho.”¹⁷⁷

Para el derecho administrativo, de acuerdo a Martínez Morales podemos establecer que la prescripción es: “un medio de adquirir derechos o liberarse de obligaciones en virtud del transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley”. “Esta figura tiene aplicación en el derecho administrativo a propósito del acto cuya extinción se da por medios excepcionales; por ejemplo, en materia fiscal.”

Es de tomar en cuenta que la imprescriptibilidad no es atributo del acto administrativo:¹⁷⁸ debe fijarla expresamente la ley. En caso de que el texto legal sea omiso respecto a la prescripción, se estará a la supletoriedad del derecho común.¹⁷⁹

¹⁷⁶ Nicolás Coviello, *Doctrina General del Derecho Civil*. Traducción de Felipe de Jesús Tena. Editorial Hispano- Americana, 4ª. ed. (México, 1949), p. 491.

¹⁷⁷ E. Gutiérrez Y González, *Derecho de las Obligaciones*. 5ª ed. Puebla, Editorial Cajica, (México 1978), p. 798.

¹⁷⁸ Sentencia de Amparo Referencia 421-2002, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2003) “El acto administrativo constituye una declaración unilateral de voluntad, que depende de un solo sujeto de derecho -el Estado o ente público-, destinado a producir efectos jurídicos individuales y concretos.”

¹⁷⁹ Rafael Martínez Morales, *Diccionarios Jurídicos Temáticos*. Editorial Oxford, Volumen 3. 2ª ed. (México, 2002), p. 196.

1.4.- Caducidad

De acuerdo con Gómez Corraliza, la noción técnica del concepto de caducidad fue elaborada por la doctrina alemana a finales del siglo XIX, y considera a Grawein como el padre del concepto jurídico de caducidad ya que fue el primero en hacer una distinción doctrinal entre las figuras de caducidad y prescripción.¹⁸⁰

La Enciclopedia Jurídica Omeba define a la caducidad: en sentido etimológico, “llámese caduco, del latín *caducus*, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable”. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser.¹⁸¹ De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, caducidad significa: “extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas; de la instancia: terminación de un proceso por no realizarse ninguna actuación judicial en el mismo.”¹⁸²

2.- Funciones y Facultades de la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

La Administración Tributaria con el objeto de verificar y determinar con exactitud sus facultades se retoma la Dirección General de Impuestos Internos, y en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de

¹⁸⁰ Corraliza, La *Caducidad*, P. 32.

¹⁸¹ Manuel Ossorio, Enciclopedia Jurídica Omeba, P. 72.

¹⁸² Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, www.rae.es

Impuestos Internos, enuncia sus funciones básicas, las cuales son:

2.1.- Funciones básicas

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

2.2.- Facultades de fiscalización y control

El ejercicio de fiscalización¹⁸³ y control que la administración tributaria desarrolla para velar por el cumplimiento de las obligaciones que en esta materia tiene cada uno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, está basado en las atribuciones conferidas a través Código Tributario, el cual en su Artículo 173 establece que: *“La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección¹⁸⁴, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos*

¹⁸³De la Garza: *Derecho financiero mexicano*, P. 78. “son facultades básicas de la Administración para fiscalizar e investigar la obligación tributaria, con el fin de que el estado reciba mayores ingresos de los contribuyentes. La Administración tiene el derecho de exigir el pago de las deudas tributarias por parte del contribuyente, debiendo aplicarse para ello las reglas del derecho común”

¹⁸⁴ El doctrinario Hernando Davis Echandia, en su obra *Teoría General de la Prueba Judicial*, define la inspección como: “una diligencia procesal, practicada por un funcionario judicial, con el objeto de obtener argumentos de prueba para la formación de su convicción, mediante el examen y la observación con sus propios sentidos, de hechos ocurridos durante la diligencia.

que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria podrá especialmente:

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

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

c) Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o que esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tengan o han tenido relaciones económicas. Cuando la inspección hubiere de practicarse en horas fuera de la actividad de los contribuyentes, la administración tributaria solicitará la orden de allanamiento al juez con competencia en lo civil correspondiente, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro horas de solicitada y ejecutada por la Administración Tributaria junto con la Policía Nacional Civil. Para ese efecto, la Administración Tributaria solicitará la aplicación de dicha medida cautelar por medio de la Fiscalía General de la República, indicando las razones que la motivan. El Juez establecerá la procedencia o no de la medida y al ejecutarla la hará del conocimiento del contribuyente, practicándola con apoyo de la Fiscalía General de la República, de la Policía Nacional Civil y representantes de la Administración Tributaria.

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

e) *Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones¹⁸⁵. Los beneficiarios de franquicias e incentivos que indique la Administración Tributaria deberán informar a ésta en la forma de que ella disponga sobre el cumplimiento de los requisitos para gozar de las franquicias o incentivos;*

f) *Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias¹⁸⁶;*

g) *Verificar que los bienes en tránsito estén respaldados por los*

¹⁸⁵ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 4*”, Año 5, El Salvador (2002). P. 20 “...la Ley de Impuesto sobre la Renta no limita a la Dirección General la facultad de fiscalización a un solo ejercicio, sino que la autoriza a fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de parte de los contribuyentes, siempre claro está que lo haga dentro del término de la caducidad a que hace referencia el artículo del citado cuerpo legal. Es decir, que no inhibe a la Dirección General a que sólo pueda auditar fiscalmente un ejercicio, sino que por el contrario la faculta para que pueda fiscalizar todos aquellos períodos tributarios que se encuentren dentro del término de la caducidad”.

¹⁸⁶ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 1*”, Año 5, El Salvador (2005). P. 24 consideraciones que hace el TAI en el fallo: “...fiscalización que como ya se dijo es una etapa de carácter unilateral donde la Administración averigua, investiga, fiscaliza de una forma oficiosa los elementos del hecho generador ya sea para corroborar la declaración jurada o para determinar impuesto si fuere omiso, por lo que el contribuyente medianamente ordenado no tiene mayor carga que colaborar oportunamente con la Administración en la información requerida...”.

documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad podrá ejercerse en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Además, verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, y que tales bienes cuenten con la documentación legal de respaldo respectiva. Cuando no se presente la documentación legal correspondiente que ampare el pago del impuesto, se procederá al decomiso de la mercadería; La Administración Tributaria podrá desplegar las facultades que éste Código y las leyes tributarias le confieren en horas y días de actividad económica del contribuyente, aunque no correspondan a los horarios de actividad administrativa, independientemente de la naturaleza o de la actividad del negocio o establecimiento.

h) Investigar los hechos que configuren infracciones administrativas, asegurar los medios de prueba e individualizar a los infractores;

i) Obtener de otras entidades oficiales, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado con relación a los contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción investigados y recabar de las mismas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas;

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

k) Accesar por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios

de los avances tecnológicos, a los sistemas de facturación o similares autorizados por la Administración Tributaria, de las entidades financieras o similares, así como a administradores de tarjetas de crédito, para obtener la información que se maneje por este medio; Asimismo, la Administración Tributaria se encuentra facultada para acceder en el proceso o procedimiento de fiscalización a las bases de datos o tablas de los registros y controles informáticos de los sujetos pasivos, independientemente al giro o actividad a la que se dediquen y para obtener por medios magnéticos la información correspondiente, los sujetos pasivos por su parte están obligados a permitir dicho acceso y a proporcionar por tales medios la información requerida;

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

m) Exigir a determinados sujetos pasivos del tributo que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones;

n) Requerir a los auditores nombrados para emitir dictamen e informe fiscal, la presentación de los mismos; los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relacionados a los dictámenes e informes fiscales presentados, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoría, inclusive en el desarrollo de la misma;

o) Solicitar al juez competente por medio del Fiscal General de la República la aplicación de las medidas precautorias contenidas en este Código;

p) *Comisionar empleados en calidad de fedatarios para que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos, sus requisitos y la de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones de este Código;*

q) *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos; y,*

r) *Requerir a los sujetos pasivos, representantes legales o apoderados señalen un nuevo lugar para recibir notificaciones cuando se dificulte el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria¹⁸⁷.*

¹⁸⁷ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 6*”, Año 5, El Salvador (2004). P. 20 y 32. Sobre este aspecto el TAI resolvió de la siguiente manera: “De la Caducidad Alegada Para El Ejercicio 1999. La contribuyente social destaca irregularidad en la notificación de la resolución liquidatoria al notificarse en lugar distinto al señalado, lo que a su parecer ha provocado la caducidad en el ejercicio de la FACULTAD LIQUIDADORA. La Dirección General justifica por su parte que el lugar señalado de conformidad al último registro en el formulario F- 210 es el que corresponde al lugar notificado. Así las cosas, este Tribunal advierte y considera una vez más que cuando se abre la etapa de audiencia, se comparece y señala hay lugar para oír notificaciones, es éste el que debe observarse a los efectos de la comunicación dentro del procedimiento respectivo, sin perjuicio de que el lugar señalado registrado por la Dirección General conserve su idoneidad cuando se pretenda dar a conocer actuaciones oficiosas diferentes a las consideradas dentro del incidente de audiencia que incluye la notificación de la resolución liquidatoria en su caso. De esta manera, " se aprecia cómo le asiste la razón a la apelante social cuando enfatiza en la *caducidad* habida, toda vez que si tomamos en cuenta la fecha cierta de la noticia, que es conforme a como se da por enterada la contribuyente social al momento de interponer el recurso de apelación, y no como aparece en el acta de notificación de folios 1406 del Expediente de Impuesto Sobre la Renta, *el plazo de caducidad ha transcurrido con los efectos de la invalidez de la noticia e ineficacia de la pretensión liquidatoria*, y así debe declararse respecto del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve. Y es que el Formulario F- 210 lo que pretende es fijar de antemano un lugar cierto por medio del cual dar a conocer sus actuaciones al sujeto pasivo, lo que no impide que éste en la etapa de audiencia señale un lugar diferente para oír notificaciones e inclusive se apersona apoderado del mismo y señale lugar propio de comunicación, lo cual tendrá efecto solo en lo que respecta a la etapa del procedimiento de audiencia para el caso que nos ocupa, lo que se extiende hasta el momento de notificación de la liquidación oficiosa y sin perjuicio de mantenerse el lugar señalado conforme al Formulario F- 210 correspondiente, en lo que concierne a los actos de comunicación que tengan que ver con diferentes actuaciones oficiosas de la Administración Tributaria.

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

Las facultades que le son conferidas a la administración tributaria por la ley son también limitadas por la misma a través de las instituciones de la caducidad y la prescripción, como modo de extinguir las obligaciones por parte de los contribuyentes, así tendremos que fiscalización, inspección, investigación y control no se pueden ejercer durante todos los ejercicios fiscales declarados o no por el contribuyente, o que no haya realizado el pago del impuesto y accesorios correspondientes. Respecto a la forma que opera la prescripción y la caducidad, en caso que el contribuyente no presentó su declaración, transcurrieron los cinco años y la administración tributaria no ejerció sus facultades de fiscalización correspondiente, no se habrá determinado ningún impuesto por el contribuyente ni la administración lo puede determinar oficiosamente por haberle caducado su facultad de fiscalizar, consecuentemente el contribuyente quedará como omiso, sin que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización ni exigir pago alguno.

Queda expedita la vía de la fiscalización, si de los errores detectados resulta un impuesto a pagar, a la Administración Tributaria le asiste la facultad prescrita en el Art. 175 del Código Tributario, y por medio del respectivo procedimiento y con el debido respeto a las garantías del contribuyente podrá emitir el acto administrativo mediante el cual tase el impuesto que

corresponda.

Es necesario señalar que la función de control interno de la oficina fiscal no lleva el ánimo de establecer impuesto, sino el de verificar que los datos contenidos en la declaración estén acordes con los principios que establece la normativa tributaria aplicable; que, si se detectan errores o deficiencias, éstas sean corregidas de manera voluntaria por el contribuyente.

A diferencia de la facultad de control, la facultad de fiscalización a que hace referencia el citado Artículo tiene por objeto la realización de una auditoría integral del cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes, incluyendo desde luego, la verificación de los pagos o anticipos a cuenta del impuesto del propio contribuyente, el cumplimiento de las obligaciones de retención de la renta y entero de los mismos y los informes anuales señalados por las leyes.

El impulso de la facultad de fiscalización comprende una serie de acciones que tienen por objeto determinar y exigir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. En este caso, la Administración está habilitada para inspeccionar en las oficinas y establecimientos señalados por los contribuyentes, las actividades y sus correspondientes registros contables y especiales como Libros de IVA y otros, con los documentos justificativos.

3.- Relación jurídica tributaria obligacional y nacimiento de la obligación tributaria sustantiva

La obligación tributaria sustantiva se deriva del Derecho Tributario Material, se subdivide en relación jurídica tributaria en sentido amplio, y a esta se le aplica

las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos; y la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, que únicamente comprende “*el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago*”.¹⁸⁸

Partiendo de la obligación tributaria se puede manifestar, que nuestro ordenamiento jurídico tributario establece: “*que es un vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen*”;¹⁸⁹ es por medio de un acto administrativo que dicta la Administración tributaria que se establece unilateralmente la imposición de un hecho generador, es decir de la obligación de cumplir un mandato de la administración que genera una relación entre esta y el contribuyente.

Es importante entonces mencionar que es necesario establecer la relación jurídica, ya que de esta se deriva una obligación entre los sujetos, que surge del sometimiento a la administración.

4.- Ley de Impuesto Sobre la Renta

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, los encontramos en el mundo antiguo, ya que muchas de las naciones del mundo antiguo pusieron en práctica sistemas más bien complejos, para obtener ingresos públicos. El impuesto sobre la producción en bruto, estuvo muy extendido, tanto dentro como fuera del sistema feudal. Dependía de la

¹⁸⁸ Silvia Kuri de Mendoza y Otros: “*Manual de Derecho Financiero*”, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, (El Salvador, 1993).

¹⁸⁹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-16.

cosecha y se parecía más al actual impuesto sobre la propiedad. Lo más usual era que tales impuestos se pagasen en especie, como granos, ganado, vinos, aceite, miel y fibras textiles. Los griegos, Los Romanos eran contrarios a los impuestos directos de cualquier clase, porque lo consideraban como "Vejatorio para la dignidad de un ciudadano libre", de todos modos, los griegos recurrieron a tales impuestos en circunstancias excepcionales, y los romanos los cobrarán a las provincias conquistadas.¹⁹⁰

5.- Nacimiento de la obligación tributaria sustantiva

Con la constitución del sujeto pasivo, se crean tanto obligaciones formales y sustantivas, las cuales este deberá cumplir ante el Estado. Entre las primeras tenemos por ejemplo la obligatoriedad de informar sobre el lugar para recibir notificaciones¹⁹¹ o domicilio fiscal. En virtud del principio de seguridad jurídica y de la necesidad eficacia en la gestión, la identificación del domicilio fiscal, en cual deben producirse las notificaciones, tiene gran importancia en el procedimiento tributario. El domicilio a los efectos tributarios será:

En el caso de las personas naturales, el de su residencia habitual, mientras tanto para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección.

¹⁹⁰ Eduardo Flores Zavala, *Los Impuestos, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, (México 1994), P. 862-864-865-867-868.

¹⁹¹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art- 90. Todo sujeto pasivo está obligado a fijar dentro del territorio de la República para todo efecto tributario en el acto del registro, por medio del formulario respectivo, lugar para recibir notificaciones, el que en ningún caso podrá ser un apartado postal.

6.- El Hecho Imponible, Concepto y Naturaleza

El hecho imponible es: *el presupuesto de hecho o supuesto de la vida real, que su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.* El hecho imponible constituye un *presupuesto de hecho a cuya realización conecta la Ley el nacimiento de la citada obligación.*

El legislador ve limitado el arbitrio o discrecionalidad en la búsqueda o invención de hechos imponibles por el principio de capacidad económica, situación que está fundamentada con el planteamiento expuesto en el Código Tributario en su Artículo 13.- al referirse al Impuesto como “tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica...” y que tales negocios, actor o hechos ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

No se pueden establecer hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica y verdad material, como lo establece el Código Tributario en el inciso noveno del art. 3, al referirse a los principios que se ajustará la administración tributaria para sus actuaciones.

6.1.- Fundamento del hecho imponible

El fundamento del hecho imponible se relaciona con el carácter ex-lege de la relación tributaria: El hecho imponible es un elemento esencial del tributo, y su carácter coactivo, coercitivo, deriva directamente de la Ley. El fundamento legal da lugar a las obligaciones ex-lege. El fundamento contractual da lugar a las obligaciones ex contractum.

Por lo anterior, al citar el fundamento del hecho imponible, nos referirnos a dos

puntos de vista diferentes:

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

b- En segundo lugar, que el fundamento del hecho imponible sea la Ley, se conecta con los motivos del legislador o *ratio legis*, es decir, las causas que llevan al legislador a fijar aquél hecho imponible.

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

El tributo se configura como obligación, como una relación jurídica tributaria constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra (deudor) una determinada prestación.

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

7.- Elementos del hecho imponible

El hecho imponible, tiene dos elementos básicos, que son el elemento objetivo o material y el elemento subjetivo.

7.1.- Elemento objetivo o material

Se refiere a la riqueza gravada, al objeto gravado o materia imponible, sea riqueza o no. Se refiere al objeto gravado desvinculado de quién sea su poseedor, titular, o de cualquier persona que tenga relación. Por ejemplo, la mera existencia de una finca rústica o urbana susceptibles de producir rentas –provechos, ganancias-; la realización de una actividad administrativa, etc.

7.2.- Elemento subjetivo

Es la persona que se vincula directa o indirectamente con esta riqueza o materia gravada. Se refiere a este poseedor, titular o cualquiera que tenga relación con la materia gravada, y determina en esa persona la condición de sujeto pasivo.¹⁹²

8.- Efectos de la materialización del hecho imponible

Con motivo de la materialización del hecho imponible, se presume que el administrado adquiere capacidad contributiva, consecuentemente le crea una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. Sólo así, puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el cual fue creada: el suministro de medios financieros al Estado para que éste, pueda conseguir sus propias finalidades.

Sólo así se entiende que la obligación tributaria, de pagar un tributo, sea un medio jurídico para realizar el reparto efectivo de las cargas públicas entre los ciudadanos, de acuerdo con su capacidad económica. Considerando que el

¹⁹² Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art- 140

objeto del tributo es el soporte material de la imposición, la materia imponible, la renta –provecho, ganancia - obtenida por una persona, el patrimonio de un sujeto.

Se debe diferenciar entre dos tipos de objeto, cuyo esclarecimiento es importante jurídicamente para una correcta interpretación de las normas:

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

b- Objeto material. Es la riqueza efectivamente gravada por el legislador, y por tanto coincide con el elemento objetivo del tributo - Riqueza gravada: Frente a la riqueza que se quiere gravar, que pertenece, al mundo de los fines del legislador, podemos situar la riqueza efectivamente gravada objeto del tributo, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo. Esto es, bienes económicos sobre los que pesa; bienes gravados: aquellos bienes económicos o riqueza, que aparecen descritos en las normas, y que determinan el hecho imponible de cada tributo, y sobre los que dicho tributo recae o grava.

9.- La Cuantificación de la obligación tributaria - base imponible

El establecimiento del tributo, conlleva a definir criterios, en este caso por la norma jurídica tributaria,¹⁹³ respecto de la base a considerar para la cuantificación del mismo, consecuentemente para determinar la obligación

¹⁹³ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art- 62. La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

tributaria. El Estado, para establecer un tributo siempre utiliza el mismo mecanismo jurídico: La Ley fija un presupuesto de hecho – hecho imponible- y su realización, determina el nacimiento de la obligación de pagar una determinada suma de dinero. Para implantar un impuesto, una tasa, o una contribución especial, no basta que el legislador determine el hecho, que da origen a la obligación de pagar en concepto de tributo, también es necesario que determine, además la cantidad a pagar. Señalar la cantidad a pagar es: cuantificar la deuda. En nuestro Derecho se llama Base imponible.¹⁹⁴ La Ley fija el hecho imponible, pero no la cuota a pagar. Esta se determinará en función de dos elementos asimismo fijados por la Ley:

a- La base, que es una magnitud, a la cual aplicando el tipo de gravamen se determina la cuota, la cuantía de la deuda. En todo tributo, cuando se realiza el hecho imponible, nace la obligación tributaria. En los tributos fijos la ley indica la cantidad a pagar; en los tributos variables ésta se fija en función de dos elementos: la base y el tipo de gravamen. Aplicando a la base el tipo correspondiente se determina la cuota tributaria.

b- La base imponible es *la medición –dimensión o magnitud de un elemento- del presupuesto objetivo del hecho imponible*; que se entiende que es determinante de la capacidad contributiva relativa. La base imponible no coincide con el objeto del tributo: sino que es una dimensión o magnitud del objeto del tributo. Dimensión o magnitud del objeto del tributo, que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa.¹⁹⁵

¹⁹⁴ También denominada en legislación comparada “cuota tributaria” y se refiere a *la cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar para extinguir la deuda.*

¹⁹⁵ Recordemos, que la capacidad contributiva puede ser absoluta o relativa; y que, por el hecho de tener bienes, salario, carros, casa...se tiene capacidad económica absoluta, pero la medida exacta de mi capacidad económica, es la capacidad económica relativa -esto lo determina la Ley Impuesto sobre la Renta-; así, aquellas personas que tengan una capacidad económica más grande en teoría tendrán que pagar más impuestos.

10- Características de la obligación tributaria

10.1.- Obligación sujeta al principio de legalidad

Significa que hay una serie de materias que necesariamente han de estar reguladas por el legislador como representante del pueblo, por lo tanto, el legislador

- a- Es el que debe decir *por qué se paga* – hecho imponible¹⁹⁶
- b- Debe decir, *quién paga* – el sujeto pasivo¹⁹⁷
- c- Debe decir, *cuánto se paga, la cantidad* – cuota tributaria¹⁹⁸
- d- Debe señalar las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos, que básicamente son el deber de llevar a cabo la contabilidad¹⁹⁹, y el deber de presentar las autoliquidaciones²⁰⁰, así, no sólo se ha de declarar sino aportar los números.

Establece como hecho generador “La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.” Continúa dicha ley estableciendo en su Artículo 58 que “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la

¹⁹⁶ Ley del impuesto Sobre la Renta, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador), Art. 1.-

¹⁹⁷ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-30. Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

¹⁹⁸ *Ibíd.* Art-62. De manera conceptual define la base imponible como “la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo

¹⁹⁹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-139. Según el Código Tributario, se regula que: “Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.

²⁰⁰ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-73 inc. 2.

obligación tributaria.

Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello. Además el Código de Comercio establece en el Art. 435 que "El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría..." , tal autorización corresponde al auditor, según el literal b) del artículo 1 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría al definir el servicio de auditoría externa como: "Una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás persona que por Ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competencia de los auditores.

La cuota tributaria en cambio se estipula en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, principalmente lo relativo a las personas naturales en el Art. 34.- Las personas naturales domiciliadas, calcularán el impuesto aplicado a la renta neta o imponible que resulte, la tabla del artículo 37 de la misma ley en referencia. Entre tanto para las personas jurídicas, el Art. 41 de esta misma ley, estableciendo que "Las personas jurídicas domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 25%"

Se refiere a esta condición al definir que La autoliquidación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo ejercicio de imposición, en el plazo,

con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo definitivamente autoliquidado.

10.2.- Obligación ex – lege

Nuestra Constitución consagra el *principio de legalidad tributaria*, y, por consiguiente, la obligación tributaria debe configurarse como una *obligación ex-lege*²⁰¹. La ley debe determinar los hechos de manera expresa y de realizarse implican el nacimiento de la obligación tributaria. La ley debe establecer los tributos y debe contener su disciplina fundamental. La obligación tributaria, se configura como una obligación legal porque es la voluntad de la ley y no la de los obligados, la fuente de la obligación tributaria. Un tributo se paga porque la ley lo ordena y no porque el obligado consienta en satisfacerlo, pagarlo. Cuando el hecho previsto por la norma se realiza, nace la obligación querida por la ley.

10.3.- Obligación de Derecho Público

La obligación de Derecho Público, es un vínculo jurídico que une a un ente público con un particular, o con otro ente público deudor, es una obligación de derecho público. La prestación, que constituye su objeto es, una *prestación patrimonial de carácter público*, que deriva de la naturaleza pública de la obligación que le sirve de base²⁰².

²⁰¹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), P. 26 Locución latina que significa según ley; por disposición de la misma

²⁰² Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-2. Como lo establece el Artículo, “Este Código se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”.

10.4.- Obligación pecuniaria

La obligación pecuniaria de una obligación de dar, y de dar dinero. Nacimiento de la obligación tributaria. Devengo²⁰³ y exigibilidad.

Teorías de la Obligación de Pagar:

a- Teoría clásica

Se refiere al momento en que se realiza el hecho imponible.

b- Desde el momento en que se gira la obligación tributaria.

Teoría que pretende ser nueva, que surge de los años 60 inspirada en la dogmática alemana, y que daba muchos poderes a la Administración. Se basa en una relación de poder, convirtiéndose ésta en una relación jurídica, donde la Administración actuaba sometida a la ley: *La obligación de pagar nacia en el momento en que la Administración exigía el pago.*

Aun cuando los productos o utilidades no hubieren sido cobrados en dinero en efectivo, títulos valores o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido siempre que haya tenido disponibilidad sobre ellos, y en general,

²⁰³ Según párrafo 22 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros de las Normas Internacionales de Información Financiera, se refiere a esta categoría de la siguiente forma “Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas. Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su art. 17 que: “Las personas naturales deberán computar su renta usando el método de efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie.

cuando el contribuyente haya dispuesto de ellos en cualquier forma. De la misma manera los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio.

La persona natural obliga a llevar contabilidad formal, deberá utilizar para el cómputo de su renta, el sistema de acumulación aplicable a las personas jurídicas”, según lo definido en el art. 24 de esa misma ley, el Art. 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su inciso segundo establece que: “En los casos que conforme a la ley, se use el sistema de acumulación, la computación de la renta se hará tomando en cuenta las rentas devengadas en el ejercicio aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados.”

Hay que establecer el momento en que es exigible la obligación, y el momento en que nace la obligación. En nuestro ordenamiento jurídico, se adopta la teoría clásica por la cual, la obligación nace de la realización del hecho imponible y no de un acto de la Administración; ya que, si se habla de una obligación de pago, lo más lógico es que tal obligación de pago derive de un acto que haya realizado el obligado a pagar.

10.5.- Exigibilidad

La exigibilidad es *“el momento en el cual la Administración que es el acreedor público, puede exigir el pago de una obligación tributaria, momento en que se ha de cumplir el deber de pagar”*. Mientras que un tercer momento sería el momento en que se realiza el pago material. Por lo tanto, se pueden definir los siguientes momentos:

a- El momento en que se realiza el hecho imponible.

- b- El momento que resulta exigible la obligación tributaria –exigibilidad.
- c- El momento en que se efectúa realmente el pago- pago material.

Esta exigibilidad puede ser:

- a- Anterior al devengo, es decir, antes del nacimiento de la obligación – serían los pagos a cuenta, los anticipos de pago del impuesto.
- b- Coincidiendo con el nacimiento de la obligación, y
- c- Con posterioridad al nacimiento de la obligación, al devengo o realización del hecho imponible – lo más normal, como lo es la liquidación del impuesto sobre la renta.

Se sabe de la riqueza de una persona en función de su patrimonio y de las rentas que obtiene, pero es necesario determinar el consumo que realiza, ya que es una manifestación indirecta de esta riqueza. El Impuesto sobre la renta es un tributo directo, que devenga por el ejercicio del 1 de enero al 31 de diciembre,²⁰⁴ pero se podrá pagar hasta el 30 de abril²⁰⁵ del siguiente ejercicio fiscal, por lo tanto, la Administración puede exigir el pago que hasta a partir de mayo. Aquí por tanto hacemos referencia a la exigibilidad con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria²⁰⁶.

²⁰⁴ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-98. El período de declaración que las leyes tributarias dispongan en función de ejercicios de imposición comprenderá del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

²⁰⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta (El Salvador, Asamblea Legislativa), Art. 48. establece que “El impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate”. Esta disposición es ampliada en la misma ley, la cual en su Art. 51.- define que “EL pago del impuesto deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del Ejercicio o período de imposición de que se trate, mediante el mandamiento de ingresos elaborado por el contribuyente en formulario proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos.

²⁰⁶ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000). Art-238.

Las declaraciones que hayan de presentarse por períodos de imposición comprenderán desde el primero de enero de cada año hasta el día en que el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente.

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Art. 13.- establece que, " Para los efectos del cálculo del impuesto: a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición. Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre. b) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período;"

Con base a la misma exigibilidad impuesta por el legislador, el Código Tributario define un régimen sancionatorio por el incumplimiento en la presentación de la declaración o hacerlo fuera del plazo establecido para tal efecto, independientemente a que el contribuyente deba o no pagar impuesto alguno, como se detalla en el Artículo 238.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración: a) Omitir la presentación de la declaración. Sanción: Multa equivalente al cuarenta por ciento del impuesto que se determine, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual; b) No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido. Sanción: 1) Multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes; 2) Multa equivalente al diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses; 3) Multa

equivalente al quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses, pero no mayor de tres meses; y, 4) Multa equivalente al veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses. Si la declaración tributaria no presentare impuesto a pagar la sanción aplicar será de un salario mínimo.

Una vez fijado el devengo, nace la obligación tributaria, y de la exigibilidad cabe decir que puede exigirse el pago de una obligación con anterioridad a la obligación, que puede que aún no haya nacido, como son los “anticipos”²⁰⁷.

Para los efectos del inciso anterior, se entenderán como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente explotación animal y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos. Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria. Las personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidores de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, estarán obligadas a enterar mensualmente en concepto de pago o anticipo a cuenta el 0.3% sobre sus ingresos brutos mensuales. Los ingresos de tales personas provenientes de transacciones de productos diferentes a los enunciados en este inciso estarán

²⁰⁷ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000). Art-151. El sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de impuesto sobre la renta.

sujetas al porcentaje de pago a cuenta mensual del 1.5% sobre sus ingresos brutos mensuales. Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, también estarán supeditados al pago del referido 0.3%. Las cantidades enteradas se acreditarán al determinarse el impuesto al final del ejercicio de que se trate. Si en esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, este podrá solicitar la devolución del excedente o podrá acreditarlo contra el pago de impuestos de renta pasados o futuros a opción de aquel. A este último efecto, el contribuyente podrá utilizar el remanente para acreditar en el siguiente ejercicio, el valor del anticipo correspondiente a cada mes hasta agotar el remanente. Si éste fuera menor que el anticipo mensual respectivo, habrá que pagar la diferencia, y si fuere mayor habrá un nuevo excedente que podrá ser utilizado en el mes siguiente y así sucesivamente hasta su agotamiento. Para los efectos de la devolución o acreditamiento aludidos, no será necesaria una fiscalización previa. El incumplimiento de las obligaciones contenidas en el presente artículo, hará incurrir al infractor en las sanciones previstas en este Código, según su naturaleza.

11.- Sujetos de la relación jurídica obligacional

Los sujetos de la relación jurídica tributaria u obligación tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo²⁰⁸, pero con respecto al cumplimiento de la obligación tributaria y el acreedor de tal prestación así cuando se habla de una relación jurídica obligacional, existen dos sujetos perfectamente determinados: El que tiene derecho a exigir la prestación y el obligado a realizar la prestación.

²⁰⁸ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-30. “Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”

11.1.- Sujeto activo

El sujeto activo se identifica con el acreedor del tributo; la deuda que representa el contenido esencial de la relación jurídica tributaria. Se puede distinguir como:

- a- La regla general coincidente en el sujeto activo, el ser el ente público *titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos*; el ser titular del crédito tributario; y el ser el titular de la gestión tributaria – quién hace la función material de receptor el dinero- pero no siempre es así
- b- De esta manera puede existir un ente público *titular del derecho de crédito en la relación jurídica* y otro que sea el titular de la gestión que realizará una función recaudatoria, de recoger dinero del deudor y entregarlos al acreedor.

11.2.- Sujeto Pasivo

Frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función. El sujeto pasivo de la obligación tributaria puede estar obligado a entregar la cuota, y /o a realizar otras prestaciones:

- a- El sujeto pasivo puede estar obligado a pagar, *simultáneamente, dos obligaciones tributarias. Es lo que ocurre cuando ha de pagar un tributo al Estado y, al mismo tiempo un tributo de carácter local, que figura como recargo del primero*. Este recargo no se funde con el tributo estatal, ya que el acreedor no es el Estado, sino otro ente público.
- b- Puede estar obligado, *en calidad de sustituto o retenedor, al pago de ciertas cantidades a cuenta de la cuota debida, en su caso, por el contribuyente. Y el contribuyente, puede también estar obligado a realizar pagos a cuenta de su obligación*.

c- Puede estar obligado a pagar, junto con la obligación tributaria, *otras obligaciones accesorias: intereses de demora, recargos por ingresos fuera de plazo, o apremio y sanciones pecuniarias.*

Algunos de estos sujetos tienen la obligación de pagar la obligación tributaria y, además, de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria en el sentido estricto; otros son sencillamente sujetos sometidos a deberes de información respecto de terceros y de contenido no pecuniarios. A este conjunto de sujetos, se le denomina “obligados tributarios”, concepto que engloba tanto a: los titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos simplemente a deberes de información respecto de terceros. Dentro de este conjunto, podemos aislar, en una primera aproximación, a los sujetos a los que *la ley impone un deber u obligación con contenido pecuniario.* Serían los deudores tributarios, figuras integrantes propiamente de esta categoría: El contribuyente, el sustituto y el responsable. Finalmente, en un círculo más reducido, las figuras para las que la ley reserva la denominación estricta de sujetos pasivos: el contribuyente y el sustituto del mismo. Las diferentes figuras de sujeción, se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción.

11.3.- Contribuyente.

La primera de las categorías del sujeto pasivo es la del contribuyente, al que podemos considerar el sujeto pasivo por antonomasia.²⁰⁹

²⁰⁹ Con expresión más sencilla podemos definir al contribuyente como “*la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo.*”

12.- Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva

Las obligaciones tributarias tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar certeza de su principio y fin.

El principio general que rige la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde derivamos que tratándose de las obligaciones formales su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, serán cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal. Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva y según el tema de nuestra investigación, la extinción puede constituirse concretamente por la *Prescripción*.

La extinción de la obligación tributaria es el momento último en el camino de dicha obligación, camino iniciado con la realización del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria; y podemos afirmar que la razón de ser del nacimiento de la obligación tributaria es la de su extinción.

La extinción de la obligación tributaria tiene lugar cuando se produce su efecto principal, el pago o cumplimiento, aunque hemos de señalar que el pago no es la única forma de extinción, lo que ocurre es que las otras formas de extinción distintas al pago no justificarán la existencia de la obligación tributaria. Por lo que la razón de ser de la obligación tributaria es que se convierta en el pago de una cantidad de dinero, aunque resulte que existen otras maneras de extinción de la obligación.

13.- Formas de extinción de la obligación tributaria

La extinción de la obligación tributaria es el momento último en el camino de dicha obligación, camino iniciado con la realización del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria; y podemos afirmar que la razón de ser del nacimiento de la obligación tributaria es la de su extinción.

La extinción de la obligación tributaria tiene lugar cuando se produce su efecto principal, el pago o cumplimiento, aunque hemos de señalar que el pago no es la única forma de extinción, lo que ocurre es que las otras formas de extinción distintas al pago no justificarán la existencia de la obligación tributaria. Por lo que la razón de ser de la obligación tributaria es que se convierta en el pago de una cantidad de dinero, aunque resulte que existen otras maneras de extinción de la obligación.

La extinción de la obligación tributaria puede ser por:

- a- Pago,
- b- Prescripción
- c- Compensación
- d- Condonación

Las otras formas de extinción de la obligación contenidas en el código civil son, en principio, no aplicables al derecho tributario. Estas son: pérdida de la cosa debida, confusión y la novación.

13.1.- Pago de la Deuda

El pago en Derecho Tributario no adopta una estructura diversa a la que tiene como modo general de cumplimiento de las obligaciones y puede ser definido como el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero,

establecida en la obligación tributaria. El objeto del pago es la entrega de una suma de dinero. La exactitud de esta afirmación deriva del carácter pecuniario de la prestación debida. Sólo de este modo puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el que fue creada: el suministro de medios financieros al Estado, para que éste, empleándolos indistintamente, pueda conseguir sus propias finalidades. Sólo así la obligación tributaria es el medio jurídico de realizar el efectivo reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica.

13.2.- Prescripción

Se entiende por prescripción²¹⁰ extintiva el efecto que sobre los derechos se produce por su falta de ejercicio durante el lapso fijado en la ley. Junto a ella aparece la caducidad, que es también una forma de extinción de derechos o facultades por su falta de ejercicio. Las diferencias entre y otra son fundamentalmente las siguientes:

- a- Mientras en la prescripción puede ser interrumpida, reabriéndose el cómputo del plazo con cada interrupción, en el caso de la caducidad no caben interrupciones, aunque si suspensiones.
- b- La prescripción se orienta a la protección de intereses individuales, se aplica en virtud de excepción opuesta se aplica en virtud de excepción opuesta por el sujeto a quien aprovecha, que puede renunciar a ella, incluso tácitamente. En cambio, la caducidad como institución basada en la protección de un interés público no requiere su alegación y opera por sí misma.
- c- La prescripción es una institución que garantiza el principio de seguridad

²¹⁰ D. Tortajada y Obrado, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Universidad Rovira y Virgili. (España, 1982). P. 144 y Sig.

jurídica, y constituye un límite temporal en la vigencia de las obligaciones. Teniendo en cuenta estas observaciones, se puede afirmar que la prescripción que regula el Código Tributario, tiene elementos de esta institución, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que además al igual que en el caso de la obligación civil, pueden derivarse de actos no sólo del acreedor, sino del propio sujeto pasivo), pero también recoge algún elemento o carácter de la caducidad como es el de su aplicación automática o de oficio. Realizado el hecho imponible y cumplido el plazo reglamentario para declararlo, si el sujeto no lo hace, la administración se encuentra expuesta al riesgo cierto de prescripción. En cambio, una vez determinada y liquidada la deuda tributaria, lo normal es que se exija su pago dentro de los plazos perentorios que marca la Ley. Únicamente por negligencia en la recaudación podría darse lugar a la prescripción. En relación a lo anterior en el caso de deudas autoliquidadas o simplemente declaradas sin realizar el ingreso correspondiente.

13.3.- Interrupción de la prescripción

El pedestal de la prescripción extintiva es el estado de latencia o de inactividad del derecho. Por ello el efecto se interrumpe, reabriéndose el plazo con las acciones que hacen salir de su estado de latencia el ejercicio del derecho. En el Código Civil estas acciones pueden ser no solamente del acreedor, sino también del sujeto pasivo.

13.4.- Procedimientos para hacer efectiva la prescripción y caducidad de la Facultades de fiscalización y control de la DGII

La inicial cuestión que se plantea al respecto es determinar ¿quién es la

persona que debe alegar la prescripción? En el orden jurídico es el deudor la principal persona que debe invocarla. En doctrina se comenta, por algunos autores²¹¹, que solamente el deudor debería tener el derecho de alegar la prescripción, con base a que “la moral debe prevalecer sobre el derecho”, ya que no parecería lícito ir contra la conciencia del deudor para extinguir una obligación suya, con un medio que puede repugnar a esa conciencia. Ya la legislación²¹², señala que: “*el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla*”.

¿Qué otras personas, a más del deudor, pueden alegar la prescripción para aprovecharse de ella? Ya hemos visto que cualquier persona interesada tiene el derecho de hacer valer la prescripción. Pero, debe entenderse, que ese interés debe ser un interés jurídico, y no un simple deseo o capricho. Como tales personas podemos considerar, entre otras: a) A los herederos que, a su vez, pueden alegar la prescripción que pudo invocar su causante; b) A los causahabientes singulares; c) A los fiadores simples o hipotecarios; d) A los codeudores solidarios o conjuntos, o de una obligación indivisible; e) A los que responden subsidiariamente de una obligación principal del deudor, etc.

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

²¹¹ Belarmino Suarez, *Ibíd.* P.84 Para Bigot –Préameneu “la prescripción no es en el lenguaje forense sino un *fin de recevoir*; es decir no tiene efecto si aquel contra quien se quiere ejercitar el derecho resultante de una obligación, o contra quien se reivindica una propiedad, no opone esta excepción. En efecto, tal ha de ser la marcha de la justicia: el tiempo sólo no produce la prescripción; es necesario que juntamente con el tiempo concurren o la larga inercia del acreedor o la posesión durante el tiempo exigido por la ley. Esta inercia y esta posesión, son la ley. Esta inercia y esta posesión son circunstancia que no pueden ser conocidas o supuestas por el juez, sino cuando sean aducidas por quien intente prevalecerse de ellas”.

²¹² Código Civil, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador), Art. 2232.

directamente el deudor y no lo ha hecho.

Es de señalar que para efectos de esta investigación solo nos interesa la relación jurídica tributaria que surge entre el sujeto activo que es la administración tributaria y el sujeto pasivo obligado a cumplir con la obligación tributaria sustantiva²¹³, es decir el contribuyente.

14.- Trámite para alegar la prescripción del Pago de Impuestos sobre la Renta ante la Dirección General de Impuestos Internos

Inicialmente debe presentar un *escrito* alegando la prescripción, en original y copia, en el cual debe mencionar claramente los ejercicios o periodos tributarios de los cuales solicita la prescripción de adeudos y el impuesto al que corresponden. Dicho escrito se presenta en el Centro de Servicios al Contribuyente, Departamento de Resoluciones, Torre 1, Nivel 8, Ala “C”, Edificio Ex-bolerama Jardín, Diagonal Centroamérica, San Salvador.

Se ostentan certificaciones de la Fiscalía General de la República y de los Juzgados Primero y Segundo de Menor Cuantía, de que no se ha demandado ni se ha iniciado trámite para reclamar deudas tributarias, las cuales no deben tener más de dos meses de antigüedad. El período estimado de respuesta es aproximadamente 15 días hábiles²¹⁴.

²¹³ La obligación tributaria es aquella cantidad de dinero que el sujeto pasivo –deudor- debe pagar a un sujeto activo de carácter público –acreedor- en concepto de tributo. El tributo es una obligación ex-lege, pecuniaria, de derecho público, cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley -con respeto a los principios constitucionales-, en la que un sujeto pasivo -el deudor- y un sujeto activo -acreedor, ente público- se rigen por normas específicas de la actividad tributaria o financiera. En esta obligación confluyen el deber de un sujeto pasivo, con el derecho del acreedor público.

²¹⁴ Ministerio de Hacienda, (El Salvador 2016). Consultado de la página del Ministerio de Hacienda el 02 de julio de 2016. <http://www.mh.gob.sv/portal/>. Impuestos Internos / Manual de Orientación y Servicio / Prescripción del pago de Impuestos Internos

Pero este derecho del acreedor público, debido a la naturaleza del Derecho Público, se configura, no solamente como derecho, sino como poder deber o potestad a exigir el cumplimiento de la prestación.

15.- Invocación de la caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos

Regularmente, la terminación de una instancia administrativa es el resultado de un acto jurídico (resolución de la administración), o ante un hecho jurídico (el transcurso del tiempo). Así el trámite o instancia finaliza o cesa en sus efectos cuando concurren las circunstancias que previó el legislador, como en el caso de la caducidad cuando se establece que sus efectos operan de pleno derecho, ante el transcurso del tiempo.

Al normar que una institución procesal opere de "pleno derecho" la doctrina ha acotado que opera por "ministerio de ley", es decir, por expresa disposición de ésta, por el derecho mismo, *ipso facto*, "por el mismo hecho", "en el acto", "al momento", "in continenti", "inmediatamente". Utiliza el Derecho aquella expresión principalmente para indicar que la caducidad se produce sin necesidad de un pronunciamiento particular y por el mismo y solo hecho de producirse. Obra pues, como regla general, *ipso iure*, por el solo derecho, no tiene que ser reconocida y declarada en resolución administrativa o judicial para que produzca sus efectos y para que se borren y desaparezcan los efectos que había producido²¹⁵.

²¹⁵ Sentencia Definitiva Referencia 7-K-2000, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 2003). En la cual la sala en sus considerandos expresa: "...En síntesis, la caducidad de pleno derecho opera sin que sea necesario una *declaración expresa* de la autoridad. La legislación utiliza el término "de pleno derecho" para denotar que una cosa no necesita declaración ni administrativa, ni judicial, pues consta en la misma ley."

El ordenamiento jurídico tributario, no regula los procedimientos a seguir, cuando se dan a conocer los hechos y pruebas del contribuyente, así como de la Administración, es el caso que nos interesa en relación a la operacionalización de la caducidad y su forma de aplicación. Para tal efecto en relación al objeto de investigación, concretamente la Dirección General de Impuestos Internos, nos remitiremos al procedimiento que tiene la figura de liquidación de oficio²¹⁶, para tomarlo de ejemplo como una de las figuras más utilizadas entre otras y que a su vez, tiene relación con la liquidación del impuesto sobre la Renta.

El régimen jurídico de un procedimiento tributario en sede administrativa, es el inicio de las garantías constitucional y legal, en cuanto que de ahí nacen los recursos constitucionales y contenciosos administrativos, lógicamente, cuando estos logran reunir los requisitos necesarios, como el de agotar la vía administrativa.

La legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de "liquidación de oficio del tributo"²¹⁷ o "liquidación tributaria"; simplemente se refiere a tal término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia. En el componente primero del capítulo citado se estipula la liquidación de oficio del tributo, imposición de

²¹⁶ Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Editorial Temis, S.A., (México 2001), p. 388. La doctrina es coincidente sobre este punto. Así, el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala "que éste consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible".

²¹⁷ Sentencia Definitiva Referencia 66-L-2001, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 2005). "...este Tribunal en sentencias pronunciadas el cinco de diciembre de dos mil, juicios ref. 153-C-99 y I11-R-99, expresó que en vista a que el término "liquidación" tiene una acepción muy amplia y tomando en consideración su objeto para el caso que se discute, no interesaba hacer alusión al término liquidación como el conjunto de operaciones, sino al concepto liquidación de oficio de impuesto a que hace referencia la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

sanciones y procedimiento de audiencia y apertura a prueba, en cuanto al artículo 183 de la misma institución normativa regula la procedencia de la liquidación en los literales a, b y c; de esa misma forma el artículo 184 regula lo que concierne a las bases para la liquidación y las opciones con las que cuenta la Administración.

Desde esa perspectiva de análisis declaró, que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial. Se manifestó además en dichas sentencias, que la liquidación de oficio de impuesto surge como consecuencia del procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, y comprende la individualización del sujeto obligado, sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo a pagar y el período que comprende, así como la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan”.

El artículo 185 del C.T., regula la corrección de error en la declaración y deberá sustituirla, esta corrección puede traer sanciones en cuanto a que pueden haber números elevados o inferiores que pueden ser a favor del Fisco o a favor del contribuyente, el artículo 186, regula el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la Cn., de la Republica; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos

vertidos por los contribuyentes.²¹⁸

La manera de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de fiscalización,²¹⁹ mediante el cual se determinan posibles incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación,²²⁰ en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor.²²¹

Una vez notificada la iniciación de una fiscalización - que es el caso de mérito- el sujeto pasivo deberá mantener el lugar señalado para oír notificaciones hasta que dichos " trámites concluyan", por lo que es preciso plantearse: ¿cuándo inicia y cuándo concluye el citado procedimiento? La respuesta se ve precedida de una interpretación sobre el artículo 90 en estudio para así entender en sus alcances que el procedimiento fiscalizador inicia con la notificación del auto de designación de auditor y concluye una vez el auditor designado emite el respectivo Informe de Auditoría en el cual se hacen ver los resultados de la investigación, no siendo valedera la aseveración de la citada Administración Tributaria cuando sostiene que el procedimiento de

²¹⁸ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art. 201. La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común

²¹⁹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones No. 6", Año 5, El Salvador (2004). P. 20

²²⁰ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones No. 3", Año 5, El Salvador (2002). P. 16 y ss. sentencia emitida por el TAIJ donde argumenta sobre las facultades de fiscalización: "...porque para el despliegue de esta facultad debe proceder la resolución previa que ampara la designación y de no existir esta actuación para habilitar al auditor, se extralimitaría la función fiscalizadora del mismo, tal y como ha sucedido en el presente caso al configurarse una fiscalización factual o de hecho...".

²²¹ *Ibíd.* P. 18 "...

fiscalización concluye con la emisión de la resolución liquidatoria o sancionatoria."

Debe entenderse a diferencia de la fiscalización a juicio de este Tribunal, que la fiscalización como tarea primordial de la Dirección General, requiere según la ley y dada su trascendencia, de una actuación expresa que así lo ordene, en donde debe delimitarse específicamente el alcance de la facultad ejercitada para el designado, siempre que la actuación se encamine como en este caso hacia el iter de establecer la base liquidatoria correspondiente; tarea que debe realizar el perito practicando según nombramiento de investigación, atendiendo a la comprobación e investigación de hechos y consecuentemente, a la presentación del Informe de Auditoría en donde plasme su intervención, que servirá de base directa, una vez se asuma por la Dirección General de Impuestos Internos.

El mencionado Auto de Designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 del C.T., una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.

Según esto, la notificación de la resolución liquidatoria debió efectuarse en el lugar señalado en la etapa de audiencia ya que ésta concluye con dicha noticia de tal manera que, al no efectuarse así, la certeza y seguridad jurídicas sobre la notificación se adquieren hasta el momento en que mostrándose sabedor del contenido resolutorio se manifiesta la impugnación correspondiente, lo cual acaeció el día cinco de mayo de dos mil cuatro, fecha ésta de la cual ya se había producido la caducidad. " Para el ejercicio de la facultad liquidadora del

período tributario de marzo de dos mil uno, lo que así debe declararse.

Anterior a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 165 -A y 166 todos del C.T., mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa. Si el resultado de la fiscalización es que el contribuyente investigado ha incumplido las obligaciones tributarias, los auditores designados así lo harán constar en su respectivo informe de auditoría.

Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito,²²² todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio las

²²² Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 2*”, Año 5, El Salvador (2002). P. 20 y 21. En las sentencias emitidas por el TAI, sentencia Numero 1, en el punto sobre la caducidad alegada el tribunal se pronuncia de la siguiente manera: “como último argumento, se alega por la contribuyente social, caducidad en la facultad fiscalizadora y determinativa del impuesto, argumento del cual no hace alusión en su traslado la Dirección General, no obstante haberse pronunciado la sociedad recurrente en *escrito* de fecha de cinco de julio de dos mil uno...”.

valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente; posteriormente como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá el informe correspondiente, en el cual se deberán tomar en cuenta cada una de las objeciones efectuadas por el contribuyente, no debiendo incorporar dentro de éste, hechos o situaciones que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente.

Durante esta etapa según nuestro criterio es la oportunidad de Invocar²²³ la caducidad²²⁴, ya que no debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la competencia de la Administración para el ejercicio de las facultades de fiscalización, control y correspondientes sanciones concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica, la ley dispone de un límite, fuera del cual la administración no puede ejercerlas, pero por otro lado, el plazo de la misma debe ampliarse en el caso de que los contribuyentes no hubieren cumplido con sus respectivas obligaciones formales, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

15.1.- Cómo opera la caducidad

La caducidad es la figura jurídico-tributaria en virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y

²²³ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 5*”, Año 5, El Salvador (2003). P. 30 y 31. Sentencia en la cual el TAIJ hace valoraciones sobre la procedencia de la caducidad: “...En ocasión de atender las alegaciones finales del Incidente, la impetrante presentó escrito, en el que *invoca* caducidad respecto del mes de octubre de 1999...”

²²⁴ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 3*”, Año 5, El Salvador (2002). “...Que en lo concerniente al punto de la caducidad *Invocada* por la sociedad apelante a razón de que a la fecha de notificada la resolución recurrida ya había transcurrido la oportunidad de sancionar, es decir más de tres años desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración...”

sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no llevan contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto a interrupción o suspensión; siendo notorio que al operar la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.²²⁵

Esta institución opera a través del tiempo, para que genere los efectos extintivos en relación a las facultades y se requiere que éstas no hayan sido ejercitadas dentro de un determinado lapso. Las facultades susceptibles de extinción a través de la caducidad son solamente las de comprobación del cumplimiento de las disposiciones tributarias, las de determinación de contribuciones omitidas y finalmente las sancionadoras.

Las facultades referidas anteriormente son susceptibles de extinguirse a través de la caducidad cuando las mismas sean ejercidas fuera del lapso de 5 años a que se refiere el artículo 175 del código tributario. De lo anterior se desprende que la caducidad genera efectos extintivos a través del transcurso del tiempo. La caducidad, es una institución que se encuentra íntimamente vinculada al ejercicio de las facultades de parte de las autoridades, a través de ella se extinguen ciertas y tales facultades de las autoridades.

El plazo que se requiere para que la caducidad opere es de 5 años y se puede

²²⁵ Delgadillo Gutiérrez, *Principios del Derecho Tributario*, P. 54. En su obra define que la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones tributarias, determinar impuestos e imponer sanciones.

hacer valer por vía de acción elevando una petición a las autoridades a efecto de que éstas emitan una resolución declarando haber operado en un caso la extinción de las facultades a través de la caducidad.²²⁶

Se puede hacer valer por vía de excepción, una vez que la autoridad ha ejercitado las facultades de comprobación, de determinación o sancionadoras, a través de la interposición de los medios de defensa se invoca la legalidad del acto combatido precisamente por el hecho de ser la materialización del ejercicio de facultades cuando éstas ya se encontraban extinguidas. Es de considerar que en el caso en que no hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido, la facultad de la Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones, caduca en el plazo de cinco años, plazo según el cual, debe entenderse ampliado por efecto de la caducidad, concediendo la misma ley dicho plazo con el objeto de permitir a la Administración Tributaria un mayor margen para la verificación de la correcta aplicación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que hubieren omitido la presentación de su declaración jurada en tiempo²²⁷.

En relación al Impuesto sobre la Renta, un aspecto importante que acotar y tener claro es que la sugerencia de modificación de la declaración no significa la iniciación de un procedimiento de fiscalización para la determinación oficiosa

²²⁶ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art- 175. "Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán: en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación".

²²⁷ Sentencia, Referencia 1274-2001, (El Salvador, Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia 2201). San Salvador, a las diez horas siete minutos del día nueve de enero de dos mil uno: "de acuerdo a la Ley de Procedimientos Mercantiles, la perención o caducidad se debe de alegar conforme al Artículo 469 Pr. C., pues aquél artículo se remite a esto último.---
-La prescripción en materia mercantil, está regulada, entre otros, en los Artículos 995 y 996 del Código de Comercio, siendo el plazo máximo de prescripción en materia mercantil, de cinco años (Art. 995 Romano IV: "Prescribirán en cinco años los otros derechos mercantiles"

del impuesto, ni carga u obligación para la contribuyente, será su decisión modificarla o no; además, tal sugerencia no contiene una fijación de tasación complementaria, simplemente se sugiere modificar la declaración. De lo anterior se concluye que el simple hecho de sugerir o proponer la modificación de una declaración a efecto de subsanar las deficiencias detectadas, no constituye una determinación tributaria por parte de la oficina fiscal.²²⁸

El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas se remitirá al Departamento de Tasaciones, el cual lo someterá al respectivo análisis y dictará la resolución que conforme a derecho corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba deberá ser entregado junto con la resolución de liquidación de oficio del impuesto, emitida por el Departamento de Tasaciones, al contribuyente, y servirá de base de la liquidación de oficio juntamente con el informe de auditoría pertinente²²⁹.

La resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el título IV, procedimientos tributarios, capítulo I notificaciones del Código Tributario; dicha resolución deberá ser razonada y debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyente y los de la oficina

²²⁸ Constitución de la Republica de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 1983). El Impuesto se denomina Impuesto sobre la Renta y estaba regulado por Decreto Legislativo No. 134 de 18/12/91, modificado por Dtos. leg. Nos. 175 de 13/02/92; 250 de 21/05/92; 713 de 18/11/93; 720 de 24/11/93; 164 de 11/10/94; 516 de 23/11/95; 841 de 03/10/96; 712 de 16/09/99; 765 de 18/11/99; 777 de 24/11/99, 780 de 24/11/99, 230 de 14/12/2000, 577 de 18/10/2001, 496 de 28/10/2004 y 646 de 17/03/2005; y está reglamentado por Decreto No. 101 de 21/12/92 reformado por Decreto Ejecutivo No. 39 de 15/04/93 y Decreto No. 117 de 11/12/2001

²²⁹ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000) Art-112.

fiscalizadora²³⁰. En los casos en que deban notificarse liquidaciones oficiosas de impuesto y accesorios, cuando se trate de personas naturales, jurídicas, sucesiones y fideicomisos, cuando no se encuentre al sujeto pasivo o persona alguna de las señaladas expresamente por el Código, o encontrándolas, se negaren a recibir o a firmar la notificación de la tasación de impuestos y accesorios, así como la del informe de Audiencia y Apertura a Pruebas, se fijará en la puerta de la casa, oficina o dependencia establecidas en el lugar señalado para tales efectos, una esquila en cuyo texto deberá de identificarse al destinatario de la notificación, la dirección, fecha y hora).

Los medios a través de los cuales pueden realizarse las notificaciones de las actuaciones de la Administración Tributaria son:

- a- Personalmente
- b- Por medio de esquila
- c- Por medio de Edicto
- d- Por medio de correo electrónico o Correo Certificado

Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible y Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional.²³¹

Los plazos establecidos en la Ley en el desarrollo del procedimiento de Audiencia y apertura a Pruebas son hábiles y perentorios.²³² Es importante mencionar que estos actos son concretos y deben ser realizados conforme a

²³⁰ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000) Arts.- 165, 165-A, 166 y 167.

²³¹ *Ibíd.* Art- 165.

²³² *Ibíd.* Art- 172. Importante señalar que las notificaciones deberán practicarse en horas y días hábiles, ha de entenderse por horas y días hábiles las que comprendan de ocho de la mañana a seis de la tarde de lunes a viernes. Los términos se contarán a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se haya notificado el acto respectivo a los interesados.

la ley, sin ser arbitrario, ya que esta es una habilitación para interponer los recursos que la ley concede, como el de apelación, ya que de esta es donde se emiten resoluciones tal como lo estipula el artículo 188 del C.T., establece que las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la ley correspondiente, se tendrán por definitivas. Todo sin perjuicio de la caducidad.²³³

En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.²³⁴ El código tributario nos señala que “El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa”.²³⁵ Se parte del supuesto que se ha interpuesto el recurso de apelación y que el Tribunal de Apelaciones emitió la sentencia respectiva, por lo que siendo este el único recurso administrativo para el caso de la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, este se vuelve definitivo en sede administrativa sin perjuicio de que se pueda recurrir en el ámbito judicial a través del recurso contencioso administrativo o en su caso en el recurso de amparo.

Requisitos mínimos de la esquila de notificación “La esquila de notificación a que se refiere el artículo 165 inciso cuarto del Código, deberá poseer las especificaciones que según el caso se requiera, debiendo contener en todo

²³³ *Ibíd.* Art-115.

²³⁴ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos y de Aduanas, (El Salvador, Asamblea Legislativa) Art-2. “Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva”.

²³⁵ Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador 2000), Art-188 parte final.

caso los requisitos mínimos siguientes: 1) Lugar, hora y fecha; 2) Identificación del sujeto pasivo al cual se refiere: nombre, dirección, número de identificación tributaria y o número de registro de contribuyente, según sea el caso, o ambos casos cuando proceda; 3) La circunstancia por la cual se procede a su fijación, según lo establece el artículo mencionado; 4) Texto de la actuación a notificar; y 5) Nombre y firma del funcionario o empleado de la Administración Tributaria que realice la notificación. En todo caso, deberá agregarse una copia de la esquila correspondiente en el expediente respectivo, en la cual conste el cumplimiento de los requisitos mencionados en este artículo.”

Es importante determinar que si una resolución es firme según este artículo, aquel acto administrativo que contiene la actuación de liquidación oficiosa del impuesto y la determinación e imposición de sanciones como manifestación concreta de la autoridad administrativa y que a la vez es producto de un procedimiento administrativo, este acto aún no adquiere firmeza mientras puedan ser recurridas o impugnadas; el procedimiento establece los recursos pertinentes como medios para poder controlar dichas resoluciones administrativas y que estos recursos están reglados por la ley, en la que se establece la forma y el tiempo dentro del cual se deben de recurrir dichas resoluciones.²³⁶

Doctrinariamente se ha establecido una corriente de pensamiento de los

²³⁶ *Ibíd.* Art-114. “El plazo para interponer el recurso de apelación que la ley faculta al contribuyente, cuando se trate de notificaciones por esquila de las liquidaciones de impuesto y accesorios, así como las resoluciones por imposición de multas aisladas comenzará a contarse a partir del día siguiente de la notificación respectiva. Cuando se trate de notificaciones por edicto de las liquidaciones, el plazo para los efectos del inciso anterior, comenzará a contarse, transcurridas que sean 72 horas después de haberse fijado el edicto. En ambos casos la contabilización del plazo se iniciará de la forma establecida en los incisos anteriores, independientemente de la fecha en que la parte interesada concurra a la Administración Tributaria o sus dependencias a retirar los sobres o indagar sobre la actuación notificada.”

administrativistas, según la cual los actos de la Administración Pública por su misma naturaleza no adquieren calidad de cosa juzgada, y que por lo tanto al no tener esa característica, esos actos son precarios y consecuentemente son eminentemente revocables; de allí entonces que la Administración Pública, en este caso la tributaria, no puede venir a justificar que en determinados momentos no pueda revisar sus propias actuaciones, aduciendo el principio de firmeza de sus actos; ya que al no ser emitidos por el Órgano Jurisdiccional, los hechos que puedan hacer variar la decisión administrativa y que no fueron considerados en su oportunidad, pueden hacer que se revierta la actuación cuestionada y si ello fuere rechazado, existe la posibilidad de enfilarse la discordia hacia la vía jurisdiccional sea a través de un juicio de amparo o de aquellos otros que la Constitución establece como garantías del debido proceso.²³⁷

²³⁷ S. Cañenguez Montano, Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador, Primera Edición año 2002. Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador.(El Salvador 2002) Pág. 85.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1.- CONCLUSIONES

En el proceso de investigación realizado, se realizó un análisis de las instituciones de prescripción y caducidad, partiendo de los criterios y reglas generales, excepciones y causas de interrupción de la prescripción, los plazos para que se extinga la facultad de controlar y fiscalizar por parte de la administración tributaria; así mismo; no obstante, la legislación tributaria no es clara respecto a las diferencias específicas de las instituciones de caducidad y prescripción.

Las facultades de fiscalización y control de la administración tributaria en materia del impuesto sobre la renta, son competencia de la Dirección General de Impuestos Internos, que garantiza la generación de los ingresos para el Estado a través del Ministerio de Hacienda, institución que para lograr sus objetivos funciona a través de la emisión y cumplimiento de actos administrativos, no obstante dichas facultades no son absolutas, sino están limitadas por las instituciones de caducidad y prescripción en virtud del principio de seguridad jurídica y legalidad.

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

formalmente de la vida jurídica.

La Caducidad es establecida en el derecho tributario como una acotación a la actividad de fiscalización que realiza la administración tributaria para la determinación y verificación de las obligaciones tributarias formal y sustantiva, su aplicación genera efectos para ambos sujetos de la relación jurídica tributaria, lo que deviene en un estado de certeza jurídica para beneficio de éstos, ya que puede ser aplicada a favor o en contra de cualquiera de los sujetos que intervienen dicha relación.

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

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

Las instituciones en mención constituyen una garantía para los administrados de que las relaciones jurídicas no permanecerán indeterminadamente a lo largo del tiempo, evitando la inseguridad jurídica que le ocasiona esa inactividad del ejercicio de las facultades o derechos que la ley concede a la administración tributaria.

2.- RECOMENDACIONES

Con la finalidad de facilitar la aplicación de la institución de la caducidad de las potestades de fiscalización y sanción de las actuaciones de la DGII, consideramos necesario que se diseñe un procedimiento puntual y preciso en el código tributario o en su reglamento, sobre la oportunidad, y autoridad ante quien se debe de resolver de tal figura, lo que contribuirá a una pronta y justa rectificación de las sanciones, de ser necesario.

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

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

Que el Ministerio de Hacienda en sus comunicados o publicidad haga del conocimiento del administrado la existencia, potestades y funcionalidad del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, para que éstos hagan valer su derecho constitucional de petición y respuesta, según lo permitido por la legislación tributaria.

Que exista una mejor ubicación geográfica del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, dentro de las mismas instalaciones centrales del Ministerio de Hacienda, de tal forma que facilite su accesibilidad y garantice los derechos de los administrados. Fomentar una cultura de servicio e información en los empleados de la administración tributaria, para que contribuyan a la orientación de los contribuyentes en sus derechos, de tal forma que brinden soluciones a las dificultades legales, técnicas y procedimentales de los administrados; así como también la comunicación de las instancias a las cuales se debe acudir para la resolución de sus inconvenientes en esta materia.

Que un eficiente ejercicio de las funciones del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos conlleve a que el administrado goce de justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

Fuentes Bibliográficas

LIBROS:

A, Pérez Dayan: "Teoría General del Acto Administrativo", Edic 2ª, Editorial Porrúa, México. 2006.

Agustín,. Gordillo: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Tomo I, Parte General, Octava Edición, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, año 2003.

Alessandri Rodríguez, A. y Otros, Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones, Tomo III, redactada y puesta al día por Antonio Vodanovic H, 2001.

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

Amatucci, Andrea Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Temis, S.A., 2001.

B. Gómez Corraliza, *La Caducidad*. Madrid, Editorial Monte corvo, S. A, 1990

D. Tortajada y Obrado: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Universidad Rovira y Virgili. España, 1982

De Ahumada Ramos, "La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. Elementos estructurales. Lesión de derechos y nexo causal entre la lesión y el funcionamiento de los servicios públicos", 2ª ed., Pamplona, 2004.

Delgadillo Gutiérrez, L: "Elementos de Derecho Administrativo", editorial Limusa, México DF edición tercera 1991

E. García de Enterría, "*Curso de Derecho Administrativo*" I. vol. I, Madrid, Editorial Civitas, 1979.

E. García de Enterría, y Otro: "*Curso de Derecho Administrativo*" II. 3ª ed., Madrid, Editorial Civitas, 1991.

E. Gutiérrez y González, *Derecho de las Obligaciones*. 5ª ed. Puebla, México, Editorial Cajicá, 1978.

Ernest, Forsthoff: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958.

F, Garrido Falla. "*Tratado de Derecho Administrativo*", 10ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 1992, vol. II.

F. Garrido Falla, "*Tratado de Derecho Administrativo*", Vol. I, Parte General, 7ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1976.

F. Pérez Royo: "*Derecho financiero y tributario parte general*", novena edición, Madrid 1999.

G. Zanobini: "*Corso di Diritto amministrativo*", Giuffré, Milano, 1950.

Georges Vedel: "*Derecho Administrativo*", Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, España, 1980.

Gil, Escobar: "*Responsabilidad contractual de la Administración*" pública, Bogotá, 1989.

Harold M, Groves: *Finanzas Públicas*. Editorial Trillas, México, 1972

Héctor Villegas: Manual de Derecho Financiero. Séptima Edición. Editorial de Palma. Argentina, 2001

J. Garberi Llobregat, y Otros, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*, Editorial Tirant lo Blanch, 4ª Edición, Valencia, España, 2001

Jorge J. LLambias: *Tratado de Derecho Civil*. Parte General, Ed. Perrot, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, 1973

José, Puig Brutau: Caducidad, Prescripción Extintiva y Usucapión, 1996

Manuel Maria, Diez. "*Derecho Administrativo*", tomo III, Editorial Bibliografía Ameba, Buenos Aires, 1967.

Manuel Maria, Diez: "*Derecho Administrativo*", tomo I Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1963.

Manuel Maria, Diez: "Manual de Derecho Administrativo", tomo II, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1979.

Manuel, Ortolan. *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano*. Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Argentina, 1960.

Miguel S, Marienhoff: "Tratado de Derecho Administrativo", 5ª ed. actualizado, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, t. IV.

Miguel S. Marienhoff: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Tomo I, 3ª edis. Buenos Aires, Editorial Abelardo Perrot 1989.

Miguel, Sánchez Morón: "*Derecho Administrativo*", parte general, Madrid, Tecnos, 2005.

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

R. Parada Vásquez: "*Derecho administrativo*", parte general, Marcial Pons, Madrid, 1999.

R. Rogina Villegas: "*Compendio de Derecho Civil. Teoría general de las obligaciones*". México. Editorial Porrúa. 2006.

Rafael, Bielsa. *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Palma 3ª. Ed. Buenos Aires, Argentina. 1988.

Roberto, Dromi. "*Derecho Administrativo*", tomo II, Buenos Aires, Editorial Astrea de Rodolfo y Ricardo Depalma, 1992.

Santi. Romano: *Fragmentos de un diccionario jurídico*, traducción española, Buenos Aires, 1964.

Sergio Francisco de la Garza: *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1994

TESIS:

Carlos Escalante, "*Estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*". Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1966.

E. Elizondo Contreras: "*Análisis de la garantía de seguridad jurídica en las resoluciones dictadas dentro del procedimiento administrativo disciplinario para servidores públicos*". Tesis Licenciatura. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla, 2006

J. Bernabe Elías: “Responsabilidad de los funcionarios públicos”, Universidad de El Salvador. Tesis. El Salvador, 1974.

R. Cortez Segura y Otros: “El Procedimiento de Liquidación del impuesto sobre la renta en el Código Tributario y la falta de un instrumento adecuado que oriente sobre el mismo”, Universidad de El Salvador. Tesis. El Salvador, 2003

LEGISLACION:

Código Aduanero Uniforme Centroamericano, mecanismo utilizado para garantizar la integración comercial entre los países de Honduras, Nicaragua, Guatemala, Costa Rica y El Salvador. CAUCA. Convenio ratificado por El Salvador el 13 de diciembre de 1963.

Código Civil de El Salvador. Declarada ley de la República del Poder Ejecutivo, 23 de agosto de 1859.

Código de Procedimientos Civiles. Asamblea nacional Constituyente de 28 de febrero de 1881, Decreto Ejecutivo del 31 de Diciembre de 1881, Publicado en el Diario Oficial 1° de enero de 1882.

Código Tributario. Decreto legislativo N 230, Diario Oficial, No, 241, Tomo No 349, del 22 de diciembre de 2000.

Constitución de la República de El Salvador. Decreto N° 38, Asamblea Constituyente, 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O., N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

Decreto de Creación de los Juzgados de Menor Cuantía. Decreto Legislativo N° 705, del 9 de septiembre de 1999, publicado en el Diario Oficial N° 173, Tomo 344, del 20 de septiembre de 1999.

Ley de Creación de la Dirección General de Aduanas. Decreto Legislativo, N° 43 del 7 de mayo de 1936, publicado en el Diario Oficial, N° 104, T, 120 del 12 de mayo de 1936.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo. Decreto Legislativo. N° 81, del 14 de noviembre de 1978, publicado en el Diario Oficial, N° 236, Tomo 231

del 19 de diciembre 1978.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo. Decreto Legislativo, N° 81 del 14 de noviembre de 1978, publicado en el Diario Oficial. N° 236, Tomo 261, del 19 de Diciembre de 1978.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos. Decreto Legislativo del 18 de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial, 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. Decreto Legislativo N° 904 del 14 de diciembre de 2005, publicado en el D.O., Número 26, Tomo N° 370 del 7 de febrero de 2006.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios o Ley del IVA. Decreto Legislativo N° 296, del 22 de septiembre de 1992, publicada en el Diario Oficial, N° 174, Tomo 316, del 22 de septiembre de 1992.

Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. Decreto Legislativo número 516 del 23 de noviembre de 1995, publicado en el Diario Oficial N° 7, Tomo 330 de fecha 11 de enero de 1996.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. Decreto Legislativo N° 451, del 22 de febrero de 1990, publicada en el Diario Oficial, N° 56, Tomo 306 del 07 de marzo de 1990.

REVISTAS, MANUALES:

A. Luciano Parejo, y Otros: "*Manual de derecho administrativo*". Editorial Ariel, Barcelona, 1994.

J. Ayala, y Otros, "*Manual de Justicia Administrativa*", Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de capacitación Judicial, 2003.

L. Boffii Boggero, , "*Enciclopedia Jurídica Omeba*" tomo XXIV. Ed. Driskill S.A. Buenos Aires 1979.

Mateo Martín. "Manual de derecho administrativo" 20ª edic, Madrid, Trivium, 1999.

Roberto Dromi. "Manual de Derecho Administrativo". 11ª. Edic, Buenos Aires-Madrid-México, Argentina, Hispana libros, 2006.

S. Kuri de Mendoza, y Otros: "Manual de Derecho Financiero", Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1º Edición, El Salvador, 1993.

BOLETINES:

Álvaro Magaña. *Ensayos de Derecho tributario*, "La Reforma tributaria de 1915: Una visión retrospectiva". San Salvador, Enero de 1984.

Saúl Cañénguez Montano. "Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador, Primera Edición, Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador, 2002.

DICCIONARIOS:

M Ossorio y Florit: Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Bibliográfica, 2ª edición. Argentina, 1995.

Manuel Ossorio: Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Datascan, 1ª. Ed. Electrónica, Guatemala, 2008.

Rafael I. Martínez Morales, Diccionarios Jurídicos Temáticos. Editorial Oxford, Volumen 3. 2ª ed. México, 2002

PAGINAS WEB.

Educa, *La recaudación de impuestos*, www.dgiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html. El Salvador (2016).

Diccionario de la lengua española, s.v. "prescripción", consultado el 30 de noviembre de 2016, <http://dle.rae.es/?id=U5Vp4ez>.